

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 24. marca 2022(1)

Zadeva C-56/21

UAB „ARVI“ ir ko

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložila Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za reševanje davnihih sporov pri vladi Republike Litve (Litva))

„Predlog za sprejetje predhodne odlobe – Davno pravo – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – len 137 – Možnost izbrati obdavitev pri transakcijah, ki so oprošene davka – Pogoji za pravico do izbire – Diskrecijska pravica držav lanic – Pomen formalnosti – Posledice kršitve formalnih zahtev“

I. Uvod

1. Že leta 1858 je znan nemški pravni strokovnjak Rudolf von Jhering izjavil: „Oblika je zaprisežena sovražnica samovolje, sestra dvojica svobode.“(2)

2. Morda je Litva tudi iz tega razloga določene materialnopravne posledice v predpisih o davku na dodano vrednost vezala na upoštevanje določenih formalnosti. Možnost izbrati obdavitev tako obstaja le pri transakciji, ki je opravljena za registriranega zavezanca za davek na dodano vrednost. V obravnavani zadevi je bilo mogoče registracijo kupca opraviti šele en mesec kasneje. Ta pogoj v trenutku transakcije zato ni bil izpolnjen. Zato se ponudnik v skladu z litovskim pravom ni mogel odpovedati davni oprostitev za transakcijo. Svoj odbitek vstopnega davka iz proizvodnih stroškov je moral zaradi tega popraviti sorazmerno s šasom zgolj zato, ker niso bile upoštevane formalnosti.

3. Vendar pa ima v skladu s sodno prakso Sodišča v pravu davka na dodano vrednost vsebinska presoja v določenih primerih prednost pred upoštevanjem formalnosti („substance over form“),⁽³⁾ zlasti pri odbitku vstopnega davka ali pri davčni oprostitvi transakcije. Toda ali je ta pristop mogoče prenesti tudi na pravice do izbire držav članic? V obravnavani zadevi gre za pomen formalnih pogojev, če je država članica uveljavila svojo pravico do izbire in dala na voljo možnost izbrati obdavčitev. Komisija tudi v takšnem primeru zagovarja povsem vsebinski pristop.

4. Zakonodajalec Unije pa v zadnjem času bolj izhaja iz načela pravne varnosti s spoštovanjem formalnosti. To je razvidno iz preoblikovanega člena 138(1) in (1a) Direktive o DDV, ki pa v obravnavanem primeru še ni upošteven.⁽⁴⁾ Mogoče pa se je tudi zakonodajalec Unije v zvezi s tem zgledoval po zgoraj navedenem citatu. Vsekakor je Sodišče ponovno dobilo priložnost, da preuči „pomen formalnosti“ v pravu davka na dodano vrednost –⁽⁵⁾ tokrat v zvezi z možnostjo izbire obdavčitve.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir je Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁽⁶⁾ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

6. Člen 135(1)(j) Direktive o DDV vsebuje to davčno oprostitve:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1)“.

7. Člen 137(1)(b) Direktive o DDV pri tem določa:

„Države članice lahko dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev naslednjih transakcij:

(b) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1)“.

8. Člen 137(2) Direktive o DDV določa:

„Države članice podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1. Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire.“

9. Člen 168(a) Direktive o DDV določa vsebinski obseg odbitka:

„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;“

10. Člen 187 Direktive o DDV ureja popravek odbitka in določa:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Vendar lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka samo na ustrezen del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

[...]“

11. Člen 188 Direktive o DDV določa:

„1. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da ga je davčni zavezanec uporabljal za ekonomsko dejavnost do konca obdobja popravka.

Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti obdavčena, če je dobava investicijskega blaga obdavčena.

Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti oproščena, če je dobava investicijskega blaga oproščena.

2. Popravek iz odstavka 1 se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka. Vendar, če je dobava investicijskega blaga oproščena, lahko države članice določijo, da popravek ni potreben, če je pridobitelj davčni zavezanec, ki to investicijsko blago uporablja izključno za transakcije, pri katerih je imel pravico do odbitka DDV.“

B. Litovska zakonodaja

12. Člen 32(3) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) ureja pristojnost držav članic, ki je določena v členu 137(1)(b) Direktive o DDV, in določa:

„Davčni zavezanec ima pravico izbrati obračun DDV na način, kot ga predpisuje ta zakon, za premoženje, ki je po naravi nepremično in oproščeno DDV na podlagi odstavkov 1 in 2 tega člena, če se premoženje proda ali drugače prenese na davčnega zavezanca, ki je registriran kot zavezanec za DDV [...], ta možnost pa uinkuje najmanj 24 mesecev od dneva prijave izbire v zvezi z vsemi upoštevnimi transakcijami, ki jih je sklenila navedena oseba. Davčni zavezanec prijavi svojo izbiro na način, kot ga predpisuje centralni davčni organ. [...]“

13. V skladu s členom 58(1) zakona o DDV ima „[z]avezanec za DDV [...] pravico do odbitka vstopnega DDV in/ali uvoznega DDV, dolgovanega za blago in/ali storitve, pridobljene in/ali uvožene, če je to blago in/ali storitve namenjeno uporabi v teh dejavnostih zavezanca za DDV: (1) dobava blaga in/ali opravljanje storitev, obdavčena z DDV [...]“.

14. Člen 67(2) zakona o DDV določa:

„Odbitke DDV je treba popravljati tako, kot to določa ta člen: v zvezi s premoženjem, ki je po naravi nepremično, 10 let [...] od začetka davčnega obdobja, v katerem je bil vstopni in/ali uvozni DDV na navedeno premoženje v celoti ali delno odbit (v primeru materialnih izboljšav

stavbe/strukture se odbitek vstopnega DDV na opredmetena osnovna sredstva, proizvedena na ta način, popravlja 10 let od davčnega obdobja, v katerem so bile izboljšave zaključene). [...]"

15. V členu 67(5) zakona o DDV je določeno:

„Če se izkaže, da so se opredmetena osnovna sredstva začela uporabljati za dejavnost, ki ni dejavnost iz člena 58(1) tega zakona, ali so bila izgubljena, je treba odbitek DDV popraviti v obračunu DDV za davčno obdobje, v katerem je nastala katera od navedenih okoliščin, in sicer z ustreznim zvišanjem zneska DDV, ki se plača v proračun (ali znižanjem zneska DDV, ki se povrne iz proračuna) (to pomeni z odbitim deležem vstopnega ali izvoznega DDV, pripisljivega preostalemu obdobju do izteka roka, določenega za popravek odbitka DDV)“.

16. Republika Litva ni izbrala možnosti določitve, da popravek ni potreben, ki jo določa člen 188(2) Direktive o DDV.

III. Postopek v glavni stvari

17. V ozadju tega predloga za sprejetje predhodne odločbe je spor med družbo „ARVI“ ir ko UAB (v nadaljevanju: ARVI), družbo z omejeno odgovornostjo, in Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (državna davčna inšpekcija okrožja Kaunas, Litva; v nadaljevanju: finančna uprava).

18. Družba ARVI je na zemljišču, ki je bilo namenjeno „za druge namene“ in dano v najem njenim delničarjem, zgradila pomožno stavbo za „gospodinjstvo uporabo“ s prostorom za fitnes (v nadaljevanju: stavba). Družba ARVI je prijavila stroške za proizvodnjo investicijskega blaga in DDV v zahtevku za vračilo DDV za januar 2013.

19. Družba ARVI je 8. maja 2015 za znesek 371.582,48 EUR vključno z davkom na dodano vrednost v višini 64.489,52 EUR stavbo prodala „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB“ (v nadaljevanju: kupec). Kupec je bil v času prodaje sicer davčni zavezanec, vendar še ni bil davčni zavezanec, registriran za DDV. V času sklenitve pogodbe je kupec že zaprosil za registracijo kot zavezanec za DDV. Vendar tej (prvi) vlogi za registracijo ni bilo ugodeno; razlogi za to Sodišču niso poznani. Kupec je bil šele mesec dni pozneje (junija 2015) registriran kot davčni zavezanec za DDV.

20. Finančna uprava pa meni, da je pridobitev statusa registriranega davčnega zavezanca za DDV obvezen pogoj za pravico davčnega zavezanca do izbire obdavčitve njegove dobave. Zato bi bilo treba transakcijo nujno obravnavati kot dobavo nepremičnine, ki je oproščena davka. Posledica tega je po mnenju finančne uprave, da bi moral biti odbitek vstopnega davka, ki je bil izveden januarja 2013, popravljen v obračunu DDV za maj 2015. Zato bi morala družba ARVI navesti znesek popravka, ki ustreza obdobju od maja 2015 do decembra 2022. Finančna uprava je zato od družbe ARVI zahtevala plačilo DDV v višini 252.296 EUR in s tem povezanih kazni in zamudnih obresti.

21. Družba ARVI po drugi strani meni, da pogoj iz člena 32(3) zakona o DDV, v skladu s katerim mora biti pridobitelj davčni zavezanec in tudi registriran kot zavezanec za DDV, pomeni kršitev načela nevtralnosti na področju DDV ter nikakor ni združljiv s cilji Direktive o DDV in sodno prakso Sodišča. Zato je družba ARVI vložila pritožbo pri centralnem davčnem organu. Ta pritožba je bila zavrnjena. Družba ARVI je zoper to odločbo vložila pritožbo pri komisiji za reševanje davčnih sporov.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

22. Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (komisija za reševanje dav?nih sporov pri vladi Republike Litve, Litva), ki obravnava pritožbo, je s sklepom z dne 16. oktobra 2020 Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložila ta vprašanja:

„1. Ali je nacionalna zakonodaja, na podlagi katere ima zavezanec za DDV lahko pravico izbrati obra?un DDV za [dobavo] nepremi?nine, oproš?ene DDV, le ?e se nepremi?nina prenese na dav?nega zavezanca, ki je v trenutku sklenitve transakcije registriran kot zavezanec za DDV, v skladu s ?lenoma 135 in 137 Direktive o DDV ter na?eloma dav?ne nevtralnosti in u?inkovitosti?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je razlaga dolo?b nacionalnega prava, da mora dobavitelj nepremi?nine popraviti odbitek DDV za pridobitev prenesene nepremi?nine, ?e je izbral obra?un DDV za dobavo nepremi?nine in taka izbira ni mogo?a v skladu z nacionalnimi zahtevami zaradi enega samega pogoja, torej ker pridobitelj nima statusa registriranega zavezanca za DDV, v skladu z dolo?bami Direktive o DDV, ki urejajo pravico dobavitelja do odbitka DDV in popravka odbitka, ter z na?eloma nevtralnosti DDV in u?inkovitosti?

3. Ali je upravna praksa, na podlagi katere mora v okoliš?inah, kot so v postopku v glavni stvari, dobavitelj nepremi?nine prilagoditi odbitek vstopnega davka za pridobitev/proizvodnjo nepremi?nine, ker se transakcija za prodajo navedene nepremi?nine šteje za dobavo nepremi?nine, oproš?ene DDV, zaradi neobstoja pravice do izbire obra?una DDV (pridobitelj v trenutku sklenitve transakcije nima identifikacijske številke za DDV), ?eprav je v trenutku sklenitve transakcije pridobitelj vložil vlogo za registracijo kot zavezanec za DDV in je bil kot zavezanec za DDV registriran en mesec po tej sklenitvi, v skladu z dolo?bami direktive, ki urejajo pravico dobavitelja do odbitka DDV in popravka odbitka, ter z na?elom nevtralnosti DDV? Ali je v takem primeru treba ugotoviti, ali je pridobitelj nepremi?nine, ki se je kot zavezanec za DDV registriral po transakciji, dejansko uporabljal pridobljeno nepremi?nino za dejavnosti, ki so predmet DDV, in da ni dokazov o goljufiji ali zlorabi?“

23. V postopku pred Sodiš?em so pisna stališ?a podali družba ARVI, Litva in Evropska komisija. Sodiš?e je v skladu s ?lenom 76(2) Poslovnika odlo?ilo, da se obravnava ne opravi.

V. Pravna presoja

A. Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odlo?be

24. Predlog za sprejetje predhodne odlo?be je vložila komisija za reševanje dav?nih sporov pri vladi Republike Litve. To je organ, ki dav?ne spore obravnava še pred sodno obravnavo. Sodiš?e je v zvezi s to komisijo leta 2010 sicer odlo?ilo, da jo v smislu ?lena 267 PDEU šteje za sodiš?e, ki je upravi?eno vložiti predlog za sprejetje predhodne odlo?be.(7) Vendar pa bi bilo treba glede na novejšo sodno prakso Sodiš?a morda ponovno preu?iti takratne premisleke.(8)

25. Dvom o obstoju statusa sodiš?a, upravi?enega za vložitev predloga za sprejetje predhodno odlo?be izhaja iz dejstva, da odlo?itve komisije za reševanje dav?nih sporov obe stranki ne moreta izpodbijati v enakem obsegu. Finan?na uprava lahko zoper to odlo?itev vloží pravno sredstvo le v posebnih okoliš?inah (ko komisija in finan?na uprava razli?no razlagata dav?no pravo). Zato se zdi, da je odlo?itev komisije namenjena zlasti zagotavljanju enotne razlage prava znotraj finan?ne uprave. To bi pojasnilo tudi, zakaj ne gre za del sodne ampak za del izvršilne oblasti (vlada), in da sodiš?a šele za njo odlo?ajo o preostalih sporih.

26. Po drugi strani so ?lani komisije neodvisni strokovnjaki, dav?ni zavezanec pa lahko odlo?itev vsekakor neomejeno izpodbija pred sodiš?em. Zdi se, da se dejansko stanje v zvezi s tem v primerjavi z odlo?itvijo iz leta 2010 ni bistveno spremenilo in nobeden od udeležencev ni

izrazil dvomov o pravici do predložitve. Zato Sodiš?u niso na voljo nove, natan?ne navedbe. Zato še naprej predpostavljam, da je komisija za reševanje dav?nih sporov upravi?ena vlagati predloge za sprejetje predhodne odlo?be.

B. Vprašanja za predhodno odlo?anje

27. Vsa tri zastavljena vprašanja za predhodno odlo?anje se na koncu nanašajo na vprašanje, ali Direktiva o DDV nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je država ?lanica možnost, da se transakcija, ki je sama po sebi oproš?ena davka, obravnava kot obdav?ena transakcija, vezala na pogoj, da je prejemnik registriran dav?ni zavezanec za DDV.

28. Ker neizpolnitev tega pogoja povzro?i, da mora dobavitelj sorazmerno popraviti svoj odbitek DDV, se predložitveno sodiš?e sprašuje o kršitvi na?ela nevtralnosti oziroma na?ela sorazmernosti. To vprašanje se predložitvenem sodiš?u poraja zlasti zato, ker je bil pogoj že mesec dni pozneje izpolnjen, ker prejemnik opravlja transakcije, ki upravi?ujejo odbitek DDV, in ker po mnenju predložitvenega sodiš?a ne gre za primer goljufije ali zlorabe.

29. Ker so vsa tri vprašanja odvisna od tega, v kolikšnem obsegu je država ?lanica pristojna dolo?iti takšno možnost in jo vezati na izpolnjevanje formalnih zahtev, je mogo?e vsa tri obravnavati skupaj. Zato bom najprej podrobneje pojasnila pomen in namen pravice do izbire, ki je navedena v ?lenu 137(1) Direktive o DDV (razdelek C). Nato bom predstavila meje regulativnih pristojnosti, ki so v ?lenu 137(2) Direktive o DDV dolo?ene za države ?lanice v zvezi s podrobnostmi uveljavljanja te pravice do izbire (razdelek D).

C. Pomen in namen pravice do izbire iz ?lena 137(1) Direktive o DDV

30. ?len 137(1) Direktive o DDV državam ?lanicam omogo?a, da svojim dav?nim zavezancem dajo pravico, da se pri dolo?enih transakcijah, ki so sicer oproš?ene davka, odlo?ijo za obdav?itev.

31. Potrebo po možnosti za odpoved dav?ni oprostitvi je mogo?e pojasniti s tem, da oprostitev DDV ni namenjena ugodnejšemu obravnavanju podjetja dobavitelja, ampak ugodnejšemu obravnavanju prejemnika storitev.(9) To izhaja iz narave davka na dodano vrednost kot splošnega davka na potrošnjo, katerega namen ni z davkom na dodano vrednost obremeniti podjetje, ki je dobavitelj (dav?ni zavezanec), ampak *prejemnika storitve* (z davkom obremenjena oseba).(10)

32. Vendar pa ta ugodnejša obravnava prejemnika storitve vodi do *izklju?itve odbitka vstopnega davka pri dobavitelju*, v tem primeru pri družbi ARVI. Na podlagi oprostitve iz ?lena 135(1)(j) Direktive o DDV je prodaja tega zemljiš?a za ARVI sicer oproš?ena davka. Posledica tega pa je, da ni možen odbitek vstopnega DDV iz naslova stroškov gradnje stavbe (oziroma ga je treba popraviti, kakor v obravnavanem primeru). Dobavitelj mora zato te stroške vklju?iti v svojo ceno. Vendar pa jih ne more prikazati lo?eno, saj je transakcija oproš?ena davka. Tako bo vsak pridobitelj nosil to breme davka na dodano vrednost iz naslova stroškov gradnje, brez možnosti razbremenitve. Razbremenitev nikdar ne bo mogo?a, saj ne razpolaga z ra?unom z lo?eno izkazanim DDV(11) za obdav?ljivo dobavo.

33. ?e pa je pridobitelj podjetnik, ki je upravi?en do odbitka vstopnega davka, je zanj nakup pozidanega zemljiš?a od družbe ARVI, ki je oproš?en davka, negospodaren. Namesto tega bi pridobil nepozidano zemljiš?e in sam gradil stavbo. V tem drugem primeru bi namre? imel pravico do odbitka vstopnega davka v zvezi z stroški gradnje stavbe. Zato noben dav?ni zavezanec, ki je upravi?en odbijati vstopni davek, od družbe ARVI ne bi kupil pozidanega zemljiš?a, ampak bi gradnjo vselej izvedel sam.

34. Ponudnik, ki drugim dav?nim zavezancem s pravico do odbitka vstopnega davka ponuja

davka oproščeno storitev (pozidano zemljišče), je zato v konkurenčno slabšem položaju. Zanje je ugodnejše, če zemljišče sami pozidajo, saj lahko v tem primeru davek na dodano vrednost odbijejo kot vstopni davek. Če pa je za davčnega zavezanca samooskrba ugodnejša od prejema dobave od drugega davčnega zavezanca, komercialni dobavitelji (kakršen je v obravnavanem primeru ARVI) na tem trgu (prodaja podjetjem, ki so upravičena do dobitka vstopnega davka) ne morejo več delovati.

35. Možnost izbire, ki je določena v členu 137 Direktive o DDV, zato zagotavlja, da dobavitelju (v obravnavanem primeru ARVI) ni onemogočen dostop do tega trga. Namen odpovedi davčni oprostitvi je *preprečiti, da bi bil dobavitelj postavljen v slabši konkurenčni položaj* na področjih, ki jih ureja člen 137 Direktive o DDV. Očitno je zakonodajalec Unije prav pri prometu z zemljišči videl možnost izkrivljanja konkurence za komercialne ponudnike in najemodajalce in je zato državam članicam omogočil, da jo odpravijo.

D. Omejitve pristojnosti za prilagoditev iz člena 137(2) Direktive o DDV

36. Člen 137(2) Direktive o DDV določa, da države članice podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1. Pri tem lahko omejijo obseg te pravice do izbire. Iz tega sledi – kakor je Sodišče(12) večkrat potrdilo – da države članice – kakor poudarja tudi Litva – uživajo „široko diskrecijsko pravico“. Upravičene so namreč same presoditi, ali je treba pravico do izbire uvesti glede na to, kaj se jim zdi smiselno za razmere, ki v določenem trenutku obstajajo v njihovi državi.(13) Zato lahko pravico do izbire, ki so jo uvedle, tudi ukinejo.(14) V skladu s sodno prakso Sodišča lahko države članice določijo podrobna pravila za izvrševanje pravice do izbire in jo celo odpravijo.(15)

37. V skladu s sodno prakso Sodišča bi to na primer vključevalo tudi zahtevo po izrecni predhodni izjavi o izbiri,(16) ne pa dodatni rok za odbitek davka po dejanskem uveljavljanju odpovedi.(17) Člen 137(2) Direktive o DDV omogoča tudi, da države članice pri izvrševanju svoje diskrecijske pravice glede pravice do izbire izključijo določene transakcije ali določene kategorije davčnih zavezancev iz obsega te pravice.(18)

38. Kadar države članice izkoristijo možnost omejiti obseg pravice do izbire in določiti podrobnosti v zvezi z njenim uveljavljanjem, morajo le spoštovati cilje in splošna načela Direktive o DDV, zlasti načelo davčne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitev,(19) ter načelo sorazmernosti.(20)

1. Vsebinske omejitve pristojnosti držav članic

39. Člen 137(2) državam članicam omogoča, da podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1, kadar dajo davčnemu zavezancu takšno možnost odpovedi. Ta pristojnost se nanaša na pogoje za odpoved davčni oprostitvi za lastno transakcijo in na obseg pravice do izbire.(21)

40. Nasprotno pa države članice v skladu s sodno prakso Sodišča te pristojnosti ne morejo uporabiti tako, da bi odvzele že pridobljeno pravico do odbitka.(22) Omejitev odbitkov davka v zvezi z obdavčenimi transakcijami po uveljavljanju pravice do odbitka se ne bi nanašala na „obseg“ pravice do izbire, ki jo lahko države članice omejijo na podlagi člena 137(2), stavek 2, Direktive o DDV, temveč na posledice izvrševanja te pravice.(23)

41. Zato na primer dobaviteljev enostranski preklic odpovedi v breme prejemnika storitve z uinkom za nazaj z vidika prava o davku na dodano vrednost prav tako ne bi smel biti mogoč. Možnost retroaktivnega preklica odpovedi namreč ne vpliva na nobene pogoje dobaviteljevega uveljavljanja odpovedi, ampak le na posledice, ki jih ima za že uveljavljeno pravico do odbitka

vstopnega davka pri prejemniku storitev. Poleg tega pa po mnenju Sodišča na?eli varstva zaupanja v pravo in pravne varnosti ne dopuš?ata retroaktivnega odvzema pravice do odbitka vstopnega davka s spremembo zakona, do katere bi prišlo po transakciji.(24)

42. Vendar pa se ta vsebinska omejitev pooblastila za dolo?anje pogojev za odpoved ne nanaša na popravek odbitka vstopnega davka družbe ARVI, ki je bil izveden v obravnavanem primeru. Ta popravek namre? ne spremeni naknadno zahtev v zvezi s pogoji za uveljavljanje odpovedi(25) ali njenih pravnih posledic. Nasprotno, zadevni popravek je preprosto posledica dav?ne oprostitve zaradi tega, ker ni bilo (veljavne) odpovedi. Do oprostitve bi (glej ?len 188(1) Direktive o DDV) prišlo tudi takrat, kadar Litva sploh ne bi omogo?ila možnosti odpovedi, saj oprostitev izhaja iz same Direktive oziroma njenega izvajanja.

43. Zato se ta u?inek (oziroma popravek že izvedenega odbitka vstopnega davka zaradi odsvojitve, ki je oproš?ena davka), kakor je pred dobrimi 18 leti poudaril že generalni pravobranilec L. A. Geelhoed,(26) ne sme pripisati nacionalnim dolo?bam, ampak ravnanju dav?nih zavezancev (v tem primeru prodaja zemljiš?a dav?nega zavezanca drugemu (še) ne registriranemu dav?nemu zavezancu). Zato niso bile kršene vsebinske omejitve pristojnosti držav ?lanic, ki izhajajo iz ?lena 137(2) Direktive o DDV.

2. Na?elo nevtralnosti

44. Pogoj, da mora biti prejemnik storitve pri zadevni dobavi nepremi?nine ne le dav?ni zavezanec, ampak registrirani dav?ni zavezanec, pa morda pomeni kršitev na?ela nevtralnosti na podro?ju davka na dodano vrednost.

45. Na?elo nevtralnosti v okviru pobiranja DDV prepoveduje razli?no obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.(27)

46. V obravnavani zadevi se ne zdi, da bi bila kršena ta enakost konkuren?nosti. Pravica do izbire ima namre? ravno namen prepre?iti – kakor je pojasnjeno zgoraj v razdelku C – da bi bil dobavitelj postavljen v slabši konkuren?ni položaj.

47. Pogoj litovskega prava, da je bil pridobitelj v ?asu transakcije registriran dav?ni zavezanec, tega v ni?emer ne spremeni. Odpoved je namre? za vse dobavitelje zemljiš? enako vezana na isti pogoj, da mora biti pridobitelj registriran dav?ni zavezanec.(28) Noben drug prodajalec zemljiš? se v obravnavanem primeru ne bi mogel veljavno odlo?iti za obdav?itev.

3. Na?elo sorazmernosti

48. Od dav?nega zavezanca zahtevati popravek že izvedenega odbitka vstopnega davka zgolj zato, ker se njegov odjemalec ni registriral kot dav?ni zavezanec, oziroma se je v obravnavnem primeru kot dav?ni zavezanec registriral le en mesec prepozno, pa bi lahko bilo nesorazmerno. Predpostavka za to je, da zahteva po registraciji ni primerna za zagotovitev uresni?itve svojega cilja ali pa presega to, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja.(29)

49. Cilj zahteve po registraciji prejemnika storitve je olajšati finančni upravi nadzor nad odpovedjo, saj je – kakor je pojasnjeno zgoraj v razdelku C – smiselna le v zvezi z davčnim zavezancem, ki je upravičen do odbitka vstopnega davka. Po drugi strani služi pravni varnosti(30) in pravni jasnosti. Dobavitelj lahko tako na podlagi dokazila o registraciji jasno ugotovi, ali so izpolnjeni pogoji za odpoved in mu zato ne bo treba popravljati že izvedenega odbitka vstopnega davka. Ali oseba že posluje kot davčni zavezanec v smislu predpisov o davku na dodano vrednost druga oseba zasebnega prava (včasih pa tudi finančna uprava) brez takšnega razlikovalnega znaka registracije le težko ugotovi.

50. Tako učinkovito upravljanje in nadzor davka na dodano vrednost – ki po mnenju Sodišča neposredno vpliva na financiranje Evropske unije –(31) kakor tudi na celotno pravno varnost sta legitimna cilja. Opiranje na uspešno registracijo ni neprimerno za uresničevanje teh ciljev.

51. Zato je treba preveriti še, ali obstaja enako primerno milejšo sredstvo, in če ne obstaja, ali je bilo upoštevano razmerje med ciljem in sredstvom. V tem primeru ne vidim enako primerne milejšega sredstva. Dejanski obstoj statusa davčnega zavezanca je veliko težje preveriti, tako za davčno upravo kakor tudi za dobavitelja. Torej ni niti milejše zanj, niti ni enako primerno za uresničevanje zgoraj navedenih ciljev.

52. Tudi iz tehtanja (razmerje med ciljem in sredstvom) zadevnih pravnih dobrin (na eni strani pravna varnost, učinkovitejšo upravljanje, na drugi strani pa interes dobavitelja za odpoved, da mu ne bi bilo treba popravljati odbitka vstopnega davka) ne izhaja, da bi bilo opiranje na registracijo prejemnika storitev nesorazmerno.

53. Ne zdi se mi nerazumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi v tej pravni situaciji davka sicer oproščeno transakcijo obravnavati kot obdavčeno transakcijo, da zahteva dokazilo o registraciji prejemnika storitve kot zavezanca za davek na dodano vrednost. Če mu prejemnik storitve tega namreč ne izkaže, lahko dobavitelj priporoči popravek vstopnega davka vključi v prodajno ceno, tako da zanj ne nastane nobena škoda. Če prejemnik storitve ne želi plačati te cene, ki bo tedaj verjetno višja, mora izkazati svojo registracijo. Brez tega dokazila lahko dobavitelj poišče drugega kupca ali pa s sklenitvijo posla poteka do konca postopka registracije, ki je bila morebiti že predlagana.

54. Prejemnik storitve lahko zato sam vpliva na obravnavanje dobave zemljišča z vidika davka na dodano vrednost,(32) tako da sproži postopek registracije in poteka na njegov zaključek. Dobavitelj pa lahko po drugi strani prepozna, kdaj je v razmerju z registriranim davčnim zavezancem in kdaj ne. Na podlagi tega lahko oblikuje prodajno ceno. V tem pogledu te (začasne) omejitve možnosti odpovedi niso nesorazmerne z zastavljenimi cilji (učinkovito upravljanje in pravna varnost udeležencev).

55. Zahteva nacionalne zakonodaje, v skladu s katero mora biti prejemnik storitve registriran davčni zavezanec, da se lahko dobavitelj veljavno odpove oprostitvi davka za svojo dobavo, je zato sorazmerna.

56. Sodna praksa Sodišča, v skladu s katero davčnemu zavezancu ni mogoče preprečiti, da bi *uveljavljal svojo pravico do odbitka*, ker se ni registriral kot zavezanec za DDV, preden je uporabil blago, kupljeno v okviru svoje obdavčene dejavnosti,(33) ne vodi do drugečnega zaključka. V obravnavanem primeru namreč ne gre za uveljavljanje pravice davčnega zavezanca do odbitka vstopnega davka, ampak za veljavnost odpovedi davčni oprostitvi v razmerju do prejemnika storitve, ki ni davčno registriran.

57. Do drugečnega zaključka ne bi privedla niti tako imenovana „substance over form“ sodna

praksa Sodišča,(34) ki ima širše področje uporabe. V skladu s to sodno prakso bi na?elo dav?ne nevtralnosti zahtevalo, da se oprostitev DDV (ali odbitek vstopnega DDV) prizna, ?e so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi ?e nekaterih formalnih zahtev dav?ni zavezanec ni izpolnil.

58. Torej je vendarle vprašljivo, ali se ta sodna praksa glede na zakonodajne spremembe Direktive o DDV lahko še ohrani v veljavi v dosedanji obliki. Zakonodajalec Unije je med drugim tudi v odgovor na sodno prakso Sodišča(35) v ?lenu 138(1) Direktive o DDV sedaj izrecno dolo?il, da je (materialna) predpostavka za oproš?eno dobavo znotraj Skupnosti, da je prejemnik storitve dobavitelju sporo?il svojo identifikacijsko številko za DDV.

59. Poleg tega je Sodiš?e svoj pristop „substance over form“ že prilagodilo. V skladu s to prilagoditvijo imajo lahko nekatere formalnosti ve?ji pomen kot druge in morajo biti izpolnjene kljub svoji formalni naravi.(36)

60. V zvezi s pravicami od izbire je Sodiš?e celo izrecno odlo?ilo, da upoštevanje dolo?enega postopka (Luksemburg je kot pogoj za u?inkovito uveljavljanje pravice do izbire dolo?il predhodni postopek odobritve pri finan?ni upravi) dejansko ne pomeni omejitve pravice do odbitka vstopnega davka.(37) Dejstvo, da tak postopek ne u?inkuje retroaktivno, je Sodiš?e upravi?eno štelo kot razlog, da ni nesorazmeren.(38) Zato v obravnavanem primeru ni pomembno, da je prejemnik storitve ARVI mesec dni pozneje – brez u?inka za nazaj – pridobil status registriranega dav?nega zavezanca.

61. Sodna praksa Sodišča, v skladu s katero so formalni vidiki na področju davka na dodano vrednost na splošno nepomembni, zato ni upoštevana v zvezi s pravicami držav ?lanic za izbiro med razli?nimi možnostmi in oblikovanje ureditve.

VI. Predlog

62. Zato predlagam, da Sodiš?e na vprašanja za predhodno odlo?anje, ki jih je predlo?ila Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (komisija za reševanje dav?nih sporov pri vladi Republike Litve, Litva), odgovori:

1. ?len 137 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost državi ?lanici omogo?a, da za veljavnost dobaviteljeve odpovedi dav?ni oprostitvi, dolo?eni v tem ?lenu, dolo?i pogoj, da je prejemnik storitve registriran dav?ni zavezanec. Spoštovanje tega „formalnega“ pogoja ni v nasprotju z na?elom nevtralnosti niti ni nesorazmerno.

2. Popravek odbitka vstopnega davka pri dobavitelju kot pravna posledica neupoštevanja te „formalnosti“ izhaja iz dav?ne oprostitve odsvojitve, ki je dolo?ena v Direktivi o DDV. Tega ne spremenijo niti dejstva, da je bil, prvi?, prejemnik storitve mesec dni pozneje registriran, drugi?, da je predmet uporabil za opravljanje obdav?ljivih transakcij, in tretji?, da ne gre za goljufijo.

1 Jezik izvirnika: nemš?ina

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. del, 2. zvezek, Leipzig, 1858, Haften an der Aeufserlichkeit. III. Formalizem. ?len 45, str. 497 (32) – 1. izdaja.

3 Glej na primer sodbe z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, to?ka 39 in naslednje); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 60 in naslednje); z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, to?ki 41 in 42); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, to?ki 45 in 46), in z dne 27. septembra 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, to?ka 29).

4 Vstavljeno z Direktivo Sveta z dne 4. decembra 2018 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede harmonizacije in poenostavitve nekaterih pravil v okviru sistema davka na dodano vrednost za obdav?evanje trgovine med državami ?lanicami (UL 2018, L 311, str. 3; velja od 27. decembra 2018).

5 V zvezi s tem podrobneje glej tudi: Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Köln 2018, str. 109 in naslednje.

6 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v razli?ici, veljavni za sporno leto (2015).

7 Sodba z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, to?ka 34 in naslednje).

8 Tako izrecno v zvezi s španskimi pritožbenimi organi (TEAC) sodba velikega senata Sodiš?a z dne 21. januarja 2020, Banco de Santander (C?274/14, EU:C:2020:17, to?ka 55).

9 Glej na splošno sodbo z dne 26. februarja 2015, VDP Dental Laboratory in drugi (C?144/13 in C?160/13, EU:C:2015:116, to?ka 43). Posebej v zvezi z namenom oprostitve za storitve izobraževanja glej sodbi z dne 28. novembra 2013 MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 23), in z dne 20. junija 2002, Komisija/Nem?ija (C?287/00, EU:C:2002:388, to?ka 47).

10 Glej sodbe z dne 10. aprila 2019, PSM „K“ (C?214/18, EU:C:2019:301, to?ka 40); z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, to?ka 69); z dne 7. novembra 2013, Tulic? in Plavo?in (C?249/12 in C?250/12, EU:C:2013:722, to?ka 34), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ka 19).

11 V zvezi s to zahtevo glej podrobneje moje sklepne predloge v zadevah Wilo Salmson France (C?80/20, EU:C:2021:326, to?ka 55 in naslednje) in Zipvit (C?156/20, EU:C:2021:558, to?ka 46 in naslednje).

12 Sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, to?ka 39); sodbe z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 48); z dne 12. januarja 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 29); z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, to?ka 21); z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, to?ka 45), in z dne 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, to?ka 17).

13 Tako izrecno sodbi z dne 12. januarja 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 29), in z dne 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, to?ka 17).

14 Sodba z dne 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, to?ka 17 in naslednje).

15 Sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, to?ka 39);

sodbe z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 48); z dne 12. januarja 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, to?ki 27 in 28); z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, to?ka 21); z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, to?ka 45), in z dne 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, to?ki 16 in 17).

16 Sodba z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, to?ka 26 in naslednje).

17 Tako sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 43 in naslednje).

18 Tako izrecno Sodba z dne 12. januarja 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 30).

19 Sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, to?ka 40); sodba z dne 12. januarja 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 31).

20 Tudi to je splošno na?elo prava o davku na dodano vrednost, glej sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, to?ka 57), in z dne 27. januarja 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, to?ka 52).

21 Sklep z dne 18. maja 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, to?ka 39); sodbi z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 49), in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 46).

22 Sodba z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 48), tako tudi sodba z dne 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, to?ki 24 in 26).

23 Sodbi z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 49), in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 46).

24 Sodba z dne 8. junija 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, to?ka 47), tako tudi sodba z dne 3. decembra 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, to?ki 24 in 26).

25 Glej sodbo z dne 26. novembra 2020, Sögarð Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, to?ka 48 in naslednje ter tam citirana sodna praksa).

26 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca L. A. Geelhoeda v zadevi Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, to?ka 51).

27 Glej sodbe z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, to?ka 30); z dne 7. septembra 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, to?ka 20), in z dne 11. junija 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, to?ka 22).

28 V tem se obravnavani položaj razlikuje na primer od položaja, ki je pomenil podlago za izjavo Sodiš?a v sodbi z dne 12. januarja 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, to?ka 47).

29 Tako sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 57), in z dne 27. januarja 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točka 52).

30 V zvezi s tem merilom glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca L. A. Geelhoeda v zadevi Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, točka 49).

31 Ta argument je mogoče najti v več odločbah Sodišča (glej sodbe z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2019:30, točka 26); z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), točka 31); z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 38), in z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 26). Vendar pa je vprašljiv zaradi novejši izjave Komisije in dejanske strukture mehanizma financiranja EU. Glej predlog direktive Evropske komisije z dne 24. aprila 2019 o spremembi Direktive 2006/112/ES in Direktive 2008/118/ES o splošnem režimu za trošarino v zvezi z obrambnimi prizadevanji v okviru Unije (COM(2019) 192 final, str. 10 (različica SL: „Ta predlog bi lahko z razširitvijo področja uporabe oprostitve DDV zmanjšal prihodke iz naslova DDV, ki jih poberejo države članice, posledično pa tudi lastna sredstva iz naslova DDV. Čeprav ne bo negativnih posledic za proračun EU, ker lastna sredstva iz naslova bruto nacionalnega dohodka (v nadaljnjem besedilu: BND) nadomeščajo vse odhodke, ki niso zajeti s tradicionalnimi lastnimi sredstvi in lastnimi sredstvi iz naslova DDV, bi morale nepobrana lastna sredstva iz naslova DDV iz nekaterih držav članic vse države članice nadomestiti z lastnimi sredstvi iz naslova BND.“))

32 V zvezi s tem argumentom glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca L. A. Geelhoeda v zadevi Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; točka 51); sodbo z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, točka 26 in naslednje).

33 Sodbe z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, točka 33); z dne 9. julija 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 61), in z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 51).

34 Glej v zvezi s tem podrobneje tudi Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Köln 2018, str. 109 in naslednje.

V zvezi z odbitkom vstopnega davka glej sodbe z dne 21. novembra 2018, Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933, točka 41); z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 38); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 60 in naslednje), in z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 41 in 42).

V zvezi z davčnimi oprostitvami glej sodbe z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 39 in naslednje); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 45 in 46), in z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29).

35 Uvodnih izjav 3 in 7 Direktive Sveta z dne 4. decembra 1986 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede harmonizacije in poenostavitve nekaterih pravil v okviru sistema davka na dodano vrednost za obdavčevanje trgovine med državami članicami (UL 1986, L 311, str. 3), namreč ni mogoče razumeti drugače:

(3) „Svet je [...] pozval Komisijo, naj opravi nekatere izboljšave pravil Unije o DDV za čezmejne transakcije, in sicer kar zadeva vlogo identifikacijske številke za DDV v zvezi z

oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti.“

(7) „[...] predlaga [se], da postane vpis identifikacijske številke za DDV pridobitelja blaga [...] vsebinski pogoj za uporabo oprostitve in ne zgolj formalna zahteva.“

36 Glej sodbo z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, točka 82). Sodišče žal ni odgovorilo na vprašanje, katere formalne navedbe so na račun nujno potrebne, da se lahko govori o računu. V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevah Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točka 89 in naslednje) in Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, točka 77 in naslednje).

37 Sodba z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, točka 28).

38 Sodba z dne 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, točka 29).