



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 19. decembra 2013¹

Zadeva C-107/13

FIRIN OOD

proti

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno
upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administrativen sad Veliko Tarnovo
(Bolgarija))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Odbitek vstopnega
davka — Popravek odbitka vstopnega davka pri predplačilih, če storitev ni opravljena“

I – Uvod

1. Ponovno so Sodišču predložena vprašanja, ki si jih zastavlja bolgarsko sodišče zaradi nepriznanja odbitka vstopnega davka, v povezavi z domnevno goljufijo v zvezi z davkom na dodano vrednost. Posebnost tega primera je v tem, da je bil odbitek uveljavljan na podlagi predplačila, vendar predplačilu ni sledila nobena storitev.

2. Sodišče se do zdaj še ni ukvarjalo z vprašanjem odbitka vstopnega davka v takem primeru. Zato je v tem primeru kot običajno treba upoštevati ustaljeno sodno prakso Sodišča ne le glede nepriznanja odbitka vstopnega davka v primerih goljufij v zvezi z davkom na dodano vrednost – ki jih je včasih težko dokazati – temveč je treba upoštevati tudi do sedaj še neobravnavano vprašanje, ki ima splošen pomen za predpise o davku na dodano vrednost.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*³. Pravica do odbitka vstopnega davka je urejena v členu 168a Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost² (v nadaljevanju: Direktiva o DDV):

„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;“

¹ — Jezik izvirmika: nemščina.

² — UL L 347, str. 1.

4. V skladu s členom 167 Direktive o DDV „pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“ V skladu s členom 63 „obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“. Člen 65 pa uvaja posebno ureditev:

„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.“

5. Direktiva o DDV v posebnih primerih določa popravek obveznosti obračuna davka in pravice do odbitka davka. Popravek obveznosti obračuna davka je posledica člena 90(1):

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

6. V skladu s členom 184 Direktive o DDV se „[z]ačetni odbitek [...] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“ Člen 185 Direktive o DDV določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

7. Poleg tega Direktiva o DDV v členu 192a in naslednjih vsebuje pravila glede „Oseb [...], ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“. V skladu s splošnim pravilom iz člena 193 je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki „dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev [...]“.

8. V uvodni izjavi 44 je v tej zvezi navedeno:

„Države članice lahko določijo, da namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, neka druga oseba solidarno odgovarja za plačilo davka.“

9. V členu 205 Direktive o DDV je zato dodano:

„V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.“

B – Nacionalno pravo

10. V skladu s členom 177 bolgarskega Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zakon o davku na dodano vrednost) odgovarja registrirana oseba – prejemnik obdavčljive dobave – za davek, ki ga dolguje druga registrirana oseba in ki še ni plačan, če se uveljavlja pravica do odbitka vstopnega davka, ki je v neposredni ali posredni povezavi z dolgovanim in neplačanim davkom.

III – Spor o glavni stvari in postopek pred Sodiščem

11. Spor o glavni stvari se nanaša na odločbo o odmeri davka, s katero tožeči stranki, družbi Firin OOD (v nadaljevanju: Firin), ni bila priznana pravica do odbitka vstopnega davka, izkazanega na računu družbe Agra Plani EOOD (v nadaljevanju: Agra Plani).

12. Leta 2010 sta obe družbi sklenili prodajno pogodbo za 10.000 ton pšenice, čeprav družba Agra Plani v skladu z bolgarskim pravom ni bila upravičena trgovati z žitom. Rok za dobavo pšenice s strani družbe Agra Plani je bil 31. december 2012, družba Firin pa bi morala vnaprej plačati prodajno ceno v višini 3,6 milijona BGN (približno 1,8 milijona EUR). Družba Firin je pri tem uveljavljala odbitek vstopnega davka, potem ko je družbi Agra Plani plačala 4,17 milijona BGN.

13. Družba Agra Plani je ta znesek nemudoma nakazala družbi York Skay EOOD kot domnevno posojilo, slednja pa je istega dne družbi Firin nazaj nakazala znesek 3,6 milijona BGN kot domnevno kapitalsko naložbo. Družbenika družbe Firin sta bila York Skay EOOD ter fizična oseba, ki je bila tudi edini družbenik družbe Agra Plani.

14. Potem ko družba Agra Plani na podlagi prodajne pogodbe ni odvedla nobenega davka na dodano vrednost, pšenice pa ni dostavila, poleg tega pa po uradni dolžnosti aprila 2011 ni bila več registrirana kot davčni zavezanec, je bolgarski davčni organ od družbe Firin zahteval vračilo že vstopnega davka, uveljavljanega na podlagi prodajne pogodbe. Ta meni, da se začetna pravica do odbitnega davka iz predplačila ne upošteva, če dogovorjena storitev kasneje ni opravljena. Poleg tega domneva, da gre za fiktivni posel in za fiktivni denarni tok, zaradi česar je družba Firin vedela, da DDV, dolgovan na podlagi prodajne pogodbe, ne bo plačan.

15. Administrativen sad Veliko Tarnovo, ki rešuje spor glede nepriznanja pravice do odbitka vstopnega davka, je Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. „Ali je treba v primerih, kot je obravnavani v postopku v glavni stvari, v katerih je bil takoj in dejansko izveden odbitek davka na dodano vrednost, povezan z opravljenim predplačilom za bodočo in točno določeno dobavo blaga, določbe člena 168(a) v povezavi s členi 65, 90(1) in 185(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da se glede na to, da iz objektivnih in/ali subjektivnih razlogov ni bila opravljena glavna protistoritev v skladu z dobavnimi pogoji, pravica do odbitka vstopnega davka ob njegovi izvedbi ne sme priznati?“
2. Ali iz te povezane razlage ob upoštevanju načela nevtralnosti davka na dodano vrednost sledi, da je v tem primeru pomembna (ali ni pomembna) objektivna možnost dobavitelja, da popravi na računu izkazani davek na dodano vrednost in/ali davčno osnovo, kot določa nacionalni zakon, in kako bi učinkoval tak popravek na nepriznanje prvotnega odbitka vstopnega davka?
3. Ali je treba člen 205 v povezavi s členoma 168(a) in 193 ter ob upoštevanju uvodne izjave 44 Direktive 2006/112 razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da prejemniku dobave ne priznajo odbitka vstopnega davka ob uporabi izključno takih meril, ki so jih same določile v nacionalnem zakonu, v skladu s katerimi se davčni dolg naloži drugi osebi kot davčnemu zavezancu, če bi se v tem primeru davčni končni rezultat razlikoval od rezultata, pri katerem bi se strogo upoštevala pravila, ki jih je določila država članica?
4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, ali so nacionalni predpisi, kot so obravnavani v postopku v glavni stvari, pri uporabi člena 205 Direktive 2006/112 dopustni in združljivi z načeloma učinkovitosti in sorazmernosti, če uvajajo solidarno odgovornost za plačilo davka na dodano vrednost ob uporabi domnev, katerih pogoji niso neposredno ugotovljiva objektivna dejstva, ampak izoblikovani instituti civilnega prava, o katerih se v sporu dokončno odloča po drugi pravni poti?“

16. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča podale bolgarska davčna uprava, Republika Bolgarija, Republika Estonija, Italijanska republika in Komisija.

IV – Pravna presoja

17. Predložitveno sodišče si zastavlja štiri vprašanja glede dveh različnih področij, ki ju ureja Direktiva o DDV. Na eni strani gre pri prvem, drugem in tretjem vprašanju za odpoved pravice do odbitka vstopnega davka, zlasti njegove predpostavke, ki jih urejajo člen 167 in naslednji ter člen 184 in naslednji. Po drugi strani se četrto in deloma tretje vprašanje za predhodno odločanje nanašata na solidarno odgovornost davčnega zavezanca za davčni dolg drugih oseb, v skladu s členom 205 Direktive o DDV.

18. Poudariti je treba, da je treba nepriznanje pravice do odbitka vstopnega davka strogo ločiti od odgovornosti za davčni dolg. Za odbitek vstopnega davka in odgovornost veljajo vsakokrat drugačni pogoji in določbe Direktive o DDV.

19. Predložitveno sodišče je v predložitveni odločbi samo navedlo, da bolgarska davčna uprava družbo Firin, ki je davčna zavezanka, *ni* štelo za solidarno odgovorno za davčni dolg družbe Agra Plani, temveč ji ni priznalo pravice do odbitka vstopnega davka. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko Sodišče zavrne podati zahtevano razlago, če je očitno, da zahtevana razlaga nima nobene zveze s predmetom spora v postopku v glavni stvari³. Ob upoštevanju slednjega so vprašanja za predhodno odločanje nedopustna, če se nanašajo na solidarno odgovornost davčnega zavezanca za davčni dolg drugega, ker ni mogoče razbrati pomena teh vprašanj za postopek v glavni stvari. Posledično ni treba odgovoriti na četrto in tretje vprašanje za predhodno odločanje v delu, v katerem se prav tako nanašata na razlago člena 205 Direktive o DDV.

20. Glede pravice do odbitka vstopnega davka želi predložitveno sodišče s svojim prvim, drugim in tretjim vprašanjem vedeti, ali je treba pravico zavrniti, če v primeru predplačila v skladu s členom 65 Direktive o DDV storitev ni opravljena (v zvezi s tem glej v delu B), in ali je pomembno, da dobavitelj še naprej dolguje DDV za neopravljeno storitev (v zvezi s tem glej v delu C). Da bi se sodišču v zvezi s tem dalo koristen odgovor⁴, se bom najprej ukvarjala z vprašanjem, v katerih okoliščinah pravica do odbitka vstopnega davka na podlagi predplačila sploh nastane (v zvezi s tem glej v delu A).

A – Nastanek pravice do odbitka vstopnega davka pri predplačilu

21. Pravica do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 167 Direktive o DDV nastane takoj, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Za nastanek pravice družbe Firin do odbitka vstopnega davka, ki je sporna v postopku o glavni stvari, glede na prodajno pogodbo, sklenjeno z družbo Agra Plani, se predpostavlja, da je nastala obveznost obračuna davka s strani družbe Agra Plani do davčnega organa. Ta obveznost obračuna davka v skladu s členom 63 Direktive o DDV nastane načeloma šele ob dobavi blaga, česar pa družba Agra Plani ni storila.

22. Če pa je izvedeno predplačilo na obdavčljiv promet, nastane v skladu s členom 65 Direktive o DDV obveznost obračuna davka, z njo pa pravica do odbitka vstopnega davka že s tem, da je pobrano plačilo s strani davčnega zavezanca. Za tako predplačilo ni potrebno, da je omejeno na del protistoritve, temveč je lahko tudi – kot v tem primeru – sestavljeno iz celotne protistoritve⁵. V skladu s sodno prakso Sodišča pa uporaba člena 65 Direktive o DDV dodatno predpostavlja, da so vsi domnevni elementi obdavčljivega dogodka, to je prihodnje dobave ali prihodnje storitve, že znani, s tem pa zlasti blago ali storitve ob predplačilu natančno določeni⁶.

3 — Sodba z dne 11. aprila 2013 v zadevi Della Rocca (C-290/12, točka 29 in navedena sodna praksa).

4 — V zvezi s to pristojnostjo glej sodbi z dne 20. marca 1986 v zadevi Tissier (35/85, Recueil, str. 1207, točka 9) in z dne 30. maja 2013 v zadevi Worten (C-342/12, točka 30).

5 — Sodbi z dne 19. decembra 2012 v zadevi Orfey Balgaria (C-549/11, točka 37) in z dne 7. marca 2013 v zadevi Efir (C-19/12, točka 39).

6 — Sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, ZOdl., str. I-1685, točka 48); z dne 16. decembra 2010 v zadevi MacDonald Resorts (C-270/09, ZOdl., str. I-13179, točka 31); z dne 3. maja 2012 v zadevi Lebara (C-520/10, točka 26); z dne 19. decembra 2012 v zadevi Orfey Balgaria (C-549/11, točka 28) in z dne 7. marca 2013 v zadevi Efir (C-19/12, točka 32).

23. Utemeljitev vprašanj za predhodno odločanje izhaja iz tega, da je bila neodvisno od kasnejših plačilnih transakcij protistoritev dobaviteljice, družbe Agra Plani, dejansko na razpolago in je zato prišlo do predplačila v smislu člena 65 Direktive o DDV. Poleg tega se zlasti v prvem vprašanju za predhodno odločanje domneva, da so pogoji navedene sodne prakse z vidika določljivosti dobave v tem primeru izpolnjeni. Predložitveno sodišče iz tega sklepa, da ima družba Firin načeloma pravico do odbitka vstopnega davka.

24. Vendar mora predložitveno sodišče upoštevati, da člena 65 Direktive o DDV tudi takrat ni mogoče uporabiti, če je izvedba storitve ob plačilu negotova.

25. Sodišče je tako uporabljivost te določbe v tem primeru med drugim zavrnilo zato, ker bi lahko kupec pogodbo kadarkoli enostransko odpovedal⁷. Na podlagi te možnosti odpovedi tako ni bilo gotovo, da bo kasneje dejansko izvedena dobava, za katero je treba obračunati davek.

26. Poleg tega je člen 65 kot izjemo od splošnega pravila iz člena 63 Direktive o DDV v skladu z ustaljeno sodno prakso treba razlagati ozko.⁸ V skladu s členom 62(1) Direktive o DDV so namreč z izpolnitvijo obdavčljivega dogodka izpolnjeni šele zakonski pogoji za obdavčitev s strani davčnega organa. Iz tega izhaja, da lahko obveznost obračuna davka nastane hkrati z nastankom obdavčljivega dogodka ali pa po njem, načeloma pa ne pred njim.⁹ Obravnavani obdavčljivi dogodek iz člena 2(1)(a) Direktive o DDV, ki ga je treba upoštevati, pa je izpolnjen le takrat, ko je blago dobavljeno. Če je na podlagi člena 65 Direktive o DDV v primeru predplačila že nastala obveznost obračuna davka, preden je nastal obdavčljivi dogodek, in je bil s tem sploh ustvarjen razlog za obdavčitev, potem se pričakuje, da bo v skladu z običajnim potekom opravljena tudi storitev, za katero je treba obračunati davek. Če obstajajo v zvezi s tem konkretni dvomi, se člen 65 Direktive o DDV ne uporabi.

27. Taki dvomi bi lahko obstajali v postopku v glavni stvari.

28. Po eni strani to velja, saj je predložitveno sodišče prodajno pogodbo v obrazložitvi predložitvene odločbe opisalo delno kot „fiktivno“. Dobave pšenice morebiti od začetka ne bi bilo mogoče šteti za resnično.

29. Po drugi strani je treba v tej zvezi upoštevati tudi okoliščino, da družba Agra Plani na podlagi zakona ni bila pooblaščenca za dobavo pšenice in je bila prodajna pogodba zato morda neučinkovita. Sicer načelo davčne nevtralnosti prepoveduje splošno razlikovanje med dovoljenim in nedovoljenim prometom.¹⁰ Zakonska prepoved dobave pa lahko kljub temu ob plačilu vzbudi dvom o tem, ali bo dobava opravljena.

30. Ker se ti okoliščini nanašata na dejstva oziroma na razlago nacionalnega prava, ju mora pojasniti predložitveno sodišče v okviru postopka v glavni stvari. Če se člen 65 Direktive o DDV v tem primeru zaradi obstoja konkretnega dvoma o prihodnji izvedbi storitev ob predplačilu ne bi uporabil, v skladu s členom 167 v povezavi s členom 63 Direktive o DDV pravica do odbitka vstopnega davka ob predplačilu še ne bi nastala. Vendar bom za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje v nadaljevanju izhajala iz tega, da je takšna pravica za družbo Firin nastala.

7 — Glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, ZOdl., str. I-1685, točka 51).

8 — Sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, ZOdl., str. I-1685, točka 45); z dne 19. decembra 2012 v zadevi Orfey Bulgaria (C-549/11, točka 27) in z dne 7. marca 2013 v zadevi Efir (C-19/12, točka 32).

9 — Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, ZOdl., str. I-1685, točka 46).

10 — Glej sodbi z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 22) in z dne 7. marca 2013 v zadevi GfBk (C-275/11, točka 32).

B – Nepriznanje pravice do odbitka vstopnega davka, ko storitev ni opravljena

31. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem želi izvedeti, ali pravica do odbitka vstopnega davka ob predplačilu, ki ima za posledico uporabo člena 65 Direktive o DDV, še naprej obstaja, če storitev, za katero je treba obračunati davek, pozneje ni opravljena.

32. V tej zvezi so udeleženci v postopku opozorili na to, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka ne prizna, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba. Tako je, kadar davčno utajo stori sam davčni zavezanec ali kadar je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.¹¹

33. Vendar se pred vprašanjem, ali se pravica do odbitka vstopnega davka zaradi goljufije ne prizna, postavlja vprašanje, ali takšna pravica v skladu s splošno veljavnimi predpisi – torej popolnoma neodvisno od prve goljufije, ki jo je treba dokazati – sploh obstaja. Zato je treba v tem primeru najprej pojasniti, ali je treba pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 184 in naslednjimi v vsakem primeru popraviti, če v primeru predplačila v skladu s členom 65 Direktive o DDV ne sledi dobava blaga.

34. V skladu s členom 185(1) Direktive o DDV se popravek odbitka vstopnega davka opravi zlasti takrat, ko se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije. Kot sem podrobneje že navedla v zadevi TETS Haskovo, gre pri tem med drugim za vprašanje, ali se pričakovanja, na katerih temelji nastanek pravice do odbitka vstopnega davka, kasneje dejansko uresničijo.¹²

35. K dejavnikom, ki jih je treba upoštevati pri določitvi odbitka vstopnega davka v tem primeru, se pri predplačilu v skladu s členom 65 Direktive o DDV uvršča – kot je bilo že predstavljeno¹³ – tudi pričakovanje, da bo v običajnem poteku opravljena obdavčljiva storitev. Če se ugotovi, da to pričakovanje ne more obstajati, ker obdavčljive storitve ni mogoče opraviti, so se tako spremenili dejavniki, merodajni za odbitek vstopnega davka. V skladu s členom 185(1) Direktive o DDV je treba načeloma izvesti odbitek vstopnega davka, če ni več mogoče pričakovati, da bo storitev opravljena. To mora pojasniti predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari.

36. Odstopanje od člena 185(2) Direktive o DDV ne nasprotuje popravku. Tam so navedeni različni primeri, v katerih se popravek ne opravi. Vendar pa neopravljena storitev, potem ko je bilo izvedeno predplačilo, ni omenjena.

37. Na prvo vprašanje je zato načeloma treba odgovoriti tako, da je treba odbitek vstopnega davka v primeru predplačila, zaradi česar se je uporabil člen 65 Direktive o DDV, popraviti, če obdavčljiva storitev nazadnje ni bila opravljena.

C – Zveza s popravkom davčnega dolga

38. Predložitveno sodišče pa želi z drugim in tretjim vprašanjem v bistvu še izvedeti, ali je ob upoštevanju temeljnega načela davčne nevtralnosti v tem primeru popravek vstopnega davka odvisen od objektivnih možnosti popravka ustreznega davčnega dolga. Če se ta davčni dolg namreč ne upošteva, čeprav je upravičeno izvesti odbitek vstopnega davka, lahko davčni organ nazadnje dobi več, kot bi dobil ob običajnem poteku zadeve.

11 — Glej sodbo z dne 18. julija 2013 v zadevi Evita-K (C-78/12, točka 39 in naslednja ter navedena sodna praksa).

12 — Glej sklepne predloge, predstavljene 14. junija 2012 v zadevi TETS Haskovo (C-234/11, točke od 25 do 28).

13 — Glej zgoraj točko 24 in naslednje.

39. Načelo davčne nevtralnosti ni le poseben izraz načela enakega obravnavanja v predpisih o davku na dodano vrednost, temveč je v skladu z njim namen mehanizma odbitka ta, da je podjetnik v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti.¹⁴ Obremenitev davčnega zavezanca, ki je v nasprotju s sistemom, je mogoče v teh okoliščinah domnevati toliko, kolikor bi bil lahko dobavitelj družbe Agra Plani še naprej zavezan za plačilo DDV, medtem ko je njegova sopogodbena družba Firin, sicer izvedla plačilo, vendar mora popraviti izvedeni odbitek vstopnega davka.

40. Upoštevati je treba, da je v navedenih okoliščinah davčni dolg sestavljen iz dveh temeljev.

41. Prvič, dobavitelj dolguje DDV – na kar so udeleženci v postopku pravilno opozorili – v skladu s členom 203 Direktive o DDV na podlagi DDV, ki ga je izkazal na računu. Ta davčni dolg lahko sicer v skladu z ustaljeno sodno prakso pod nekaterimi pogoji dobavitelj popravi,¹⁵ vendar popravek ni izključen, če med izvedbo popravka ta ni bil več registriran kot zavezanec za DDV.¹⁶ Dokler se to ne zgodi, pa davčni dolg še naprej obstaja, medtem ko je treba ustrezni odbitek vstopnega davka, kot je bilo navedeno, načeloma popraviti.

42. Sodišče je v sodbah *Stroy trans* in *LVK* že ugotovilo, da gospodarski subjekti, ki ustvarijo promet, niso nujno enako obravnavani, če izstavitelj računa slednjega ni popravil. Izstavitelj računa DDV, ki je izkazan na tem računu, ga je namreč v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dolžan plačati, čeprav obdavčljiva transakcija ne obstaja, medtem ko prejemnik računa v takem primeru nima pravice do odbitka vstopnega davka¹⁷.

43. Drugič, dobavitelj v tem primeru dolguje DDV tudi na podlagi člena 193 v povezavi s členom 65 Direktive o DDV na podlagi predplačila. Načeloma lahko sicer tak davčni dolg v skladu s členom 90 Direktive o DDV na podlagi zmanjšanja davčne osnove ponovno odpade. Vendar je vprašljivo, ali se to lahko uresniči brez vračila predplačila. Odločitev Sodišča je namreč mogoče v sodbi *Freemans*¹⁸ razumeti tako, da se za zmanjšanje davčne osnove načeloma predpostavlja, da bodo zneski, plačani davčnemu zavezancu, dejansko povrnjeni.¹⁹ Če torej dobavitelj ne vrne predplačila, potem davčnega dolga – drugače kot v členu 203 Direktive o DDV – ne bi bilo mogoče več popraviti, čeprav bi bilo hkrati treba izvesti popravek odbitka vstopnega davka.

44. V zvezi s tem je treba preučiti dva različna vidika.

45. Najprej je treba ugotoviti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso na splošno ni mogoče grajati dejstva, da obstaja davčni dolg, medtem ko ni mogoče uveljavljati ustrezne pravice do odbitka vstopnega davka. Sodišče je v sodbi *Petroma Transports in drugi* odločilo, da obveznost obračuna davka ni odvisna od izvrševanja pravice do odbitka vstopnega davka. V skladu s tem je mogoče zaračunati DDV na promet tudi takrat, ko ustrezne pravice do odbitka vstopnega davka ni mogoče uveljavljati zaradi formalnih nepravilnosti na računih.²⁰

14 — Glej sodbo z dne 15. novembra 2012 v zadevi *Zimmermann* (C-174/11, točke od 46 do 48 in navedena sodna praksa).

15 — Glej sodbo z dne 11. aprila 2013 v zadevi „*Rusedespred*“ (C-138/12, točke od 25 do 27 in navedena sodna praksa).

16 — Sodba z dne 31. januarja 2013 v zadevi *LVK* (C-643/11, točka 49).

17 — Sodbi z dne 31. januarja 2013 v zadevi *Stroy trans* (C-642/11, točka 41 in naslednja) in z dne 31. januarja 2013 v zadevi *LVK* (C-643/11, točka 46 in naslednja).

18 — Tako *Bundesfinanzhof*, sodba z dne 2. septembra 2010 v zadevi *V R*, 34/09, točka 17, ob sklicevanju na *Bundesfinanzhof*, in sodba z dne 18. septembra 2008 v zadevi *V R*, 56/06, točka 43 in naslednje.

19 — Glej sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi *Freemans* (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 35).

20 — Glej sodbo z dne 8. maja 2013 v zadevi *Petroma Transports in drugi* (C-271/12, točke od 41 do 43).

46. Vendar se ob tem postavlja vprašanje, ali se za popravek odbitka vstopnega davka, zlasti v primeru predplačila, predpostavlja, da bo predplačilo vrnjeno. Po eni strani bi to ustrezalo navedenim pogojem za popravek davčne osnove in s tem davčnemu dolgu. Po drugi strani bi to upravičencu za odbitek vstopnega davka v primeru plačilne nesposobnosti prihranilo izgubo v višini deleža davka njegovega predplačila

47. Neodvisno od tega, ali naj bi navedbe iz sodbe Freemans veljale tudi v primeru predplačila, pa za popravek davčne osnove v skladu s členom 90 in za popravek odbitka vstopnega davka v skladu s členom 184 in naslednjimi Direktive o DDV veljajo različni pogoji. Tako se je Sodišče v sodbi Freemans oprlo na to, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso dokončna davčna osnova dejansko prejeta nasprotna storitev.²¹ Pri pravici do odbitka vstopnega davka pa ne obstaja primerljivo temeljno načelo, ki odbitek vstopnega davka veže na dejansko opravljeno protistoritev. To je jasno razvidno že iz tega, da člen 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV načeloma izključuje popravek odbitka vstopnega davka, če plačilo ni bilo izvedeno oziroma ni bilo v celoti izvedeno. V tem primeru torej davčni zavezanec ohrani pravico do odbitka vstopnega davka, čeprav sploh ni ničesar plačal.

48. Iz načela davčne nevtralnosti poleg tega ne izhaja niti potreba, da se v primeru predplačila pravica do odbitka vstopnega davka ne upošteva tako dolgo, dokler predplačilo ni vrnjeno. Sodišče je že ugotovilo, da je s tem načelom načeloma združljivo, da naročnik za zaščito svojih finančnih interesov lahko vložil zgolj civilno tožbo zoper sopogodbena.²²

49. Sodišče v sodbi Reemtsma Cigarettenfabriken prejemniku storitve ob plačilni nesposobnosti njegovega sopogodbena ravno tako zagotavlja neposredni zahtevek do nadomestila neupravičeno plačanega DDV v razmerju do davčnega organa, vendar to ni primerljivo s temi okoliščinami, v katerih davčni organ ni prejel nobenega DDV. Italijanska republika je v tej zvezi pravilno poudarila, da se v tem primeru z nepriznanjem odbitka vstopnega davka, ob hkratnem neplačilu davčnega dolga, samo izogne temu, da bi nastala izguba v breme davčnega organa, DDV pa ne bi bil zaračunan v nasprotju s sistemom. To, da izguba v tem primeru nastane tukaj, namesto pri potencialnem prejemniku storitve, ki svojega predplačila morda ne dobi povrnjenega, je upravičeno s tem, da si je prejemnik sam izbral sopogodbena in se zavestno izpostavil tveganju predplačila.

50. Na drugo in tretje vprašanje predložitvenega sodišča je treba odgovoriti tako, da popravek pravice do odbitka vstopnega davka ni odvisen niti od popravka ustreznega davčnega dolga niti od vračila predplačila.

V – Predlog

51. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj se na vprašanja, ki jih je postavilo Administrativen sad Veliko Tarnovo, odgovori tako:

1. Pogoj za nastanek obveznosti obračuna DDV v skladu s členom 65 Direktive o DDV je pričakovanje, da bo glede na običajen potek obdavčljiva storitev tudi opravljena.
2. Na podlagi člena 185(1) Direktive o DDV se popravek odbitka vstopnega davka v primeru predplačila v smislu člena 65 Direktive o DDV opravi, če obdavčljiva storitev nazadnje ni opravljena. Popravek odbitka vstopnega davka ni odvisen niti od popravka ustreznega davčnega dolga niti od vračila predplačila.

21 — Glej sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 27).

22 — Glej sodbo z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 39).