



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
EVGENIJA TANCHEVA,
predstavljeni 9. septembra 2021¹

Zadeva C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136
proti
Finanzamt Hamburg-Oberalster

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija))

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 66(b) – Člen 167 – Trenutek nastanka pravice do odbitka vstopnega DDV – Dajanje nepremičnin, ki se uporabljajo za industrijske ali komercialne namene, v najem in podnajem)

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na pravi trenutek, ko lahko davčni zavezanec odbije vstopni DDV v zvezi s storitvami dajanja v najem, ki jih opravi davčni zavezanec, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil za namene DDV.
2. Natančneje, davčni zavezanec, ki je prejel zadevne storitve, je pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z njimi uveljavljal v trenutku, ko je izvedel plačila svojemu ponudniku, ki tudi uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil za namene DDV (ponudnik, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil), dozdevno v skladu s členom 167 Direktive o DDV² v povezavi s členom 66(b) te direktive. Ta plačila so bila delno izvedena precej pozneje kot najemna obdobja, na katera so se nanašala. Nemški davčni organi so pozneje trdili, da bi morali biti odbitki izvedeni v trenutku dobave, se pravi, ko je bila nepremičnina, ki se je oddajala v najem, dana na voljo davčnemu zavezancu kot prejemniku storitev dajanja v najem.
3. Predložitveno sodišče je v zvezi s tem v predhodno odločanje predložilo dve vprašanji. Skladno z zahtevo Sodišča se bom v teh sklepnih predlogih omejil na preučitev prvega od predloženih vprašanj, ki se nanaša na razlago člena 167 Direktive o DDV.

¹ Jezik izvornika: angleščina.

² Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010 L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva o DDV

4. Člen 63 Direktive o DDV določa:

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

5. Člen 66 Direktive o DDV določa:

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

[...]

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

[...]“.

6. Člen 167 Direktive o DDV določa:

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

7. Člen 167a Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko v okviru izbirne ureditve določijo, da se pravica do odbitka davčnega zavezanca, za katerega nastane obveznost obračuna DDV le na podlagi člena 66(b), odloži, dokler DDV za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve ni plačan njegovemu dobavitelju.

[...]“.

8. Člen 226 Direktive o DDV 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:

[...]

(7a) če nastane obveznost obračuna DDV ob prejemu plačila v skladu s členom 66(b) in pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna odbitnega davka, navedba ‚cash accounting‘;

[...]“.

B. Nemško pravo

Za namene teh sklepnih predlogov se pri opisu veljavnega nemškega prava sklicujem na točko 11 predložitvenega sklepa.

II. Dejansko stanje, postopek in vprašnji za predhodno odločanje

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (v nadaljevanju: tožeča stranka v sporu o glavni stvari ali GK) je nemška družba civilnega prava, ki je v spornih letih ustvarjala prihodek z oddajanjem poslovnih nepremičnin v najem različnim najemnikom. Te nepremičnine je družba GK najemala pri svojem najemodajalcu. Družba GK in njen najemodajalec sta se odpovedala oprostitvi DDV za te najemnine in se odločila za plačevanje DDV. Obema so nemški davčni organi v skladu s členom 20 Umsatzsteuergesetz (nemški zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) dovolili, da davka ne obračunavata na podlagi dogovorjenih plačil, temveč na podlagi prejetih plačil. Na podlagi najemne pogodbe je imela družba GK za najemnino, ki jo je plačevala najemodajalcu, trajni račun v predpisani obliki.

10. Od leta 2004 so bila plačila najemnine delno odložena. Družba GK je tako za najem nepremičnin v letih od 2009 do 2012 plačala v poznejših spornih letih od 2013 do 2016. Poleg tega je najemodajalec leta 2016 družbi GK odpustil preostali dolg v višini 22.462,62 EUR. Ta znesek najemnine zato ni bil nikoli plačan.

11. Vsa navedena plačila so vključevala 19-odstotni DDV. Družba GK je ne glede na najemno obdobje, za katero so bila plačila določena, pravico do odbitka vstopnega davka vedno uveljavljala v obračunskem obdobju oziroma koledarskem letu, v katerem je bilo plačilo opravljeno.

12. V zvezi z revizijo je Finanzamt Hamburg-Oberalster (v nadaljevanju: Finanzamt) zavzel stališče, da so ustrezna leta, v katerih bi morala družba GK uveljavljati pravico do odbitka vstopnega DDV od plačil najemnine najemodajalcu, leta najema, na katera se plačila nanašajo, in ne (poznejša) leta dejanskega plačila. Stališče davčnega organa je bilo, da je ne glede na dejstvo, da je najemodajalec družbe GK uporabljal metodo računovodenja na podlagi plačil za namene DDV (t. i. *Ist-Versteuerung*), pravica družbe GK do odbitka vseeno nastala v trenutku dobave, se pravi, ko je bila nepremičnina dana na voljo družbi GK v skladu z najemno pogodbo. Zato Finanzamt ni priznal odbitkov vstopnega DDV, ki so bili po njegovem mnenju izvedeni v napačnih letih. Zgodnejša davčna leta, ki jim je Finanzamt pripisal odbitke vstopnega DDV, so v času izdaje odločb o odmeri DDV delno zastarala, zato ti odbitki družbi GK niso bili priznani.

13. Zoper odločbe o DDV oziroma akontaciji DDV za leta od 2013 do 2016 z dne 15. junija 2017 je družba GK 3. julija 2017 vložila pritožbe. Te so bile 8. novembra 2017 zavrnjene. Nato je družba GK 28. novembra 2017 vložila tožbo pri predložitvenem sodišču. V zvezi s tem družba GK trdi, da so izpodbijane odločbe v nasprotju z Direktivo o DDV. Po njenih trditvah mnenje Finanzamt, da pravica do odbitka vstopnega DDV vedno nastane ob izvedbi transakcije, ni pravilno. Če izvajalec storitve davke obračunava na podlagi prejetega plačila, naj bi pravica prejemnika storitve do odbitka vstopnega DDV nastala šele, ko prejemnik storitve plačilo izvede. Družba GK meni, da je pravico do odbitka davka zato upravičeno vedno uveljavljala v letu plačila.

14. Predložitveno sodišče v predložitvenem sklepu navaja, da v skladu z nacionalnim pravom, kot si ga samo razlaga, pravica do odbitka za prejemnika dobavljenega blaga ali opravljene storitve nastane, ko se ustvari prihodek, ne glede na to, ali dobavitelj za namene DDV uporablja metodo

računovodenja na podlagi plačil ali metodo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka.³ To pomeni, da bi bilo stališče Finanzamta glede tega po nacionalnem pravu pravilno. Vendar je predložitveno sodišče negotovo glede tega, ali so nacionalna pravila v skladu z nekaterimi določbami Direktive o DDV.

15. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali člen 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero pravica do odbitka davka nastane že ob izvedbi transakcije, tudi kadar obveznost obračuna davka za dobavitelja ali izvajalca storitve v skladu z nacionalnim pravom nastane šele ob prejemu plačila in plačilo še ni bilo izplačano?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: Ali člen 167 [Direktive 2006/112] nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero pravice do odbitka davka ni mogoče uveljavljati za davčno obdobje, v katerem je bilo plačilo izplačano, kadar obveznost obračuna davka za dobavitelja ali izvajalca storitve nastane šele ob prejemu plačila, storitev pa je bila opravljena že v preteklem davčnem obdobju in uveljavljanje pravice do odbitka davka za to preteklo davčno obdobje v skladu z nacionalnim pravom zaradi zastaranja ni več možno?“

16. Pisna stališča so predložile Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, nemška in švedska vlada ter Evropska komisija. Obravnava se ni zahtevala in ni bila opravljena.

17. Kot že omenjeno v točki 3 zgoraj, se bom v teh sklepnih predlogih omejil na preučitev prvega od teh vprašanj.

III. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

18. Ni sporno, da je družba GK izpolnila vsebinske zahteve za uveljavljanje pravice do spornega odbitka vstopnega DDV. Prav tako ni sporno, da je imela družba GK veljaven stalni račun v obliki najemne pogodbe, sklenjene z najemodajalcem, s čimer je izpolnila formalno zahtevo glede spornih odbitkov. Nestrinjanje med strankama v sporu o glavni stvari se nanaša na pravi trenutek, ko lahko družba GK uveljavi pravico do teh odbitkov.

19. Vendar bi v praktičnem smislu stališče Finanzamta pomenilo, da bi družba GK kljub temu dejansko izgubila del teh odbitkov, saj so nekatera od let, v katerih bi ti odbitki, kot vztraja Finanzamt, morali biti izvedeni, zdaj zastarala.

20. Hermenevtične težave, na katere je naletelo predložitveno sodišče, ter argumenti, ki sta jih predstavili nemška in švedska vlada, se nanašajo na dve ločeni vprašanji.

21. Prvič, predložitveno sodišče je negotovo glede tega, ali je člen 167 Direktive o DDV sam po sebi zavezujoče pravilo, ki ga morajo države članice upoštevati pri izvajanju Direktive o DDV, ali pa izraža le „usmeritveno idejo“ (v predložitvenem sklepu je naveden izraz „Leitidee“), od katere

³ Točki 14 in 18 predložitvenega sklepa.

lahko države članice pri izvajanju Direktive o DDV odstopajo. Kot mogočo podporo tej trditvi se predložitveno sodišče sklicuje na izjavo, vključeno v zapisnik Sveta o predhodni določbi člena 167 Direktive o DDV, tj. členu 17(1) Šeste direktive o DDV, ob sprejetju te direktive.

22. Drugič, nemška in švedska vlada v bistvu trdita, da bi bilo treba besedilo „v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“ v členu 167 Direktive o DDV razumeti tako, da se nanaša na trenutek, ko bi v skladu s členom 63 Direktive o DDV nastala obveznost za obračun odbitnega davka, če ne bi bilo uporabljeno odstopanje, s čimer se ne bi upošteval zlasti učinek morebitnega nacionalnega odstopanja v skladu s členom 66(b) navedene direktive.

23. V nadaljevanju se bom najprej osredotočil na dvome, ki jih je predložitveno sodišče navedlo glede zavezujoče narave člena 167 Direktive o DDV. Glede na dejansko stanje zadeve in predstavljane argumente, zlasti tiste, ki sta jih predložili nemška in švedska vlada, je po mojem mnenju koristno, da se v nadaljevanju na kratko posvetim obravnavi z vidika DDV, ki bi izhajala iz neposredne uporabe jasne in nedvoumne dikcije člena 167 Direktive o DDV za davčnega zavezanca, za katerega opravi storitve drug davčni zavezanec, ki obračunava DDV po metodi računovodenja na podlagi plačil v skladu z nacionalnim odstopanjem na podlagi člena 66(b), kot je nemški „Ist-Besteuerung“ iz postopka v glavni stvari, nato pa obravnavam nekatere od argumentov, ki sta jih predložili nemška in švedska vlada, ter pojasnim, zakaj ti po mojem mnenju niso prepričljivi.

B. Zavezujoča narava člena 167 Direktive o DDV

24. Predložitveno sodišče v predložitvenem sklepu meni, da so nemška pravila od DDV v nasprotju z dosledno uporabo člena 167 Direktive o DDV, kot je formuliran.⁴

25. Predložitveno sodišče vseeno ugotavlja, da bi bila zadevna nemška zakonodaja na področju DDV skladna s pravom Unije, če v členu 167 Direktive o DDV ne gre za obvezno navedbo, ampak samo za „usmeritveno idejo“, in konkretno sprašuje, ali bi bilo mogoče to razlago člena 167 Direktive o DDV opreti na izjavo za zapisnik Sveta o členu 17(1) Šeste direktive o DDV.^{5, 6} Svet in Komisija v tej izjavi navajata, da lahko države članice odstopajo od splošnega pravila člena 17(1), kadar je dobavitelj ali izvajalec storitve obdavčen na podlagi svojih prejemkov.⁷

26. Predložitveno sodišče se v zvezi s tem sklicuje na sodbo Sodišča z dne 19. junija 2008, Komisija/Luksemburg,⁸ v kateri se je Sodišče strinjalo, da se je mogoče na izjavo Sveta in Komisije, vpisano v zapisnik Sveta ob sprejetju Direktive 96/71⁹, sklicevati v podporo razlagi določbe omenjene direktive, vendar ugotavlja tudi, da se glede na sodno prakso Sodišča na take izjave navadno ni mogoče zanašati, če njihova vsebina ni izražena v besedilu zadevnih pravil.¹⁰ Ne

⁴ Točka 20 predložitvenega sklepa, predzadnji stavek.

⁵ Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL 1977, L 145, str. 1).

⁶ Člen 167 Direktive o DDV je v bistvenem enak določbi, ki je njegova predhodnica, tj. členu 17(1) Šeste direktive o DDV.

⁷ Različica izjave v nemškem jeziku je ponatisnjena v Frye v: Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, opomba 1 (od 169. dopolnitve naprej – oktober 2016).

⁸ C-319/06, EU:C:2008:350 (v nadaljevanju: sodba Luksemburg).

⁹ Direktiva Evropskega parlamenta in sveta 96/71/ES z dne 16. decembra 1996 o naporitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 2, str. 431).

¹⁰ Predložitveno sodišče se posebej sklicuje na sodbe z dne 23. februarja 1988, Komisija/Italija (429/85, EU:C:1988:83, točka 9); z dne 26. februarja 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, točka 18); z dne 29. maja 1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, točka 23), in z dne 3. decembra 1998, Generics (UK) in drugi (C-368/96, EU:C:1998:583, točka 26).

nemška ne švedska vlada nista svojih stališč oprli na trditev, da člen 167 Direktive o DDV izraža le „usmeritveno idejo“, niti nista trdili, da izjava, omenjena v točki 25 teh sklepnih predlogov, pomeni, da člen 167 te direktive za države članice ni zavezujoč.

27. Dodajam, da je bila poleg izjave za zapisnik Sveta o Šesti direktivi o DDV, ki jo predložitveno sodišče izrecno omenja, v zapisnik Sveta o členu 167a vključena tudi izjava Sveta in Komisije v zvezi s sprejetjem te določbe v Direktivo 2010/45/EU¹¹. Ta izjava se glasi: „Svet in Komisija izjavljata, da lahko države članice odstopajo od načela, določenega v členu 167 Direktive 2006/112/ES, kadar je dobavitelj blaga ali izvajalec storitve obdavčen na podlagi svojih prejemkov.“¹²

28. Menim, da z nobeno od izjav, omenjenih v točkah 25 in 27 teh sklepnih predlogov, ni mogoče utemeljiti pojmovanja, da je treba člen 167 Direktive o DDV obravnavati samo kot „usmeritveno idejo“ ali državam članicam priznati pravico do odstopanja od jasnega besedila te določbe.

29. Sodišče je večkrat obravnavalo razlagalno vrednost izjav, vpisanih v zapisnik Sveta ob sprejetju sekundarne zakonodaje. Sodišče je že v sodbi z dne 23. februarja 1988, Komisija/Italija,¹³ ugotovilo, da „razlaga, ki temelji na izjavi Sveta, ne more povzročiti drugačne razlage od tiste, ki izhaja iz dejanskega besedila [ustrezne določbe zadevne sekundarne zakonodaje]“.

30. Pozneje je Sodišče v sodbi z dne 26. februarja 1991, Antonissen,¹⁴ ugotovilo, da „[izjave, vpisane v zapisnik Sveta ob sprejetju upoštevne sekundarne zakonodaje], ni mogoče uporabiti za razlago določbe sekundarne zakonodaje, če [...] vsebina te izjave nikakor ni izražena v zadevni določbi“, in da ta izjava „zato nima pravnega pomena“.

31. Merilo iz sodbe Antonissen za uporabo izjav za zapisnik Sveta za razlago sekundarne zakonodaje je bilo od takrat potrjeno v številnih zadevah, ki so bile obravnavane pred sodbo Luksemburg in po njej ter so se nanašale na razlago sekundarne zakonodaje o različnih temah, kot so skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic,¹⁵ odgovornost za proizvode z napako,¹⁶ obvezno zavarovanje civilne odgovornosti pri uporabi motornih vozil¹⁷ in skupna pravila za sheme neposrednih podpor za kmete v okviru skupne kmetijske politike,¹⁸ pa tudi na razlago različnih direktiv o DDV.¹⁹ Merilo iz sodbe Antonissen je torej ustaljena sodna praksa Sodišča.

32. Po mojem mnenju je očitno, da nobena od izjav iz zapisnika Sveta o členu 17(1) Šeste direktive o DDV oziroma člen 167a Direktive o DDV ne izpolnjuje merila iz sodbe Antonissen. Niti v členu 17(1) Šeste direktive o DDV niti v členu 167 Direktive o DDV zadevni izjavi nista niti malo izraženi.

¹¹ Direktiva Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede pravil o izdajanju računov (UL 2010, L 189, str. 1) (Direktiva o izdajanju računov).

¹² Ponatisnjeno v Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, str. 1595. Glej zapisnik 3027. seje Sveta Evropske unije (EKONOMSKE in FINANČNE ZADEVE), ki je potekala 13. julija 2010 v Bruslju.

¹³ Zadeva 429/85, EU:C:1988:83, točka 9. Glej tudi sodbo z dne 16. oktobra 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, točka 51).

¹⁴ C-292/89, EU:C:1991:80, točki 17 in 18.

¹⁵ Sodba z dne 8. junija 2000, Epsilon Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, točka 26).

¹⁶ Sodba z dne 10. januarja 2006, Skov in Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, točki 41 in 42).

¹⁷ Sodba z dne 19. aprila 2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, točka 31).

¹⁸ Sodba z dne 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, točka 52).

¹⁹ Sodbe z dne 15. junija 2006, Komisija/Finska (C-249/05, neobjavljena, EU:C:2006:411, točki 51 in 52); z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, točka 62), in z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 44).

33. Vendar se je Sodišče v sodbi Luksemburg strinjalo, da se je mogoče na izjavo Sveta in Komisije, vpisano v zapisnik Sveta ob sprejetju Direktive 96/71, sklicevati v podporo razlagi izraza iz določbe te direktive. V tej izjavi z naslovom „Izjava št. 10 o členu 3(10) Direktive 96/71“ je pojasnjeno, kako bi bilo treba razumeti izraz „predpisi na področju javnega reda“, ki ga vsebuje navedena določba.

34. V členu 3(10) Direktive 96/71 izjava ni omenjena, zato se zdi, da je sodba Luksemburg v neskladju s sodno prakso Sodišča v zadevi Antonissen. Vendar je v nasprotju z zadnjenavedeno sodbo sporna izjava v zadevi Luksemburg vsebovala sodobno razlago natančnega pomena, ki naj bi ga imel posamezen izraz. Njen namen ni bil *spremeniti* vsebine zadevne določbe ali pomena besed, uporabljenih v izrazu. Poleg tega, kot je poudarila generalna pravobranilka V. Trstenjak v sklepnih predlogih v zadevi Komisija/Luksemburg, izjava št. 10 ni v nasprotju s pojmom javnega reda, temveč, nasprotno, prispeva k določitvi vsebine določbe o izjemi na način, ki je skladen s sodno prakso Sodišča.²⁰

35. Dalje, sodba Luksemburg se je nanašala na postopek zaradi kršitve, ki ga je Komisija sprožila proti Luksemburgu, ker ni izpolnil obveznosti iz ustreznih določb zadevne direktive in upoštevni določb Pogodbe. Izraz „predpisi na področju javnega reda“ je vključen v določbo,²¹ ki je naslovljena na države članice in jim dovoljuje, da kot odstopanje uporabljajo nekatere druge „pogoje za delo in zaposlitev“ od tistih iz člena 3(1) Direktive 96/71. V sporni izjavi je bilo potrjeno stališče, da imajo države članice ožje polje proste presoje, kot naj bi ga imele po razlagi Luksemburga. Kot je v sklepnih predlogih v tej zadevi poudarila generalna pravobranilka V. Trstenjak, se luksemburška vlada kot ustavna zastopnica v Svetu zastopane države članice ne more sklicevati na nepoznavanje izjave št. 10. Dejstvo, da izjava št. 10 ni bila objavljena v *Uradnem listu Evropske [unije]*, zato ne zmanjšuje njenega pravnega pomena v zadevi proti tej državi članici.

36. Nasprotno je v obravnavani zadevi izjava, na katero se predložitveno sodišče sklicuje v predložitvenem sklepu, v popolnem nasprotju z jasnim besedilom člena 167 Direktive o DDV, prav tako izjava za zapisnik Sveta o členu 167a Direktive o DDV v zvezi s sprejetjem te določbe. Opiranje na katero od teh izjav v obravnavani zadevi, da bi se členu 167 Direktive o DDV odrekla zavezujoča narava, bi bilo v zadevi pred Sodiščem v škodo davčnemu zavezancu, od katerega se ne bi smelo zahtevati, da pozna notranje dokumente Sveta, kot so zapisniki Sveta. Kot je Sodišče navedlo v sodbah Denkavit International²² in Gaz de France – Berliner Investissement²³: „[Zakonske določbe] so namreč namenjene posameznikom, ki jim mora biti omogočeno, da se lahko v skladu z zahtevami, ki jih določa temeljno načelo pravne varnosti, zanesejo na njihovo vsebino“.

37. Predložitveno sodišče v predložitveni odločbi meni tudi, da je za uporabo izjave za zapisnik Sveta o členu 17(1) Šeste direktive o DDV za razlaganje Direktive o DDV „[o]dločilno [...], ali je vsebina izjave za zapisnik kodificirana v določbah Direktive o DDV“. Meni, da glede člena 167 ni tako, vendar sprašuje, ali bi lahko bila izjava za zapisnik Sveta o členu 17(1) Šeste direktive o DDV izražena v členu 226(7a) Direktive o DDV.²⁴

38. Menim, da obstajajo najmanj štirje tehtni razlogi, zakaj se člen 226(7a) Direktive o DDV ne more uporabiti za ta namen.

²⁰ Glej sklepane predloge generalne pravobranilke Verice Trstenjak v zadevi Komisija/Luksemburg (C-319/06, EU:C:2007:516, točka 45).

²¹ Člen 3(10) Direktive 96/71.

²² Sodba z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 29).

²³ Sodba z dne 1. oktobra 2009 (C-247/08, EU:C:2009:600, točka 39).

²⁴ Predložitveni sklep, točka 26.

39. Prvič, po merilu iz sodbe Antonissen mora biti izjava za zapisnik izražena v zadevni določbi. Izjava, ki jo omenja predložitveno sodišče, se nanaša na člen 17(1) Šeste direktive o DDV, izjava, ki jo omenjam v točki 27 teh sklepnih predlogov, pa na člen 167 Direktive o DDV. Zato ta zahteva, če bi bila taka izjava izražena v členu 226(7a) Direktive o DDV, ne bi bila izpolnjena.

40. Drugič, v členu 226(7a) Direktive o DDV ni izražena nobena od teh izjav.

41. Tretjič, merilo iz sodbe Antonissen se uporablja za izjave, vpisane v zapisnik Sveta ob sprejetju določbe, ki jo je treba razlagati. Ta zahteva glede sočasnosti očitno ne pri prvi ne pri drugi izjavi ni izpolnjena, v zvezi s členom 167 Direktive o DDV. Glede izjave za zapisnik o členu 17(1) Šeste direktive o DDV, ki jo omenja predložitveno sodišče, bi bilo teoretično mogoče trditi, da je bila ta izjava, ki je bila v zapisnik zapisana sočasno s sprejetjem omenjenega člena, ob sprejetju Direktive o DDV nekako prenesena na določbo, ki je ta člen nasledila.²⁵ Ne vem, kako bi bilo mogoče trditi, da se je to zgodilo z vključitvijo člena 226(7a) v Direktivo o DDV, ko pa je bila ta določba dodana v zvezi s sprejetjem Direktive 2010/45 skoraj štiri leta po sprejetju Direktive o DDV. Podobno tudi izjava, vpisana v zapisnik Sveta o členu 167a Direktive o DDV ob sprejetju Direktive o izdajanju računov, ni istočasna s sprejetjem člena 167 Direktive o DDV.

42. Četrto, vsebina in nastanek člena 226(7a) Direktive o DDV ne podpirata pojmovanja, da je treba člen 167 Direktive o DDV obravnavati kot nezavezujoč za države članice. Podatki, ki jih je treba v skladu s členom 226(7a) Direktive o DDV navesti na računu, so potrebni za zagotovitev, da imajo vsi davčni zavezanci možnost vedeti, kdaj lahko odbijejo vstopni DDV v zvezi z blagom ali storitvami, ki ga dobavi oziroma jih opravi dobavitelj, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil. Omenil bi, da je vsaj en vodilni nemški komentator na področju DDV celo menil, da je zaradi sprejetja člena 226(7a) uporaba člena 167 Direktive o DDV glede na besedilo te določbe zdaj obvezna.²⁶

43. Zaradi vseh teh razlogov menim, da izjav za zapisnik Sveta o členu 17(1) Šeste direktive o DDV in členu 167a Direktive o DDV ni mogoče uporabiti za razlago člena 167 Direktive o DDV ter da izjavi nimata pravnega pomena.

C. Uporaba nemškega odstopanja po členu 66(b) in člena 167 Direktive o DDV v primeru dobavitelja, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil

44. Po predložitveni odločbi je najemodajalec družbe GK nemški davčni organ zaprosil za dovoljenje za uporabo metode računovodenja na podlagi plačil za namene DDV in ga tudi dobil. Skladno s tem je za najemodajalca obveznost obračuna DDV v zvezi s plačilom najemnine, ki ga je prejel od družbe GK, nastala ob prejemu tega plačila.

45. Glede na jasno besedilo člena 167 Direktive o DDV bi torej pravica do odbitka za družbo GK nastala prav tisti trenutek, se pravi, ko je družba GK plačala, najemodajalec pa prejel plačilo za različna obdobja najema.

²⁵ Trditev vseeno ne bi bila upoštevana, ker ne izpolnjuje merila iz sodbe Antonissen, omenjenega v točki 30 teh sklepnih predlogov. Tudi v členu 17(1) Šeste direktive o DDV to ni nikjer navedeno. Povzročila bi tudi drugačno razlago od tiste, ki izhaja iz dejanskega besedila člena 167 Direktive o DDV. Glej sodbo Komisija/Italija, navedeno v točki 29 teh sklepnih predlogov.

²⁶ Glej Frye v: Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47–47.1 in 49 (od 169. dopolnitve naprej – oktober 2016). Glej tudi razpravo o tej temi v: H. Stadie v: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (od 170. dopolnitve naprej – januar 2017). Kot navajam v točkah od 72 do 76 teh sklepnih predlogov, se ne strinjam z mnenjem Frya in Stadieja, da člen 167 Direktive o DDV pred uzakonitvijo člena 226(7a) ni bil obvezen.

46. Poudariti moram, da dejstvo, da je tudi družba GK uporabljala metodo računovodenja na podlagi plačil za namene DDV, za ta rezultat ni pomembno. Do enakega rezultata bi prišli tudi, če bi družba GK uporabljala metodo računovodenja za namene DDV na podlagi nastanka poslovnega dogodka, in sicer na podlagi preproste uporabe jasnega in nedvoumnega besedila člena 167, *pri čemer je dobavitelj blaga ali izvajalec storitve (tj. prejemnik plačila) davčni zavezanec, ki uporablja računovodenje na podlagi plačil*, obveznost obračuna DDV v zvezi z dobavo blaga ali izvedbo storitev pa je za to osebo posledično nastala ob plačilu. Metoda računovodenja za namene vstopnega DDV, ki jo uporablja *prejemnik* blaga ali storitev, za to ni pomembna.²⁷

D. Ključni poudarki v stališčih strank za Sodišče

1. Člen 63 Direktive o DDV določa trenutek za odbitek vstopnega DDV

47. Nemška vlada v pisnih stališčih za Sodišče zatrjuje, da je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti nikalno.

48. V podporo temu stališču nemška vlada trdi, da člen 63 Direktive o DDV določa osnovno načelo, po katerem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Člen 167 nato pravico do odbitka poveže s tem trenutkom. Torej obveznost obračuna davka in pravica do odbitka nastaneta sočasno. Po trditvah nemške vlade pa ni nujno tako, če država članica izkoristi možnost v skladu s členom 66(b) Direktive o DDV ter od osnovnega načela, določenega v členu 63 te direktive, odstopa tako, da uzakoni ureditev, po kateri se DDV obračunava po metodi računovodenja na podlagi plačil, kot je „Ist-Versteuerung“ v Nemčiji. V teh primerih ima lahko prejemnik storitev še vedno pravico do odbitka DDV po metodi računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka za namene DDV (tj. ob izvedbi storitve ali konkretno v Nemčiji v skladu z ureditvijo „Soll-Versteuerung“), čeprav te storitve opravi izvajalec storitev, ki je tako kot družba GK obdavčen v skladu z nemško ureditvijo „Ist-Versteuerung“.

49. Na tem mestu moram pripomniti, da je razlaga člena 167 Direktive o DDV, ki jo je podala nemška vlada, v popolnem nasprotju z jasnim besedilom te določbe. Člen 167 Direktive o DDV namreč trenutek odbitka (vstopnega DDV za prejemnika blaga ali storitev) poveže s trenutkom, ko (za dobavitelja ali izvajalca) *nastane obveznost obračuna* ustreznega DDV. Ta trenutek je v členu 62(2) Direktive o DDV izrecno opredeljen kot trenutek, „ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži“. Člen 167 Direktive o DDV tako izraža splošno pravilo in splošno načelo, po katerih se prejemnikov odbitek vstopnega DDV na podlagi transakcije poveže s trenutkom, ko za dobavitelja blaga ali izvajalca storitve nastane obveznost obračuna izstopnega DDV. Glede tega člen 167 načelu iz člena 63 Direktive o DDV ne daje nobene prednosti pred spremembami, izjemami ali odstopanji, določenimi v členih od 64 do 66 te direktive.

50. Člen 63 Direktive o DDV ne določa le splošnega pravila (ob upoštevanju sprememb, izjem in odstopanj iz členov od 64 do 66 Direktive o DDV) glede tega, kdaj „nastane obveznost obračuna“ DDV, temveč tudi splošno pravilo, kdaj nastane „obdavčljivi dogodek“, ki je v členu 62(1) Direktive o DDV opredeljen kot „dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek

²⁷ Rezultat ni drugačen niti glede na različico Direktive o DDV v nemščini (ali če smo že pri tem, v bolgarščini, danščini, francoščini ali švedščini).

obveznosti obračuna DDV“. V skladu s členom 63 Direktive o DDV „obdavčljivi dogodek“ in trenutek, ko nastane „obveznost obračuna“ DDV, nastaneta, „ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“. Trenutka, ko nastane obdavčljivi dogodek, členi od 64 do 66 Direktive o DDV ne spreminjajo, medtem ko te spremembe, izjeme ali odstopanja *vplivajo* na trenutek, ko nastane obveznost obračuna DDV.

51. Poudariti moram tudi, da če bi imel zakonodajalec EU namen predpisati, da pravica do odbitka vedno nastane ob dobavi blaga ali izvedbi storitve, kot očitno trdi nemška vlada, bi lahko trenutek nastanka pravice do odbitka povezal z obdavčljivim dogodkom, ki ga posebna pravila členov od 64 do 66 Direktive o DDV ne spreminjajo, ne pa s trenutkom nastanka obveznosti obračuna DDV, ki ga ta pravila *spreminjajo*.

52. Iz jasnega besedila člena 167 Direktive o DDV tako izhaja, da kadar se trenutek, ko za izvajalca storitev nastane obveznost obračuna (izstopnega) DDV, določi v skladu s členom 64, 65 ali 66 te direktive, pravica prejemnika storitev do odbitka posledično nastane v tistem trenutku. Ta rezultat je skladen tudi s kontekstom člena 167.

53. To stališče je podprto s sodno prakso Sodišča o učinkovanju člena 167 Direktive o DDV v povezavi s členom 65 te direktive. V skladu z zadnjemavedenim členom „nastane obveznost obračuna“ DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska, če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene. Sodišče je v sodbah z dne 13. marca 2014, FIRIN,²⁸ ter z dne 31. maja 2018, Kollroß in Wirtl,²⁹ obravnavalo primere, ko je prejemnik dobavitelju izvedel predplačila v zvezi z dobavo blaga, ki nikoli ni bila opravljena. Sodišče je v sodbi Kollroß in Wirtl opozorilo, da v skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, in ugotovilo, da če so izpolnjeni nekateri pogoji, specifični za člen 65 Direktive o DDV, nastane pravica do odbitka, davčni zavezanec, ki je to predplačilo izvedel, pa lahko to pravico izvršuje od trenutka, ko je dobavitelj zadevno predplačilo prejel.³⁰

54. Nemška vlada ni predstavila nobenih razlogov, zakaj bi se moral člen 167 Direktive o DDV v primeru člena 65 te direktive uporabljati drugače kot v primeru njenega člena 66(b).

2. Sistematični okvir člena 167 Direktive o DDV

55. Nemška vlada priznava, da bi lahko razlaga člena 167 Direktive o DDV brez upoštevanja njegovega sistematičnega okvira pripeljala do razumevanja, predstavljenega zgoraj v točki 44 in naslednjih, in sicer da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko za dobavitelja blaga ali izvajalca storitve nastane obveznost obračuna zadevnega DDV, tudi če se je odločil za računovodenje na podlagi plačil v skladu z nemško ureditvijo „Ist-Versteuerung“, se pravi ob plačilu. Vendar trdi, da stališče opira na sistematični okvir člena 167 in naslednjih Direktive o DDV, zlasti člena 167a te direktive. Skratka, nemška vlada trdi, da člen 167a(1) Direktive dovoljuje odstopanje od splošnega pravila člena 167 ter da bi to odstopanje in posledično ta določba izgubila svoje področje uporabe, če bi pravica do odbitka na podlagi člena 167 Direktive o DDV v povezavi z njenim členom 66(b)

²⁸ C-107/13, EU:C:2014:151.

²⁹ C-660/16 in C-661/16, EU:C:2018:372.

³⁰ Prav tam, točki 37 in 48. Člen 65 Direktive o DDV je treba kot izjemo glede na člen 63 razlagati ozko in ga ni mogoče uporabiti, kadar ob izvedbi predplačila ni gotovo, ali bo blago dobavljeno ali storitve opravljene. Prav tam, točke 39–41. Glede tega glej tudi sodbo FIRIN, točke 37–39 in 42.

nastala ob plačilu že pred uporabo odstopanja na podlagi člena 167a te direktive. Nemška vlada se dalje sklicuje na sodno prakso Sodišča, da pravnih določb EU ni mogoče razlagati tako, da bi bile brez vsebine.

56. Menim, da je ta trditev napačna. Ni namreč dejansko pravilno, da bi bil člen 167a Direktive o DDV brez vsebine ali da bi ta člen izgubil svoje področje uporabe, če naj bi člen 167 te direktive pomenil to, kar je navedeno v jasnem besedilu zadevne določbe. Zato menim, da trditev nemške vlade temelji na napačni predpostavki.

57. Člen 167 Direktive o DDV trenutek nastanka pravice *prejemnika* blaga ali storitev do odbitka poveže s trenutkom, ko za *dobavitelja* tega blaga ali *izvajalca* teh storitev nastane obveznost obračuna DDV. Kadar ta določba učinkuje v povezavi s členom 66(b) te direktive, tj. kadar *dobavitelj ali izvajalec* uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil, *prejemnikova* pravica do odbitka vstopnega DDV nastane, ko dobavitelj ali izvajalec prejme plačilo (kar sovpada s trenutkom, ko prejemnik zadevnega blaga ali storitev plača). Metoda računovodenja za namene izstopnega DDV, ki jo na splošno uporablja prejemnik – na podlagi plačil ali na podlagi nastanka poslovnega dogodka – s tem ni povezana. Člen 167 določa, da morata dobavitelj oziroma izvajalec in prejemnik zadevno *transakcijo* obravnavati dosledno.

58. Člen 167a državam članicam kot odstopanje dovoljuje, da od davčnega zavezanca, ki kot *dobavitelj blaga ali izvajalec storitev* uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil za namene izstopnega DDV, zahtevajo, da to metodo računovodenja uporablja tudi pri odbitkih vstopnega DDV za *prejeto* blago ali storitve. Člen 167a torej zahteva dosledno obravnavo zadevnega *davčnega zavezanca*.

59. Za ponazoritev:

Davčni zavezanec (v nadaljevanju: DZ) A uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil za namene DDV v skladu z nacionalnim odstopanjem na podlagi člena 66(b) Direktive o DDV. Enako tudi DZ B.

DZ C uporablja metodo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka v skladu s členom 63 Direktive o DDV.

DZ A prejema storitve, ki jih opravljata DZ B in DZ C. Kot je opisano v točki 44 in naslednjih, bo pravica DZ A do odbitka nastala ob plačilu za storitve, ki jih opravi DZ B, in ob izvedbi storitev, ki jih opravi DZ C.

Medtem ko se trenutek nastanka pravice DZ A do odbitka vstopnega DDV za storitve, ki jih opravi DZ B, ne spremeni, če zadevna država članica izkoristi možnost v skladu s členom 167a in od DZ A zahteva, da uveljavljanje pravice do odbitka odloži do plačila, pa se trenutek nastanka pravice do odbitka vstopnega DDV za storitve, ki jih opravi DZ C, *spremeni*. Ti odbitki bi se nato odložili do plačila.

60. Zato je trditev nemške vlade, da bi bil člen 167a Direktive o DDV brez vsebine, če naj bi člen 167 pomenil to, kar je dobesečno navedeno v njem, dejansko napačna. Zato je treba to trditev zavrniti.

3. Nastanek členov 167a in 226(7a) Direktive o DDV

61. Nemška vlada trdi, da nastanek členov 167a in 226(7a) Direktive o DDV podpira njeno stališče.

62. V zvezi s tem poudarja, da je bilo pred uzakonitvijo člena 167a Direktive o DDV nekaterim državam članicam dovoljeno odstopanje od člena 167 te direktive. V zvezi s tem omenja Odločbo Sveta 2007/133/ES³¹, s katero je Svet v skladu s členom 395(1) Estoniji, Sloveniji, Švedski in Združenemu kraljestvu dovolil, da uporabijo nekatere poenostavljene ureditve računovodenja na podlagi plačil. Nemška vlada trdi, da je bila ta možnost odstopanja razširjenja na vse države članice, s tem ko je bil s sprejetjem Direktive o izdajanju računov v Direktivo o DDV dodan člen 167a. Dalje trdi, da niti predhodna posamična dovoljenja niti vključitev člena 167a v Direktivo o DDV ne bi bili potrebni, če bi v skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastala ob plačilu.

63. S stališčem nemške vlade se ne strinjam, saj menim, da je v njem zakonodaja napačno predstavljena. Člen 167 Direktive o DDV določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, kar je lahko v skladu s členi od 63 do 66 Direktive o DDV ob dobavi blaga ali izvedbi storitev (člen 63), ob plačilu (nacionalno odstopanje v skladu s členom 66(b) ali v primeru predplačila v skladu s členom 65) ali v nekaterih drugih trenutkih (npr. člena 66(a) in 66(c)).

64. Kot je opisano v primeru v točki 59, lahko za katerega koli davčnega zavezanca – ne glede na to, ali uporablja metodo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka za namene DDV ali v skladu z nacionalnim odstopanjem na podlagi člena 66(b) Direktive o DDV metodo računovodenja na podlagi plačil – pravica do odbitka vstopnega DDV v zvezi s transakcijami nastane, kadar obveznost obračuna odbitnega davka nastane ob dobavi blaga ali izvedbi storitev (v skladu s členom 63 Direktive o DDV) ali ob plačilu (v skladu z nacionalnim odstopanjem na podlagi člena 66(b) Direktive o DDV, ali če smo že pri tem, čeprav to tega primera ne zadeva neposredno, v skladu s členom 65 te direktive).

65. Z uzakonitvijo člena 167a Direktive o DDV in predhodnimi posamičnimi dovoljenji v zvezi z ureditvami računovodenja na podlagi plačil se je to spremenilo le v nekaterih maloštevilnih primerih. Te predhodne ureditve računovodenja na podlagi plačil, ki so se uporabljale le za manjša podjetja, katerih letni promet ni presegal določenih zgornjih meja, so bile izbirne ureditve, za katere so lahko upravičena podjetja zaprosila. Ta sistem je bil prenesen v člen 167a Direktive o DDV, ki vsebuje tudi zahtevo glede izbirnosti in zgornjo mejo letnega prometa. Člen 167a Direktive o DDV tako zajema le majhen del tega, kar zajema člen 66(b) Direktive o DDV.

66. Člen 66(b) Direktive o DDV, ki je nasledil določbo iz člena 10(2), tretji pododstavek, Šeste direktive o DDV, državam članicam dovoljuje odstopanje glede „določenih transakcij“ ali „določenih kategorij davčnih zavezancev“. Področje uporabe te določbe je precej širše kot področje uporabe člena 167a Direktive o DDV, določba pa sprva ni bila uzakonjena tako, da bi se upoštevale ureditve računovodenja na podlagi plačil za manjša podjetja. Zgornja meja glede

³¹ Odločba Sveta z dne 30. januarja 2007 o dovoljenju Estoniji, Sloveniji, Švedski in Združenemu kraljestvu, da uporabijo posebni ukrep, ki odstopa od člena 167 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2007, L 57, str. 12). Poleg odločbe, ki jo omenja nemška vlada, je Svet za bolj ali manj podoben namen sprejel več drugih odločb o dovoljenju v zvezi z ureditvami računovodenja na podlagi plačil, vključno z odločbami 2009/938/EU, 2009/939/EU in 2009/1022/EU.

prometa ni določena, prav tako ni zahteve, da mora biti to odstopanje za zadevnega davčnega zavezanca „izbirno“. Kategorijo „določene transakcije“ lahko zadevna država članica opredeli celo tako široko, da zajema vse storitve.³²

67. Nemška vlada trdi, da člen 226(7a) Direktive o DDV dopolnjuje ureditve računovodenja na podlagi plačil, ki jih dovoljuje člen 167a te direktive, s tem ko je razširil nabor zahtevanih podatkov na računih, da bi bile omenjene ureditve računovodenja na podlagi plačil praktično izvedljive.

68. Ta trditev se mi ne zdi prepričljiva.

69. Prvič, člen 226(7a) Direktive o DDV se ne sklicuje na člen 167a te direktive, temveč na člen 66(b) te direktive.

70. Drugič, davčni zavezanec, čigar pravica do odbitka je v okviru izbirne ureditve računovodenja na podlagi plačil odložena na podlagi nacionalnega odstopanja v skladu s členom 167a Direktive o DDV, to ve. Za to ureditev se je ta davčni zavezanec odločil in v nasprotju z davčnim zavezancem, ki tega ni storil, dejansko ni odvisen od prejetja informacij o računovodski obravnavi transakcije za namene DDV, saj lahko ne glede na to, kako to transakcijo obravnava dobavitelj blaga ali izvajalec storitve, pravico do odbitka uveljavi šele, ko je „DDV za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve [...] plačan njegovemu dobavitelju“. Ta trenutek je davčnemu zavezancu seveda znan, saj plačilo izvede on.

71. V primeru iz točke 59 DZ A, ki transakcij ne obravnava v skladu z nacionalnim odstopanjem na podlagi člena 167a Direktive o DDV, ne more vedeti, kdaj naj uveljavlja pravico do odbitka, razen če ve, kako transakcijo obravnava dobavitelj blaga ali izvajalec storitve. Prav ta problem odpravlja člen 226(7a).

72. Pred uzakonitvijo člena 226(7a) bi bilo mogoče trditi, da je treba prejemniku blaga in storitev dovoliti, da odbitek opravi ob dobavi blaga ali izvedbi storitve, ker pogosto ne more vedeti, kako se posamezna dobava blaga ali izvedba storitev z vidika izstopnega DDV obravnava na ravni dobavitelja blaga ali izvajalca storitve. Zdi se, da nemška ureditev „Ist-Versteuerung“ to verjetno omogoča.

73. Ta trditev, na katero je, kot kaže, vsaj eden od vodilnih nemških komentatorjev oprl svoje stališče, da je člen 167 Direktive o DDV samo „usmeritvena ideja“,³³ se mi ne zdi prepričljiva. Člen 66(b) daje državam članicam možnost odstopanja, ki jo lahko izkoristijo po svoji želji. Odstopanje torej ni obvezno.

74. Če se država članica odloči, da bo to možnost izkoristila, mora to narediti tako, da bodo lahko njeni davčni zavezanci izpolnjevali svoje obveznosti in uveljavljali svoje pravice iz direktiv o DDV. Če se je Nemčija odločila, da bo v skladu z odstopanjem na podlagi člena 66(b) Direktive o DDV uzakonila ureditev, ki nemškimi davčnim zavezancem povzroča praktične težave pri izpolnjevanju obveznosti, to ne povzroči, da jasno besedilo člena 167, tj. „[p]ravica do odbitka nastane

³² Glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 1995, Italitica (C-144/94, EU:C:1995:355, točke 14–21 in točka 1 izreka). Po trditvah francoske vlade na obravnavi v tej zadevi je Svet sprejel člen 10(2), tretji pododstavek, da bi lahko nekatere države članice, kot sta Italija in Francija, obdržale zakonodajo, ki je določala, da obveznost obračuna davka na storitve nastane ob plačilu. Prav tam, točka 15.

³³ Glej na primer H. Stadie v: Rau/Dürrewächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (od 170. dopolnitve naprej – januar 2017).

v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“, postane nezavezujoča „usmeritvena ideja“ ali da se nanaša na nekaj drugega kot trenutek nastanka obveznosti za obračun odbitnega davka.

75. Dodam lahko, da bi bilo mogoče predvideti številne oblike odstopanja na podlagi člena 66(b) Direktive o DDV, ki ne bi pomenile težav, očitno značilnih za nemško ureditev računovodenja na podlagi plačil. Italijansko odstopanje, ki je bilo predmet zadeve Italittica, je denimo vključevalo vse storitve. Prejemniki storitev naj bi domnevno vedeli, ali so transakcije ustrezno označene kot dobava blaga ali izvedba storitev, in naj ne bi imeli težav pri prepoznavanju pravega trenutka za odbitek vstopnega DDV v zvezi s temi transakcijami. Navajam zgolj kot primer, odstopanje, ki bi se uporabljalo za določene poklice, niti pred sprejetjem člena 226(7a) ne bi povzročalo takih težav.

76. Po sprejetju člena 226(7a) trditev iz točke 72 izgubi vso veljavnost. Prejemnik blaga in storitev ima zdaj v skladu z določbami Direktive o DDV pravico do prejetja potrebnih informacij.

77. Zato menim, da ustrezna analiza nastanka in konteksta členov 167a in 226(7a) Direktive o DDV govori močno v prid temu, da se na prvo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovori pritrdilno.

4. Pripravljalno gradivo v zvezi z Direktivo 2010/45

78. Švedska vlada v stališčih trdi, da pripravljalno gradivo v zvezi z Direktivo 2010/45 podpira pojmovanje, da bi pravica do odbitka v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, nastala ob dobavi blaga ali izvedbi storitve, in ne v (navadno poznejšem) trenutku, ko dobavitelj blaga ali izvajalec storitve, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil, prejme plačilo. Švedska vlada v zvezi s tem izrecno navaja odlomek iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije za direktivo Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi s pravili glede izdajanja računov z dne 28. januarja 2009, in sicer da je treba „za prejemnika [...] dobav“ od dobavitelja, ki prijavi DDV ob prejemu plačila, „predvideti odstopanje, da kljub vsemu takoj uveljavlja pravico do odbitka“.

79. Da ne bo pomote, predlog, ki ga omenja švedska vlada, je predvideval *spremembo* zakonodaje, in sicer tako, da bi moralo biti prejemniku blaga ali storitev (kot je družba GK) od davčnega zavezanca, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil (kot je najemodajalec družbe GK) – *po* tej spremembi dovoljeno, da vstopni DDV odbije ob dobavi blaga oziroma izvedbi storitve. Predlagana sprememba je bila v predlog vključena kot člen 167a(1), ki se glasi:

„Kadar obveznost za obračun odbitnega davka nastane ob prejemu plačila, države članice lahko določijo, da pravica do odbitka nastane, kadar je blago dobavljeno ali storitev opravljena ali v trenutku izdaje računa.“

80. Zato sta predlagana direktiva in povezani obrazložitveni memorandum temeljila na razumevanju, da je pred uzakonitvijo predlagane spremembe pravica do odbitka vstopnega DDV v zvezi z dobavo blaga ali storitvijo, ki jo je opravil davčni zavezanec, ki uporablja metodo računovodenja na podlagi plačil, nastala v trenutku, ko je nastala obveznost za obračun odbitnega davka, kot določa člen 167 Direktive o DDV, se pravi ob plačilu.

81. Dalje, predlagano besedilo je bilo sestavljeno kot dovoljenje državam članicam, da ne upoštevajo povezave, določene s členom 167, med trenutkom nastanka obveznosti obračuna odbitnega davka (za dobavitelja blaga ali izvajalca storitve) in trenutkom nastanka ustrezne

pravice do odbitka (za prejemnika tega blaga ali storitve). V predlagani direktivi in povezanem obrazložitvenem memorandumu je bilo torej neizrecno izraženo tudi stališče, da bi tudi po uzakonitvi predlaganega člena 167a(1), če ne bi bilo nacionalnega odstopanja na podlagi te določbe, kot glavno pravilo še vedno veljalo, da pravica do odbitka nastane ob nastanku obveznosti obračuna odbitnega davka.

82. Predlagani člen 167a(1) ni bil nikoli sprejet. Vendar je bila v zapisnik Sveta vključena izjava o nazadnje sprejeti različici člena 167a. To izjavo in razloge, zakaj nima pravnega pomena, sem obravnaval v točki 31 in naslednjih teh sklepnih predlogov.

83. Del pripravljalnega gradiva, ki ga navaja švedska vlada, torej nikakor ne podpira njenega stališča: prvič, ker se nanaša na določbo, ki ni bila nikoli uzakonjena, drugič, ker je bilo stališče Komisije o veljavnem pravu pred predlagano spremembo nasprotno stališču, ki ga poskuša zagovarjati švedska vlada.

84. To postane še jasnejše, če si preberemo tudi del obrazložitvenega memoranduma, ki neposredno sledi in se glasi:

„Predlog prav tako predvideva spremembo podatkov, ki jih je treba navesti na računu z obračunanim DDV, s čimer bo dobavitelj obvezan na računu navesti datum obveznosti obračuna davka. *Trenutno prejemnik blaga v nekaterih primerih brez te zahteve ne more vedeti, kdaj lahko uveljavlja pravico do odbitka*“ (moj poudarek).

85. Ta izjava v obrazložitvenem memorandumu se je nanašala na predlagani člen 226(7) in (7a), ki se je glasil:

„[...] [Z]a namene DDV [se] na računih [...] zahtevajo samo naslednji podatki: [...]

(7) datum, na katerega nastane obveznost obračuna DDV, če se navedeni datum razlikuje od datuma izdaje računa ali, če datum nastanka obveznosti obračuna DDV ni znan, sklic na zadevni obdavčljivi dogodek;

(7a) kadar obveznost obračuna DDV nastane ob prejemu plačila, datum dobave blaga ali opravljenih storitev, če je datum dobave pred datumom plačila.“

86. Ta izjava v obrazložitvenem memorandumu ne bi bila smiselna, če bi pravica do odbitka vedno nastala ob dobavi blaga ali izvedbi storitve. Trenutek dobave blaga ali izvedbe storitve je prejemniku tega blaga ali storitve na splošno znan, vendar bo prejemnik običajno vedel, ali njegov dobavitelj ali izvajalec transakcije obračunava po metodi na podlagi plačil ali po metodi na podlagi nastanka poslovnega dogodka, le če mu to povejo ali če se nacionalno odstopanje na podlagi člena 66(b) Direktive o DDV nanaša na kategorije transakcij ali davčnih zavezancev, ki jih lahko prejemnik zlahka prepozna.

87. Amandmaji, ki so bile na koncu sprejeti, so šli v drugo smer. Namesto zahteve, da se navedeta datum, na katerega nastane obveznost obračuna DDV (potrebno, da bi lahko v skladu s členom 167 Direktive o DDV prejemnik blaga ali storitve vedel, kdaj lahko odbije vstopni DDV), in datum dobave blaga ali opravljenih storitev, kadar obveznost obračuna DDV nastane ob prejemu plačila, datum dobave blaga ali opravljenih storitev pa je pred datumom plačila (potrebno, če bi zadevna država članica uporabila pravico do odstopanja v skladu s predlaganim členom 167a(1), ki ni bil uzakonjen), zakonodajalec EU v dejansko uzakonjeni različici

člena 226(7) zahteva navedbo datuma, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev (potrebno pri transakcijah, pri katerih trenutek nastanka pravice do odbitka ureja člen 167 v povezavi s členom 63), ali datuma, na katerega je bilo opravljeno predplačilo (potrebno pri transakcijah, pri katerih trenutek nastanka pravice do odbitka ureja člen 167 v povezavi s členom 65), če se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa.

88. Člen 226(7a), kot je bil dejansko uzakonjen, zahteva navedbo „cash accounting“, če obveznost obračuna izstopnega DDV za dobavitelja blaga ali izvajalca storitve nastane, ko prejme plačilo. Ta informacija je za prejemnika računa za zadevno dobavljeno blago ali opravljeno storitev pomembna, saj mu pove, kateri nabor pravil – računovodenje na podlagi plačil ali na podlagi nastanka poslovnega dogodka – se uporablja za dobavitelja ali izvajalca v zvezi z zadevno transakcijo, in mu tako omogoča, da določi trenutek, ko nastane njegova pravica do odbitka s tem povezanega vstopnega DDV. Brez te informacije prejemnik blaga ali storitve ne bi vedel, kdaj lahko pravilno uveljavlja svojo pravico do odbitka vstopnega DDV.

89. Zato menim, da pripravljeno gradivo, ki ga omenja švedska vlada, ne podpira njenega stališča.

E. Končne ugotovitve

90. Menim, da bi bilo koristno, če se na koncu ozrem onstran pravnih argumentov in se za trenutek osredotočim na obravnavo zadevnega davčnega zavezanca, in sicer z njegovega vidika. Kot je navedeno zgoraj v točki 44 in naslednjih, jasna dikcija Direktive o DDV zahteva, da družba GK kot davčna zavezanka in prejemnica storitev dajanja v najem vstopni DDV za te storitve odbije v trenutku, ko za njenega najemodajalca nastane obveznost obračuna tega DDV (kot izstopnega DDV). Družba GK je vedela, da njen najemodajalec uporablja metodo računovodenja za namene DDV na podlagi plačil, in je storila natanko to.

91. Iz spisa pred Sodiščem ni razviden niti najmanjši poskus zagotovitve *kakršne koli* koristi, kaj šele kakršne koli nedovoljene koristi za družbo GK. Sodišče ni bilo seznanjeno z nobeno obtožbo goljufij. Nasprotno, če bi bil v skladu z zahtevo iz stališča, ki ga je sprejel Finanzamt, odbitek opravljen prej, bi to družbi GK prineslo precejšnjo korist z vidika denarnega toka v škodo davčnega organa.

92. Zadevna davčna zavezanka je sledila besedilu Direktive o DDV. S tem ni pridobila nobene ugodnosti DDV.

93. Na podlagi vsega navedenega ne vidim nobenega argumenta, s katerim bi bilo mogoče utemeljiti razlago, ki se razlikuje od dobesednega pomena besedila Direktive o DDV.

IV. Predlog

94. Glede na zgornje preudarke Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija), odgovori:

Člen 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, po kateri pravica do odbitka vstopnega davka nastane že ob izvedbi transakcije, tudi če obveznost obračuna davka za dobavitelja ali izvajalca storitve v skladu z nacionalnim odstopanjem na podlagi člena 66(b) te direktive nastane šele ob prejemu plačila in plačilo še ni bilo izplačano.