



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 8. julija 2021¹

Zadeva C-156/20

**Zipvit Ltd
proti**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168 in člen 178(a) – Nastanek pravice do odbitka v primeru vstopne storitve, zmotno štete za oproščeno – DDV, ki je kljub zmoti vključen v ceno – Obdobje nastanka – Dolgovani ali plačani DDV – Posedovanje računa kot vsebinski pogoj – Razmejitev glede na formalne pogoje odbitka“

I. Uvod

1. Dve podjetji sta menili – kot je izhajalo tudi iz mnenja finančne uprave – da je neka storitev oproščena plačila davka, kar pa je bilo z vidika prava Unije napačno. Posledično je bila dogovorjena le cena brez davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), zanjo je bil izdan račun in tudi plačana je bila le ta cena. Po ugotovljeni zmoti se je finančna uprava, med drugim domnevno tudi iz razlogov upravne poenostavitve, „odpovedala“ naknadni izterjavi pri izvajalcu, ker naj bi bili številni prejemniki upravičeni do odbitka. S fiskalnega vidika naj bi bila to le „igra z ničelnimi vsotami“ z velikimi upravnimi stroški na vseh straneh. Po tem, ko je na ravni izvajalca prišlo do zastaranja, pa je prejemnik (v obravnavanem primeru družba Zipvit) uveljavljal odbitek. Ker pa ni bilo računa, na katerem bi bil kakršen koli DDV ločeno izkazan, je finančna uprava odbitek zavrnila.

2. V tem položaju sta dva vidika vzpodbudila nacionalno sodišče k vložitvi predloga na Sodišče. Po eni strani je iz členov 73, 78 in 90 Direktive o davku na dodano vrednost razvidno, da je davčna osnova za DDV vedno vse, kar je izvajalec dejansko prejel. Posledično bi lahko na tej podlagi nastala pravica družbe Zipvit do odbitka. Po drugi strani so zaradi odločitve Sodišča v zadevi Vădan² ponovno nastali dvomi glede pomena računa za odbitek. Tako se postavlja zlasti vprašanje, ali je ta račun za odbitek potreben.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Sodba z dne 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Vrhovno sodišče Združenega kraljestva zato dvomi o skladnosti zavrnitve odbitka s strani finančne uprave s pravom Unije. Drugače to vidi Komisija, ki navaja: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.“

4. Včasih pa je odgovor le videti preprost, potem pa se izkaže, da v resnici sploh ni tako enostaven, če se išče rešitev, pri kateri se upoštevajo tudi dogmatika, sistematika in besedilo Direktive o davku na dodano vrednost. Na to, da obrazložitev, ki jo predlaga Komisija, ne more biti pravilna, kaže že dejstvo, da pogoj za odbitek ni, da je davčni zavezanec karkoli plačal. To tako imenovano načelo „naj“ pri odbitku je priznано v sodni praksi Sodišča³ in medtem izhaja tudi iz zadevne direktive. Za odbitek po temelju je tako nepomembno, ali družba Zipvit pogodbenemu partnerju ni ničesar plačala (0) oziroma ali mu je plačala neto znesek (100) ali bruto znesek (120).

5. Zato se mora Sodišče v obravnavanem primeru ukvarjati z drugimi – ne prav preprostimi – temeljnimi vprašanji zakonodaje o DDV. Tako se postavlja vprašanje, ali je DDV vedno vključen v ceno, če je transakcija (objektivno) obdavčljiva, tudi če pogodbeni stranki in finančna uprava (subjektivno) izhajajo iz oproščene transakcije. Če je odgovor na to pritrdilen, ali lahko prejemnik storitve tedaj zahteva, da se ga razbremeni tega DDV, ki je že vsebovan v ceni, čeprav izvajalec tega DDV (zmotno) ni vključil v znesek plačila in ga s tem tudi ni prevail na prejemnika? Ali „dolgovani“ DDV iz člena 168(a) Direktive o davku na dodano vrednost obsega DDV, ki ga konkretno dolguje izvajalec (v obravnavanem primeru se DDV zaradi zastaranja ne dolguje več), ali DDV, ki se abstraktno (to pomeni na podlagi zakona, v obravnavanem primeru vsaj z vidika prava Unije) dejansko dolguje?

6. Ker dobavitelj ali izvajalec ob zmotni domnevi, da je njegova dobava ali storitev oproščena davka, seveda ne izda računa z izkazanim DDV, ima tu funkcija računa v zakonodaji o DDV ponovno⁴ odločilni pomen za odbitek pridobitelja ali prejemnika. Odbitek bi bil namreč ne glede na zgoraj navedena vprašanja možen le, če posedovanje računa z ločeno izkazanim DDV ne bi bil pogoj za odbitek.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Člen 63 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁵ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa nastanek obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV:

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

³ Glej na primer sodbo z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 63).

⁴ Ta zadeva je tesno povezana z vprašanjem, postavljenim v postopku Wilo Salmson France (C-80/20), glede funkcije računa z ločeno izkazanim DDV za odbitek pridobitelja blaga ali prejemnika storitve/prejemnika računa. Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

⁵ Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, upoštevni za sporna leta (od 2007 do marca 2010), ki je bila v tem pogledu nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 (UL 2010, L 72, str. 1). Za sporno leto 2006 se sicer uporablja še predhodna direktiva (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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23)), določbe katere pa so bile – kolikor je tu upoštevno – vsebinsko načeloma enake.

8. Člen 73 Direktive o DDV zadeva davčno osnovo:

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

9. V členu 78 Direktive o DDV so podrobneje opredeljeni elementi davčne osnove:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV; [...]“

10. Člen 90 Direktive o DDV ureja naknadno spremembo davčne osnove in pravne posledice za dobavitelja ali izvajalca:

„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.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

11. Prvi stavek člena 93 Direktive o DDV zadeva uporabo davčne stopnje na ugotovljeno davčno osnovo in določa:

„Stopnja, ki se uporablja za obdavčljive transakcije, je stopnja, ki velja v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka.“

12. Za splošno davčno stopnjo člen 96 Direktive o DDV določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

13. Člen 167 Direktive o DDV zadeva nastanek pravice do odbitka. Določa:

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

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

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

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

15. Člen 178 Direktive o DDV na drugi strani ureja uveljavljanje pravice do odbitka:

„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 s členi od 220 do 236, 238, 238 in 240; [...]
- (f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali členom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica.“

16. Člen 203 Direktive o DDV zagotavlja usklajenost DDV, izkazanega na računu, in dolgovanega DDV. Določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

17. Člen 226 Direktive o DDV določa, kateri podatki morajo biti navedeni na računu:

„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: [...]

- (8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitvev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;
- (9) uporabljena stopnja DDV;
- (10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje; [...]

B. Pravo Združenega kraljestva

18. Združeno kraljestvo je Direktivo o DDV in njeno predhodnico v nacionalno zakonodajo preneslo z Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, v nadaljevanju: VATA).

III. Spor o glavni stvari

19. Družba Zipvit Ltd (v nadaljevanju: tožeča stranka) opravlja poslovno dejavnost dobave vitaminov in mineralov po pošti. V obdobju od 1. januarja 2006 do 31. marca 2010 je družba Royal Mail za tožečo stranko opravila številne poslovne poštnе storitve v skladu s pogodbami, ki so bile individualno dogovorjene.

20. Royal Mail je javna poštna služba v Združenem kraljestvu. Člen 132(1)(a) Direktive o DDV določa, da države članice oprostitjo „opravljanje storitev javnih poštnih služb, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ter dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev“. Zakonodajalec in davčna uprava sta si to določbo pri njenem izvajanju razlagala tako, da zajema vse poštnе storitve, ki jih opravi družba Royal Mail. Izvedbeni nacionalni zakon VATA je vseboval ustrezno določbo (priloga 9, skupina 3, odstavek 1), davčna uprava pa je izdala ustrezne Guidance Notes (smernice).

21. V pogodbi, na podlagi katere je družba Royal Mail opravljala storitve, je bilo določeno, da so bile vse poštnine, ki jih je morala plačati tožeča stranka, brez DDV, da tožeča stranka „plača kakršen koli dolgovani DDV na poštnino in druge stroške po ustrezni stopnji“ ter da „se DDV obračuna in plača na [komercialno ceno storitev]“. Iz tega izhaja, da če je bilo treba v zvezi z opravljenimi storitvami plačati DDV, je bila skupna cena, ki jo je morala po pogodbi za take storitve plačati tožeča stranka, enaka komercialni ceni z dodanim elementom DDV.

22. Vendar pa so bili računi, ki jih je družba Royal Mail za svoje storitve izdala tožeči stranki, na podlagi nacionalnega zakona in smernic ter skupne zmote, da so bile zadevne storitve oproščene plačila DDV, označeni z „E“ („exempt“), kar je pomenilo „oproščeno“; na njih ni bil noben znesek izkazan kot dolgovani DDV in tožeči stranki je bila zaračunana le komercialna cena storitev. Tožeča stranka je družbi Royal Mail pravilno plačala zneske, ki so bili navedeni na računih. Tožeča stranka v času storitev v zvezi s tem ni uveljavljala odbitka.

23. Ker je družba Royal Mail te storitve obravnavala kot oproščene in na računih ni izkazala zneska DDV, davčni upravi (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (v nadaljevanju: davčna uprava)) v zvezi z opravljenimi storitvami ni predložila nobenega obračuna DDV niti ji ga ni odvedla. Davčna uprava je bila v isti zmoti oziroma je pripomogla k zmoti udeležencev, ker je izdala Tax Guidance (davčne smernice), ki so vsebovale ustrezno predstavitev pravnega stanja. Zato od družbe Royal Mail tudi ni zahtevala, naj ji odvede DDV.

24. Stvari so se tako nadaljevale več let, dokler ni Sodišče s sodbo z dne 23. aprila 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), razsodilo, da oprostitev za poštnne storitve velja samo za storitve, ki jih izvajajo poštnne službe kot take, in ne za storitve, katerih pogoji so bili individualno določeni.

25. Na podlagi te razlage, ki jo je glede Direktive o DDV podalo Sodišče, bi bilo treba v upoštevnem obdobju storitve iz obravnavanega postopka obravnavati kot storitve s splošno stopnjo obdavčitve. Družba Royal Mail bi morala tožeči stranki za opravljene storitve zaračunati skupno ceno, ki je enaka komercialni ceni z dodanim DDV po ustrezni stopnji, ter poleg tega davčni upravi predložiti obračun DDV in ji ga odvesti.

26. Tožeča stranka glede storitev ob upoštevanju sodbe TNT Post UK zdaj uveljavlja odbitke. Obračun teh odbitkov je temeljil na tem, da cene, dejansko plačane za storitve, obsegajo DDV. Zneski, ki jih tožeča stranka terja kot vstopni DDV na upoštevne storitve, znašajo 415.746 britanskih funtov (GBP) (kar je približno 480.000 EUR), h čemur je treba prišteti še obresti. Obravnavani postopek je vzorčna zadeva za storitve, ki jih je opravila družba Royal Mail in ki so bile prav tako nepravilno obravnavane kot oproščene. Glede na navedbe predložitvenega sodišča se skupna vrednost terjatev, ki se uveljavljajo od davčne uprave, giblje med 500 milijoni in 1 milijardo GBP (to ustreza vrednosti med 575 milijoni in 1,15 milijarde EUR).

27. Davčna uprava je terjatve tožeče stranke zavrnila. To je bilo utemeljeno z dejstvom, da je bila tožeča stranka sicer pogodbeno zavezana plačati DDV v povezavi s komercialno ceno za storitve, da pa ji DDV v računih ni bil zaračunan in DDV torej ni plačala.

28. Medtem je davčna uprava opravila poizvedbe pri družbi Royal Mail, da bi natančno ugotovila, na katere njene storitve je vplivala sodba TNT Post UK. Julija 2010 se še ni iztekel šestletni zastaralni rok iz člena 5 Limitation Act 1980 (zakon o zastaranju iz leta 1980) za pogodbeno terjatev, s katero bi družba Royal Mail zahtevala preostanek skupne cene, ki ji je bil dolgovan v zvezi z opravljenimi storitvami (to pomeni znesek, enak znesku dolgovanega DDV za take opravljene storitve, izračunan na podlagi komercialne cene storitev). Uveljavljanje terjatev zoper

vse zadevne stranke družbe Royal Mail, na katere je vplivala sodba TNT Post UK (vključno s tožečo stranko), pa bi bilo za to družbo drago in upravno obremenjujoče; družba Royal Mail zato terjatev ni uveljavljala, saj v zvezi s tem tudi ni imela nobenega poslovnega interesa.

29. Takrat se tudi še niso iztekli davčni zastaralni roki iz člena 73(6) in člena 77(1) VATA. Davčna uprava pa se ni odločila za izdajo odločb o odmeri davka, ker naj bi bile storitve v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo oproščene in ker družba Royal Mail od tožeče stranke dejansko ni prejela DDV, dolgovanega za storitve. Davčna uprava je tudi menila, da je pri družbi Royal Mail v zvezi s tem vzbudila legitimno pričakovanje, da ji ni bilo treba pobrati DDV za zadevne storitve, tako da bi družba Royal Mail imela dobro podlago za obrambo zoper kakršen koli poskus izdaje odločb o odmeri DDV za zadevne storitve zoper njo.

30. Tožeča stranka je zoper odločbo davčne uprave vložila tožbo na First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (senat za davčne spore), Združeno kraljestvo). V tem času se je že iztekel zastaralni rok za pogodbene terjatve družbe Royal Mail zoper tožečo stranko za plačilo preostanka dolgovane skupne cene za opravljene storitve za večji del teh storitev. Tudi davčni upravi je večinoma, če ne v celoti, potekel čas za izdajo odločb o odmeri davka družbi Royal Mail.

31. First-tier Tribunal (prvostopenjsko sodišče) je tožbo zavrnilo. Razsodilo je, da davčna uprava nima izterljive davčne terjatve zoper družbo Royal Mail. Družba Royal Mail naj ne bi izdala nobenega računa z izkazanim dolgovanim DDV. Poleg tega naj davčna uprava družbi Royal Mail ne bi odmerila nobenega DDV. V teh okoliščinah naj ne bi bilo nobenega DDV, ki bi ga družba Royal Mail „dolgovala ali plačala“ za opravljene storitve v smislu člena 168(a) Direktive o DDV.

32. Poleg tega naj tožeča stranka, ki v zvezi z opravljenimi storitvami nima nobenih veljavnih računov z izkazanim DDV, ne bi bila upravičena do odbitka. Vračilo fiktivnega vstopnega DDV na storitve tožeči stranki bi zanjo pomenilo nezasluženi nepričakovani dobiček. To bi, gledano z ekonomskega vidika, pomenilo, da bi tožeča stranka storitve prejela po znatno nižji ceni od njihove dejanske komercialne cene. Tožeča stranka se je proti temu pritožila. Upper Tribunal (Tax Chamber) (višje sodišče (senat za davčne spore), Združeno kraljestvo) je pritožbo zavrnilo.

33. Tožeča stranka prav tako ni uspela s pritožbo na Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo). Court of Appeal (pritožbeno sodišče) je po obsežnem pregledu sodne prakse Sodišča menilo, da je nujni pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka glede storitev ta, da je tožeča stranka zmožna predložiti račune z DDV, iz katerih v skladu s členom 226(9) in (10) Direktive o DDV izhaja, da je bil v zvezi z opravljenimi storitvami zaračunan DDV. Court of Appeal (pritožbeno sodišče) je menilo, da gre pri pravnem položaju glede vprašanja računa za „*acte clair*“. Tožeča stranka je zdaj na predložitveno sodišče vložila revizijo.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

34. Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva), ki obravnava revizijo, je z odločbo z dne 1. aprila 2020 Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Če (i) davčni organ, izvajalec storitve in trgovec, ki je davčni zavezanec, napačno razlagajo evropsko zakonodajo na področju DDV in opravljeno storitev, ki je obdavčljiva po splošni stopnji, obravnavajo kot oproščeno plačila DDV, (ii) je bilo v pogodbi med izvajalcem storitve in trgovcem navedeno, da cena za opravljeno storitev ni vključevala DDV, in določeno, da bi

v primeru, ko bi bilo treba plačati DDV, te stroške nosil trgovec, (iii) izvajalec storitve dodatnega dolgovanega DDV od trgovca nikoli ne terja in ga ne more več terjati ter (iv) davčni organ od izvajalca storitve ne more in ne more več (zaradi zastaranja) zahtevati DDV, ki bi moral biti plačan, ali je učinek Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost tak, da je dejansko plačana cena kombinacija neto obdavčljivega zneska in DDV nanj, tako da lahko trgovec zahteva, da se vstopni davek v skladu s členom 168(a) Direktive odbije kot DDV, ki je bil dejansko 'plačan' v zvezi z navedeno storitvijo?

2. Podredno, ali lahko v teh okoliščinah trgovec zahteva, da se v skladu s členom 168(a) Direktive vstopni davek odbije kot DDV, ki je bil 'dolgovan' v zvezi z navedeno storitvijo?
3. Če davčni organ, izvajalec storitve in trgovec, ki je davčni zavezanec, napačno razlagajo evropsko zakonodajo na področju DDV in storitev, ki je obdavčljiva po splošni stopnji, obravnavajo kot oproščeno plačila DDV, zaradi česar trgovec davčnemu organu ne more predložiti računa z DDV, ki bi bil skladen s členom 226(9) in (10) Direktive v zvezi s storitvijo, ki je bila zanj opravljena, ali je trgovec upravičen zahtevati, da se vstopni davek odbije v skladu s členom 168(a) Direktive?
4. Pri odgovoru na prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje:
 - (a) ali je treba preučiti, ali bi izvajalec storitve imel argumente za obrambo, utemeljene z legitimnim pričakovanjem ali kako drugače, ki izhajajo iz nacionalnega prava ali prava EU, s katerimi bi ovrgel kakršen koli poskus davčnega organa, da izda odločbo o odmeri, s katero bi se od njega zahtevalo, da obračuna znesek, ki predstavlja DDV v zvezi z zadevno storitvijo?
 - (b) ali je pomembno, da je trgovec ob istem času kot davčni organ in izvajalec storitve vedel, da storitev dejansko ni bila oproščena plačila DDV, oziroma da je bil enako seznanjen kot onadva in bi lahko ponudil plačilo dolgovanega DDV v zvezi s storitvijo (kot je bil izračunan na podlagi komercialne cene dobave), tako da bi ta lahko bil prenesen na davčni organ, vendar tega ni storil?"

35. V postopku pred Sodiščem so tožeča stranka, Združeno kraljestvo, Kraljevina Španija, Češka republika, Helenska republika in Evropska komisija predložili pisna stališča.

V. Pravna presoja

A. Razumevanje vprašanj za predhodno odločanje

36. Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe zadeva sploh ne tako redek primer, da se šele na podlagi sodne prakse finančnih sodišč ali – kakor v obravnavanem primeru – Sodišča izkaže, da je bila večletna davčna obravnava določenih transakcij (v obravnavanem primeru: nekaterih poštnih storitev) neustrezna. V obravnavanem primeru se je v Združenem kraljestvu doseg določbe o oprostitvi razumel širše, kot pa to v skladu z razlago, ki jo je podalo Sodišče, omogoča pravo Unije.

37. Če ta (nova) sodna praksa vodi k večji obveznosti obračuna DDV v korist države, finančna uprava običajno s sklicevanjem na objektivni pravni položaj tudi za v preteklosti opravljene transakcije poskuša podjetju, ki je izvajalec, še naknadno odmeriti ustrezni DDV. Tu se že postavlja vprašanje, ali se v primeru posrednega davka na potrošnjo, pri katerem podjetje, ki je izvajalec, nastopa le kot pobiralec davka za državo,⁶ resnično lahko od podjetja zahteva, da vnaprej pričakuje to sodno prakso. Zlasti bi bilo treba upoštevati, da pobiralcu davka za državo ni treba izkazovati boljšega poznavanja davčne zakonodaje kot državi in se zato tudi lahko zaneša na ustrezne upravne predpise. Položaj postane posebno delikaten v primeru – kakršen je tudi obravnavani – ko je bila finančna uprava sama podvržena isti zmoti kot davčni zavezanec (v tem primeru družba Royal Mail) in je tudi nacionalni zakonodajalec očitno storitev obravnaval kot oproščeno.

38. Predložena vprašanja pa zadevajo drugo stran medalje, to pomeni odbitek prejemnika storitve. Če je treba prejete storitve šteti za oproščene DDV, ta ni upravičen do odbitka. Če pa se na podlagi sodne prakse izkaže, da je bila transakcija dejansko (objektivno gledano) obdavčljiva, bi odbitek načelno lahko prišel v poštev.

39. Običajno bi v primeru zmote o davčni stopnji podjetje, ki je izvajalec, ceno – če bi to bilo mogoče ob upoštevanju civilnopравnih predpisov – povišalo za ustrezen DDV in prejemniku storitve izstavilo ustrezen (višji) račun. Prejemnik storitve bi ta račun plačal in bi nato lahko s tem računom dodatno obremenitev z DDV nevtraliziral v okviru odbitka.

40. Tu pa je bila izbrana druga pot, ki je predložitveno sodišče vzpodbudila k predložitvi vprašanj za predhodno odločanje. Prejemniku storitve namreč ni bilo treba nositi nobenega dodatnega DDV, saj izvajalec svoje cene ni povišal za DDV. Izvajalec se je temu lahko odpovedal, ker se je finančna uprava sama odpovedala naknadni odmeri iz zgoraj navedenih razlogov oziroma ker je bila storitev oproščena v skladu z nacionalnim pravom.

41. Ker pa je bila storitev z vidika prava Unije objektivno obdavčljiva in je tožeča stranka plačala določeno ceno, tožeča stranka zastopa stališče, da je ta cena objektivno vsebovala DDV, dolgovan v skladu s pravom Unije. Ta „dolgovani DDV“ naj bi se tudi lahko nevtraliziral v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV, tudi če družba Royal Mail tega „dolgovanega davka“ zato, ker ni bil odmerjen, ni nikoli plačala davčnemu upniku. Račun, ki je pravzaprav potreben v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV in ki bi izkazoval ta DDV, ki ga dolguje družba Royal Mail, naj bi bil na drugi strani pogrešljiv, saj naj bi Sodišče samo račun štelo le za formalno merilo.

42. Če bi to držalo, bi bili vsi prejemniki storitev družbe Royal Mail, ki so upravičeni do odbitka, deležni tako imenovanega „*Windfall-Profit*“ (nepričakovanega dobička). Ti namreč do odločitve Sodišča o dosegu določbe o oprostitvi namreč niso izhajali iz odbitka. Ta nepričakovani odbitek bi zdaj prejete storitve pocenil v breme davčnih prihodkov, s čimer bi se povečala stopnja dobička prejemnikov storitve (med drugim tudi tožeče stranke). Glede na navedbe predložitvenega sodišča gre skupno za znesek med približno 575 milijoni in približno 1,15 milijarde EUR (v obravnavanem primeru za 480.000 EUR).

⁶ V zvezi s tem glej na primer sodbe z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

43. Predložitveno sodišče zato s svojim prvim in drugim vprašanjem, ki ju je mogoče obravnavati skupaj, sprašuje, ali je pri taki skupni zmoti in neobstoječem poročunu dejansko dolgovanega DDV sploh mogoče govoriti o „dolgovanem in plačanem“ DDV v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV, ki ga prejemnik storitve lahko nevtralizira z odbitkom. To zadeva odbitek po temelju (razdelek C).

44. Tretje vprašanje zadeva uveljavljanje odbitka in s tem odbitek po višini, če prejemnik storitve zaradi zgoraj opisane skupne zmote nima računa, ki bi izkazoval dejansko dolgovani DDV (razdelek B). Četrto vprašanje predložitvenega sodišča zadeva nekatere podrobnosti skupne zmote in druge možnosti razrešitve položaja za nazaj, v okviru katere ne bi prišlo do „*Windfall-Profit*“. To bo obravnavano skupaj z drugimi vprašanji.

45. Na podlagi dejstva, da je na prvo in drugo vprašanje v bistvu treba odgovoriti le, če bo iz odgovora na tretje vprašanje izhajalo, da je odbitek možen tudi brez računa z ločeno izkazanim DDV, bom najprej odgovorila na tretje vprašanje. To zadeva uveljavljanje odbitka in vprašanje, ali je *posedovanje računa*, zahtevano v členu 178(a) Direktive o DDV, pogoj za odbitek – kakor je Sodišče to odločilo v sodbah Volkswagen⁷ in Biosafe⁸ (razdelek B.2) – ali pa je ta pogoj zaradi odločitve Sodišča v sodbi Vădan⁹ postal brezpredmeten (razdelek B.3).

B. Pomen računa za odbitek (tretje vprašanje za predhodno odločanje)

1. Uvodne pripombe

46. Izhodišče za presojo vprašanja, ali je za odbitek potreben račun z ločeno izkazanim DDV, je člen 167 Direktive o DDV. Ta določa, da pravica do odbitka (za prejemnika storitve) nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka (torej davčni dolg izvajalca – člen 63 Direktive o DDV). To ne predpostavlja računa.

47. Medtem ko je namen člena 167 Direktive o DDV načelno časovna usklajenost davčnega dolga izvajalca in odbitka prejemnika storitve, člen 178 Direktive o DDV to načelo prilagaja. Pogoj za uspešno uveljavljanje odbitka v skladu s tem namreč ni le to, da je na strani izvajalca nastal davčni dolg, temveč tudi, da *ima* prejemnik storitve *račun*. Pri tem mora ta račun vsebovati še določene podatke (glej člen 226 Direktive o DDV).

48. Ena od možnosti je, da se pravica do odbitka v skladu s členoma 167 in 63 Direktive o DDV uveljavlja že, ko je storitev opravljena. V tem primeru je odločilno le, ali je kljub skupni zmoti plačana cena vsebovala DDV (razdelek C.3), ali pa je v skladu s členom 178 Direktive o DDV potrebno tudi posedovanje ustreznega računa, ki izkazuje prevaljeni znesek DDV.

49. Ustrezno se mi zdi drugo izhodišče. Le to stališče je ob natančni preučitvi tudi združljivo z dosedanja sodna praksa Sodišča. Pri tem je najprej treba razlikovati med nastankom pravice do odbitka *po temelju* in nastankom pravice do odbitka *po višini*.

⁷ Sodba z dne 21. marca 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ Sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ Sodba z dne 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

50. Iz podrobnejšega pregleda sodne prakse Sodišča je razvidno, da se je to do zdaj v glavnem izreklo glede nastanka pravice do odbitka *po temelju*. V skladu s tem je pravica do odbitka – in zato tudi do vračila – sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije.¹⁰ V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev.¹¹ Izjema mora obstajati za primer, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.¹²

51. Člen 168(a) Direktive o DDV – ki v zvezi z odbitkom prejemnika storitve izhaja iz „DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za [...] storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“ – pri tem ponazarja smisel in namen odbitka. Zaradi narave DDV kot davka na potrošnjo¹³ in posrednega načina obdavčenja mora biti prejemnik (upravičenec do odbitka) z odbitkom razbremenjen DDV, ki ga dolguje nekdo drug (izvajalec – v tem primeru družba Royal Mail), ki pa je s ceno preveljen nanj.

52. Če se ta koncept vzame resno, bi bilo treba v bistvu izhajati iz dejanskega plačila cene s strani tožeče stranke. Kajti šele tedaj je ta tudi dejansko (posredno) obremenjena z DDV. Določba člena 167a Direktive o DDV pa kaže, da zakonodajalec Unije tudi že pred plačilom priznava odbitek. Ta določba omogoča omejitev odbitka na trenutek plačila, četudi davčni dolg nastane šele s prejemom plačila. To je smiselno le, če je v preostalih primerih odbitek mogoč že pred plačilom cene.

53. Iz tega sledi, da zakonodajalec Unije izhaja iz obremenitve prejemnika storitve z DDV praviloma že pred plačilom cene, vendar po opravljeni storitvi. V tem trenutku je pravica do odbitka *po temelju* že nastala.

2. Nastanek pravice do odbitka po višini

54. Ta izid pa ničesar ne pove o odbitku *po višini*. Tu je odločilnega pomena določba člena 178(a) Direktive o DDV.

55. Zgolj opravljena storitev namreč še ničesar ne pove o tem, kako velika je obremenitev prejemnika z DDV, vključenim v ceno. To pa je potrebno za izvajanje pravice do odbitka. Povsem jasno to postane v primerih, kakršen je obravnavani, v katerih sta se stranki skupaj motili o tem, da je transakcija oproščena DDV. V skladu s pogodbenimi dogovori sta družba Royal Mail in tožeča stranka izhajali iz tega, da dogovorjena cena ne vključuje DDV. Če bi bilo DDV treba plačati,

¹⁰ Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 46); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 79); z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, točka 36), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 39).

¹¹ Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 47); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80); z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 41); z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 39); z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), in z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63).

¹² Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 48); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 81), in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 42 in navedena sodna praksa).

¹³ Sodbe z dne 10. aprila 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, točka 40); z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, točka 69); z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19).

potem bi ga morala glede na pogodbene dogovore dodatno nositi tožeča stranka. Do tega ni nikoli prišlo, čeprav je storitev nedvomno bila opravljena. Samo dejstvo, da je bila storitev opravljena, torej še ničesar ne pove o tem, ali je tožeča stranka obremenjena z DDV.

56. Zato je logično, da zakonodajalec Unije izvajanja pravice do odbitka ne veže le na opravljeno storitev, ampak v členu 178(a) Direktive o DDV dodatno zahteva, da mora prejemnik storitve „imeti račun“. ¹⁴

57. Zahteva po posedovanju računa je namenjena tudi uresničevanju načela nevtralnosti, kot ga pozna zakonodaja o DDV. Načelo nevtralnosti pomeni temeljno načelo ¹⁵ DDV, ki izhaja iz njegove narave kot davka na potrošnjo. Smisel tega načela je med drugim, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načeloma oprostiti dokončne obremenitve z DDV, ¹⁶ če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij. ¹⁷

58. Z vidika razbremenitve ¹⁸ izhaja, da odbitek pride v poštev le, če je prejemnik storitve sploh obremenjen z DDV. ¹⁹ Z njim pa še ni obremenjen že takrat, ko je storitev opravljena, temveč šele s plačilom protidajatve (glej v zvezi s tem točki 52 in 55 zgoraj). Določba člena 178(a) Direktive o DDV očitno temelji na preudarku, da če je izdan ustrezen račun, praviloma v razmeroma kratkem času sledi plačilo. Tako je že v tem trenutku mogoče izhajati iz skorajšnje obremenitve prejemnika storitve.

59. Povsem jasno to izhaja iz zgodnejše sodne prakse Sodišča, v kateri je to še navedlo, ²⁰ 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 zato prej ni mogoče izhajati iz obremenitve transakcije z DDV.

60. V kolikšnem obsegu je (ali bo) prejemnik obremenjen z DDV, namreč izhaja – kakor ustrezno navajajo tudi Španija, Češka republika in Združeno kraljestvo – šele iz tega, da je bil ustrezen DDV vračunan v protidajatev, ki jo mora plačati prejemnik. V kolikšnem obsegu je bil DDV vračunan v protidajatev, pa izhaja le iz zadevnega pravnega razmerja in iz *obračuna njegove izvedbe*. Obračun izvedbe pravnega posla izhaja iz posredovanja ustreznega računa, v katerem izvajalec razkrije svoj izračun.

61. V masovnem postopku, kakršen je obdavčitev z DDV, se šele z razkritjem prevalitve dolgovanega DDV prek cene na prejemnika storitve zagotovi, da ta ve – in finančna uprava to lahko nadzoruje – v kakšni višini je po mnenju izvajalca obremenjen z DDV. S tem tudi ve, od kdaj in v kakšni višini lahko ta DDV spet nevtralizira na podlagi pravice do odbitka.

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

¹⁵ Sodišče v sodbi z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 43), govori o razlagalnem načelu.

¹⁶ 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).

¹⁷ 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), in z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), ter moji sklepni predlogi v zadevi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, točka 25).

¹⁸ Tako že moji sklepni predlogi v zadevi Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točka 59 in naslednje) in v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 44 in naslednje).

¹⁹ Tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 64).

²⁰ Sodba z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35).

62. Če so, tako kot v obravnavanem primeru, obe stranki in finančna uprava zmotno izhajale iz oproščene transakcije, tedaj se z dogovorjeno protidajatvijo – kakor ustrezno poudarjajo vsi udeleženci razen tožeče stranke – z izvajalca na prejemnika storitve ne *prevale* noben DDV. Zato ga izvajalec tudi ni izkazal na računu. Če bi se obe stranki po odkritju zmote odločili za prilagoditev pogodbe in bi manjkajoči DDV vračunali v ceno, bi se to pokazalo tudi na ustreznem računu, s katerim bi prejemnik storitve potem tudi lahko uveljavljal odbitek. Skladno s tem bi družba Royal Mail naknadno izkazani DDV v skladu s členom 203 Direktive o DDV tudi dolgovala najpozneje z izdajo računa.²¹ S tem bi bila ponovno vzpostavljena časovna usklajenost odbitka in davčnega dolga, kar je namen člena 178(a) Direktive o DDV.

63. Na koncu je posedovanje računa, ki ga zahteva člen 178(a) Direktive o DDV, ravno sredstvo, ki ga Direktiva o DDV določa za razumljiv prenos bremena DDV z izvajalca (ki davek dolguje) na prejemnika storitve (ki ga nosi v okviru cene) za vse udeležence (vključno s finančno upravo). Šele s tem lahko prejemnik storitve ugotovi, v kolikšnem obsegu je po mnenju izvajalca obremenjen z DDV. Nato lahko s tem računom – iz katerega izhaja njegova obremenitev – uveljavlja razbremenitev v tej višini.

64. Sodišče je v sodbah Volkswagen²² in Biosafe²³ že v zadostni meri pojasnilo ta pomen posedovanja računa kot nujnega sredstva za prenos bremena DDV in pogoja za razbremenitev z odbitkom. To poudarjata tudi Združeno kraljestvo in Češka republika.

65. Sodba Volkswagen je zadevala primer, ko sta stranki izhajali iz neobdavčljivih transakcij. Potem ko je bila zmota ugotovljena, so bili leta pozneje prvič izdani računi z ločeno izkazanim DDV in vložen zahtevek za vračilo v skladu z Direktivo o vračilu. Sodišče je navedlo,²⁴ da v teh okoliščinah za pridobitelja objektivno ni bilo mogoče, da bi pred tem popravkom uresničil svojo pravico do vračila, saj pred tem „ni imel računov niti ni vedel, da se DDV dolguje. Šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki dajejo pravico do odbitka DDV.“

66. Sodba Biosafe je zadevala podoben položaj, kot je obravnavani, le da se je odbitek zahteval v primeru skupne zmote o pravilni davčni stopnji. Stranki sta izhajali iz prenizke davčne stopnje in dobavitelj je račun popravil leta pozneje s tem, da je zvišal ločeno izkazani DDV. Sodišče je tudi v tem primeru prišlo do sklepa,²⁵ da je bilo uveljavljanje pravice do odbitka za pridobitelja pred popravkom računa objektivno nemogoče, saj pred tem „ni imel na voljo dokumentov, s katerimi so bili popravljeni prvotni računi, in ni vedel, da je bilo treba plačati dodatni DDV. Šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za nastanek pravice do odbitka DDV.“

67. V obeh primerih je Sodišče pravilno izhajalo iz obremenitve pridobitelja šele v trenutku, ko je ta razpolagal z ustreznim računom, iz katerega je izhajala njegova obremenitev z DDV. V obravnavanem primeru pa tožeča stranka ne razpolaga s takim popravljenim računom.

²¹ Drugače, kakor meni tožeča stranka, člen 203 Direktive o DDV ni zgolj „določba za preprečevanje goljufij“, temveč zagotavlja tudi časovno usklajenost odbitka *prek* računa in davčnega dolga *zaradi* računa.

²² Sodba z dne 21. marca 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ Sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁴ Sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točki 49 in 50).

²⁵ Sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točki 42 in 43).

68. Poleg tega šele posedovanje računa finančni upravi omogoča nadzor nad nastalim davčnim dolgom in uveljavljanim odbitkom, kakor je to že navedlo Sodišče.²⁶ Pri tem je nadzor toliko bolj učinkovit, kolikor več podatkov tak račun vsebuje, kar je pojasnjeno z zdaj že zelo obsežnim seznamom v členu 226 Direktive o DDV. Tudi to kaže v prid temu, da je posedovanje računa z izkazanim DDV odločilno, torej da gre za vsebinski pogoj odbitka. Tožeča stranka torej brez takega računa ne more uveljavljati odbitka.

3. Odbitek brez računa vendarle mogoč?

a) Sodna praksa Sodišča glede dokaza pravice do odbitka prek izvedenca

69. Nič nasprotnega tudi ne izhaja iz sodbe Sodišča v zadevi Vădan,²⁷ kot sem to že predstavila drugje.²⁸ V tej sodbi je Sodišče sicer v točki 42 navedlo, da bi dosledna uporaba formalne zahteve v zvezi s *predložitvijo* računov bila v nasprotju z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti, saj bi se z njo davčnemu zavezancu nesorazmerno onemogočilo uveljavljanje davčne nevtralnosti njegovih transakcij.

70. Na prvi pogled bi bilo mogoče meniti, da je zato odbitek mogoč povsem brez računa in v nasprotju z besedilom člena 178 Direktive o DDV. Tako razumevanje navedene sodbe pa ni ustrezno.

71. Po eni strani je moralo Sodišče v tej zadevi namreč „le“ odgovoriti na vprašanje, ali je odbitek na podlagi ocene izvedenca glede višine običajnega odbitka mogoč v primeru gradbenih projektov zadevne vrste. Sodišče je na to vprašanje ustrezno odgovorilo nikalno. Odbitek je odvisen od *dejanskega* bremena DDV, in ne od *običajnega* bremena DDV. Izvedenec pa bi lahko le zadnjenavedeno breme DDV dokazal z oceno.

72. Po drugi strani je v celotnem postopku ostalo odprto, ali so bili sploh kdaj izdani računi z izkazanim DDV. Ugotovljeno je zgolj bilo, da prvotni računi niso bili več berljivi in da je finančna uprava vztrajala pri predložitvi izvirnikov. Zadnjenavedeno pa ni združljivo z zadevno direktivo. Ta ne zahteva, da davčni zavezanec ob davčnem nadzoru račun še vedno ima in ga lahko predloži, temveč le, da je račun imel v trenutku uveljavljanja odbitka. Če se račun zatem izgubi, lahko seveda davčni zavezanec z najrazličnejšimi dokazi (praviloma s kopijo) dokazuje, da je nekoč imel račun, iz katerega je izhajalo breme DDV v določeni višini.

73. Zato se navedbe Sodišča v sodbi Vădan ustrezno nanašajo le na *dokaz* odbitka.²⁹ Vsebinski pogoji odbitka (to pomeni pogoji, ki izhajajo iz členov 167 in 178 Direktive o DDV) se lahko dokazujejo z najrazličnejšimi dokazi – dokaz izvedenca o običajni višini DDV pa je za ta namen *per se* neprimeren.³⁰ Ta izid po mojem mnenju jasno izhaja iz izreka zadevne sodbe, če se ta izrek bere v povezavi z vprašanjema in predstavljenim dejanskim stanjem.

²⁶ Sodbi z dne 15. novembra 2017, Geissel in Butin (C-374/16 in C-375/16, EU:C:2017:867, točka 41), in 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).

²⁷ Sodba z dne 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁸ Glej moje sklepne predloge v zadevi Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točka 70 in naslednje).

²⁹ Sodba z dne 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, točka 44 – „predložiti objektivne dokaze“, točka 45 – „dokazi“, točka 47 – „dokazovanje“ in točka 48 – „predložiti dokaz“).

³⁰ Povsem ustrezna v tem pogledu sodba z dne 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, točka 45 – ocena ne more nadomestiti takih dokazov).

b) Sodna praksa Sodišča glede obdobja uveljavljanja odbitka

74. Ob takem razumevanju sodbe Vădan³¹ tudi ne obstaja protislovje s sodno prakso Sodišča, v kateri se je to ukvarjalo s konkretnim obdobjem,³² v katerem je treba uveljavljati pravico do odbitka. V teh odločitvah je namreč vedno izhajalo iz tega, da mora pridobitelj, ki je davčni zavezanec, imeti račun.³³

75. Sodišče je tako v sodbi Terra Baubedarf-Handel izrecno navedlo: „V nasprotju z načelom sorazmernosti nikakor ni, da mora davčni zavezanec odbitek uveljavljati v davčnem obdobju, v katerem sta izpolnjena tako pogoj posedovanja računa ali računu enakovrednega dokumenta kot tudi pogoj nastanka pravice do odbitka. Ta zahteva je namreč po eni strani v skladu z enim od ciljev Šeste direktive, ki je v tem, da se zagotovi pobiranje DDV in nadzor nad tem (dokazi), po drugi strani pa do plačila za dobavo blaga ali opravljanje storitev in s tem do plačila vstopnega davka [...] redno ne pride pred prejemom računa.“³⁴ V sodbi Senatex³⁵ je Sodišče odločilo, da je treba pravico do odbitka DDV načeloma uresničevati v davčnem obdobju, v katerem je, prvič, ta pravica nastala in, drugič, „ima davčni zavezanec račun“.

76. Če pa je posedovanje računa odločilno za to, v katerem obdobju je treba uveljavljati pravico do odbitka, potem to posedovanje tudi ni zgolj formalno, temveč tudi vsebinsko merilo. Pogoj za odbitek je torej posedovanje ustreznega računa.

c) Sodna praksa Sodišča glede retroaktivnega popravka nepopolnega oziroma pomanjkljivega računa

77. To navsezadnje izhaja tudi iz novejši sodne prakse Sodišča glede popravka računa z retroaktivnim učinkom.³⁶ V njej Sodišče sicer razlikuje med vsebinskimi in formalnimi zahtevami pravice do odbitka. Med zadnje spadajo način in nadzor njenega uveljavljanja, pravilno delovanje sistema DDV in obveznosti, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje računov in obračun.³⁷ Pri tem temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih

³¹ Sodba z dne 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² To je na primer zadevalo sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), in z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ Tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 58); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 65 in naslednje).

³⁴ Sodba z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 37).

³⁵ Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 35).

³⁶ Sem spadajo na primer sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁷ 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 ter navedena sodna praksa).

zahtev.³⁸ 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.³⁹

78. Sodna praksa Sodišča glede formalnih pomanjkljivosti, ki ne nasprotujejo odbitku, pa se ob podrobnejšem branju nikoli ne nanaša na posedovanje računa kot tako (oziroma obstoj računa), temveč vedno na podrobnosti samega računa.⁴⁰

79. Tako ta sodna praksa govori le o tem, da niso izpolnjeni *nekateri* formalni pogoji, ne pa o tem, da *vsi* formalni pogoji niso izpolnjeni. Zato iz te sodne prakse ni mogoče izpeljati, da lahko pravica do odbitka nastane brez posedovanja računa. Tudi samo Sodišče govori le o tem, da „posedovanje računa, ki vsebuje podatke, določene v členu 226 Direktive 2006/112, pomeni formalni pogoj za pravico do odbitka DDV, in ne vsebinskega pogoja“. ⁴¹ To drži. Zagotovitev *vseh* podatkov, navedenih na seznamu v členu 226 Direktive o DDV, je formalni pogoj. Te podatke je mogoče – če niso bistveni (glej v zvezi s tem podrobneje točko 81 in naslednje) – dopolniti ali spremeniti tudi še naknadno (na primer v skladu s členom 219 Direktive o DDV). *Posedovanje* računa v skladu s členom 178 Direktive o DDV kot tako pa kot dejansko stanje ni tak formalni pogoj. ⁴²

80. Poleg tega Sodišče iz te izjave tudi „le“ izpeljuje, da davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka DDV samo zato, ker na primer račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV (natančen opis količine in vrste blaga ali obsega in vrste storitev ter navedba datuma dobave ali storitve), če ima vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico. ⁴³ Enako velja za podatke, navedene v točki 3 člena 226 te

³⁸ Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 47); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80); z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 41); z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 39); z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), in z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63).

³⁹ 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 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43), vendar v zvezi z obrnjeno davčno obveznostjo, in z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), prav tako v okviru obrnjene davčne obveznosti.

⁴⁰ Tako je izrecno pojasnjeno v sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 39 in naslednje). Tudi sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točki 35 in 49), je zadevala račun, katerega posedovanje je bilo nesporno, vendar pa so bili podatki na njem ponekod nenatančni. Tudi v sodbi z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45), je omenjeno posedovanje prvotnega računa.

⁴¹ Sodbi z dne 15. novembra 2017, Geissel in Butin (C-374/16 in C-375/16, EU:C:2017:867, točka 40), in z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 38 in podobno tudi točka 29 („ima davčni zavezanec račun, izdan v skladu s členom 226 te direktive“)). Podobno tudi sodbi z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 42), in z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 47).

⁴² Iz tega očitno izhaja tudi Sodišče (sodba z dne 30. septembra 2010, Uszodaépitő, C-392/09, EU:C:2010:569, točka 45), ko govori o tem, da člen 178 Direktive o DDV nasprotuje naložitvi dodatnih formalnosti. V tem kontekstu člen 178 Direktive o DDV sam ne more biti zgolj formalnost. Tudi iz sodb z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 43), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 50), izhaja, da so šele po tem, ko davčni zavezanec ima račun, iz katerega izhaja breme DDV, izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za uveljavljanje odbitka.

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

direktive (navedba identifikacijske številke DDV dobavitelja ali izvajalca)⁴⁴ ali v točki 2 člena 226 navedene direktive (navedba številke računa).⁴⁵ Posledično je Sodišče odločilo, da ima popravek (formalno nepravilnega) računa, ki ga že ima pridobitelj ali prejemnik, retroaktivni učinek.⁴⁶

81. To je prepričljivo. Dokument, v katerem je obračunana dobava blaga ali opravljena storitev, je račun v smislu člena 178(a) Direktive o DDV že tedaj, ko tako pridobitelju blaga ali prejemniku storitve kot tudi finančni upravi omogoča, da lahko iz njega razbereta, za katero transakcijo je šlo, kdo je bil dobavitelj ali izvajalec, kakšna je bila višina prevajenega DDV, kdaj je bil ta prevajen in kdo je bil pridobitelj ali prejemnik. Za to so potrebni podatki o dobavitelju ali izvajalcu, pridobitelju ali prejemniku, predmetu dobave ali storitve, ceni in ločeno izkazanem DDV.⁴⁷ Če je teh pet bistvenih podatkov podanih, je – kot sem tudi že navedla drugje⁴⁸ – zadoščeno smislu in namenu računa, pravica do odbitka pa je dokončno nastala.⁴⁹

82. Kršitve v zvezi s preostalimi podatki, navedenimi v členu 226 Direktive o DDV, pa, nasprotno, ne nasprotujejo odbitku, če se v upravnem ali sodnem postopku še popravijo. Ta pravna posledica navsezadnje izhaja iz sodne prakse Sodišča glede popravka računa z retroaktivnim učinkom.⁵⁰

83. Če pa se pomanjkljivost računa – tako kot v obravnavanem primeru – nanaša na ločeno izkazani DDV, kar je ena od bistvenih značilnosti računa, na podlagi katere je mogoč odbitek, potem odbitek že zato ne pride v poštev. S pomočjo računa, ki izkazuje oproščeno storitev, prejemnik storitve ne more uveljavljati razbremenitve od bremena DDV. Združeno kraljestvo v tem pogledu pravilno govori o predpogoju odbitka. Iz takega računa namreč ne izhaja obremenitev z DDV. Brez takega računa kot „sredstva za prenos“ obremenitve niso izpolnjeni pogoji iz člena 178(a) Direktive o DDV.

84. Tudi primerjava med točkama (a) in (f) člena 178 Direktive o DDV jasno pokaže, da je zakonodajalec Unije za običajni primer posrednega pobiranja (točka (a)) določil dodatni pogoj – posedovanje računa. Ta pogoj za poseben primer neposrednega pobiranja (točka (f) – obrnjena davčna obveznost) ravno ni potreben⁵¹ in zato tudi ni določen. Ta odločitev zakonodajalca pa bi se zaobšla, če bi bilo posedovanje računa razglašeno za golo formalnost in za nepomembno.

⁴⁴ Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 40 in naslednje).

⁴⁵ Sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45); podobno tudi sodba z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točki 53 in 57).

⁴⁶ Glej sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 43); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 44), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34).

⁴⁷ V tem smislu tudi Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija). Glej sodbe z dne 12. marca 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, točka 23; z dne 22. januarja 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, točka 17, in z dne 20. oktobra 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, točka 19.

⁴⁸ Glej moje sklepne predloge v zadevi Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točki 93 in 94).

⁴⁹ Glede merila „ločeno izkazanega DDV“ to izhaja že iz odločitev Sodišča v sodbah Volkswagen in Biosafe, v katerih so obstajali računi, na katerih pa ni bil izkazan DDV, da bi se lahko uveljavljal odbitek v ustrezni višini. Glej sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točki 42 in 43), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točki 49 in 50).

⁵⁰ Sem spadajo na primer sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 43); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 44), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34).

⁵¹ Izrecno potrjeno s sodbo z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točki 47 in 51). V tem primeru namreč račun nima funkcije sredstva za prenos obremenitve z DDV (o tem izčrpno točka 60 in naslednje zgoraj), saj izvajalec DDV ne dolguje in mu ga zato tudi ni treba prevajati.

d) Vmesni predlog

85. Tako iz besedila Direktive o DDV kot tudi iz sodne prakse Sodišča torej izhaja, da je pogoj za pravico do odbitka v določeni višini tudi ta, da je prejemnik storitve v nekem trenutku imel račun, na katerem je bil ločeno izkazan preveljeni DDV v tej višini. Ker ta pogoj v obravnavanem primeru ni bil izpolnjen, odbitek tožeče stranke že zato ne pride v poštev.

4. Predlog

86. Odgovor na tretje vprašanje se glasi, da sta pogoja za pravico do odbitka opravljena storitev in posedovanje računa (člen 178(a) Direktive o DDV), na katerem je prevelitev DDV dokumentirana z ločeno izkazanim DDV. V obravnavanem primeru torej tožeča stranka brez takega računa ni upravičena do uveljavljanja odbitka.

C. Podredno: „dolgovani ali plačani DDV“ v smislu člena 168(a) Direktive o DDV (prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje)

87. Le za primer, da bo Sodišče vprašanje nujnosti posedovanja računa z ločeno izkazanim DDV pustilo odprto ali ga presojalo drugače, obstaja praktična potreba po tem, da se odgovori na prvo in drugo vprašanje predložitvenega sodišča.

88. Predložitveno sodišče želi s tema dvema vprašanjema izvedeti, ali je dejansko plačana cena vedno kombinacija neto obdavčljivega zneska in DDV nanj. To se nanaša na razlago členov 73 in 78 Direktive o DDV, ki zadevata davčno osnovo (razdelek 2). Poleg tega želi izvedeti, ali lahko prejemnik storitve – če cena vključuje tudi delež DDV – v skladu s členom 168(a) zadevne direktive uveljavlja odbitek zaradi za storitev dejansko „dolgovanega ali plačanega“ DDV, tudi če sta obe stranki zaradi skupne zmote izhajali iz oproščene storitve. Zadnje se nanaša na razlago člena 168(a) Direktive o DDV. Pri tem je treba razjasniti, čigav „dolgovani ali plačani“ DDV je mišljen (razdelek 1) in ali je mišljen konkretno dolgovani DDV ali DDV, ki je ob pravilni uporabi zakona dejansko (abstraktno) dolgovan (razdelek 3).

1. Pojem „dolgovanega ali plačanega DDV“ iz člena 168(a) Direktive o DDV

89. Za razmerje tožeče stranke (kot prejemnika storitve) do finančne uprave je odločilen člen 168(a) Direktive o DDV. Ta govori o odbitku „dolgovanega ali plačanega DDV“. Razjasniti je treba, kateri DDV je s tem mišljen. V poštev pride „dolgovani ali plačani DDV“ družbe Royal Mail (to pomeni izvajalca) ali tožeče stranke (to pomeni prejemnika).

90. Ker pa člen 168(a) Direktive o DDV zadeva odbitek iz vstopne storitve, je odgovor jasen. V tej fazi – to pomeni, ko prejemnik prejme vstopno storitev – le ena sama oseba dolguje DDV oziroma lahko le ena sama oseba plača DDV. Ta oseba je izvajalec, v obravnavanem primeru torej družba Royal Mail.

91. Ali prejemnik storitve dolguje ali plača DDV, je odvisno le od njegovih izstopnih transakcij – člen 168 Direktive o DDV govori o njegovih „obdavčenih transakcijah“. Zadnje z razlogovanjem *a contrario* potrjuje člen 169 Direktive o DDV, ki poleg tega za nekatere oproščene izstopne transakcije dopušča odbitek. Posledično se v tej fazi sploh še ne ve, ali prejemnik storitve državi

sploh kdaj dolguje DDV. Prav tako je Sodišče že večkrat odločilo,⁵² da je tudi neuspešen podjetnik brez izstopnih transakcij (to pomeni, ne da bi kadarkoli dolgoval ali celo plačal DDV) upravičen do odbitka. Že zato se opredelitev iz člena 168(a) Direktive o DDV ne more nanašati nanj.

92. Prejemnik v zvezi s svojimi vstopnimi transakcijami – razen v primerih obrnjene davčne obveznosti v skladu s členom 194 in naslednjimi Direktive o DDV – namreč ne dolguje DDV in ga tudi ne more plačati. Prejemnik dolguje – civilnopravno – le ceno za dobavo ali storitev. Le to ceno tudi lahko plača. Ta cena lahko vključuje delež, ki preračunano ustreza dolgu DDV izvajalca. To pa ne vpliva na dejstvo, da prejemnik s plačilom cene tudi le dolguje ali plača ceno, in ne DDV. Upnik DDV namreč ni izvajalec, temveč izključno država.

93. To potrjuje široko besedilo člena 168(a) Direktive o DDV. Ta govori o „DDV, ki ga je [davčni zavezanec] dolžan [...] v tej državi članici“. Cena oziroma v njej vsebovani preračunani delež DDV pa se ne dolguje v državi članici, temveč v razmerju do pogodbenega partnerja. Pri tem se pravo, ki se uporabi, ali sodna pristojnost ravnata po pogodbenih dogovorih, in ne po določbah o krajevni pristojnosti v skladu z zakonodajo o DDV.

94. Z „dolgovanim ali plačanim DDV“ iz člena 168(a) Direktive o DDV je torej – v nasprotju s stališčem Komisije – mišljen DDV, ki ga podjetje, ki je izvajalec, dolguje zadevni državi članici ali ga je tej plačalo.

2. Delež DDV v ceni za domnevno oproščeno storitev

95. Drugo vprašanje, ki ga je treba od razlikovati od prejšnjega vprašanja, je, ali je v ceni, ki jo dolguje (ali jo je plačal) prejemnik storitve, vsebovan delež DDV, ki ga dolguje izvajalec, tudi če je ta sam ali skupaj s svojim pogodbenim partnerjem (in morda tudi finančno upravo) izhajal iz oproščene storitve. Odgovor na to vprašanje pa ne izhaja iz člena 168(a) Direktive o DDV, temveč iz členov 73 in 78 te direktive ob upoštevanju njenega člena 90.

96. Iz člena 73 Direktive o DDV izhaja, da davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za zadevne dobave. V členu 78 Direktive o DDV so navedeni določeni elementi, ki jih vključuje davčna osnova. V skladu s členom 78(a) te direktive ta davčna osnova ne vključuje DDV.

97. Če torej nekdo za obdavčljivo storitev plača 100, je v tem znesku – in v tem pogledu so navedbe tožeče stranke ustrezne – že vsebovan DDV. To izhaja iz člena 78(a) Direktive o DDV. Ker pa se v skladu s členoma 93 in 96 te direktive davčna stopnja uporabi na davčno osnovo in ta ne vsebuje DDV, je treba prejeti znesek razdeliti. Zato se ob 20-odstotni davčni stopnji prejetih 100 razčleni na davčno osnovo ($100/120$ od $100 = 83,33$) in DDV ($20/120$ od $100 = 16,66$), ki ga zato dolguje izvajalec. Iz 20-odstotne davčne stopnje, uporabljene na davčno osnovo v višini 83,33 v skladu s členoma 93 in 96 Direktive o DDV, na koncu izhaja DDV v višini točno 16,66. Ta način izračuna je vedno enak in ni odvisen od pogodbenih dogovorov ali zmote o pravilni davčni stopnji.

⁵² Sodbe z dne 17. oktobra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 18); z dne 29. februarja 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, točka 17), in z dne 14. februarja 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točki 23 in 24), ter moji sklepni predlogi v zadevi Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, točki 16 in 26).

98. Kajti v skladu s splošnim pravilom iz člena 73 Direktive o DDV je davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitve, ki je bila opravljena za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel. To plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejeta vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih.⁵³ To pravilo je treba uporabiti v skladu s temeljnim načelom navedene direktive, ki je, da je namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika.⁵⁴

99. Sodišče zato ustrezno v svoji sodni praksi poudarja, da bi, kadar je bila prodajna pogodba sklenjena, ne da bi bilo kar koli določeno glede DDV – pod predpostavko, da dobavitelj na podlagi nacionalnega prava od pridobitelja ne more izterjati DDV, ki ga naknadno zahteva davčna uprava – upoštevanje celotne cene brez odštetja DDV za osnovo, na katero se zaračuna DDV, povzročilo, da bi DDV obremenil tega dobavitelja. To pa bi bilo torej v nasprotju z načelom, da je DDV davek na potrošnjo, ki ga mora plačati končni potrošnik.⁵⁵ Tako upoštevanje bi bilo poleg tega v nasprotju s pravilom, da davčna uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je večji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec.⁵⁶ Posledica tega je, da (vsako) dejansko prejeta plačilo že vsebuje DDV, ki ga določa pravo Unije.

100. Na drugi strani dvomim, da bi dejansko – kot to včasih navaja Sodišče⁵⁷ – veljalo kaj drugega, če bi dobavitelj na podlagi nacionalnega prava imel možnost, da ceni, določeni s pogodbo, doda znesek davka, ki se zaračuna za transakcijo, in ga izterja od pridobitelja blaga. Tako v skladu s členom 90 Direktive o DDV kot tudi sodno prakso Sodišča je davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitve, ki sta bili izvedeni za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to *dejansko* prejel.⁵⁸

101. Če se zaradi prilagoditve pogodbe naknadno spremeni višina plačila (to pomeni cena), potem člen 90 Direktive o DDV omogoča prilagoditev, ki lahko – kakor je Sodišče prav tako že navedlo – vodi tako k nižjemu kot tudi naknadno k višjemu davčnemu dolgu (to izhaja že iz člena 73 Direktive o DDV).⁵⁹ Zgolj sama možnost, da se nekaj naknadno terja, pa še ne povzroči, da prejemnik tudi dejansko razpolaga z zneskom naknadne terjatve. Navsezadnje pa to v tem primeru lahko ostane odprto, saj v obravnavanem postopku zaradi izteka civilnopravnega zastaralnega roka taka naknadna terjatev ni več možna.

102. Zato velja, da je v členu 168(a) Direktive o DDV mišljen DDV, ki ga dolguje izvajalec, in da iz členov 73, 78 in 90 Direktive o DDV izhaja, da vsak dejansko prejeti znesek vključuje zakonsko določeni DDV. Od tega je treba razlikovati vprašanje, na katero je bilo odgovorjeno zgoraj (v razdelku B), ali je bil ta immanentni DDV tudi prevajen na pogodbenega partnerja, tako da je ta upravičen do odbitka.

⁵³ Sodbe z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33); z dne 26. aprila 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 43), in z dne 5. februarja 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, točka 13).

⁵⁴ Sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19).

⁵⁵ Sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 35).

⁵⁶ Sodbe z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 36); z dne 26. aprila 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 44); z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 24).

⁵⁷ Sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 37).

⁵⁸ Tako izrecno sodbe z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33); z dne 26. aprila 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 43), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15).

⁵⁹ Glej v zvezi s tem sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 27), in moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 63 in naslednje).

3. Ali izvajalec DDV dolguje abstraktno ali konkretno?

103. V tem pogledu je treba „le“ še razjasniti, ali je v zvezi z odbitkom – ne glede na nujnost računa – s pojmom DDV, ki ga dolguje izvajalec, mišljen konkretno dolgovani DDV. Za tak položaj v obravnavanem primeru ne bi šlo, saj zaradi zastaranja v skladu z davčno zakonodajo, do katerega je prišlo v vmesnem času, dejansko dolgovanega (vsaj z vidika prava Unije) DDV ni več mogoče pobrati.

104. Sicer bi lahko pojem dolgovanega DDV abstraktno pomenil tudi dejansko (v obravnavani zadevi vsaj z vidika prava Unije) dolgovani DDV. Tega bi bilo potem treba v Združenem kraljestvu ob upoštevanju 20-odstotne davčne stopnje izračunati v višini 20/120 iz prejete cene.

105. Iz sodne prakse Sodišča pri tem povsem jasno izhaja, da odbitek prejemnika ni odvisen od konkretnega obravnavanja in uveljavljanja obveznosti obračuna DDV na strani izvajalca. V tem pogledu je Sodišče v ustaljeni sodni praksi odločilo, da na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV ne vpliva, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, dejansko nakazan javni blagajni. DDV se namreč uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene.⁶⁰

106. Ta sodna praksa kaže, da je konkretni odbitek prejemnika storitve neodvisen od konkretnega davčnega dolga izvajalca. Zato tudi ni pomembno, ali bi se ta v obravnavanem primeru lahko uspešno branil proti naknadnemu obdavčenju (četrto vprašanje, točka (a)).

107. Če je tako, potem je treba tudi pojem DDV, ki ga dolguje izvajalec in ki je bil prek cene prevajen na prejemnika storitve ter ga ta lahko z odbitkom nevtralizira, načelno obravnavati abstraktno. S tem je torej mišljen DDV, ki se dejansko (abstraktno) dolguje. Na to ne vpliva ne skupna zmeta pogodbenih strank (vključno z zmeto finančne uprave) ne dejstvo, da se je finančna uprava iz razlogov pravne države in praktičnih razlogov odpovedala naknadni odmeri davka ali se ji je morala odpovedati in je medtem prišlo do zastaranja davčnega dolga izvajalca.

4. Predlog

108. S pojmom „dolgovani ali plačani DDV“ iz člena 168(a) Direktive o DDV je torej teoretično mišljen DDV, ki ga abstraktno dolguje izvajalec v pravilno določeni višini in ki je že vsebovan v dejansko prejeto ceni.

109. Za prejemnika storitve pa to v praksi postane pomembno šele, ko prejme ustrezen račun z izkazanim DDV, iz katerega izhaja prevelitev tega davka na prejemnika. Tak račun pa mu bo izvajalec v primeru skupne zmote izstavil le, če mora bodisi sam nositi tveganje pravilne presoje z vidika zakonodaje o DDV bodisi če bo prejemnik storitve DDV, ki do zdaj še ni bil prevajen zaradi skupne zmote, naknadno še plačal in se bo torej cena ustrezno prilagodila.

⁶⁰ Sodbe z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 28); z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 40), in z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54), ter sklep z dne 3. marca 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, točka 26).

VI. Predlog

110. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva), odgovori tako:

1. „Dolgovani ali plačani DDV“ iz člena 168(a) Direktive 2006/112 obsega DDV, ki ga podjetje, ki je izvajalec, dejansko dolguje državi članici ali ga je plačalo državi članici.
2. Iz členov 73 in 78 Direktive o DDV ob upoštevanju člena 90 te direktive izhaja, da je davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitev, ki sta bili izvedeni za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel in v katerem je DDV že vsebovan.
3. Pogoja za pravico do odbitka iz člena 168(a) Direktive o DDV pa sta opravljena storitev in posedovanje računa (člen 178(a) Direktive o DDV), iz katerega izhaja prevalitev DDV. Odbitek brez posedovanja računa, na katerem je DDV ločeno izkazan, pa ni mogoč.
4. Prejemnik storitve, ki se v okviru civilnopravnega zastaralnega roka ni potrudil, da bi pridobil ustrezen račun z ločeno izkazanim DDV, brez takega računa tudi v razmerju do finančne uprave ne more uveljavljati pravice do odbitka.
5. Ker odbitek prejemnika storitve ni odvisen od konkretnega obdavčenja izvajalca, ni pomembno, ali bi se izvajalec lahko uspešno branil proti obdavčitvi.