



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 30. novembra 2017¹

Zadeva C-8/17

**Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
proti
Flexipiso – Pavimentos SA**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Supremo Tribunal de Justiça (vrhovno sodišče, Portugalska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Omejitev odbitka vstopnega davka – Nastanek pravice do odbitka“

I. Uvod

1. Sodišče se v obravnavanem postopku naproša za odgovor na vprašanje s področja prava o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se postavlja v okviru civilnopravnega spora glede višine kupnine, ki jo je treba plačati.
2. Pogodbene stranki sta ob sklenitvi pogodbe izhajali iz uporabe nižje davčne stopnje davka na dodano vrednost. Potem ko je finančna uprava pozneje kot pravilno odmerila splošno davčno stopnjo, se postavlja vprašanje, ali lahko ponudnica naknadno zahteva plačilo tega zneska od tožene prejemnice. Tožena stranka to zavrača, ker naj zaradi poteka roka za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka tega davka ne bi več mogla uveljavljati.
3. Sodišče se bo moralo v tem postopku, kot v vsebinsko podobni zadevi Volkswagen AG², ki je še v teku, izreči glede tega, kdaj nastane pravica do odbitka v polni (to je objektivno pravilni) višini. Ta pravica bi lahko nastala že, ko je storitev opravljena in ko je izdan račun, čeprav je v njem naveden prenizki znesek davka (tukaj v letu 2008). Alternativno bi lahko pravica v polni višini nastala šele z izdajo računa, na katerem je naveden tudi pravilni (višji) znesek davka (tukaj v letu 2012).
4. Pri odločanju v obravnavani zadevi je treba upoštevati zadevi Barlis 06³ in Senatex⁴. V teh zadevah je Sodišče odločilo, da nepravilni račun ne vpliva na nastanek pravice do odbitka. Sodišče ima sedaj priložnost, da to sodno prakso razvije naprej.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Zadeva C-533/16 – Volkswagen AG.

³ Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Pravni okvir

A. *Pravo Unije*

5. Člen 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁵ določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

- (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

6. Člen 178 te direktive določa:

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

- (a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]“

7. V členu 226 Direktive je vsebovano naslednje pravilo:

„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:

[...]

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

[...]“

B. *Portugalsko pravo*

8. V portugalskem pravu člen 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: CIVA) določa:

„1. Brez poseganja v določbe iz sledečih odstavkov je davek dolgovan in obveznost njegovega obračuna nastane:

- (a) pri prenosu blaga takrat, ko je blago dano na voljo pridobitelju;“

⁵ UL 2006, L 347, str. 1.

Člen 8 CIVA določa:

„1. Kadar na podlagi prenosa blaga ali opravljanja storitev nastane obveznost izdaje računa ali enakovrednega dokumenta v skladu s členom 29, obveznost obračuna davka, ne glede na določbe iz prejšnjega člena, nastane:

(a) ob izdaji računa ali enakovrednega dokumenta, če je upoštevan rok, določen za njegovo izdajo“.

9. Člen 36 CIVA poleg tega določa:

„[...]

5. Na računih ali enakovrednih dokumentih morata biti navedena datum in zaporedna številka, poleg tega pa morajo vsebovati tudi te elemente:

[...]

(d) stopnje, ki se uporabijo, in znesek dolgovanega davka;“

10. Rok za uveljavljanje pravice do odbitka določa člen 98 CIVA:

„[...]

2. Brez poseganja v posebne določbe je pravico do odbitka ali vračila preplačanega davka mogoče uveljavljati le do preteka štirih let po nastanku pravice do odbitka ali preplačilu davka.“

III. Spor o glavni stvari

11. Tožeča stranka v sporu o glavni stvari pred nacionalnim sodiščem, družba Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (v nadaljevanju: Biosafe), je toženi stranki, družbi Flexipiso – Pavimentos SA, med februarjem 2008 in majem 2010 prodala kavčukov granulat v skupni vrednosti 664.538,77 EUR in pri tem obračunala davek na dodano vrednost po nižji, 5-odstotni stopnji.

12. V okviru davčnega nadzora iz leta 2011 za davčna leta od 2008 do 2010 je bilo ugotovljeno, da bi morala tožeča stranka obračunati DDV po 21-odstotni davčni stopnji. Davčna uprava je opravila ustrezno dodatno odmero davka v skladu z razliko, ki je znašala 100.906,50 EUR, kar je tožeča stranka plačala državi.

13. Tožeča stranka je toženi stranki 24. oktobra 2012 poslala zahtevek za plačilo v višini razlike, tožena stranka pa je plačilo zavrnila.

14. Tožeča stranka s civilnopravno tožbo zahteva, naj ji tožena stranka ta znesek plača. Tožena stranka naj bi imela pozneje možnost zahtevati povračilo tega zneska od davčne uprave, ker naj bi po izvedbi plačila tožeči stranki imela pravico do odbitka.

15. Tožena stranka zoper to ugovarja, da člen 98(2) CIVA določa 4-letni rok za pravico pridobitelja do odbitka preplačanega DDV. Ta rok naj bi ob prejemu zahtevka za plačilo – po mnenju predložitvenega sodišča ti zahtevki izpolnjujejo vse predpisane zahteve, da jih je mogoče šteti za račun v smislu prava o DDV – že potekel.

16. Prvostopenjsko sodišče in Tribunal da Relação de Lisboa (pritožbeno sodišče v Lizboni, Portugalska) sta menili, da je rok, in s tem pravica do odbitka vstopnega davka, začel teči od izdaje prvotnih računov v letu 2008 in ne od izdaje dokumentov s popravki oktobra 2012. Zaradi tega sta sodišči na predhodnih stopnjah tožbo zavrnila, tožeča stranka pa je nato pri Supremo Tribunal de Justiça (vrhovno sodišče, Portugalska) vložila pravno sredstvo.

IV. Postopek pred Sodiščem

17. Supremo Tribunal de Justiça (vrhovno sodišče, Portugalska), ki odloča v sporu, je Sodišču predložilo ti vprašanji:

1. Ali Direktiva 2006/112/ES in zlasti njeni členi 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 in 219 ter načelo nevtralnosti nasprotujejo zakonodaji, iz katere izhaja, da – v okoliščinah, v katerih je bil pri odsvojitelju blaga, ki je zavezanec za DDV, opravljen davčni nadzor, pri katerem se je izkazalo, da je bila stopnja DDV, ki jo je uporabil, nižja od stopnje, ki bi jo moral uporabiti, in v katerih je odsvojitelj plačal dodatni davek ter želi doseči ustrezno plačilo od pridobitelja, ki je prav tako zavezanec za DDV – rok, v katerem lahko zadnjenavedeni odbije ta dodatni davek, začne teči od izdaje prvotnih računov, in ne od izdaje oziroma prejetja dokumentov s popravki?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, se postavlja vprašanje, ali ta direktiva in zlasti navedeni členi ter načelo nevtralnosti nasprotujejo zakonodaji, iz katere izhaja, da je zakonito, da pridobitelj – po prejetju dokumentov s popravki prvotnih računov, ki so bili izdani po izvedbi davčnega nadzora in po plačilu dodatnega davka državi ter katerih namen je doseči plačilo tega dodatnega davka, kadar je navedeni rok za uveljavljanje pravice do odbitka že potekel – zavrne plačilo, in torej nemožnost odbitka dodatnega davka upravičuje zavrnitev prealitivte?

18. Glede teh vprašanj so v postopku pred Sodiščem pisna stališča predložile Republika Portugalska, družba Biosafe in Evropska komisija.

V. Pravna presoja

A. Dopustnost vprašanj za predhodno odločanje

19. Republika Portugalska meni, da drugo vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno. Za obe vprašanji za predhodno odločanje je v obravnavanem primeru značilno, da se predložitvenemu sodišču postavljata v okviru civilnega postopka, v katerem sta stranki v sporu zaradi višine plačila. Višina plačila je v prvi vrsti vprašanje (civilnopravne) razlage pogodbe med strankama in ne spada v pristojnost Sodišča. Tudi vprašanje, ali se dogovorjeno plačilo naknadno sploh lahko poviša, če sta bili pogodbeni stranki enostransko ali obojestransko v zmoti glede pravilnosti obračuna DDV v okviru pravnega posla, je načeloma vprašanje nacionalnega prava.

20. Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko odločanje o predlogu nacionalnega sodišča zavrne samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore.⁶

⁶ Sodbe z dne 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, točka 32); z dne 30. aprila 2014, Pflieger in drugi (C-390/12, EU:C:2014:281, točka 26); z dne 22. junija 2010, Melki in Abdeli (C-188/10 in C-189/10, EU:C:2010:363, točka 27), in z dne 22. januarja 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, točka 19).

21. Navedeno za vprašani za prehodno odločanje ne velja. Zdi se, da v portugalskem pravu obstaja možnost, da se prejemniku višina plačila naknadno zviša, če finančna uprava odsvojitelju odmeri višji DDV. V takšnem primeru je (z vidika civilnega prava) vsekakor pomembno, ali lahko prejemnik ta dodatni DDV nevtralizira z odbitkom vstopnega davka. Če prejemnik ni upravičen do odbitka, bi namreč sam nosil tveganje napačnega obračuna DDV, če bi se lahko plačilo naknadno povišalo. V primeru upravičenosti do odbitka pa bi tveganje nosil zgolj ponudnik, če se plačilo naknadno ne bi moglo povišati. Zato so lahko preudarki Sodišča glede obstoja pravice prejemnika do odbitka za predložitveno sodišče v okviru civilnopravnega spora vsaj koristni. Podobno velja za drugo vprašanje za predhodno odločanje. Zato se lahko obe vprašanji še štejeta za dopustni.

B. Prvo vprašanje

1. Vsebina vprašanja za predhodno odločanje

22. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče izrecno vedeti, ali „rok, v katerem lahko [pridobitelj] odbije ta dodatni davek, začne teči od izdaje prvotnega računa, in ne od izdaje oziroma prejetja [računa] s popravki“.

23. Predložitvenega sodišča – v nasprotju s tem, kar se nakazuje z izvajanjem Komisije in Republike Portugalske – tako ne zanima, ali je štiriletni rok, ki ga določa nacionalno pravo, primeren. Pojasniti je namreč treba, ali pravica do odbitka v polni višini nastane že, ko je transakcija opravljena (to je bilo tukaj v letu 2008), čeprav sta stranki napačno uporabili nižjo stopnjo DDV in višje stopnje DDV nista upoštevali niti pri določitvi cene niti je nista prikazali na računu.

24. Pri tem sta upoštevnosti samo dve možnosti. Pravica do odbitka v objektivno pravilni višini lahko po eni strani nastane neodvisno od volje strank in ne glede na navedbo v ustreznem računu. V tem primeru bi nastala v letu 2008. Ali pa je višina odbitka vstopnega davka pogojena s konkretnim prikazom DDV na ustreznem računu. Tako bi v obravnavanem primeru v letu 2008 nastala pravica do odbitka 5-odstotnega DDV in šele v letu 2012 v višini razlike do 21-odstotne davčne stopnje.

25. Menim, da je pravilno drugo stališče. Po mojem mnenju je namreč treba razlikovati med nastankom pravice do odbitka *glede na temelj* (k temu spodaj točka 26 in naslednje) in nastankom pravice do odbitka *glede na višino* (k temu spodaj točka 34 in naslednje). To je pri podrobnejšem pregledu tudi v skladu s sodno prakso Sodišča glede retroaktivnega popravka formalno nepravilnih računov (k temu spodaj točka 53 in naslednje).

2. Nastanek pravice do odbitka glede na temelj

26. Pri podrobnejšem pregledu sodne prakse Sodišča lahko ugotovimo, da se je Sodišče doslej v glavnem izreklo glede nastanka pravice do odbitka *glede na temelj*.

27. V skladu s to sodno prakso Sodišča je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije.⁷

⁷ Sodbe z dne 21. septembra 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, točka 39); z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, točka 31); z dne 22. decembra 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točka 23), in z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37).

28. Namen tako vzpostavljenega sistema odbitka vstopnega davka je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV.⁸

29. Glede vsebinskih pogojev, ki se zahtevajo za nastanek pravice do odbitka, je Sodišče razsodilo⁹, da iz člena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da mora davčni zavezanec blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij in da mora to vstopno blago ali storitve dobaviti drug davčni zavezanec.

30. Ker člen 168 Direktive o DDV ne določa nobenega nadaljnega pogoja o uporabi s strani osebe, ki prejme zadevno blago ali storitve, je treba ugotoviti, da ima davčni zavezanec, če sta izpolnjena pogoja iz prejšnje točke, načeloma pravico do odbitka vstopnega DDV.¹⁰

31. Iz navedene sodne prakse izhaja, da je pomembno samo, da je transakcija opravljena med dvema davčnima zavezancema in da prejemnik opravljeno storitev uporablja za namene obdavčljivih transakcij. Zdi se, da Sodišče obstoj pravilnega računa šteje zgolj za formalnost. Vendar se je Sodišče v tej sodni praksi vselej opredelilo zgolj glede nastanka pravice do odbitka glede na temelj, ker višina dolgovanega davka in višina odbitka vstopnega davka nista bili sporni.

32. Vprašanje, o katerem se odloča v obravnavanem primeru, pa se ne nanaša na nastanek pravice do odbitka glede na temelj, temveč na nastanek te pravice *glede na višino*, ker se je sprva uporabila nepravilna davčna stopnja. To, da lahko prejemnik (v obravnavanem primeru družba Flexipiso – Pavimentos SA) uveljavlja odbitek dogovorjenega in tudi plačanega 5-odstotnega vstopnega davka¹¹ glede na temelj kot tudi glede na višino, ni sporno.

33. Tako se postavlja zgolj vprašanje, ali je lahko prejemnica že v letu 2008 uveljavljala odbitek vstopnega davka v višini 21 %¹², ker bi to bila dejansko pravilna davčna stopnja, čeprav stranki tega nista vedeli.

3. Nastanek pravice do odbitka glede na višino

34. Zaradi tega je treba ugotoviti *čas nastanka pravice do odbitka glede na višino*. Pri tem je poleg določbe člena 168 odločilnega pomena tudi člen 178(a) v povezavi s členom 226, točka 10, Direktive o DDV.

8 Sodbe z dne 21. septembra 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, točka 40); z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 27); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 39); z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 35), in z dne 22. decembra 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točka 24).

9 Sklep z dne 12. januarja 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, točka 28); sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 28); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 40); z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, točka 34), glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 28), in v njej navedeno sodno prakso.

10 Sodba z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, točka 35).

11 Zaradi člena 73 Direktive o DDV je ustrezneje govoriti o 5/105 dogovorjenega plačila.

12 Zaradi člena 73 Direktive o DDV je ustrezneje govoriti o 21/121 dogovorjenega plačila.

a) Namen navedbe stopnje DDV, ki se uporabi

35. V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da člen 179, prvi odstavek, Direktive o DDV določa, da se odbitek na splošno opravi tako, da se od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, „za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178“. Iz tega izhaja, da je treba pravico do odbitka DDV načeloma uresničevati v davčnem obdobju, v katerem, prvič, je ta pravica nastala in, drugič, ima davčni zavezanec račun.¹³

36. Za uresničitev pravice do odbitka se torej v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV zahteva določen račun. Ta račun mora biti izdan v skladu s členi od 219a do 240 Direktive o DDV. Na podlagi člena 226, točka 10, Direktive o DDV mora vsebovati „znesek DDV, ki se plača“.

37. Zakonodajalec je v členu 178(a) Direktive o DDV kot pogoj za uveljavljanje materialne pravice do odbitka DDV, ki ga mora plačati prejemnik, določil posedovanje računa, na katerem je naveden znesek DDV, ki ga mora prejemnik plačati.¹⁴

38. Namen pogojevanja pravice do odbitka s posedovanjem ustreznega računa je – kot je že navedlo Sodišče – po eni strani v tem, da je namen navedb, ki jih mora obvezno vsebovati račun, omogočiti davčnim organom nadzor nad tem ali je bil plačan dolgovani davek in, odvisno od primera, nadzor nad pravico do odbitka DDV.¹⁵ To se nanaša zlasti na podatke o predmetu storitve, času opravljanja storitve in o ponudniku storitve.

39. Navedba zneska DDV, ki se plača, pa za to ni potrebna. Znesek DDV, ki se plača, je na podlagi samega zakona odvisen od uporabljene davčne stopnje in dogovorjenega plačila. To je matematična formula, ki je odvisna od pravnega vprašanja (glede davčne stopnje), ki jo lahko finančna uprava kadar koli nadzira tudi brez izrecne navedbe „zneska DDV, ki se plača“ (torej rezultata) na računu.

40. Zato mora imeti zakonski pogoj iz člena 226, točka 10, Direktive o DDV širši smisel in namen. Ta smisel in namen je po mojem mnenju zagotavljanje skladnosti med davčnim dolgom ponudnika storitve in odbitkom vstopnega davka prejemnika.

41. Ponudnik z računom seznanja prejemnika z zneskom DDV, ki ga po njegovem mnenju dolguje državi, in ki ga kot posredni davek prevale na prejemnika. Za prejemnika je s takšnim računom tudi gotovo, da bo ob njegovem plačilu nosil breme DDV v navedenem znesku. Posledično lahko tudi odbitek uveljavlja (samo) v tej višini, ki se praviloma ujema z zneskom DDV, ki ga dolguje ponudnik.

b) Upoštevanje načela nevtralnosti

42. Poleg tega je namen te ureditve tudi prenos načela nevtralnosti, ki je neločljivo povezan s pravom o DDV. Načelo nevtralnosti je temeljno načelo glede DDV,¹⁶ ki izhaja iz narave trošarine, in vsebuje dva osnovna elementa.

¹³ Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 35), glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 34).

¹⁴ Tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 60).

¹⁵ Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 27), glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, točke 30, 32 in 46).

¹⁶ Sodišče v sodbi z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 43) govori o razlagalnem načelu.

43. Na eni strani to načelo v okviru pobiranja DDV prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.¹⁷ Na drugi strani načelo nevtralnosti zahteva, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načelno razbremeniti¹⁸ končne obremenitve z DDV, če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij.¹⁹

44. Tukaj želim pozornost usmeriti na vidik razbremenitve. Iz tega vidika izhaja – kot je pred kratkim navedel tudi generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona²⁰ – da je odbitek vstopnega davka možen samo, če prejemnik dejansko nosi breme DDV. Vendar tega bremena ne nosi že ob izvedbi storitve, temveč šele ob plačilu storitve in vanjo vključenega DDV, na podlagi računa, na katerem je ta znesek izkazan.

45. To postane povsem jasno glede na predhodno sodno prakso Sodišča, v kateri je Sodišče še izrecno navedlo,²¹ da pravica do takojšnjega odbitka temelji na domnevi, da davčni zavezanci plačila in posledično odbitka vstopnega DDV načeloma ne izvedejo, dokler ne prejmejo računa ali drugega računu enakovrednega dokumenta, in da za transakcijo ni mogoče šteti, da je obremenjena z DDV, dokler DDV ni plačan.

46. Ali je (oziroma bo) prejemnik obremenjen z DDV, je namreč odvisno od tega, ali je ustrezen DDV vključen v plačilo, ki ga nosi prejemnik. Ali je bil DDV vključen v plačilo, pa izhaja zgolj iz pravnega razmerja, na katerem temelji, in obračuna glede njegove izvedbe, vključno z računom.

47. Brez ustreznega dogovora in računa (ki ustreza temu dogovoru) prejemnik ponudniku DDV ne more in tudi ne bo plačal. To tudi pojasnjuje – kot pravilno navaja generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona²² – določbo člena 178 Direktive o DDV, ki uveljavljanje pravice do odbitka pogojuje s posedovanjem ustreznega računa.

48. Dokler ponudnik – kot v obravnavanem primeru – DDV ne obračuna po splošni stopnji in ga prek kupnine ne prevale na prejemnika (to v letu 2008 še ni bilo podano), prejemnik ne nosi bremena DDV v tej višini. Z odbitkom vstopnega davka pred tem breme ne bi bilo odpravljeno,²³ temveč bi se zgolj dodelila korist. Prejemnik bi v nekem trenutku lahko uveljavil odbitek vstopnega davka, ki ga ponudnik zaradi nepoznavanja višje davčne stopnje DDV ne bi mogel niti približno prevaliti.

49. Glede na navedeno – v tem delu v skladu s stališčem Komisije – tudi iz načela nevtralnosti izhaja, da pravica do odbitka glede na višino nastane samo v obsegu „zneska DDV, ki se plača“, navedenega na računu v skladu s členom 226, točka 10, Direktive o DDV.

50. Poseben pomen člena 226, točka 10, Direktive o DDV za razliko od drugih formalnih podatkov na računu iz člena 226 potrjuje tudi člen 203 Direktive o DDV. Iz elementa (to je „zneska DDV, ki se plača“), ki je nujen za to, da prejemnik opravi odbitek vstopnega davka, izhaja zakonsko dolgovani znesek davka zgolj zaradi njegove navedbe na računu. V nasprotnem primeru – če se je zmotno uporabila previsoka davčna stopnja – to pomeni, da se dolguje tako navedeni znesek, čeprav prejemnik ni upravičen do odbitka vstopnega davka, ker je na računu naveden višji znesek davka od

17 Sodbe z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571 točka 30); z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20), in z dne 11. junija 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 22).

18 Sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

19 Sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41); z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51); z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), in moji sklepní predlogi v zadevi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, točka 25).

20 Sklepní predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 64).

21 Sodba z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35).

22 Sklepní predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 58 in naslednje).

23 Glej glede tega enako stališče generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 64).

tistega, ki je dolgovan po zakonu.²⁴ Tako ta podatek – ki ga je ponudnik dolžan navesti na podlagi člena 220 Direktive o DDV – nima zgolj formalnega, temveč tudi vsebinski učinek. Ta učinek nastopi tako na strani ponudnika (člen 203 Direktive o DDV) kot po mojem mnenju tudi na strani prejemnika (člen 168 v povezavi s členom 178 Direktive o DDV).²⁵

51. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari poleg tega pravilno opozarja, da bi to, da bi se kot odločilen štel čas, ko je storitev opravljena (oziroma prvi račun, izdan po opravljeni storitvi), pomenilo poseg v pogodbeno svobodo strank. Stranke bi v tem primeru morale končno ceno (civilnopravno) določiti pred iztekom (davčnopravnega) roka za zastaranje zahtevka za vračilo vstopnega davka, ki ga določi država članica. Sicer prejemnik ne bi bil upravičen do odbitka vstopnega davka. To bi bilo nenavadno, saj se pravo o DDV načeloma nanaša na gospodarske transakcije, ni pa namenjen temu, da jih spreminja.

c) Sklep

52. Besedilo ter smisel in namen člena 178(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 226, točka 10, te direktive in upoštevanje načela nevtralnosti posledično nasprotujejo nastanku pravice do odbitka glede na (objektivno pravilno) višino, ko je storitev opravljena. Pravica družbe Flexipiso Pavimentos SA do odbitka (glede dela, ki presega 5-odstotni znesek davka, ki je naveden na računu) je tako – kot je tudi v skladu s stališčem Komisije in Biosafe – nastala šele leta 2012 s prejemom ustreznega računa, ki vsebuje podatek o znesku DDV, ki se plača.

4. Sodna praksa glede popravka računa za nazaj

53. Temu tudi ne nasprotuje novejša sodna praksa Sodišča glede popravka računa za nazaj. V njej je Sodišče sicer odločilo, da so vsebinske zahteve v zvezi s pravico do odbitka tiste zahteve, ki urejajo samo podlago in obseg te pravice, kot so zahteve, določene v poglavju 1 naslova X Direktive o DDV, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“. Nasprotno pa formalne zahteve v zvezi z navedeno pravico urejajo način in nadzor njenega uveljavljanja ter pravilno delovanje sistema DDV, kot se to ureja s tistimi, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje računov in obračun.²⁶

54. Temeljno načelo nevtralnosti DDV ob tem zahteva, da se odobri odbitek vstopnega davka, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Zato davčni organ, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, ne sme – glede pravice davčnega zavezanca, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih lahko uveljavljanje te pravice postane neučinkovito.²⁷

55. Iz tega Sodišče sklepa, da davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka zgolj zato, ker račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, če ima vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico.²⁸

²⁴ Sodbi z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 23), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 15).

²⁵ V enakem smislu tudi generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 67).

²⁶ Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47), glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 41 in 42) in v njej navedeno sodno prakso.

²⁷ Sodbi z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42), in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točki 58 in 59), glej v tem smislu tudi sodbi z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), sicer v primeru obrnjene davčne obveznosti, in z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43), sicer tudi ob sklicevanju na obrnjeno davčno obveznost.

²⁸ Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 43).

56. Iz tega bi lahko sklepali, da se lahko odbitek vstopnega davka uveljavlja celo brez računa. Račun naj bi bil namreč zgolj postopkovna zahteva. Če bi bilo objektivno ugotovljeno, da so izpolnjeni vsebinski pogoji iz člena 168 Direktive o DDV, neizpolnitev postopkovnih zahtev odbitka vstopnega davka ne bi mogla ovirati. Temu nasprotuje že jasno besedilo člena 178(a) Direktive o DDV. Poleg tega tudi Sodišče v navedeni sodni praksi izrecno dopušča popravek izstavljenega računa.²⁹ Tako pravica do odbitka brez računa ne izhaja niti iz te sodne prakse niti iz Direktive o DDV.

57. Zato se postavlja zgolj vprašanje, ali je mogoče račun (tukaj iz leta 2008), na katerem ni podatka o DDV ali na katerem je naveden prenizek DDV, šteti za nepravilen račun v smislu navedene sodne prakse. Tega bi bilo mogoče pod določenimi pogoji zaradi zgolj formalne napake popraviti *za nazaj*, posledično pa bi se lahko oziroma bi se moral tudi odbitek vstopnega davka uveljavljati *za nazaj*.

58. Vendar je treba glede tega najprej opozoriti, da so se sodbe Sodišča glede popravka računa za nazaj nanašale na povsem drugačne okoliščine, kot so tukaj obravnavane. V navedenih zadevah je pravica do odbitka glede na temelj obstajala in tudi glede njene višine sta se ponudnik in prejemnik strinjala. Prejemnik je zato na podlagi prejetega računa vedel, v kakšni višini bo obremenjen z DDV in do kakšne višine bo lahko uveljavljal njegov odbitek. Najpozneje od plačila formalno nepravilnih računov je nosil tudi breme DDV. V teh okoliščinah so na računu manjkali zgolj nekateri podatki, ki pa se niso nanašali niti na višino davčnega dolga ponudnika niti na višino davčnega bremena prejemnika.

59. Po mojem mnenju iz te sodne prakse ne izhaja, da je tudi višino pravice do odbitka, ki je sicer glede na temelj nastala, mogoče spremeniti *za nazaj*. Kot je poudarilo Sodišče v zadevi *Senatex*,³⁰ je za ta primer značilno, da „je družba *Senatex* v času uveljavljanja svoje pravice do odbitka DDV imela račune in je plačala [...] DDV.“

60. V zvezi s tem je Sodišče v svoji sodni praksi v korist prejemnika – ki je soglašal z zneskom DDV, prikazanim na računu, ta znesek plačal in tako nosil tudi breme tega davka – dopustilo (retroaktivni) popravek formalnih napak na računu iz razloga sorazmernosti (in za preprečitev „kaznovalnih obresti“). Če DDV ni izkazan, ali pa je izkazan v prenizkem znesku, pa je to nekaj drugega kot manjkajoča davčna številka ali navedba napačnega datuma ali napačen opis storitve. Ti podatki so pomembni zgolj za nadzor davčne uprave nad transakcijami.

61. Prikazani znesek DDV pa je nasprotno – kot je navedeno zgoraj pod točko 39 in naslednjimi – odločilen za določitev višine bremena prejemnika in s tem za razbremenitev z odbitkom vstopnega davka. Za razliko od večine ostalih podatkov na računu, ki jih določa člen 226 Direktive o DDV, člen 226, točka 10, Direktive o DDV zato ne določa zgolj formalnega pogoja za odbitek vstopnega davka. Ta podatek je namreč odločilnega pomena za skladnost davčnega bremena (glej člen 203 Direktive o DDV) z odbitkom vstopnega davka prejemnika. Naknadni spremembi „zneska DDV, ki se plača“ tako ni mogoče priznati učinka *za nazaj* v smislu navedene sodne prakse Sodišča.

62. Povišanje zneska DDV, ki še ni bil obračunan (to je izkazan na računu), tako ni zgolj popravek formalne napake. To povečanje je mogoče primerjati s prvo izdajo računa. Tudi v tem primeru namreč ponudnik prvič sporoči, kakšen DDV bo (dodatno) prevailil. Tudi prejemnik je prvič seznanjen z višino njegove (dodatne) obremenitve z DDV na podlagi pravnega posla, ki bi jo (dodatno) nosil ob plačilu tega poznejšega računa.

²⁹ V sodbi z dne 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 39) Sodišče izrecno odstopa od sodbe z dne 29. aprila 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 38), z obrazložitvijo, da tam ni bilo računa, medtem ko je v sodbi *Senatex* račun obstajal, ki je bil skupaj z DDV tudi poravnan.

³⁰ Sodba z dne 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 39).

63. To materialnopravno naravo potrjuje tudi smisel ureditve iz členov 90 in 185 Direktive o DDV. Z obema določbama se ureja ravnanje ob naknadnem zmanjšanju davčne osnove. Za davčnega zavezanca to ureja člen 90 Direktive o DDV in za upravičenca do odbitka vstopnega davka člen 185 Direktive o DDV.³¹ Kot izhaja iz člena 184 Direktive o DDV se odbitek popravi *ex nunc*. Enako velja tudi na podlagi člena 90 Direktive o DDV, ker tudi iz te določbe ne izhaja retroaktivni učinek na nastali davčni dolg. Ta neobstoj retroaktivnega učinka pri sporazumnem zmanjšanju plačila mora veljati tudi v primeru poznejšega sporazumnega zvišanja plačila, ali celo v primeru poznejšega enostranskega zvišanja plačila zaradi zvišanja davčne stopnje (tukaj s 5 % na 21 %).

64. Posledično tudi ob upoštevanju sodne prakse Sodišča glede popravka formalno nepravilnih računov za nazaj pravica do odbitka nastane šele s posedovanjem računa, na katerem je prvič naveden znesek DDV, ki se plača, in s katerim se višina odbitka vstopnega davka omejuje na ta znesek.

5. Povzetek

65. *Obstoj* računa, na katerem je ločeno naveden znesek dolgovanega DDV, ni zgolj formalno merilo, temveč *materialni zakonski dejanski stan* odbitka vstopnega davka. To izhaja iz smisla in namena računa, ki je med drugim tudi v tem, da se zagotovi skladnost med davčnim dolgom in odbitkom vstopnega davka. Ker je pravica do odbitka materialnopravno odvisna od tega, ali davčni zavezanec nosi breme DDV (ker ga je s kupnino že plačal) oziroma bo to breme nosil (ker se je dogovoril za ustrezno plačilo), je navedba tega bremena na računu obvezna.

66. Samo s takšno razlago se upoštevajo posebnosti člena 226, točka 10, Direktive o DDV v povezavi s členom 203 Direktive o DDV ter členi 90, 184 in 185 Direktive o DDV.

67. Posledično lahko pravica do odbitka v določeni višini nastane (in se uveljavi) šele, ko ima prejemnik račun, na katerem je prikazan tak znesek DDV v takšni višini. To je bilo v obravnavanem primeru izpolnjeno šele leta 2012.

68. Zato tudi ni treba odgovoriti na vprašanje, ki ga je podrobno predstavila Republika Portugalska, v kakšnem roku je na podlagi nacionalnega prava to pravico mogoče uveljavljati. Indici, ki bi govorili v prid temu, da je štiriletni rok od prejema računa z zdaj višjim zneskom DDV, ki ga določa nacionalno pravo, v nasprotju s pravom Unije, tukaj niso razvidni.

C. Drugo vprašanje

69. Ker je bilo na prvo vprašanje odgovorjeno pritrdilno, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

70. Poleg tega je vprašanje v zvezi s tem, da je prejemnik zavrnil plačilo, vprašanje civilnega prava, na katerega Direktiva o DDV ne daje odgovora. Ali mora prejemnik, ki več ne more opraviti odbitka vstopnega davka, ta znesek kljub temu naknadno plačati, če sta obe stranki ob sklenitvi pogodbe sporazumno uporabili nižjo davčno stopnjo, je vprašanje razlage pogodbe ob upoštevanju vseh okoliščin posameznega primera. Iz člena 73 Direktive o DDV izhaja samo, da je DDV sestavni del prvotno dogovorjenega plačila. Ali in v kakšnem obsegu je treba to prvotno dogovorjeno plačilo pozneje spremeniti, je v prvi vrsti vprašanje delitve pogodbenega tveganja med pogodbenima strankama.

³¹ Glede razmerja med tema določbama glej moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 27) in sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øeja v zadevi T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, točka 56 in naslednje).

VI. Predlog

71. Sodišču zato predlagam, naj na predlog za sprejetje predhodne odločbe Supremo Tribunal de Justiça (vrhovno sodišče, Portugalska) odgovori:

Pravica do odbitka nastane na podlagi člena 168(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 178(a) in členom 226, točka 10, te direktive v višini na računu prikazanega zneska DDV, ki se plača, šele ob prejemu takšnega računa. Naknadno povečanje (popravek) tega zneska DDV, ki se plača, na spremenjenem računu ne utemeljuje nastanka pravice do odbitka za nazaj. Zato Direktiva o DDV nasprotuje zakonodaji, ki v primeru, kakršen je obravnavani, določa, da rok za odbitek tega dodatnega davka začne teči že ob izdaji prvotnega računa.