

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 29. septembra 2022(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 203 – Pogodba o prodaji in povratnem najemu – Oseba, ki je dolžna plačati DDV – Možnost enačenja pisne pogodbe z računom“

V zadevi C-235/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče (Slovenija) s sklepom z dne 17. marca 2021, ki je na Sodišče prispel 12. aprila 2021, v postopku

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J. Passer, predsednik senata, F. Biltgen, sodnik, in M. L. Arastey Sahún (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. A. Cankar, odvetnik,
- za Republiko Slovenijo A. Vran, agentka,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, U. Babović in A. Kraner, agentke,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. maja 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (v nadaljevanju: Raiffeisen Leasing) in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance (Slovenija), zaradi plačila davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Naslov IV Direktive 2006/112, „Obdavčljive transakcije“, vsebuje poglavje 1, naslovljeno „Dobava blaga“.

4 Člen 14 te direktive, ki je v tem poglavju 1, določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

[...]

(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;

[...]“

5 Naslov XI navedene direktive, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, vsebuje poglavje 1, naslovljeno „Obveznost plačila“, katerega oddelek 1 je naslovljen „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“.

6 Člen 203 iste direktive, ki je v tem oddelku, določa:

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

7 V poglavju 3, naslovljenem „Fakturiranje“, ki spada pod navedeni naslov XI Direktive 2006/112, je oddelek 2, naslovljen „Opredelitev računa“, ki vsebuje člena 218 in 219, oddelek 3, naslovljen „Izdajanje računov“, ki vsebuje člene od 220 do 225, in oddelek 4, naslovljen „Vsebina računov“, ki vsebuje člene od 226 do 231.

8 Člen 218 te direktive določa:

„Za namene te direktive države članice kot račune sprejmejo vse dokumente ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje, določene v tem poglavju.“

9 Člen 219 navedene direktive določa:

„Enako kot račun se obravnava vsak dokument ali sporočilo, ki spreminja prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša.“

10 Člen 220 iste direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali

pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

[...]"

11 člen 226 Direktive 2006/112 določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(9) uporabljena stopnja DDV;

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

[...]"

12 člen 227 te direktive določa:

„Države članice lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki imajo sedež na njihovem ozemlju in tam opravijo dobavo blaga ali storitve, navedejo v členu 214 opredeljeno identifikacijsko številko DDV pridobitelja ali prejemnika v primerih, ki niso navedeni v točki (4) člena 226.“

13 člen 229 navedene direktive določa:

„Države članice ne zahtevajo, da so računi podpisani.“

Slovensko pravo

14 člen 67 Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 z dne 16. novembra 2006), v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

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

a) za odbitke v skladu s točko a) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi z dobavo blaga ali storitev, mora imeti račun, izdan v skladu z 80.a do 84.a členom tega zakona;

[...]"

15 člen 76 tega zakona določa:

„(1) DDV mora plačati:

[...]

9. vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV.“

16 člen 81(8) navedenega zakona določa:

„Za namene tega zakona so računi vsi dokumenti na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje iz 80.a do 84.a člena tega zakona.“

17 V ?lenu 82 tega zakona so naštetí podatki, ki jih mora dav?ni zavezanec navesti na ra?unu, v ?lenu 83 tega zakona pa podatki, ki jih mora dav?ni zavezanec navesti na poenostavljenem ra?unu.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

18 Družba RED d.o.o. je bila lastnica zemljiš?a in stanovanjske hiše v Rožni dolini v mestni ob?ini Ljubljana (Slovenija). Ta družba je želela na tem mestu zgraditi nove stavbe. Z družbo Raiffeisen Leasing je 19. novembra 2007 sklenila pogodbo o prodaji in povratnem najemu (*sale-and-lease back*). V skladu s to pogodbo se je družba Raiffeisen Leasing zavezala, da bo zemljiš?e kupila po dolo?eni ceni, družba RED pa se je zavezala, da bo družbi Raiffeisen Leasing pla?ala mese?ne obroke lizinga do popla?ila vrednosti zemljiš?a in stavb, ki jih je bilo treba zgraditi, in sicer v skupnem znesku 1.294.786,56 EUR (v nadaljevanju: pogodba o prodaji in povratnem najemu). V tej pogodbi je bil naveden znesek DDV v višini 110.056,86 EUR.

19 Družba Raiffeisen Leasing na podlagi pogodbe o prodaji in povratnem najemu družbi RED ni izstavila ra?una, tako da sama DDV ni niti obra?unala niti pla?ala. Družba RED je na podlagi pogodbe o prodaji in povratnem najemu uveljavljala pravico do odbitka DDV, pri ?emer je trdila, da je ta pogodba ra?un.

20 Stranki pogodbe o prodaji in povratnem najemu sta 22. novembra 2007 sklenili pogodbo o prodaji zemljiš?a (v nadaljevanju: prodajna pogodba), v kateri je bila dolo?ena prodajna cena z DDV. Družba RED je družbi Raiffeisen Leasing izstavila ra?un, v katerem je bil DDV upoštevan.

21 Novembra 2007 je družba Raiffeisen Leasing uveljavljala pravico do odbitka DDV iz naslova prodajne pogodbe.

22 Ker družba RED svojih obveznosti, dolo?enih v pogodbi o prodaji in povratnem najemu, ni izpolnila v predpisanem roku, sta stranki 21. oktobra 2011 to pogodbo razvezali. Družba Raiffeisen Leasing je nato zemljiš?e prodala tretji osebi po ceni, v katero je bil vklju?en DDV.

23 Slovenski dav?ni organ je 25. julija 2014 družbi RED izdal odlo?bo, s katero je njeno zahtevo za odbitek DDV na podlagi navedene pogodbe zavrnil. Z navedeno odlo?bo dav?nega organa je bilo odpravljeno tveganje izgube dav?nih prihodkov, zato je družba Raiffeisen Leasing pridobila pravico do zmanjšanja dolgovanega DDV s popravkom. Vendar je dav?ni organ ugotovil, da ta družba ni pla?ala DDV, dolgovanega za obdobje od 3. januarja 2008 do 25. julija 2014. Zato je ta organ družbi Raiffeisen Leasing naložil pla?ilo obresti od dav?nega dolga v višini 50.571,88 EUR.

24 Dav?ni organ je ugotovil, da je transakcija, na katero se nanaša prodajna pogodba, oproš?ena pla?ila DDV.

25 Ker pa stranki prodajne pogodbe nista predložili izjave o obdav?itvi, ki bi omogo?ala izbirno obdav?itev zadevne transakcije, je dav?ni organ ocenil, da pravice do odbitka ni mogo?e uveljavljati, ne glede na to, da je bil izdan ra?un, na katerem je bil izkazan DDV, ki ni bil dolgovan.

26 Zato je bilo družbi Raiffeisen Leasing naloženo pla?ilo dodatnega DDV v višini 44.200 EUR z obrestmi v višini 11.841,97 EUR.

27 Po oceni dav?nega organa dejstvo, da je družba Raiffeisen Leasing zemljiš?e pozneje prodala, ni upošteveno, saj je bila ta prodaja predmet obdav?itve z DDV.

28 Potem ko je družba Raiffeisen Leasing iz?rpala pravna sredstva v upravnem postopku, je

vložila tožbo pri Upravnem sodišču (Slovenija), ki je njeno tožbo zavrnilo. Nato je vložila revizijo pri Vrhovnem sodišču (Slovenija), ki je predložitveno sodišče.

29 Zadnjenavedeno sodišče opozarja, da bi, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, obveznost plačila DDV zaradi izdaje računa, na katerem je izkazan DDV, lahko nastala, tudi če račun ne vsebuje nekaterih podatkov, katerih navedba se zahteva z Direktivo 2006/112, med drugim če ni naveden kraj opravljanja storitve (glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, točki 26 in 27).

30 Predložitveno sodišče ob tem trdi, da se pogodba kot obligacijski posel lahko razlikuje od računa in pomeni le pravno podlago za transakcijo, ki je predmet DDV, saj je treba račun izdati, ko nastopi obdavčljivi dogodek, zaradi katerega nastane obveznost za plačilo DDV.

31 Zato želi to sodišče izvedeti, ali je pogodbo mogoče šteti za račun v smislu člena 203 Direktive 2006/112 le, če iz nje izhaja objektivno razpoznavno izražena volja strank, da se ta pogodba obravnava enako kot račun, povezan z določeno transakcijo, zaradi česar lahko taka pogodba pri pridobitelju razumno vzbudi prepričanje, da lahko na njeni podlagi odbije vstopni DDV.

32 V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je pisno pogodbo mogoče šteti za račun v smislu 203. člena Direktive [2006/112] samo, če vsebuje vse predpisane podatke, ki jih za račun predpisuje Poglavje 3 (Fakturiranje) [naslova XI] [te direktive]?

oziroma, če temu ni tako,

2. Kateri so tisti podatki oziroma okoliščine, ki v vsakem primeru utemeljijo, da je pisna pogodba (tudi) račun, ki vzpostavlja obveznost plačila DDV na podlagi 203. člena Direktive [2006/112]?

oziroma konkretnije,

3. Ali lahko pisna pogodba, ki jo skleneta zavezanca za DDV glede dobave blaga oziroma opravljanja storitev, velja kot račun v smislu 203. člena Direktive [2006/112], če iz nje izhaja objektivno razpoznavno izražena volja prodajalca oziroma ponudnika storitev kot pogodbene stranke, da gre za račun, povezan z določeno transakcijo, ki v kupcu lahko razumno vzpostavi domnevo, da lahko na njeni podlagi odbije vstopni DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

33 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je mogoče pogodbo o prodaji in povratnem najemu, po sklenitvi katere stranki ne izdata računa, šteti za račun v smislu te določbe, in če je odgovor pritrdilen, katere elemente mora ta pogodba obvezno vsebovati, da bi jo bilo mogoče šteti za tak račun.

34 Poleg tega želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je pri tem treba preveriti, ali iz navedene pogodbe objektivno izhaja volja prodajalca ali ponudnika storitev, da lahko pogodba, kot to velja za račun, pri kupcu vzbudi prepričanje, da bo lahko na podlagi te pogodbe odbil vstopni DDV.

35 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, prvič, da mora DDV, izkazan na računu, plačati izdajatelj tega računa, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (sodba z dne 18. marca

2021, P (Kartice za gorivo), C-48/20, EU:C:2021:215, točka 26 in navedena sodna praksa).

36 Namen člena 203 Direktive 2006/112 je odpraviti tveganje izgube davčnih prihodkov, ki bi nastalo zaradi pravice do odbitka, določene s to direktivo (sodba z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo), C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27 in navedena sodna praksa).

37 Kar zadeva člen 226 Direktive 2006/112, je namen navedb, ki jih mora obvezno vsebovati račun, davčnim organom omogočiti nadzor nad tem, ali je bil dolgovan davek plačan, in – odvisno od primera – nadzor nad obstojem pravice do odbitka DDV (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 27).

38 Drugič, temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če davčni zavezanci nekaterih formalnih pogojev niso izpolnili. Zato davčni organ, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinski pogoji izpolnjeni, ne sme – glede pravice davčnega zavezanca, da ta davek odbije – naložiti dodatnih pogojev, zaradi katerih bi lahko uveljavljanje te pravice postalo neučinkovito (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42 in navedena sodna praksa).

39 Zato je Sodišče razsodilo, da davčni organ ne more zavrniti pravice do odbitka DDV le zato, ker račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive 2006/112, če ima na voljo vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 43).

40 Res je, da razmerje med obstojem in popolnostjo računa na eni strani ter pravico do odbitka DDV na drugi strani ni samodejno, saj je, prvič, ta pravica načeloma povezana z dejansko zadevno dobavo blaga ali dejanskim zadevnim opravljanjem storitev, in drugič, uveljavljanje pravice do odbitka ne zajema davka, ki je dolgovan izključno zato, ker je naveden na računu (glej v tem smislu sklep z dne 4. julija 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, neobjavljen, EU:C:2013:456, točki 19 in 20).

41 Ker pa je, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 36 te sodbe, in kot je v bistvu poudaril generalni pravobranilec v točkah 41 in 45 sklepnih predlogov, cilj člena 203 Direktive 2006/112 odpraviti tveganje izgube davčnih prihodkov, se je temu tveganju mogoče izogniti, če ima davčni organ na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV, ne glede na to, ali je DDV izkazan v dokumentu, naslovljenem „Račun“, ali v drugem dokumentu, kakršen je pogodba med strankama.

42 Zato mora biti na dokumentu, da bi ga bilo mogoče priznati kot račun v smislu člena 203 te direktive, na eni strani izkazan DDV, na drugi strani pa mora ta dokument vsebovati tiste informacije iz določb oddelka 4, naslovljenega „Vsebina računov“, iz poglavja 3 naslova XI navedene direktive, ki so potrebne, da lahko davčni organ ugotovi, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV.

43 V zvezi s tem ni treba preverjati, ali v primeru, da je zadevni dokument pogodba, iz tega dokumenta objektivno izhaja volja pogodbenih strank, da gre za račun, ki lahko pri sopogodbeniku vzbudi prepričanje, da bo lahko na podlagi te pogodbe odbil vstopni DDV.

44 Predložitveno sodišče mora v okviru vseh upoštevnihi okoliščin iz postopka v glavni stvari ter zlasti vseh določb pogodbe o prodaji in povratnem najemu presoditi, ali ta pogodba dejansko vsebuje informacije, ki so v obravnavanem primeru potrebne, da bi davčni organ lahko ugotovil, ali so vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV izpolnjeni.

45 Glede okoliščin, da je bil v postopku v glavni stvari v pogodbi o prodaji in povratnem najemu res naveden znesek DDV, ne pa njegova stopnja, mora predložitveno sodišče preveriti, ali bi bilo to stopnjo na podlagi te pogodbe vseeno mogoče ugotoviti.

46 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je pogodbo o prodaji in povratnem najemu, po sklenitvi katere stranki ne izdata računa, mogoče šteti za račun v smislu te določbe, če ta pogodba vsebuje vse potrebne informacije, da lahko davčni organ države članice ugotovi, ali so v konkretnem primeru izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

47 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako:

pogodbo o prodaji in povratnem najemu, po sklenitvi katere stranki ne izdata računa, je mogoče šteti za račun v smislu te določbe, če ta pogodba vsebuje vse potrebne informacije, da lahko davčni organ države članice ugotovi, ali so v konkretnem primeru izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka davka na dodano vrednost, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Passer

Biltgen

Arastey Sahún

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 29. septembra 2022.

Sodni tajnik

Predsednik sedmega senata

A. Calot Escobar

J. Passer

* Jezik postopka: slovenščina.