

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 16. februarja 2023(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Gradnja nepremi?ninskega kompleksa s strani združenja brez pravne osebnosti – Pogodba o združitvi v združenje – Prodaja stanovanj navedenega nepremi?ninskega kompleksa s strani nekaterih družbenikov – Dolo?itev dav?nega zavezanca, ki je dolžen pla?ati davek – Na?elo dav?ne nevtralnosti – Pravica do odbitka DDV“

V zadevi C?519/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Cluj (višje sodiš?e v Cluju, Romunija) z odlo?bo z dne 28. junija 2021, ki je na Sodiš?e prispela 24. avgusta 2021, v postopku

ASA

proti

DGRFP Cluj,

ob udeležbi

BP,

MB,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi M. L. Arastey Sahún (poro?evalka), predsednica senata, F. Biltgen in J. Passer, sodnika,
generalni pravobranilec: N. Emiliou,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za ASA S. I. Pu?, avokat,
- za romunsko vlado E. Gane, A. Rot?reanu in A. Wellman, agentke,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in J. Jokubauskait?, agentki,

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 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) ter na vprašanje sorazmernosti, davčne nevtralnosti in pravne varnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med ASA, ki je fizična oseba, in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalni generalni direktorat za javne finance v Cluj-Napoca, Romunija) (v nadaljevanju: davčni organ) glede obdavčitve transakcij prodaje stanovanj z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‘Davčni zavezanec’ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‘Ekonomska dejavnost’ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 11 navedene direktive določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost [...] lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.

Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačila davka zaradi uporabe omenjene določbe.“

6 Člen 12 iste direktive določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

- (a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;
- (b) dobavo zemljišča za gradnjo.

2. Za namene odstavka 1(a) se kot ‚objekt‘ šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

Države članice lahko določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za prenovo objektov in lahko določijo, kaj šteje za ‚zemljišče, na katerem objekt stoji‘.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.

3. ‚Zemljišče za gradnjo‘ za namene odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.“

7 Člen 14(1) Direktive o DDV določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

8 Člen 62 te direktive določa:

„Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(2) ‚obveznost obračuna DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.“

9 Člen 63 navedene direktive določa:

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

10 Člen 65 iste direktive določa:

„Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska.“

11 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

12 Člen 78 te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.

Za namene točke b) prvega odstavka lahko države članice stroške, ki so predmet posebnega

dogovora, štejejo za postranske stroške.“

13 Člen 167 navedene direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

14 Člen 168 iste direktive 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;

[...]“

15 Člen 178 Direktive o DDV določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]“

16 Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

17 Člen 226 navedene direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

(1) datum izdaje računa;

(2) zaporedna številka, ki temelji na eni ali več serij, ki izključno identificira račun;

(3) identifikacijska številka DDV iz člena 214, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;

(4) identifikacijska številka DDV prejemnika v skladu s členom 214, pod katero je pridobitelj prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s členom 138;

(5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

(6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

(7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz točk (4) in (5) člena 220, kolikor se datum lahko doloži in se razlikuje od datuma izdaje računa;

(8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitvev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje;

[...]"

Romunsko pravo

18 Člen 86, od (2) do (5), Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), je določal:

„2. V okviru združenja brez pravne osebnosti, ustanovljenega v skladu z zakonom, morajo družbeniki ob začetku opravljanja dejavnosti v pisni obliki skleniti pogodbo o združenju v združenje, ki vsebujejo zlasti te podatke:

(a) stranke, ki sklepajo pogodbo;

(b) področje dejavnosti in sedež združenja;

(c) prispevek članov združenja v obliki stvari in pravic;

(d) delež udeležbe v odstotkih za vsakega člana združenja, ki je udeležen pri dobičku in izgubi združenja, sorazmerno z njegovim prispevkom;

(e) imenovanje člana združenja, odgovornega za izpolnjevanje obveznosti združenja do javnih organov;

(f) pogoji za prenehanje združenja. Prispevki članov, določeni v pogodbi o združitvi v združenje, se ne štejejo za prihodke združenja. Pogodba o združenju v združenje se registrira pri pristojnem davčnem organu v roku 15 dni od njene sklenitve. Davčni organ ima pravico zavrniti registracijo pogodbe, če ne vsebuje zahtevanih podatkov v skladu s tem odstavkom.

3. Če med družbeniki obstaja sorodstvene vezi do vključno četrtega kolena, morajo stranke dokazati, da sodelujejo pri ustvarjanju dobička s svojimi stvarmi ali pravicami. Družbeniki so lahko tudi fizične osebe z omejeno sposobnostjo.

4. Združenja morajo pristojnemu davčnemu organu najpozneje 15. marca naslednjega leta predložiti letne obračune prihodkov v skladu z vzorcem, ki ga določi ministrstvo za javne finance, ti obračuni pa vključujejo tudi razdelitev neto dobička/izgube med družbeniki.

5. Letni dobiček/izguba, dosežena v združenju, se razdelijo na člane sorazmerno z odstotnim deležem udeležbe, ki ustreza prispevku v skladu s pogodbo o združenju v združenje.“

19 ?len 125a(1) dav?nega zakonika dolo?a:

„Za namene tega naslova imajo pojmi in izrazi v nadaljevanju ta pomen:

[...]

18. pojem ‚dav?ni zavezanec‘ ima pomen, kot je dolo?en v ?lenu 127(1), in ozna?uje fizi?no osebo, skupino oseb, javno institucijo, pravno osebo in vsak drugi subjekt, ki lahko opravlja ekonomsko dejavnost;

[...]“

20 ?len 127(8) in (9) tega zakona dolo?a:

„8. Pod pogoji in v mejah, dolo?enih s podrobnimi pravili, se kot enotni dav?ni zavezanec šteje skupina dav?nih zavezancev s sede?em ali stalnim prebivališ?em v Romuniji, ki so s pravnega vidika neodvisni, vendar imajo tesne organizacijske, finan?ne in ekonomske medsebojne odnose.

9. Vsak dru?benik ali ?lan skupine ali organizacije brez pravne osebnosti je lo?eni dav?ni zavezanec za tiste ekonomske dejavnosti, ki se ne opravljajo v imenu zadevne skupine ali organizacije.“

21 ?len 152(1) navedenega zakonika dolo?a:

„Dav?ni zavezanec s sede?em ali stalnim prebivališ?em v Romuniji, ?igar prijavljeni ali ustvarjeni letni promet je ni?ji od najvišjega zneska 35.000 EUR, katerega ekvivalent v RON se dolo?i na podlagi menjalnega te?a, ki ga je Banca Na?ional? a României [(banka Romunije)] sporo?ila na dan pristopa in je zaokro?en na naslednjo tiso?ico, lahko zahteva oprostitev davka, v nadaljevanju imenovano ‚posebna shema oprostitve‘, za transakcije iz ?lena 126(1), razen za dobave novih prevoznih sredstev znotraj Skupnosti, ki so oproš?ene v skladu s ?lenom 143(2)(b).“

22 Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (odredba vlade št. 44/2004 o potrditvi podrobnih pravila za izvajanje zakona št. 571/2003 o dav?nem zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004) v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: odredba vlade št. 44/2004), v to?ki 4, odrejeni na podlagi dolo?b ?lena 127 dav?nega zakonika, je dolo?al:

„1. Za namene ?lena 127(8) dav?nega zakonika lahko skupina dav?nih zavezancev s sede?em ali stalnim prebivališ?em v Romuniji, ki so pravno neodvisni ter finan?no, ekonomsko in organizacijsko tesno povezani, izbere, da se obravnava kot enotni dav?ni zavezanec, imenovan dav?na skupina, pod temi pogoji:

- (a) dav?ni zavezanec je lahko del samo ene dav?ne skupine; in
- (b) mo?nost se mora nanašati na obdobje najmanj dveh let; in
- (c) vsi dav?ni zavezanci skupine morajo uporabljati isto dav?no obdobje;

2. Dav?no skupino lahko sestavljajo od dva do pet dav?nih zavezancev.

3. Dav?no skupino lahko do 1. januarja 2009 sestavljajo samo dav?ni zavezanci, za katere se šteje, da so veliki dav?ni zavezanci.

4. Za finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane v smislu odstavka 1 se štejejo davčni zavezanci, v katerih kapitalu so v več kot 50 % neposredno ali posredno udeleženi isti delničarji.

5. Za ustanovitev davčne skupine se pri pristojnem davčnem organu vložijo zahtevek, ki ga podpišejo vsi člani skupine in ki vsebuje te informacije:

- (a) ime, naslov, področje dejavnosti in identifikacijsko številko DDV vsakega člana;
- (b) elemente, ki dokazujejo, da so člani tesno povezani v smislu odstavka 2;
- (c) ime člana, imenovanega za zastopnika.

6. Pristojni davčni organ sprejme uradno odločbo, s katero odobri ali zavrne ustanovitev davčne skupine, in to odločbo posreduje zastopniku skupine in vsakemu davčnemu organu, v pristojnosti katerega so člani davčne skupine, in sicer v roku 60 dni od prejema zahteve iz odstavka 5.

7. Ustanovitev davčne skupine začne veljati prvi dan drugega meseca po datumu odločbe iz odstavka 6.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

23 Sestri ASA in PP sta bili solastnici zemljišča v Romuniji.

24 Konec leta 2006 sta z BP in MB, to je z dvema drugima fizičnima osebama, sklenili pogodbo o združitvi v združenje brez pravne osebnosti zaradi gradnje nepremičninskega kompleksa, sestavljenega iz osmih stanovanjskih stavb s 56 stanovanji, namenjenimi prodaji tretjim osebam.

25 V pogodbi o združitvi v združenje je bilo zlasti določeno, da bosta osebi BP in MB skupaj nosili stroške gradnje nepremičninskega kompleksa in da bosta ASA in PP upravičeni vsaka do 16,67 %, osebi BP in MB pa vsaka do 33 % dobička.

26 Poleg tega so bile v skladu z navedeno pogodbo o združitvi v združenje predmet skupnih obveznosti zasnova, pridobitev gradbenih dovoljenj in vseh potrebnih upravnih dokumentov, izpolnitev vseh formalnosti in dejanj, potrebnih za vpis nepremičnin in stanovanj v zemljiško knjigo, ter prodaja stanovanj, ki bodo zgrajena.

27 Nazadnje, osebi MB in BP sta bili pooblašteni, da v imenu in za račun ASA in PP preneseta lastninsko pravico, ki sta jo ti imeli na vseh stanovanjih, ki bodo zgrajena.

28 Teh 56 stanovanj je bilo, ko so bila zgrajena, vpisanih v zemljiško knjigo, v kateri sta bili kot lastnici oziroma solastnici navedenih stanovanj navedeni bodisi ASA, bodisi PP, bodisi ASA in PP vsaka v višini polovice.

29 V obdobju od 13. maja 2008 do 28. novembra 2008 je bilo prodanih 53 od teh stanovanj, od tega 13 stanovanj s strani ASA same, 14 stanovanj s strani PP same in 26 stanovanj s strani ASA in PP v solastništvu (od katerih so bila 3 prodana osebama BP in MB).

30 V zadevnih sklenjenih prodajnih pogodbah sta bili le ASA in PP navedeni kot lastnici premoženja, osebi BP in MB pa v njih nista bili omenjeni. Poleg tega v navedenih pogodbah ni bilo niti sklicevanja na DDV niti na pogodbo o združitvi v združenje.

31 Davčni organ je po davnem nadzoru 26. oktobra 2011 zoper ASA izdal odmerno odlobo, v skladu s katero je ta dolžna plaati 537.287 romunskih levov (RON) (približno 109.000 EUR) iz naslova DDV in 482.269 romunskih levov (RON) (približno 98.000 EUR) iz naslova obresti in glob zaradi zamude.

32 Davčni organ je menil, da je ASA leta 2008 samostojno oziroma skupaj s PP opravljala ekonomsko dejavnost, namenjeno doseganju dohodka, da naj bi zlasti prodaje, sklenjene v okviru te dejavnosti, pomenile transakcije, ki so predmet DDV, in da ASA zato v skladu z nacionalnim pravom spada v kategorijo davčnih zavezancev. Ker je poleg tega znesek, ki sta ga ASA in PP prejeli ob zadevnih prodajah, presegel zgornjo mejo oprostitve DDV iz člena 152(1) davčnega zakonika, naj bi se morali ASA in PP 1. julija 2008 identificirati za DDV. Davčni organ je tako ugotovil, da je bila ASA po tem datumu dolžna plaati DDV za navedene prodaje.

33 Davčni organ se je za to, da je prišel do teh ugotovitev, oprl na pogodbo o združitvi v združenje, pri čemer ta ni bila uradno registrirana in mu je bila predložena šele na začetku davčnega nadzora.

34 Davčni organ je pritožbo, ki jo je ASA vložila zoper to odmerno odlobo, leta 2012 zavrnil.

35 ASA je pri Curtea de Apel Cluj (višje sodišče v Cluju, Romunija), ki je predložitveno sodišče, na prvi stopnji vložila tožbo, s katero je primarno predlagala odpravo odlobe o zavrnitvi ugovora in odmerne odlobe. Leta 2014 je osebi BP in MB v okviru tega spora pozvalo k udeležbi v postopku na podlagi garancije, da bi se tema osebama, če s to tožbo ne bi uspela, naložilo, naj nosita plačilo zneska v višini dveh tretjin davčne terjatve, ki je v njeno breme nastala z odmerno odlobo.

36 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 28. januarja 2016 tožbi ASA delno ugodilo, tako da je odlobo o zavrnitvi pritožbe, odmerno odlobo in s tem povezano poročilo o davnem nadzoru delno odpravilo zaradi napačne izračuna DDV in postranskih stroškov.

37 Înalta Curte de Casa și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija) je s sodbo, izdano leta 2016, ugodilo pritožbama, ki sta ju zoper to sodbo z dne 28. januarja 2016 vložila ASA in davčni organ, in zadevo vrnilo predložitvenemu sodišču v ponovno odločanje.

38 Predložitveno sodišče je s sodbo z dne 14. marca 2019 delno ugodilo tožbi, ki jo je ASA vložila proti davčnemu organu, in delno odpravilo odlobo o zavrnitvi pritožbe, odmerno odlobo in s tem povezano poročilo o davnem nadzoru, pri čemer je ugotovilo, da je cena, dogovorjena v okviru transakcij, opravljenih z ASA, že vključevala DDV.

39 ASA in davčni organ sta zoper to sodbo vložila pritožbo.

40 Înalta Curte de Casa și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče) je s sodbo z dne 23. julija 2020 navedeno sodbo razveljavilo in zadevo ponovno vrnilo predložitvenemu sodišču v ponovno odločanje.

41 Zadnjenavedeno sodišče v zvezi s tem najprej navaja, da je v okviru spora o glavni stvari presoja, v skladu s katero na eni strani ASA spada v kategorijo davčnih zavezancev in v skladu s katero je na drugi strani ekonomska dejavnost, ki jo ta opravlja sama ali skupaj s PP, transakcija, ki je predmet DDV, postala pravnomočna.

42 V tem okviru želi predložitveno sodišče izvedeti, prvi, ali imata tudi osebi BP in MB status davčnih zavezancev v zvezi s transakcijami prodaje stanovanj iz postopka v glavni stvari.

43 To sodišče navaja, da sta le ASA in PP sodelovali pri obdavčljivem dogodku za DDV s tem, da sta s prodajo dobavili blago in prejeli kupnino. Poleg tega ugotavlja, da je bilo sodelovanje oseb BP in MB bistveno za gradnjo osmih stavb in s tem za ekonomsko dejavnost kot tako.

44 Navedeno sodišče v zvezi s tem meni, da davčni organ, ker je pri utemeljitvi obdavčitve, naložene ASA, upošteval pogodbo o združitvi v združenje, ni mogel trditi, da ni vedel za določbe te pogodbe, ker naj ta ne bi bila davkoppravno registrirana pred začetkom izvajanja ekonomske dejavnosti in ker naj s to pogodbo ne bi bile spoštovane zahteve glede oblikosti iz člena 86(2) davčnega zakonika. Poleg tega naj bi bilo mogoče glede na sodbo z dne 9. aprila 2013, Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217), šteti, da se ne zahteva, da osebe iz člena 11 Direktive o DDV opredelitvi davčnega zavezanca iz člena 9(1) navedene direktive ustrezajo posamično, saj naj bi se zdelo, da razmerje med tema določbama osebama, ki se obravnavajo skupaj in ki so finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane, omogoča, da tej opredelitvi ustrezajo kumulativno. Drugače povedano, neupoštevanje pogodbe o združitvi v združenje naj bi lahko privedlo do ugotovitve neresničnega davčnega položaja. Zato naj bi morale biti ob upoštevanju sodb z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 43), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34), odločilno, da se ugotovi, ali je davčna uprava to pogodbo o združitvi v združenje poznala pred izdajo odmerne odločbe.

45 Drugi, predložitveno sodišče se sprašuje o obsegu pravice do odbitka, ki jo mora imeti oseba, ki je v položaju ASA. To sodišče v okviru prve hipoteze ob opori na sodno prakso Sodišča meni, da osebi ASA pravice do odbitka DDV v zvezi z bremenom DDV za naložbene transakcije, opravljene za dejavnost združenja, vključno z DDV iz računov, izdanih v imenu oseb BP, MB in PP, ne bi bilo mogoče zavrniti zgolj zato, ker ASA ni bila dolžna plačati in ni osebno plačala vstopnega DDV za blago in storitve, uporabljene v okviru transakcij iz postopka v glavni stvari. Vendar navedeno sodišče v zvezi z vstopnim DDV, ki ga je plačala oseba PP, meni, da bi bilo mogoče osebi ASA zavrniti pravico do odbitka DDV, ker je bila oseba PP tista, ki je bila obdavčena, zaradi česar bi bilo treba njej priznati pravico do odbitka od nje plačanega vstopnega DDV.

46 Predložitveno sodišče se v okviru druge hipoteze opira na sodbo z dne 21. novembra 2018, Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933, točka 44), s katero je Sodišče presodilo, da mora davčni zavezanec predložiti objektivne dokaze, da so mu davčni zavezanci predhodno v prodajni verigi dejansko dobavili blago in storitve za namene njegovih transakcij, ki so predmet DDV, za katere je dejansko plačal DDV. Iz tega naj bi izhajalo, da ASA ne bi mogla odbiti DDV iz računov, ki so bili predhodno v prodajni verigi izdani v imenu PP, ker naj bi ta sama pred sodiščem uveljavljala pravico do odbitka in ker navedene pravice ni mogoče uveljavljati dvakrat. Isto sodišče v zvezi z DDV iz računov, ki so bili izdani v imenu oseb BP in MB, izhaja iz nje, da ASA tudi ne more odbiti DDV, ker ni plačala vstopnega DDV in ker osebi BP in MB nista davčni zavezanki.

47 Tretji, predložitveno sodišče dvomi o možnosti, da bi ASA pozvala k udeležbi v postopku na podlagi garancije osebi BP in MB, da bi se tema osebama naložilo, naj nosita plačani DDV v sorazmerju s svojimi pravicami do dobička, kot so določene v pogodbi o združitvi v združenje.

Ugotavlja, da bi lahko tak poziv k udeležbi v postopku na podlagi garancije, potem ko bi bil razglašen za utemeljen, pripeljal do spremembe odmerne odločbe, s tem pa bi bile osebam BP in MB odvzete pravice, ki so jima priznane s Codul de procedur? fiscal? (zakonik o dav?nem postopku), ?e bi dav?na uprava neposredno ukrepala proti njima.

48 V teh okoliš?inah je Curtea de Apel Cluj (višje sodiš?e v Cluju) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?o ta vprašanja:

„1. Ali je mogo?e Direktivo [o DDV] na splošno, zlasti pa njene ?lene 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 in 78, v posebnih okoliš?inah, kakršne so v zadevi, ki je predmet postopka v glavni stvari, razlagati tako, da so glede nastanka obdav?ljivega dogodka v primeru obdav?ljivih transakcij dobave nepremi?nin in glede z njimi povezane metode izra?una dav?ne osnove fizi?ne osebe, podpisnice pogodbe o združitvi v združenje brez pravne osebnosti, ki ni bila registrirana pri dav?nih organih pred za?etkom opravljanja dejavnosti, jim pa je bila predložena pred izdajo dav?nih upravnih aktov, prav tako dav?ni zavezanci poleg dav?nega zavezanca, ki je oseba, ki mora pla?ati davek za izstopne transakcije, ki bi ga morala zara?unati?

2. Ali je treba Direktivo [o DDV] na splošno, zlasti pa njen ?len 167, ?len 168(a), ?len 178(a) in ?len 179 ter na?eli sorazmernosti in nevtralnosti v posebnih okoliš?inah, kakršne so v zadevi, ki je predmet postopka v glavni stvari, razlagati tako, da:

(a) je priznana možnost, da se dav?nemu zavezancu prizna pravica do odbitka, ?e ni dolžnik davka in ni osebno pla?al vstopnega DDV za blago in storitve, uporabljene v okviru obdav?ljivih transakcij, ter vstopni DDV dolgujejo/pla?ajo fizi?ne osebe, za katere ni bilo ugotovljeno, da so dav?ni zavezanci, vendar so podpisnice pogodbe o združitvi v združenje brez statusa pravne osebe, ki ni bila registrirana pri dav?nih organih pred za?etkom opravljanja dejavnosti, in sicer poleg dav?nega zavezanca, ki je oseba, ki mora pla?ati davek za izstopne transakcije, ki bi ga morala zara?unati?

(b) je priznana možnost, da se dav?nemu zavezancu prizna pravica do odbitka v posebnih okoliš?inah, kakršne so v zadevi, ki je predmet postopka v glavni stvari, ?e ni dolžnik davka in ni osebno pla?al vstopnega DDV za blago in storitve, uporabljene v okviru obdav?ljivih transakcij, ter vstopni DDV dolgujejo/pla?ajo fizi?ne osebe, za katere je bilo ugotovljeno, da so dav?ni zavezanci, in so podpisnice pogodbe o združitvi v združenje brez statusa pravne osebe, ki ni bila registrirana pri dav?nih organih pred za?etkom opravljanja dejavnosti, ter nameravajo skupaj z dav?nim zavezancem uveljavljati, ali bi lahko uveljavljale, pravico do odbitka, ter so dolžne pla?ati davek na izstopne transakcije, ki bi ga morale zara?unati?

3. ?e je odgovor negativen in/ali tudi z vidika na?ela pravne varnosti: Ali je dopustno, da dav?ni zavezanec, ki mora pla?ati DDV in postranske stroške, proti fizi?nim osebam, za katere ni bilo ugotovljeno, da so dav?ni zavezanci, in so podpisnice pogodbe o združitvi v združenje brez statusa pravne osebe, ki ni bila registrirana pri dav?nih organih pred za?etkom opravljanja dejavnosti, in sicer poleg dav?nega zavezanca, ki je oseba, ki mora pla?ati davek za izstopne transakcije, ki bi ga morala zara?unati, v višini deleža, ki je priznan tem osebam pri delitvi dobi?ka v skladu s pogodbo o združitvi v združenje uveljavlja zahtevek v zvezi z obveznostmi pla?ila DDV in postranskih stroškov, ki so naložene dav?nemu zavezancu?“

Predlog za hitri postopek

49 Predložitveno sodišče je Sodišču predlagalo, naj ta predlog za sprejetje predhodne odločbe obravnava po hitrem postopku iz člena 105(1) Poslovnika Sodišča. To sodišče je v utemeljitev svojega predloga navedlo, da spor o glavni stvari pred nacionalnimi sodišči poteka od 2. julija 2012.

50 Člen 105(1) Poslovnika določa, da lahko predsednik Sodišča na predlog predložitvenega sodišča ali izjemoma po uradni dolžnosti po opredelitvi sodnika poročevalca in generalnega pravobranilca odloči, da se predlog za sprejetje predhodne odločbe obravnava po hitrem postopku, če je treba zadevo zaradi njene narave obravnavati v kar najkrajšem času.

51 Opozoriti je treba, da je tak hitri postopek procesni instrument, namenjen odzivu na položaj izjemne nujnosti (sodba z dne 16. junija 2022, Port de Bruxelles in Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, točka 40 in navedena sodna praksa).

52 Tako na eni strani okoliščina, da mora predložitveno sodišče storiti vse potrebno za zagotovitev hitre rešitve spora o glavni stvari, ne more sama po sebi zadostovati za utemeljitev uporabe hitrega postopka na podlagi člena 105(1) Poslovnika (sodba z dne 14. julija 2022, CC (Prenos otrokovega običajnega prebivališča v tretjo državo), C-572/21, EU:C:2022:562, točka 22 in navedena sodna praksa).

53 Na drugi strani negotovost, ki bremeni stranke spora, ki poteka že več let, in njihov interes, ki je sicer legitim, da se jim prej seznanijo z obsegom pravic, ki jih imajo na podlagi prava Unije, glede na to, da hitri postopek pomeni odstopanje, nista izjemni okoliščini, ki bi lahko upravičili uporabo takega postopka (glej v tem smislu sklep predsednika Sodišča z dne 19. septembra 2017, Magamadov, C-438/17, neobjavljen, EU:C:2017:723, točka 21 in navedena sodna praksa).

54 V obravnavanem primeru je predsednik Sodišča po opredelitvi sodnice poročevalke in generalnega pravobranilca s sklepom z dne 4. novembra 2021 zavrnil predlog, naj se ta zadeva obravnava po hitrem postopku.

55 Interes posameznikov, da se jim prej določi obseg pravic, ki jih imajo na podlagi prava Unije, namreč ne glede na svojo pomembnost in legitimnost ne zajema nujnosti, da bi se zadeva iz postopka v glavni stvari obravnavala v kar najkrajšem času v smislu člena 105(1) Poslovnika.

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

56 Najprej je treba ugotoviti, ali je treba z vidika DDV različne transakcije v zvezi z gradnjo nepremičninskega kompleksa in prodajo zgrajenih stanovanj, opravljene na podlagi pogodba o združitvi v združenje, obravnavati kot ločene transakcije, ki se obdavčijo ločeno, ali kot enotne transakcije, sestavljene iz več elementov.

57 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija za namene DDV zajema dve ali več ločenih dobav blaga oziroma storitev ali eno enotno dobavo blaga oziroma storitev (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, točka 35 in navedena sodna praksa).

58 Sodišče je tudi presodilo, da po eni strani iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV izhaja, da je treba vsako transakcijo navadno šteti za ločeno in samostojno, ter da se po drugi strani transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo dobavo blaga oziroma storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV (sodba z dne 4. septembra

2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 36 in navedena sodna praksa).

59 Zato je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih dobav blaga oziroma storitev, ki bi lahko bile opravljene vsaka posebej in bi bile zato vsaka posebej predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar te dobave blaga oziroma storitev niso samostojne (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 37 in navedena sodna praksa).

60 Dobavo blaga oziroma storitev je treba obravnavati kot enotno, kadar sta dva oziroma je več elementov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko dobavo, katere razdelitev bi bila umetna. Tako je tudi, kadar ena ali več dobav blaga oziroma storitev sestavlja glavno dobavo in da ena ali več drugih dobav blaga oziroma storitev sestavlja eno ali več pomožnih dobav, ki so davčno obravnavane enako kot glavna dobava. Predvsem je treba dobavo blaga oziroma storitev šteti za pomožno dobavo glavne dobave, če za stranko nima samostojnega namena, ampak pomeni sredstvo, da ta lahko prejme glavno dobavo blaga oziroma storitev ponudnika pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 38 in navedena sodna praksa).

61 Vendar absolutnega pravila glede določitve obsega dobave blaga oziroma storitev z vidika DDV ni in je treba torej za določitev obsega dobave upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 39 in navedena sodna praksa).

62 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, mora nacionalno sodišče za ugotovitev, ali komercialna transakcija z vidika DDV obsega več neodvisnih dobav blaga oziroma storitev ali eno enotno dobavo, ugotoviti značilne elemente zadevne transakcije ob upoštevanju gospodarskega cilja te transakcije in interesov njenih prejemnikov in ob izvedbi vseh dokončnih presoj dejstev v zvezi s tem (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, točki 32 in 33 ter navedena sodna praksa).

63 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je šlo pri transakciji iz postopka v glavni stvari za gradnjo kompleksa stanovanjskih stavb za prodajo zgrajenih stanovanj tretjim osebam.

64 Na prvem mestu, iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, je razvidno, da sta ASA in PP sodelovali pri navedeni transakciji s tem, da sta prispevali zemljišče, ki sta ga imeli v lasti, in sicer vsaka polovico, medtem ko sta osebi BP in MP prispevali gradbeni material in prevzeli stroške v zvezi z gradnjo navedenega kompleksa, in sicer prav tako vsaka polovico, kar zajema tudi stroške za pridobitev potrebnih upravnih dokumentov. Zato sta imeli osebi BP in MB račune, ki so bili izdani v njunem imenu za blago in storitve, pridobljene za gradnjo kompleksa iz postopka v glavni stvari.

65 Na drugem mestu, poudariti je treba, da je bila v skladu s pogodbo o združitvi v združenje prodaja zgrajenih nepremičnin del skupnih obveznosti pogodbenih strank. Kot pa je prav tako razvidno iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, sta bili po eni strani glede na prodajne pogodbe, sklenjene v notarskih zapisih, lastnici nepremičnin iz postopka v glavni stvari ASA in PP, ne da bi bili v pogodbah kakor koli omenjeni osebi BP in MB ter pogodba o združitvi v združenje. Po drugi strani sta osebi BP in MB delovali na podlagi pooblastila, ki jima je dopuščalo, da v imenu in za račun ASA in PP na osebe po svoji izbiri in po ceni, dogovorjeni s kupcem, preneseta lastninsko pravico, ki sta jo imeli ASA in PP na zadevnih stanovanjih.

66 Ker se zdi, da sta transakciji, ki se na eni strani nanašata na gradnjo nepremičninskega

kompleksa iz postopka v glavni stvari in na drugi strani na prodajo nepremičnin, ločeni, saj ima vsaka od njiju svojo gospodarsko značilnost in zanju ni mogoče škodeti, da je ena v razmerju do druge glavna – ali pomožna – ju je treba škodeti za ločeni transakciji, ki ju je treba obdavčiti ločeno, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče glede na dejansko stanje iz postopka v glavni stvari.

Prvo vprašanje

67 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 9 in 11 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba stranke pogodbe o združitvi v združenje brez pravne osebnosti, ki ni bila registrirana pri pristojnem davčnem organu pred začetkom opravljanja zadevne ekonomske dejavnosti, škodeti za „davčne zavezanca“ poleg davčnega zavezanca, ki mora plačati davek za obdavčljivo transakcijo.

68 Na prvem mestu, v zvezi s členom 9(1) te direktive je treba opozoriti, da ta določba pojem „davčni zavezanec“ opredeljuje tako, da je z njim zajeta „vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

69 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je z izrazi, uporabljenimi v členu 9 Direktive DDV, zlasti z izrazom „vsaka oseba“, pojem „davčni zavezanec“ opredeljen široko, s poudarkom na neodvisnosti pri opravljanju ekonomske dejavnosti, tako da je treba vse osebe, fizične ali pravne, javnega in zasebnega prava, in tudi tvorbe, ki nimajo pravne osebnosti, ki pa objektivno izpolnjujejo merila iz te določbe, škodeti za zavezanca za plačilo DDV (sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinis mokesių inspekcija (Družbena pogodba), C-312/19, EU:C:2020:711, točka 39 in navedena sodna praksa).

70 Za ugotovitev, koga je treba v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, škodeti za „davčnega zavezanca“ za DDV za zadevne dobave, je treba preveriti, kdo je neodvisno opravljal zadevno ekonomsko dejavnost. Merilo neodvisnosti se namreč nanaša na vprašanje povezave zadevne transakcije s konkretno osebo ali subjektom, pri čemer poleg tega zagotavlja, da lahko pridobitelj svojo morebitno pravico do odbitka uveljavlja pravno varno (sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinis mokesių inspekcija (Družbena pogodba), C-312/19, EU:C:2020:711, točka 40).

71 Za to je treba preveriti, ali zadevna oseba ekonomsko dejavnost opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti (sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinis mokesių inspekcija (Družbena pogodba), C-312/19, EU:C:2020:711, točka 41 in navedena sodna praksa).

72 V obravnavanem primeru mora nazadnje nacionalno sodišče, ki je edino pristojno za presojo dejanskega stanja, ob upoštevanju preudarkov iz točk od 56 do 60 te sodbe ugotoviti, ali je treba za osebi BP in MP škodeti, da glede na pogodbo o združitvi v združenje iz postopka v glavni stvari „neodvisno“ opravljata ekonomsko dejavnost.

73 Vendar je Sodišče, ki mora predložitvenemu sodišču dati koristen odgovor, pristojno, da na podlagi spisa v zadevnem postopku v glavni stvari ter pisnih stališč, ki so mu bila predložena, navede napotke, ki temu sodišču omogočajo, da odloči o konkretnem sporu, ki mu je predložen (glej po analogiji sodbo z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 31).

74 Glede obdavčljive transakcije iz postopka v glavni stvari, in sicer dobave nepremičnin, je bila sicer, kot je bilo opozorjeno v točki 65 te sodbe, prodaja zgrajenih stanovanj v skladu s pogodbo o združitvi v združenje del skupnih obveznosti pogodbenih strank.

75 Vendar je po eni strani iz predložitvene odločbe razvidno, da je bilo v prodajnih pogodbah,

sklenjenih v notarskih zapisih, določeno, da se izkupišek iz prodaje vključi v premoženje ASA in PP kot lastnic nepremičnin iz postopka v glavni stvari, ne da bi bili v teh pogodbah kakor koli omenjeni osebi BP in MB ter pogodba o združitvi v združenje.

76 Po drugi strani, čeprav sta osebi BP in MB, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, delovali na podlagi pooblastila, ki jima je dopuščalo, da v imenu in za račun ASA in PP na osebe po svoji izbiri in po ceni, dogovorjeni s kupcem, preneseta lastninsko pravico, ki sta jo imeli ASA in PP na stanovanjih, so se pravni učenki prodajnih pogodb, ki jih je sklenil eden od pooblaščenec s tretjo osebo, nanašali samo na ASA in PP, saj so bile dobave teh nepremičnin izvedene zgolj na podlagi pogodb o prodaji in ne na podlagi zavez o prodaji, ki jih je sklenila oseba MB v svojem imenu kot pooblaščenec ASA in PP.

77 Iz tega sledi, da za osebi BP in MB v zvezi z dobavo nepremičnin ni mogoče šteti, da sta neodvisno opravljali ekonomsko dejavnost v skladu s členom 9(1) Direktive o DDV, tako da nimata statusa „davčnega zavezanca“ v smislu te določbe.

78 Na drugem mestu, preveriti je treba, ali je treba stranke pogodbe o združitvi v združenje, kot je ta v postopku v glavni stvari, šteti za enega davčnega zavezanca v smislu člena 11 Direktive o DDV.

79 V zvezi s tem člen 11 Direktive o DDV v prvem odstavku določa, da lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na njenem ozemlju, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane, v drugem odstavku pa natančneje določa, da država članica, ki uporabi to možnost, lahko sprejme vse potrebne ukrepe, s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe.

80 Zakonodajalec Unije je želel s to določbo državam članicam omogočiti, da statusa davčnega zavezanca ne vežejo sistematično na povsem pravni pojem „neodvisnosti“ bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja nekaterih zlorab, kot je na primer razdelitev enega podjetja na več davčnih zavezancev zaradi koriščenja posebne ureditve (sodba z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 35 in navedena sodna praksa).

81 Opredelitev kot en davčni zavezanec v skladu s členom 11, prvi odstavek, Direktive o DDV izključuje, da bi podrejene osebe še naprej ločeno predložile obračun DDV in da bi bile še naprej znotraj in zunaj njihove skupine identificirane kot davčni zavezanci, ker lahko le enotni davčni zavezanec predloži navedene obračune (sodba z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 36 in navedena sodna praksa).

82 Romunska vlada v obravnavanem primeru trdi, da nacionalni zakonodajalec ni uporabil možnosti, ki je državam članicam ponujena s členom 11 Direktive o DDV, tako da se ta določba za spor o glavni stvari ne uporablja. Komisija pa trdi, da je bila v skladu z romunskim pravom do 1. januarja 2009 možnost ustanovitve skupine, kot je opredeljena v tej določbi, na voljo le velikim davčnim zavezancem, kar torej izključuje fizične osebe, kot so stranke pogodbe o združitvi v združenje iz postopka v glavni stvari.

83 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ker Sodišče ni pristojno za razlago nacionalnega prava, je le predložitveno sodišče pristojno, da ugotovi, ali iz besedila člena 125a(18) in člena 127(8) davčnega zakonika ter iz odredbe vlade št. 44/2004 izhaja, da je romunski zakonodajalec to možnost uporabil in da jo je bilo mogoče v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari uporabiti za stranke zadevne pogodbe o združitvi v združenje.

84 Ob domnevi, da je bilo tako, mu mora Sodišče, da bi predložitvenemu sodišču dalo koristen odgovor, posredovati elemente, na podlagi katerih lahko presodi združljivost nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

85 Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da lahko države članice, in sicer v okviru svoje diskrecijske pravice, za uporabo ureditve iz člena 11 Direktive o DDV določijo nekatere omejitve, če te ustrezajo ciljem te direktive v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom in če so spoštovani pravo Unije in njegova splošna načela, zlasti načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti (sodba z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 57 in navedena sodna praksa).

86 Predložitveno sodišče mora tako preveriti, ali zahteva predhodne prijave registracije s strani članov davčne skupine pri pristojnem davčnem organu iz točke 4(5) odredbe vlade št. 44/2004 pomeni ukrep, ki je nujen in primeren za doseganje ciljev v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom (glej po analogiji sodbo z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 58 in navedena sodna praksa).

87 V zvezi z načelom sorazmernosti je treba ugotoviti, da se zdi, da nacionalna ureditev, s katero se zahteva registracija članov davčne skupine pri pristojnem davčnem organu pred izvedbo obdavčljivih transakcij, ne presega tega, kar je nujno za doseg cilja člena 11 Direktive o DDV v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom, ker davčni upravi omogoča identifikacijo davčnega zavezanca pred izvedbo navedenih transakcij, s čimer olajšuje davčni nadzor.

88 Načelo davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja, pa nasprotuje med drugim temu, da bi bili gospodarski subjekti, ki izvajajo enake transakcije, pri pobiranju DDV obravnavani različno (glej v tem smislu sodbi z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48 in navedena sodna praksa, in z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 65 in navedena sodna praksa).

89 V obravnavanem primeru se zdi, da se predhodna prijava zadevne davčne skupine pri pristojnem davčnem organu, zahtevana z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, nanaša na to, da ta organ vodi register oseb, ki morajo plačati dohodnino ali davek od dohodkov pravnih oseb, tako da te zahteve ne bi bilo mogoče razlagati tako, da je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

90 Iz tega izhaja, da tudi če bi določbe nacionalnega prava, omenjene v točki 83 te sodbe, pomenile prenos člena 11 Direktive o DDV in bi se te določbe uporabljale za stranke pogodbe o združitvi v združenje iz postopka v glavni stvari, ta člen 11 ne bi nasprotoval temu, da tako združenje, ki nima pravne osebnosti in ki pred zadevnimi transakcijami ni bilo registrirano pri davčnem organu, ne bi moglo uveljavljati navedenih določb.

91 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 9 in 11 Direktive

o DDV razlagati tako, da se stranke pogodbe o združitvi v združenje brez pravne osebnosti, ki ni bila registrirana pri pristojnem davčnem organu pred začetkom opravljanja zadevne ekonomske dejavnosti, ne štejejo za „davčne zavezanca“ poleg davčnega zavezanca, ki mora plačati davek za obdavčljivo transakcijo.

Drugo vprašanje

92 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV ter načelo sorazmernosti in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da se z njimi zahteva, da se davčnemu zavezancu, kadar ta nima računa, izdanega na svoje ime, prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, ki ga je drugi družbenik združenja brez pravne osebnosti plačal v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti tega združenja.

93 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča 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 10. februarja 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, točka 47 in navedena sodna praksa).

94 Namen te ureditve je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (sodba z dne 10. februarja 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, točka 48 in navedena sodna praksa).

95 V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Vsebinski pogoji, ki se zahtevajo za nastanek te pravice, so naštet v členu 168(a) te direktive. Tako mora zadevni subjekt za to, da bi bil lahko upravičen do navedene pravice, prvič, biti davčni zavezanec v smislu navedene direktive, in drugič, blago ali storitve, na katere opira pravico do odbitka, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 39 in navedena sodna praksa).

96 V zvezi s formalnimi pogoji za pravico do odbitka iz člena 178(a) Direktive o DDV izhaja, da je uveljavljanje te pravice pogojeno s tem, da ima davčni zavezanec račun, izdan v skladu s členom 226 te direktive (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 40 in navedena sodna praksa).

97 Sodišče pa je presodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih pogojev. Zato davčni organ ne more zavrniti pravice do odbitka DDV le zato, ker račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, če ima na voljo vse podatke, na podlagi katerih je mogoče preveriti, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 41 in navedena sodna praksa).

98 Tako bi bila dosledna uporaba formalne zahteve v zvezi s predložitvijo računov v nasprotju z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti, saj bi povzročila, da bi bilo davčnemu zavezancu nesorazmerno onemogočeno uveljavljanje davčne nevtralnosti njegovih transakcij (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 42 in navedena sodna praksa).

99 Vendar mora davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, dokazati, da izpolnjuje pogoje za

upravičenost do tega odbitka (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 43 in navedena sodna praksa).

100 Tako mora davni zavezanec predložiti objektivne dokaze, da so mu davni zavezanci predhodno v prodajni verigi dejansko dobavili blago in storitve za namene njegovih transakcij, ki so predmet DDV, za katere je dejansko plaal DDV (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 44 in navedena sodna praksa).

101 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odlobe razvidno, da imata osebi BP in MB, ki sta bili zadolženi za gradnjo nepremišninskega kompleksa iz postopka v glavni stvari, raune, ki so bili izdani v njunem imenu za blago in storitve, ki sta jih osebno pridobili za to transakcijo gradnje, in sicer v smislu lena 168(a) in lena 178(a) Direktive o DDV, medtem ko ima ASA, ki je v združenju sodelovala s tem, da je s PP prispevala zemljiše, na katerem je bil navedeni nepremišninski kompleks zgrajen, zgolj v svojem imenu izdane raune za storitve v zvezi z električno energijo in potrdila o poravnanih davnih obveznostih, za katere je ASA izjavila, da jih je poravnala oseba BP.

102 Glede na sodno prakso Sodiša, navedeno v tokah od 98 do 100 te sodbe, mora ASA predložiti objektivne dokaze, da so ji davni zavezanci predhodno v prodajni verigi dejansko dobavili blago in storitve v zvezi z gradnjo nepremišninskega kompleksa iz postopka v glavni stvari za namene njenih transakcij, ki so predmet DDV, to je za dobavo nepremišnin, za katere je dejansko plaala DDV, da se preprei nevarnost dvojnega odbitka istega zneska DDV, ki bi ga opravile tako ASA kot tudi osebi BP in MB in ki bi bil v nasprotju z naelom nevtralnosti.

103 Glede na navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV ter naelo sorazmernosti in naelo davne nevtralnosti razlagati tako, da se z njimi ne zahteva, da se davnemu zavezancu, kadar ta nima rauna, izdanega na svoje ime, prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, ki ga je drugi družbenik združenja brez pravne osebnosti plaal v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti tega združenja, niti kadar je dani zavezanec oseba, ki je dolžna plaati davek iz naslova te dejavnosti, e ni objektivnih dokazov, da so mu davni zavezanci predhodno v prodajni verigi dejansko dobavili blago in storitve iz postopka v glavni stvari za namene njegovih transakcij, ki so predmet DDV.

Tretje vprašanje

104 Predložitveno sodiše s tretjim vprašanjem v primeru nikalnega odgovora na drugo vprašanje v bistvu sprašuje, ali naelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi lahko dani zavezanec, ki je dolžan plaati DDV, k udeležbi v postopku na podlagi garancije pozval preostale družbenike iz pogodbe o združitvi v združenje, da bi se jim naložilo, naj nosijo DDV v sorazmerju svojimi pravicami do dobička iz navedene pogodbe o združitvi v združenje.

105 V zvezi s tem je treba opozoriti, da naelo pravne varnosti, ki je eno od splošnih nael prava Unije, zahteva, da so pravna pravila jasna, natančna in da imajo predvidljive uinke, predvsem kadar imajo lahko neugodne posledice za posameznike in podjetja, da lahko posamezniki nedvoumno ugotovijo svoje pravice in obveznosti in da lahko temu ustrezno ravnaajo (sodba z dne 25. januarja 2022, VYSOINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, točka 47 in navedena sodna praksa).

106 Navedeno naelo pravne varnosti mora biti upoštevano v nacionalni ureditvi, ki spada na podroje uporabe prava Unije ali s katero se to pravo izvaja (glej v tem smislu sklep z dne 17. julija 2014, Yumer, C-505/13, neobjavljen, EU:C:2014:2129, točka 37 in navedena sodna praksa).

107 Predložitveno sodiše pa ni ugotovilo, da tožba davnega zavezanca proti tretji osebi, da bi

s predlogom za poziv k udeležbi v postopku na podlagi garancije dosegel vračilo plačane vstopnega DDV, spada na področje uporabe prava Unije ali da se z njo to pravo izvaja, saj je tak predlog za poziv k udeležbi v postopku na podlagi garancije urejen le z nacionalnim pravom.

108 V teh okoliščinah je ob neobstoju elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, da se Direktiva o DDV uporablja za položaj, na katerega se nanaša tretje vprašanje, to vprašanje nedopustno.

Stroški

109 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

1. Člena 9 in 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

se stranke pogodbe o združitvi v združenje brez pravne osebnosti, ki ni bila registrirana pri pristojnem davčnem organu pred začetkom opravljanja zadevne ekonomske dejavnosti, ne štejejo za „davčne zavezance“ poleg davčnega zavezanca, ki mora plačati davek za obdavčljivo transakcijo.

2. Direktivo 2006/112 ter načelo sorazmernosti in načelo davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

se z njimi ne zahteva, da se davčnemu zavezancu, kadar ta nima računa, izdanega na svoje ime, prizna pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki ga je drugi družbenik združenja brez pravne osebnosti plačal v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti tega združenja, niti kadar je davčni zavezanec oseba, ki je dolžna plačati davek iz naslova te dejavnosti, če ni objektivnih dokazov, da so mu davčni zavezanci predhodno v prodajni verigi dejansko dobavili blago in storitve iz postopka v glavni stvari za namene njegovih transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.