

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

YVESA BOTA,

predstavljeni 17. februarja 2016(1)

Zadeva C-518/14

Senatex GmbH

proti

Finanzamt Hannover-Nord

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnje Saške, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izdajanje računov brez davčne številke ali brez identifikacijske številke za DDV – Predpisi države članice, ki izključujejo popravek računa ex tunc“

1. Pravni okvir te zadeve je Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2). Postavljata se zlasti vprašanji, prvi, kakšen uinek je treba pripisati popravku napake ali nepopolnega računa na tias, ko je mogoče uveljavljati pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), in, drugi, ali je mogoče tak popravek časovno omejiti.

2. V teh sklepnih predlogih bom pojasnil, zakaj menim, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom, kot so tisti iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerih popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za DDV, ne povzroči uinka za nazaj, tako da je mogoče pravico do odbitka DDV uveljavljati le za leto, v katerem je bil prvotni račun popravljen, ne pa za leto, v katerem je bil ta račun izdan.

3. V zvezi s tem bom pojasnil, zakaj menim, da lahko države članice določijo ukrepe za sankcioniranje neupoštevanja obveznih navedb, če pri tem spoštujejo načelo sorazmernosti, pa tudi ukrepe, s katerimi časovno omejijo možnost popravka napake ali nepopolnega računa, če se ti enako uporabljajo za ustrezne pravice na davnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in pravice, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), ter če v praksi ne onemogočajo ali preveč otežujejo uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti).

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Člen 63 Direktive o DDV določa:

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

5. Člen 167 te direktive določa:

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

6. Člen 168(a) navedene direktive 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“.

7. Člen 178(a) Direktive o DDV 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 in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240“.

8. Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da 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.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave“.

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 226 Direktive o DDV določa:

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

[...]

(3) identifikacijska številka DDV iz člena 214, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;

[...]“

11. Člen 239 te direktive določa:

„V primerih, ko države članice uporabijo možnost, ki je predvidena v točki (b) prvega pododstavka člena 272(1), da ne dodelijo identifikacijske številke DDV davčnim zavezancem, ki ne opravljajo nobenih transakcij iz členov 20, 21, 22, 33, 36, 138 in 141, in kjer dobavitelju, pridobitelju ali

prejemniku storitev ni bila dodeljena ta identifikacijska številka, mora imeti račun namesto tega drugo številko, ki se imenuje davčna sklicna številka, kot jo opredelijo zadevne države članice“.

B – Nemško pravo

12. Člen 15(1), prvi stavek, točka 1, zakona o prometnem davku iz leta 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005)(3) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa, da lahko podjetnik kot vstopni davek odbije davek, ki ga je po zakonu dolžan plačati za dobavo in druge storitve, ki jih je drug podjetnik opravil za njegovo podjetje. Poleg tega je v tej določbi še navedeno, da je pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka to, da ima podjetnik račun, ki je bil izdan v skladu s členoma 14 in 14a UStG. Tak račun mora zlasti vsebovati vse podatke, naštet v členu 14(4) UStG.

13. Zneske vstopnega davka je mogoče odbiti šele v davnem obdobju, v katerem so bili izpolnjeni vsi vsebinski pogoji za uveljavljanje pravice v smislu člena 15(1) UStG.

14. V skladu s členom 31(5) uredbe o izvajanju UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, se lahko račun popravi, če ne vsebuje vseh podatkov v skladu s členom 14(4) in 14a UStG ali če podatki na računu niso pravilni. V ta namen je treba z dokumentom, ki se posebej in jasno nanaša na račun, predložiti samo manjkajoče ali nepravilne podatke. Pri tem veljajo enake zahteve glede oblike in vsebine, kot so določene v členu 14 UStG.

15. V posebnih primerih, ko je bil davek na dodano vrednost nepravilno ali neupravičeno izkazan, je treba smiselno uporabiti člen 17(1) UStG. V skladu s to določbo popravek računov potemtakem ne uinkuje za nazaj, temveč v obdobju, v katerem se prejemniku storitve pošlje popravljen račun oziroma se izpolni zahteva za popravek zaradi odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

16. Predložitveno sodišče pojasnjuje tudi, da če se zaradi pomanjkljivih ali nepravilnih sestavin računa odbitek vstopnega davka ne prizna, je mogoče s popravkom računa pridobiti pravico do odbitka v trenutku, ko je popravek izveden. V takem primeru ostane prihodek iz DDV za davčni organ enak. Lahko pa pride do povečanja davčnega dolga podjetnika. Če se namreč odbitek zavrne šele več let pozneje, na primer med inšpekcijskim nadzorom na kraju samem, je posledica zamudnih obresti, določenih s členom 233a davčnega zakonika (Abgabenordnung), kot je veljal v obdobju iz obravnavane zadeve, precejšnja finančna obremenitev.

II – Dejansko stanje iz spora o glavni stvari

17. Družba Senatex GmbH (v nadaljevanju: Senatex) ima trgovino na debelo s tekstilom. Za leta od 2008 do 2011 je v davčnih obračunih navedla odbitek plačane vstopnega davka iz naslova obračunov provizij, ki jih je izdala svojim trgovskim zastopnikom, in iz naslova računov oglasnega oblikovalca (v nadaljevanju za oboje skupaj: sporni računi).

18. Med 11. februarjem in 17. majem 2013 je Finanzamt Hannover-Nord (davčni urad Hannover-Nord) pri družbi Senatex opravljal nadzor za leta od 2008 do 2011. Med tem nadzorom je bilo ugotovljeno, da sporni računi, predloženi za namene odbitka plačane vstopnega davka, niso bili pravilni v smislu členov 15(1) in 14(4) UStG. Ti računi namreč niso vsebovali davčne številke ali identifikacijske številke za DDV zadevnih trgovskih zastopnikov in oglasnega oblikovalca, in sicer niti na samih računih niti v priloženih dokumentih.

19. Družba Senatex je 2. maja 2013, torej med inšpekcijskim nadzorom, obračune provizij popravila zgolj za leta od 2009 do 2011, in sicer tako, da jih je dopolnila z navedbo davčne številke

ali identifikacijske številke za DDV vsakega od zadevnih trgovskih zastopnikov. Tudi računi oglasnega oblikovalca so bili ustrezno popravljani za leta od 2009 do 2011.

20. Finanzamt Hannover-Nord je 2. julija 2013 kljub tem popravkom izdal spremenjene odmerne odločbe za leta od 2008 do 2011, v katerih je navedel, da za leta od 2009 do 2011 ni mogoče odbiti plačnega vstopnega davka iz naslova spornih računov, saj so bili pogoji za te odbitke izpolnjeni šele ob izvedbi popravkov, tj. leta 2013, ne pa v letih od 2009 do 2011.

21. Družba Senatex je zato zoper te spremenjene odločbe vložila ugovor. Poleg tega je v navedenem postopku z ugovorom ugotovila, da ni izdala spremenjenih spornih računov za leto 2008. Tako je družba Senatex obračune provizij za leto 2008 11. februarja 2014 popravila tako, da jih je dopolnila z navedbo davčne številke ali identifikacijske številke za DDV zadevnih trgovskih zastopnikov. Tudi računi oglasnega oblikovalca v zvezi z navedenim letom 2008 so bili ustrezno popravljani.

22. Finanzamt Hannover-Nord je z odločbo z dne 3. marca 2014 še naprej vztrajal pri svojem stališču, saj je menil, da so bili pogoji za odbitek plačnega vstopnega davka iz naslova spornih računov izpolnjeni šele ob popravku teh računov, tj. v letih 2013 in 2014. Po njegovem mnenju popravek računa ne more učinkovati retroaktivno za čas, ko je bila storitev opravljena, saj bi to pomenilo priznanje učinku *ex tunc*.

23. Družba Senatex je 5. marca 2014 pred predložitvenim sodiščem vložila tožbo zoper to odločbo. V zvezi s tem namreč meni, da bi morali popravki računov veljati za nazaj, tj. za leta od 2008 do 2011, saj so bili izvedeni pred zadnjo upravno odločbo, tj. odločbo z dne 3. marca 2014. Zato predložitvenemu sodišču predlaga, naj razglasi ničnost spremenjenih odmernih odločb, ki jih je izdal Finanzamt Hannover-Nord za leta od 2008 do 2011.

III – Vprašanja za predhodno odločanje

24. Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnje Saške) je podvomilo o ustrezni razlagi sodb Sodišča in določb Direktive o DDV, zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je *ex nunc* učink prvih izdanega računa, ki ga je Sodišče ugotovilo v sodbi Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), za tu obravnavani primer dopolnitve pomanjkljivega računa relativiziran s sodbami Sodišča v sodbah Pannon Gép (C-368/09, EU:C:2010:441) in Petroma Transport in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297) v tem smislu, ker je Sodišče v takem primeru v končni fazi hotelo dopustiti retroaktivni učink?

2. Katere minimalne zahteve je treba določiti za račun, ki ga je mogoče popraviti in katerega popravek ima retroaktivni učink? Ali mora prvotni račun že vsebovati davčno številko oziroma identifikacijsko številko za [DDV] ali pa jo je mogoče dodati pozneje, vendar s posledico, da se ohrani odbitek vstopnega davka iz prvotnega računa?

3. Ali je popravek računa še pravočasen, če se izvede šele v okviru postopka na podlagi ugovora zoper odločbo (spremenjena odmerna odločba) davčnega organa?“

IV – Analiza

25. S prvim in drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, kot so tisti iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerih popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za DDV, nima učink za nazaj, zaradi česar je

mogo?e pravico do odbitka uveljavljati le za leto, v katerem je bil prvotni ra?un popravljen, ne pa za leto, v katerem je bil ta ra?un izdan.

26. S tretjim vprašanjem se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje predpisom ali nacionalni praksi, v skladu s katero se dav?nemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV, ?e je bil popravek ra?una, ki se je nanašal na obvezno navedbo, opravljen po sprejetju odlo?be o zavrnitvi odbitka DDV z obrazložitvijo, da je bila ta navedba sprva izpuš?ena.

27. Prvo in drugo vprašanje nas napeljujeta na razmislek o tem, kakšne posledice ima popravek ra?una za ?as, ko je mogo?e uveljavljati pravico do odbitka. Na podlagi nemške zakonodaje je namre? mogo?e v primeru popravka ra?una pravico do odbitka DDV uveljavljati le za leto, v katerem je bil prvotni ra?un popravljen, ne pa za leto, v katerem je bil ta ra?un izdan.

28. Nemška vlada meni, da je iz dolo?b Direktive o DDV razvidno, da je mogo?e pravico do odbitka uveljavljati le, ?e sta hkrati izpolnjena dva pogoja. Prvi?, nastati mora pravica do odbitka v smislu ?lena 167 te direktive in, drugi?, zavezanec mora izpolnjevati pogoje, dolo?ene s ?lenom 178 te direktive, med katerimi je ta, da ima ra?un, izdan v skladu s ?leni od 220 do 236 in od 238 do 240 navedene direktive. V primeru popravka ra?una pa naj bi bila navedena pogoja izpolnjena šele v ?asu tega popravka, ne pa v ?asu, ko je bil izdan prvotni ra?un. Zato naj bi bilo mogo?e pravico do odbitka uveljavljati šele v ?asu popravka.

29. S tem mnenjem se ne strinjam, in sicer iz naslednjih razlogov.

30. V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki jo na?eloma ni mogo?e omejiti in ki se izvrši takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije(4). Pravica do odbitka je torej takojšnja in splošna. Poleg tega, kot redno opozarja Sodiš?e, je namen sistema odbitkov podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdav?ijo popolnoma nevtrarno, ?e se zanje na?eloma pla?uje DDV(5).

31. V skladu s ?lenom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka. Vsebinski pogoji, ki se zahtevajo za nastanek te pravice, so naštet v ?lenu 168(a) te direktive. Tako mora po eni strani dav?ni zavezanec za to, da bi bil lahko upravi?en do te pravice, biti dav?ni zavezanec v smislu navedene direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdav?ljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug dav?ni zavezanec(6).

32. Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka so naštet v ?lenu 178 Direktive o DDV. Zlasti mora imeti dav?ni zavezanec ra?un, izdan v skladu s ?lenom 226 te direktive(7), na katerem mora biti med drugim navedena identifikacijska številka DDV(8).

33. Sodiš?e je pogoje, ki jih mora dav?ni zavezanec izpolnjevati za uveljavljanje pravice do odbitka, opredelilo kot „formalne pogoje“(9). Teh pogojev ni treba izpolniti za to, da nastane pravica do odbitka DDV, ampak dav?nim organom omogo?ajo, da imajo na voljo vse informacije, potrebne za pobiranje DDV, in da lahko izvajajo nadzor zaradi prepre?evanja goljufij.(10)

34. ?e bi na primer dav?ni organi med inšpekcijskim nadzorom ugotovili napake ali pomanjkljivosti pri izdanih ra?unih, ima dav?ni zavezanec za namene uveljavljanja pravice do odbitka možnost ta ra?un popraviti. Ta možnost je navedena v ?lenu 219 Direktive o DDV, ki dolo?a, da se „[e]nako kot ra?un [...] obravnava vsak dokument ali sporo?ilo, ki spreminja prvotni ra?un in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša“. Sodiš?e je tudi presodilo, da ta direktiva ne

nasprotuje popravku nepravilnih računov(11).

35. Po tem pojasnilu se postavlja vprašanje, kakšni so osnovni uinki popravka računa na pravico do odbitka DDV.

36. V zvezi s tem predložitveno sodišče omenja sodbe Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) in Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297). Kar zadeva zadnji sodbi, se ti sicer nanašata na popravek računa zaradi uveljavljanja pravice do odbitka, vendar po drugi strani ne obravnavata osnovnega uinka takega popravka na uveljavljanje pravice do odbitka.

37. V sodbi Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) se je tako postavljalo vprašanje, ali je treba določbe Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali nacionalni praksi, na podlagi katere ni priznana pravica do odbitka DDV, če je bil na račun, ki se nanaša na blago, dobavljeno davčnemu zavezancu, ali na storitve, ki so bile zanj opravljene, prvotno napačen podatek in z njegovim poznejšim popravkom niso upoštevani vsi pogoji, ki jih določajo veljavni nacionalni predpisi.(12) Torej je moralo Sodišče odločiti, ali je popravek računa za namene uveljavljanja pravice do odbitka DDV mogoč in ali imajo države članice možnost, da določijo dodatne pogoje poleg materialnih in formalnih pogojev, določenih z Direktivo o DDV, v obravnavani zadevi zaporedno številčenje popravljenega računa.(13) V sodbi Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297) je Sodišče opozorilo, da skupni sistem DDV ne prepoveduje poprave napak računov, vendar je razsodilo, da so bile, kar zadeva spor o glavni stvari v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, potrebne informacije za dopolnitev računov in njihovo usklajitev s predpisi predložene po tem, ko je davčna uprava sprejela odločbo o nepriznanju pravice do odbitka DDV, tako da pred sprejetjem te odločbe račun, predložen tej upravi, niso še bili popravljeni, da bi ji omogočili, da zagotovi pravilno pobiranje DDV in tudi nadzor nad njim.(14) Torej je treba ugotoviti, da v sodbah Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) ter Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297) ni bilo zavzeto stališče o tem, ali ima popravek računa retroaktivni učinek na uveljavljanje pravice do odbitka.

38. Možnost, da bi v podporo tezi nemške vlade uporabili sodno prakso, ki temelji na sodbi Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), je treba po mojem mnenju zavrniti. Sodišče je namreč v tej sodbi navedlo, da je treba pravico do odbitka DDV uveljavljati glede na obdobje prijave, v katerem sta bila oba pogoja, ki sta se zahtevala na podlagi člena 18(2), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388/EGS(15), izpolnjena(16). Povedano drugače, je dodalo Sodišče, dobava blaga ali opravljanje storitev morata biti izvedena, davčni zavezanec pa mora imeti račun.(17) Vendar v obravnavani zadevi družba Terra Baubedarf-Handel GmbH v času, ko je uveljavljala pravico do odbitka DDV za storitve, ki so bile opravljene zanjo v okviru njene dejavnosti, ni imela računa. Torej ni mogla izvesti plačila in v odbitnem obdobju torej ni plačala tega DDV. V tem primeru ni bilo mogoče šteti, da se za dano transakcijo obračunava DDV.(18) Zato je Sodišče menilo, da morata biti izpolnjena oba pogoja, ki se zahtevata na podlagi člena 18(2), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388, da je tako zagotovljeno spoštovanje člena, po katerem se pravica do odbitka uveljavi takoj za vse davke, obračunane za vstopne transakcije.

39. Zadeva, v kateri je bila izrečena sodba Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), se torej razlikuje od obravnavane zadeve, saj je družba Senatex drugače kot družba Terra Baubedarf-Handel GmbH v času uveljavljanja pravice do odbitka imela račune in je plačala vstopni DDV. Torej je bil ta davek dejansko obračunan za vstopno transakcijo, izvedeno v okviru gospodarske dejavnosti družbe Senatex. Zato menim, da se v obravnavani zadevi ni mogoče sklicevati na to sodbo v podporo trditvi, da je Sodišče prepovedalo retroaktivni učinek pravice do odbitka DDV po popravku računa.

40. Menim pa, da sodba Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) potrjuje

nasprotno tezo. Sodišče v točki 35 te sodbe namreč povzema ustaljeno sodno prakso, po kateri se pravica do odbitka DDV uveljavi takoj za vse davke, obračunane za vstopne transakcije. Člen 179, prvi odstavek, Direktive o DDV določa, da „[d]avni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178“.

41. Namen takojšnjosti odbitka je zlasti zagotoviti nevtralnost skupnega sistema DDV in preprečiti finančno tveganje za davne zavezanke, ki bi lahko v celoti ali delno nosili težo tega davka.(19) Zato mora na podlagi člena 179 Direktive o DDV obdobje, v katerem sta bila kupljeno blago ali opravljena storitev obdavčena, s čimer je nastala pravica do odbitka, sovpadati z obdobjem, v katerem se uveljavlja pravica do odbitka. Ta direktiva vsebuje eno samo ublažitev tega načela, in sicer da lahko države članice zahtevajo, da davni zavezanec, ki opravlja občasne transakcije, opredeljene v členu 12 te direktive, pravico do odbitka uveljavlja samo v trenutku dobave(20), kar pa za obravnavano zadevo ne pride v poštev.

42. Če bi bilo treba šteti, da je mogoče s popravkom računa uveljavljati pravico do odbitka le za obdobje, v katerem je bil ta popravek izveden, ne pa za obdobje, v katerem je bil račun izdan in plačan, kot to velja za zadevo v postopku v glavni stvari, bi bilo to v nasprotju z načelom, po katerem je ta pravica takojšnja. Tako bi poleg tega nastalo nezamisljivo finančno tveganje za davnega zavezanca, ki bi mu bilo lahko – ker bi davni organi šteli, da pred popravkom računa ni mogel uveljavljati pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV – naloženo plačilo zamudnih obresti, kot je to tudi določeno v davnem zakoniku, in sicer kljub temu, da država članica nima nobene davne izgube, saj prihodki iz DDV *in fine* ostanejo enaki.(21)

43. Vendar pa ne izpodbijam pomena računa v skupnem sistemu DDV. To je dokazno sredstvo, ki omogoča pobiranje DDV ali njegov odbitek. Tako podjetnik, ki obračuna prodajo blaga ali opravljanje storitve, izda račun z DDV in tako pobira ta davek za račun države. Prav tako ta račun davnemu zavezancu, ki je plačal DDV, omogoča, da to dokaže in da torej ta davek odbije. Natančneje, identifikacijska številka za DDV davnim organom omogoča lažje pobiranje DDV, saj tako določijo identiteto zadevnega davnega zavezanca, in nadzor nad resničnostjo transakcij zaradi boja proti goljufijam.

44. Vendar je Sodišče že večkrat odločilo, da se na podlagi temeljnega načela nevtralnosti DDV odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davni zavezanec niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev.(22) To sodno prakso je treba še toliko bolj upoštevati v predloženi zadevi, saj je davni zavezanec izpust identifikacijske številke za DDV odpravil tako, da je račune popravil in s tem izpolnil tudi formalne zahteve, določene s pravom Unije.

45. Čeprav morajo v zvezi s tem države članice preveriti obračune davnih zavezancev in opraviti nadzor nad vsemi upoštevnimi dokumenti za izračun zneska davka ali preveriti resničnost transakcij, jim ni ne preprečuje, da določijo sankcije za neizpolnitev teh formalnih zahtev. Tako naložena sankcija bi imela namreč odvračilni učinek, katerega namen bi bil zagotoviti dejansko upoštevanje obveznosti, da se v račun vključijo obvezne navedbe, določene z Direktivo o DDV, hkrati pa bi z njo davnega zavezanca spodbudili tudi k večji pazljivosti ter omogočili upoštevanje upravnih stroškov, nastalih zaradi izpusta in popravka, potrebnega za popravilo tega računa.(23) Vendar morajo države članice to pristojnost izvajati ob upoštevanju prava Unije in zlasti z njim določenega načela sorazmernosti.

46. Na obravnavi je nemška vlada navedla, da sta odlog pravice do odbitka in to, da se davnemu zavezancu, ki je storil napako – kot v sporu o glavni stvari –, naložijo zamudne obresti, nadomestilo za sankcijo. Vendar menim, da se s to sankcijo ne spoštuje načelo sorazmernosti.

Namen obveznih navedb na računu, med katerimi je tudi identifikacijska številka za DDV, je namreč davčnim organom omogočiti pravilno pobiranje DDV in nadzor, da bi tako preprečili goljufije. Kot pa je bilo izpostavljeno na obravnavi, mi ni jasno, kako lahko v takem primeru davčni organi razlikujejo med davčnim zavezancem, ki deluje v dobri veri, in goljufom. Poleg tega je za goljufa enostavneje, da napiše napačno identifikacijsko številko za DDV in pri tem upa, da se bo njegov obračun izmuznil nadzoru, kot pa da številke sploh ne napiše, kar bi, nasprotno, vzbudilo pozornost davčnih organov, ti pa bi zato opravili nadzor. Denimo, da davčni zavezanec ravna v dobri veri, vendar račun, ki ga predloži v obračunu, ne vsebuje identifikacijske številke za DDV. V zvezi z njim bi davčni organi zelo verjetno opravili nadzor in lahko bi se znašel v enakem položaju kot družba Senatex, kar pomeni, da bi bila njegova pravica do odbitka odložena, naložene pa bi mu bile še zamudne obresti, kar je nezanemarljiva finančna posledica. Menim, da s takim sistemom ni zagotovljena pravna varnost, ni pa niti primeren za učinkovit boj proti goljufijam. Poleg tega bi lahko s tem enako sankcionirali davčnega zavezanca, ki ravna v dobri veri, in goljufa.

47. Menim, da lahko države članice zaradi preprečevanja zlorab določijo tudi ukrepe, s katerimi časovno omejijo možnost predložitve spremenjenih računov. Tako smo prišli do tretjega vprašanja predložitvenega sodišča, s katerim to Sodišče sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje predpisom ali nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV, če je bil popravek računa, ki se je nanašal na obvezno navedbo, opravljen po sprejetju odločbe o zavrnitvi odbitka DDV z obrazložitvijo, da je bila ta navedba sprva izpuščena.

48. Direktiva o DDV ne določa, da je treba sprejeti ukrepe, s katerimi se določi rok za časovno omejitev popravka napačnih ali nepopolnih računov. Zato menim, da je v pristojnosti držav članic, da v nacionalnem pravu določijo take ukrepe. Te morajo zagotoviti, da se s sprejetimi ukrepi spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

49. V obravnavani zadevi se lahko prepoved kakršnega koli popravka po tem, ko davčna uprava sprejme odločbo o zavrnitvi uveljavljanja pravice do odbitka, zdi pretirana, saj se tako v praksi uveljavljanje te pravice onemogoči ali preveč oteži.

50. Včasih se lahko namreč zgodi, da se davčni zavezanec šele v fazi izdaje spremenjene odmerne odločbe – če odmislimo primere goljufije – seznani z izpustom ali napako v zvezi z obvezno navedbo na računu. S prepovedjo kakršnega koli popravka po izdaji odločbe, npr. spremenjene odmerne odločbe, bi lahko preprosto zavrnili kakršen koli popravek napačnega ali nepopolnega računa. Resna posledica tega bi bila, da bi davčnega zavezanca prikrajšali za pravico do odbitka, tj. temeljno pravico, ki omogoča zagotavljanje načela davčne nevtralnosti, in sicer še toliko bolj, ker je lahko napaka ali izpust pogosto krivda osebe, ki je izdala račun, torej prodajalca blaga ali ponudnika storitev.

51. Torej menim, da je treba sodbo *Petroma Transports in drugi* (C-271/12, EU:C:2013:297) v zvezi s tem precej prilagoditi okoliščinam.(24)

52. Ob upoštevanju vsega navedenega menim, da je treba člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, kot so tisti iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerih popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za DDV, nima učinka za nazaj, zaradi česar je mogoče pravico do odbitka uveljavljati le za leto, v katerem je bil prvotni račun popravljen, ne pa za leto, v katerem je bil ta račun izdan. V zvezi s tem lahko države članice določijo ukrepe za sankcioniranje neupoštevanja obveznih navedb, če pri tem spoštujejo načelo sorazmernosti, pa tudi ukrepe, s katerimi časovno omejijo možnost popravka napačnega ali nepopolnega računa, če se ti enako uporabljajo za ustrezne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in pravice, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), ter če v praksi ne onemogočajo ali preveč otežujejo

uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti).

V – Predlog

53. Glede na navedeno Sodišče predlagam, naj na vprašanja, ki jih je predložilo Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnje Saške), odgovori:

Člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, kot so tisti iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerih popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, nima učinka za nazaj, zaradi česar je mogoče pravico do odbitka tega davka uveljavljati le za leto, v katerem je bil prvotni račun popravljen, ne pa za leto, v katerem je bil ta račun izdan.

V zvezi s tem lahko države članice določijo ukrepe za sankcioniranje neupoštevanja obveznih navedb, če pri tem spoštujejo načelo sorazmernosti, pa tudi ukrepe, s katerimi časovno omejijo možnost popravka napačnega ali nepopolnega računa, če se ti enako uporabljajo za ustrezne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in pravice, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), ter če v praksi ne onemogočajo ali preveč otežujejo uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti).

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – UL L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV.

3 – BGBl., 2005 I, str. 386.

4 – Glej sodbo PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 26 in navedena sodna praksa).

5 – Glej sodbo PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 27 in navedena sodna praksa).

6 – Glej sodbo PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 28 in navedena sodna praksa).

7 – Glej člen 178(a) navedene direktive.

8 – Glej člen 226, točka 3, Direktive o DDV.

9 – Glej sodbe Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 25), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 41) in PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 29).

10 – V zvezi z drugimi obveznostmi, ki jih lahko naložijo države članice za zagotavljanje pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje goljufij, glej sodbi Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točki 49 in 50) in VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 44 in 45).

11 – Sodbi Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točke od 43 do 45) in Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34).

12 – Glej točko 36 te sodbe.

13 – Glej točke od 42 do 45 navedene sodbe.

14 – Glej točke 21, 34 in 35 navedene sodbe.

15 – Šesta direktiva Sveta 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).

16 – Ta določba je bila nadomeščena s členom 179, prvi odstavek, Direktive o DDV.

17 – Sodba Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 34).

18 – Sodba Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35).

19 – Kar zadeva prenos presežka DDV v naslednje davčno obdobje glej sodbo Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 45 in navedena sodna praksa).

20 – Glej člen 179, drugi odstavek, Direktive o DDV.

21 – Glej točko 5 predložitvene odločbe.

22 – Glej sodbi Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točki 50 in 51) in Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43). Glej v zvezi z obveznostjo prijave začetka obdavčljive dejavnosti tudi sodbo Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točke od 33 do 36), v zvezi z računovodskimi nepravilnostmi in nepravilnostmi glede prijave, ki vplivajo na transakcije, za katere velja obrnjena davčna obveznost, pa sodbo Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63).

23 – Naj k temu pripomnim, da je več držav članic določilo take globe (glej člen 70 belgijskega zakonika o DDV, člen 77 luksemburškega zakona o davku na dodano vrednost ali člen 1737 francoskega splošnega davčnega zakonika).

24 – V tej sodbi je Sodišče menilo, da je treba „[s]pomniti [...], da skupni sistem DDV ne prepoveduje poprave napačnih računov“. Tako davčnemu zavezancu, kadar so vsi nujni vsebinski pogoji za pridobitev pravice do odbitka DDV izpolnjeni in kadar je *pred sprejetjem odločbe zadevnega organa* temu predložil popravljen račun, te pravice na celoma ni mogoče odreči, ker je bila na prvotnem računu napaka“ (točka 34, moj poudarek).