

Za?asna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NILSA WAHLA,

predstavljeni 30. januarja 2018(1)

Združeni zadevi C?660/16 in C?661/16

Finanzamt Dachau

proti

Achimu Kollro?u (C?660/16)

in

Finanzamt G?ppingen

proti

Erichu Wirtlu (C?661/16)

(Predloga za sprejetje predhodne odlo?be, ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija))

„Obdav?enje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – ?len 65 – Predpla?ilo – Odbitek – Negotovost glede obdav?ljivega dogodka – ?leni od 184 do 186 – Popravek odbitkov – Vra?ilo neupravi?eno pla?anega DDV – Nacionalni postopki“

1. Kot je leta 1789 v slavnem pismu Jeanu?Baptistu Leroyju zapisal Benjamin Franklin, „na tem svetu ni ni? zanesljivega, razen smrti in davkov“.

2. V tem postopku predložitveno sodiš?e – dva razli?na senata Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija) – v bistvu prosi Sodiš?e, naj pojasni okoliš?ine, v katerih se prihodnja dobava blaga ali storitev za namene pravil o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki jih dolo?a Direktiva 2006/112/ES,(2) šteje za dovolj *gotovo*, da se sme odbiti DDV, ki ga je prejemnik pla?al vnaprej, tudi kadar zaradi dobaviteljeve goljufije dobave nazadnje ni bilo. Predložitveno sodiš?e poleg tega prosi Sodiš?e za pojasnilo pravnih posledic, ki iz tega izhajajo glede popravkov odbitka in vra?ila, ki ga izvedejo dav?ni organi.

I. Pravni okvir

## A. Pravo EU

3. Na podlagi člena 63 Direktive o DDV „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“.
4. Člen 65 Direktive o DDV določa, da „[?]e je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska“.
5. V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.
6. Člen 184 Direktive o DDV določa, da se „začetni odbitek [...] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.
7. Člen 185 Direktive o DDV določa:  
„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.  
2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.  
Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine, lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“
8. Člen 186 Direktive o DDV državam članicam nalaga, da določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185 te direktive.

## B. Nacionalna zakonodaja

9. Člen 15 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) (v nadaljevanju: UStG) določa:  
„(1) Podjetnik lahko kot vstopni davek odbije:  
1. zakonsko dolgovani znesek davka za dobave in druge storitve, ki jih njegovemu podjetju zagotovi drug podjetnik. Za odbitek vstopnega davka je potrebno, da ima podjetnik račun, ki je izstavljen na podlagi členov 14 in 14a. Če se ločeno navedeni davek nanaša na take transakcije, ki so bile plačane, vendar še niso bile izvedene, ga je mogoče odbiti v trenutku, ko je izstavljen račun in je izvedeno plačilo;  
[...]"
10. Na podlagi člena 13(1), točka 1(a), UStG nastane davčna obveznost za dobave in druge storitve „z obračunom davka na podlagi dogovorjenega plačila (člen 16(1), prvi stavek) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so bile storitve opravljene. To velja tudi za delne storitve. [...] Če se plačilo ali del plačila prejme, preden je bila storitev ali delna storitev opravljena, nastane davčna obveznost s potekom obračunskega obdobja, v katerem je bilo plačilo ali delno plačilo prejeta“.
11. Člen 17 UStG določa:

„(1) Če se je davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremenila, mora podjetnik, ki je opravil to transakcijo, ustrezno popraviti dolgovani znesek davka. Prav tako mora podjetnik, za katerega je bila ta transakcija opravljena, popraviti odbitek vstopnega davka. [...]

(2) Prvi odstavek se uporablja smiselno, če

1. dogovorjenega plačila za obdavčljivo dobavo, drugo storitev ali obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti ne bi bilo mogoče izterjati. Če je plačilo prejeto naknadno, se znesek davka in odbitek vstopnega davka ponovno popravita;

2. se za dogovorjeno dobavo ali drugo storitev plačilo izvede, dobava ali druga storitev pa ni bila opravljena;

[...]“

II. Dejansko stanje, postopka in vprašanja za predhodno odločanje

A. Zadeva C-660/16

12. A. Kollroß je 10. aprila 2010 pri družbi G naročil napravo za soproizvodnjo elektrike in toplote. Ta družba je naročilo potrdila 12. aprila 2010 in izstavila predračun v znesku 30.000 EUR plus DDV v znesku 5700 EUR. A. Kollroß je zahtevano predplačilo družbi G izvršil 19. aprila 2010. Dobavni rok za napravo ni bil določen.

13. Naročena naprava ni bila nikoli dobavljena. Zoper družbo G se je na podlagi Insolvenzordnung (zakon o postopkih zaradi insolventnosti) začel postopek zaradi insolventnosti, ki je bil nato zaradi nezadostnih sredstev ustavljen. Osebe, ki so delovale v imenu družbe G, so bile v 88 primerih spoznane za krive storitve kaznivih dejanj poslovne goljufije in goljufije v hudodelski združbi ter zaradi naklepne povzročitve stečaja v breme kupcev naprav za soproizvodnjo elektrike in toplote, ne pa tudi zaradi kaznivega dejanja davčne utaje.

14. Za leto 2010 je A. Kollroß uveljavljal odbitek vstopnega davka v zvezi s predplačilom družbi G. Finanzamt Dachau (davčni urad Dachau) pa je izdal odmerno odločbo, v kateri je glede DDV navedel vrednost 0 EUR. Zoper to odločbo je A. Kollroß vložil ugovor, s katerim pa ni uspel.

15. Pozneje je A. Kollroß to odločbo izpodbijal pred Finanzgericht (finančno sodišče). Tej tožbi je bilo ugodeno. Finanzgericht je menilo, prvič, da je A. Kollroß upravičen do odbitka vstopnega davka v zvezi s predplačilom na podlagi člena 15(1), točka 1, tretji stavek, UStG. Drugič, menilo je, da A. Kollroß na podlagi člena 17(1), drugi stavek, in (2), točka 2, UStG ni bil dolžan izvesti popravka odbitka vstopnega davka.

16. Davčni urad Dachau je zoper sodbo finančnega sodišča vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče). Ker navedeno sodišče dvomi o pravilni razlagi prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se zahteve glede gotovosti pri opravljanju storitev, kot pogoj za odbitek vstopnega davka v zvezi s predplačilom v smislu sodbe Sodišča Evropske unije v zadevi Firin (C-107/13, v nadaljevanju: Firin), presojajo zgolj z objektivnega vidika ali z vidika plačniku znanih dejstev?

2. Ali imajo države članice ob upoštevanju istočasnega nastanka obveznosti obračuna davka in pravice do odbitka na podlagi člena 167 [Direktive o DDV] in zakonodajnih pooblastil iz člena 185(2), drugi pododstavek, in člena 186 [te direktive] pravico, da popravek davčne osnove in

popravek odbitka vstopnega davka v enaki meri pogojujejo s povrnitvijo predplačila?

3. Ali mora plačniku, ki mu prejemnik predplačila tega ne povrne, zanj pristojen davčni urad povrniti davek na dodano vrednost? Če je odgovor pritrdilen, ali se povračilo izvede v postopku določitve davka ali za to zadošča ločen postopek na podlagi pravičnosti?

B. Zadeva C-661/16

17. Erich Wirtl je 3. avgusta 2010 pri družbi G naročil napravo za soproizvodnjo elektrike in toplote po ceni 30.000 EUR plus DDV v znesku 5700 EUR. Naprava naj bi bila dobavljena v roku 14 tednov od prejema plačila. E. Wirtl je kupnino plačal vnaprej.

18. Vendar naročena naprava ni bila nikoli dobavljena. Zoper družbo G se je na podlagi zakona o postopkih zaradi insolventnosti začet postopek zaradi insolventnosti, ki je bil nato ustavljen zaradi nezadostnih sredstev. Osebe, ki so delovale v imenu družbe G, so bile v 88 primerih spoznane za krive storitve kaznivih dejanj poslovne goljufije in goljufije v hudodelski združbi ter zaradi naklepne povzročitve stečaja v breme kupcev naprav za soproizvodnjo elektrike in toplote, ne pa tudi zaradi kaznivega dejanja davčne utaje.

19. Za leto 2010 je E. Wirtl uveljavljal odbitek vstopnega davka v zvezi s plačilom družbi G. Toda Finanzamt Göppingen (davčni urad Göppingen) je odločil, da se ta odbitek ne odobri. Zoper to odločbo je E. Wirtl vložil ugovor, s katerim pa ni uspel.

20. Pozneje je E. Wirtl to odločbo izpodbijal pred Finanzgericht (finančno sodišče). Tej tožbi je bilo ugodeno. Finanzgericht je menilo, prvič, da je E. Wirtl upravičen do odbitka vstopnega davka v zvezi s predplačilom na podlagi člena 15(1), točka 1, tretji stavek, UStG. Drugič, menilo je, da E. Wirtl na podlagi člena 17(1), drugi stavek, in (2), točka 2, UStG ni bil dolžan izvesti popravka odbitka vstopnega davka.

21. Davčni urad Göppingen je zoper sodbo finančnega sodišča vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče). Ker navedeno sodišče dvomi o pravilni razlagi prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je na podlagi sodbe Sodišča v zadevi Firin (točka 39) odbitek vstopnega davka v zvezi s plačilom izključen, če nastanek obdavčljivega dogodka ob plačilu ni gotov? Ali se to presoja na podlagi objektivnih dejstev ali na podlagi plačnikove objektivne ugotovitve dejstev?

2. Ali je treba sodbo Sodišča v zadevi Firin (točka 58) razlagati tako, da je treba na podlagi prava Unije odbitek, ki ga izvede plačnik račun, ki je bil izdan zaradi predplačila dobave blaga, popraviti, tudi kadar predplačila ni povrnil, če ta dobava nazadnje ni bila opravljena?

3. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen: ali lahko na podlagi člena 186 Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča določitev podrobnosti popravka na podlagi člena 185 te direktive, država članica Zvezna republika Nemčija v svojem nacionalnem pravu določi, da se davčna osnova zmanjša šele s povrnitvijo predplačila in da je treba v skladu z navedenim popravek dolgovanega davka in odbitka opraviti ob istem času in pod enakimi pogoji?“

C. Postopek pred Sodiščem

22. S sklepom predsednika Sodišča z dne 19. januarja 2017 sta bili zadevi C-660/16 in C-661/16 združeni za pisni postopek in za izdajo sodbe.

23. A. Kollroß, nemška vlada in Evropska Komisija so predložili pisna stališča.

### III. Analiza

#### A. Prvi vprašanji v zadevah C-660/16 in C-661/16

24. Predložitveno sodišče s prvima vprašanjema v obeh zadevah v bistvu sprašuje Sodišče, kako se v primeru, v katerem je dobavitelj storil goljufijo, za namene člena 65 Direktive o DDV presodi, ali dobava blaga, ki je bilo plačano vnaprej, ni bila gotova. Natančneje, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali ima davčni zavezanec pravico do odbitka zneska plačanega DDV, če blago nazadnje ni bilo dobavljeno zaradi takšne goljufije.

25. Pred obravnavo specifičnih vprašanj, ki se tu postavljajo, se zdi smiselno spomniti na ključne upoštevne določbe, kakor jih dosledno razlaga Sodišče.

26. V skladu z ustaljeno sodno prakso je namen sistema odbitkov podjetnika v celoti razbremeniti bremena dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Načelo davčne nevtralnosti, ki podpira skupni sistem DDV, zagotavlja, da so vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali njihove rezultate, če so predmet DDV, obdavčene popolnoma nevtralno.<sup>(3)</sup>

27. V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Splošno pravilo je, da se DDV obračuna, ko je blago dobavljeno oziroma storitev opravljena (člen 63 Direktive o DDV). Ne glede na to pa v primeru predplačila člen 65 te direktive določa, da se DDV obračuna ob prejemu plačila in od prejetega zneska.

28. Sodišče je dosledno odločilo, da morajo biti vsi upoštevni podatki o prihodnjem obdavčljivem dogodku, da bi pri predplačilu nastala obveznost obračuna DDV (in torej tudi možnost odbitka), že znani.<sup>(4)</sup> Sodišče je presodilo tudi, da člena 65 Direktive o DDV ni mogoče uporabiti, če nastanek obdavčljivega dogodka ni gotov.<sup>(5)</sup>

29. Glede tega se v tem postopku pojavljata dve ločeni, toda povezani vprašanji. Predložitveno sodišče sprašuje, prvi, kako naj se presodi ta negotovost, in drugi, ali je glede tega upoštevni podatek, da v pogodbi med prejemnikom in dobaviteljem ni bil naveden datum dobave kupljenega blaga.

30. Glede prvega od teh vprašanj predložitveno sodišče ugotavlja, da bi bilo v položajih, kot sta ta iz postopkov v glavni stvari, to negotovost mogoče presojati bodisi na osnovi podatkov, s katerimi razpolaga prejemnik, bodisi na osnovi podatkov, s katerimi razpolaga dobavitelj. Drugače povedano, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je treba dobaviteljevo namero storiti goljufijo, ki se je prejemnik ni zavedal, šteti za upoštevno pri ugotavljanju gotovosti (oziroma bolj rečeno negotovosti), da bo nastal obdavčljivi dogodek.

31. Po mojem mnenju dobaviteljev goljufiv namen ne bi smel vplivati na prejemnikovo pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan ob predplačilu, *razen* če se je prejemnik zavedal ali bi se moral zavedati tega goljufivega namena.

32. Zdi se, da tak sklep izhaja iz sodne prakse Sodišča in zlasti iz zadev Bonik<sup>(6)</sup> in Firin<sup>(7)</sup>. V teh zadevah je Sodišče poudarilo, da se posamezniki, ki imajo namen storiti zlorabo ali goljufijo, ne morejo sklicevati na zakonodajo EU ter da je preprečevanje davčnih utaj, izogibanja davkom in davčnih zlorab cilj, ki ga izrecno priznava in spodbuja Direktiva o DDV. V skladu s tem je Sodišče odločilo, da morajo nacionalni organi zavrniti pravico do odbitka, če je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba.<sup>(8)</sup> Takšen je zlasti primer, v katerem davčno utajo zagreši sam davčni zavezanec.<sup>(9)</sup> Nasprotno pa ni združljivo z določbami Direktive o DDV, da se ta pravica odreče

dav?nemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt višje ali nižje v dobavni verigi.(10)

33. ?e se ta na?ela uporabijo za obravnavani zadevi, to, da dobavitelj ni nikdar nameraval dobaviti blaga, ki sta ga prejemnika kupila, samo po sebi ne more upravi?iti tega, da nacionalni organi niso odobrili odbitkov, ki sta jih uveljavljala ta prejemnika. Ti organi smejo odbitke zavrniti, le ?e pravno zadostno doka?ejo, da sta prejemnika vedela ali bi morala vedeti, da dobavitelj že od za?etka ni nameraval izpolniti pogodbe.(11)

34. Kadar se, tako kot v zadevi Firin,(12) tako dobavitelj kot prejemnik zavedata (oziroma bi se morala zavedati), da dobava ne bo opravljena, se lahko poraja vprašanje, ali sploh obstaja pristna pogodba o dobavi, vsaj za namene pravil o DDV. Splošneje, ?lena 65 Direktive o DDV ni mogo?e uporabiti takrat, ko ob predpla?ilu obstajajo konkretni dvomi glede tega, ali bo ob obi?ajnem poteku dogodkov obdav?ljiva dobava ustrezno opravljena.(13)

35. Nasprotno pa takrat, kadar prejemnik ni vedel in ni mogel vedeti za dobaviteljeve goljufive namene oziroma namene zlorabe – in še toliko bolj v položajih, kot sta ta iz postopkov v glavni stvari, v katerih se zdi, da je dobavitelj ustrezno pla?al DDV, ki ga je država prejela – ni nobenega objektivnega razloga za zavrnitev prvotne pravice do odbitka. Takšna zavrnitev bi, prvi?, presegala tisto, kar je potrebno za varovanje pravic javne blagajne,(14) in drugi?, kupce dodatno obremenila. V obi?ajnem poslovanju ni nenavadno, da dobavitelj od svojih kupcev pred dobavo blaga oziroma izvedbo storitev zahteva predpla?ilo. Kot ugotavlja predložitveno sodiš?e v predložitveni odlo?bi v zadevi C?660/16, se zdi pretirano naložiti vsa tveganja, povezana z možno neizvršitvijo dobave kupljenega blaga ali izvedbe kupljenih storitev, na prejemnike, ki niso mogli vedeti za nepoštene namene dobaviteljev, tudi ?e so ravnali z vso ustrezno skrbnostjo.

36. Nato je treba ugotoviti, ali to, da pogodba o dobavi ne vsebuje dobavnega roka za kupljeno blago, pomeni, da niso poznani vsi upoštevni podatki o prihodnjem obdav?ljivem dogodku in da bi bilo treba odbitek posledično zavrniti.

37. V zvezi s tem menim, da samega neobstoja dobavnega roka ni mogo?e šteti kot nekaj, kar ustvarja negotovost glede uresni?itve obdav?ljivega dogodka. Tudi v tem primeru velja, da se v poslovnih odnosih neredko zgodi, da se stranke dogovorijo o dobavi blaga ali izvedbi storitev, ne da bi bilo mogo?e natan?no dolo?iti datum te dobave oziroma izvedbe. ?e kupec nima nobenega oprijemljivega razloga za dvom v dobaviteljevo sposobnost in pripravljenost izpolniti svoje obveznosti, potem ni razloga, da bi se štelo, da dobava v ?asu predpla?ila ni bila gotova.

38. Kot sem poudaril v uvodnem delu teh sklepnih predlogov, vse, kar naj bi se predvidoma zgodilo v prihodnosti, do neke mere ni gotovo. Vendar v tem kontekstu ni mogo?e uporabiti te logike, saj bi to v osnovi povzro?ilo, da bi ?len 65 Direktive o DDV izgubil pomen. Ravno tako ne vidim razloga, zakaj bi s preprosto navedbo nekega datuma v pogodbi bodo?a dobava postala verjetnejša (ali, obratno, manj negotova).

39. V zadevi BUPA Hospitals je Sodiš?e sklenilo, da se ?len 65 Direktive o DDV ne uporablja v položajih, v katerih so pogodbenice lahko kadar koli enostransko prekinile pogodbo, predpla?ilo pa je bilo opravljeno za dobavo blaga, ki še ni bilo natan?no dolo?eno in katerega koli?ina še ni bila opredeljena.(15) Vendar je treba tak položaj razlikovati od okoliš?in iz postopkov v glavni stvari: v zadevi BUPA Hospitals v ?asu izvedbe pla?ila ni bilo gotovo, *ali* bo transakcija opravljena. V obravnavanih zadevah pa, nasprotno, vsaj z vidika prejemnikov ni bil dolo?en le dobavni rok.

40. Na podlagi prej navedenega je treba na prvi vprašanji v zadevah C?660/16 in C?661/16 odgovoriti, da je treba ?len 65 Direktive o DDV razlagati tako, da dav?nemu zavezancu, ki je vnaprej pla?al blago ali storitve, ki pa jih nazadnje ni prejel, ni mogo?e zavrniti odbitka, ?e ni vedel

ali ni mogel vedeti, da dobavitelj ne namerava spoštovati pogodbe. Dejstvo, da v pogodbi ni bil doložen dobavni rok, ne povzroči, da postane izpolnitev te pogodbe negotova za namene te določbe.

B. Drugo vprašanje v zadevi C-660/16 ter drugo in tretje vprašanje v zadevi C-661/16

41. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v zadevi C-660/16 ter drugim in tretjim vprašanjem v zadevi C-661/16 v bistvu sprašuje, ali v okoliščinah, kot so te iz postopkov v glavni stvari, členi od 184 do 186 Direktive o DDV nasprotujejo nacionalnim pravilom, ki določajo popravek odbitkov, pri čemer pa je takšen popravek potreben le v primeru vračila predplačila.

42. Najprej je treba spomniti, da je sistem odbitkov, ki je vzpostavljen z Direktivo o DDV, namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki ga je plačal ali ga dolguje v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihov namen in cilj, če so te dejavnosti na celoma predmet DDV.(16)

43. Iz tega sledi, da je za odbitek vstopnega DDV odločilno merilo dejanska ali nameravana uporaba tega blaga ali teh storitev. Glede na to uporabo se namreč določi začetni odbitek, do katerega ima davčni zavezanec pravico, in obseg morebitnih popravkov, ki jih je treba opraviti pod pogoji, navedenimi v členih od 185 do 187 Direktive o DDV.(17)

44. Mehanizem popravkov, določen v teh pravilih, je sestavni del sistema odbijanja DDV, ki ga določa ta zakonodaja. S temi pravili se poskuša izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV. Z Direktivo o DDV se s temi pravili uresničuje cilj vzpostavitve tesnega in neposrednega razmerja med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdavčljive transakcije.(18)

45. Glede trenutka nastanka obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) Direktive o DDV določa načelo, po katerem je treba tak popravek med drugim narediti, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije.(19)

46. Zato je treba v tem kontekstu najprej obravnavati vprašanje, ali okoliščine, kot so te iz postopkov v glavni stvari, na celoma spadajo med tiste, ki jih ureja člen 185 Direktive o DDV. Po mojem mnenju to drži.

47. V zadevi PIGI je Sodišče odločilo, da je davčni zavezanec, ki je bil žrtev tatvine blaga, za katero je odbil vstopni DDV, na celoma dolžan popraviti svoj odbitek v skladu s členom 185(1) Direktive o DDV. Toda Sodišče je izpostavilo, da je v prvem pododstavku člena 185(2) določeno odstopanje, po katerem se popravek ne opravi, med drugim, v primeru „uradno dokazane tatvine“, in da je po drugem pododstavku te določbe to odstopanje izbirno. Zato je Sodišče opozorilo, da države članice lahko določijo, da se popravek odbitka vstopnega DDV opravi v vseh primerih, kadar zaradi tatvine obstaja pravica do odbitka DDV.(20)

48. Podobno je v zadevi Firin Sodišče odločilo, da v okoliščinah, v katerih je očitno, da dobava blaga, za katero je davčni zavezanec opravil predplačilo, nazadnje ne bo opravljena, davčni organ lahko zahteva popravek DDV, ki ga je ta davčni zavezanec odbil. To velja ne glede na to, ali je bil popravljen tudi DDV, ki ga dolguje dobavitelj.(21)

49. V obravnavanih postopkih bi se torej morala uporabiti ista načela. Dejstvo, da kupljeno blago, za katero je bilo opravljeno predplačilo, nazadnje ni bilo dobavljeno, za namene členov od 184 do 186 Direktive o DDV pomeni spremembo dejavnikov, uporabljenih za odmero zneska odbitka, ki so nastali po opravljenem obračunu DDV. Kupljenega blaga davčni zavezanec ni mogel

uporabiti za obdavčljive izstopne transakcije.(22) Zato je na?eloma potreben popravek odbitka v skladu s pravilom, ki ga dolo?a ?len 185(1) Direktive o DDV.

50. Glede na navedeno je treba sedaj ugotoviti, ali se odstopanje od tega na?ela, ki ga dolo?a ?len 185(2) Direktive o DDV, uporablja za okoliš?ine, kot so te iz postopkov v glavni stvari. V zvezi s tem menim, da se takrat, ko kupljeno blago ni bilo dobavljeno zaradi *goljufije*, ki jo je storil dobavitelj v škodo prejemnika, to odstopanje uporablja.

51. Menim namre?, da je treba takšno goljufijo obravnavati kot „tatvino premoženja“, to je kot položaj, v katerem je po tej dolo?bi popravek izbiran. Natan?neje povedano, popravek ni obvezen, razen ?e država ?lanica dolo?i druga?e. Za to vidim dva glavna razloga. Prvi?, zdi se, da smisel ?lena 185(2) Direktive o DDV podpira to stališ?e, in drugi?, v zadevi PIGI je Sodiš?e že zavrnilo formalisti?no razlago koncepta „tatvina“.

52. Prvi?, ?len 185(2) Direktive o DDV se nanaša na položaje, za katere je zakonodaja EU štela, da bi bilo treba v njih sicer na?eloma popraviti odbitek, vendar se takšen popravek naj ne bi ali ne bi smel zahtevati. Natan?neje, zdi se, da izjema glede „uni?enja, izgube ali tatvine“ pokriva položaje, v katerih je dav?ni zavezanec pla?al vstopni DDV za blago, kupljeno z namenom uporabe za izstopne transakcije z DDV, vendar ga zaradi razlogov, ki niso povezani z voljo te osebe, za ta namen nazadnje ni mogo?e uporabiti.

53. V takšnih položajih so izdatki dav?nega zavezanca za uni?eno, izgubljeno ali ukradeno blago v širokem pomenu povezani z njegovo gospodarsko dejavnostjo. Da to blago nazadnje ni bilo uporabljeno za namene obdavčljivih transakcij, je zgolj naključje. Zato je pravi?no, da ima dav?ni zavezanec, ki je pla?al vstopni DDV za to blago, še naprej možnost odbitka. ?e bi se bil dav?ni zavezanec dolžan odpovedati odbitku, bi utrpel dodatno izgubo. Cilj zaš?ite dav?nega zavezanca pred nepošteno izgubo je treba primerjati s primeri iz ?lena 185(1) Direktive o DDV, v katerih *je treba* narediti popravek, to je „v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen“. V teh položajih bi brez popravka dav?ni zavezanec pridobil nepošteno prednost.

54. Drugi?, v zadevi PIGI je Sodiš?e pojasnilo, da je treba pojem „tatvina“ za namene ?lena 185(2) Direktive o DDV razlagati v netehni?nem smislu in da mora vklju?evati, na primer, kriminalne dejavnosti, ki povzro?ijo primanjkljaj v blagu, ki ga ni mogo?e uporabiti za obdavčljive izstopne transakcije.(23)

55. ?eprav se natan?na razmejitev pojmov „tatvina“ in „goljufija“ po posameznih državah ?lanicah lahko razlikuje, se mi zdi, da si ta pojma delita številne pomembne zna?ilnosti: pri obeh gre za kaznivo dejanje zoper premoženje, v katerem nastaneta nezakonita prednost za storilca in krivi?na izguba za žrtev. Zdi se, da je glavna razlika povezana z na?inom, na katerega je žrtvi protizakonito odvzeto premoženje: pri tatvini je to brez lastnikovega soglasja, pri goljufiji pa z na?rtovano preslepitvijo. Vseeno pa ne vidim, zakaj bi bila takšna razlika v obnašanju storilca pomembna za namene ?lenov od 184 do 186 Direktive o DDV.

56. Poleg tega se mi zdi, vsaj s prakti?nega in ekonomskega vidika, da med dolo?enimi tipi tatvine in goljufije ni ve?jih razlik: na primer med blagom, ki je bilo kupljeno in pla?ano, toda zaradi tatvine med prevozom ni bilo dobavljeno, in med istim blagom, ki ni bilo dobavljeno zaradi goljufije, ki jo je storil dobavitelj. V obeh položajih vidim razloge za pravi?nost in nevtralnost, ki govorijo v prid temu, da ostane dav?ni zavezanec še naprej upravi?en do odbitka vstopnega DDV.

57. Zato bi po mojem mnenju primeri goljufij, ki jih storijo dobavitelji na ra?un svojih strank, kot sta ti iz postopkov v glavni stvari, morali spadati pod pojem „tatvina“ v smislu ?lena 185(2) Direktive o DDV. Vendar pa je v skladu z drugim pododstavkom te dolo?be ta izjema le izbirna: ?eprav se popravek praviloma ne zahteva, se države ?lanice vseeno lahko odlo?ijo druga?e in v



primeru tatvine zahtevajo popravek.

58. Kot razumem, je v skladu z upoštevnimi nemškimi predpisi, kot jih razlagajo nacionalna sodišča, v primeru goljufije popravek potreben le takrat, kadar je davčni zavezanec, ki je žrtev, od dobavitelja prejel vračilo denarja.

59. Če to drži, so takšni nacionalni predpisi po mojem mnenju združljivi s členi od 184 do 186 Direktive o DDV: nemške oblasti so se odločile izkoristiti možnost, ki jo nudi člen 185(2), drugi pododstavek, te direktive, da se v primeru tatvine zadevnega premoženja zahteva popravek odbitka.

60. Zdi se, da je to, da so se odločile za omejeno uporabo te možnosti – da so se torej odločile, da je popravek potreben, le če dobavitelj vrne pred tem plačani znesek denarja prejemniku – znotraj manevrskega prostora, ki ga državam članicam dopušča člena 185(2) in 186 Direktive o DDV. Dalje, ta pogoj je po mojem mnenju smiseln. Prepereuje, da bi davčni zavezanci dejansko lahko imeli korist od neupravičene obogatitve, do katere bi prišlo, če bi obdržali odbitek in istočasno prejeli vračilo pred tem plačane zneska. Na enak način zagotavlja, da takrat, ko ni bilo vračila denarja, davčni zavezanec, ki je pristal na predplačilo, ne nosi prevelikega tveganja v okoliščinah, v katerih ta oseba ne ve ali ne more vedeti za dobaviteljev goljufiv namen.(24)

61. Glede na prej navedeno predlagam, da se na drugo vprašanje v zadevi C-660/16 ter drugo in tretje vprašanje v zadevi C-661/16 odgovori, da členi od 184 do 186 Direktive o DDV ne nasprotujejo nacionalnim pravilom, ki v okoliščinah, kot so te iz postopkov v glavni stvari, zahtevajo popravek odbitkov, pri čemer pa je takšen popravek potreben le v primeru vračila predplačila.

C. Tretje vprašanje v zadevi C-660/16

62. S tretjim vprašanjem v zadevi C-660/16 predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, prvič, ali določbe Direktive o DDV in načelo učinkovitosti od držav članic zahtevajo, da morajo davčnemu zavezancu dovoliti, da vloži tožbo proti davčnim organom za vračilo neupravičeno zaračunanega DDV za predplačilo, ki ga je dobavitelj vplačal v javno blagajno, kadar vračilo DDV od dobavitelja ni mogoče. Če je tako, želi predložitveno sodišče izvedeti, drugič, ali lahko davčni zavezanec svoje zahteve predloži v običajnem postopku za odmero davka ali pa mora uporabiti ločeni postopek na podlagi pravičnosti.

63. Če se Sodišče strinja z mano glede odgovorov na ostala vprašanja, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, po mojem mnenju na to vprašanje v kontekstu tega postopka ni treba odgovoriti. Če davčni zavezanci pri svojih dobaviteljih ne uspejo doseči vračila predplačila (z ustreznim zneskom DDV), jim namreč ni treba popraviti odbitkov in lahko na ta način še naprej koristijo odbitek DDV, ki so ga plačali dobaviteljem.

64. Vendar bi v zvezi s tem vprašanjem želel podati še nekaj preudarkov, ki so potrebni, če se Sodišče ne bi strinjalo z mano glede odgovorov na ostala vprašanja predložitvenega sodišča.

65. Predložitvenemu sodišču se porajajo dvomi zaradi sodbe Sodišča v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken.(25)

66. V navedeni zadevi je predložitveno sodišče Sodišču predložilo več vprašanj o razlagi določb Osmе direktive(26) z vidika načela nevtralnosti, učinkovitosti in prepovedi diskriminacije. Sodišče je v sodbi med drugim opozorilo, da te določbe in načela ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko le dobavitelj zahteva vračilo zneskov, ki so bili davčnim organom pomotoma plačani iz naslova DDV, naročnik storitev pa lahko proti temu dobavitelju vloži

civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi.

67. Vendar pa je Sodišče dodalo, da morajo države članice, če vračilo DDV postane nemogoče ali preizredno oteženo, zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente, ki so potrebni, da se naročniku omogoči, da dobi vrnjen davek, ki je bil pomotoma zaračunan, po potrebi neposredno od davčnih organov.(27)

68. V tem postopku se torej pojavlja vprašanje, ali bi bilo treba načela, ki jih je Sodišče izoblikovalo v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, uporabiti tudi v položaju, podobnem tistim iz postopkov v glavni stvari, ki jih urejajo določbe Direktive o DDV in ne Osme direktive.

69. Dvomim, da bi bilo tista načela mogoče takoj in enostavno prenesti na obravnavani zadevi.

70. Najprej je treba poudariti, da Direktiva o DDV izrecno ne določa mehanizma, po katerem bi v primeru dobaviteljeve plačilne nesposobnosti davčni organi prejemniku neposredno vrnil DDV. Plačilo DDV dobavitelju vnaprej, ki ga opravi prejemnik, in plačilo tega DDV davčnim organom, ki ga opravi dobavitelj, sta načeloma ločeni transakciji. Zato je ustaljen potek dogodkov takšen, da naj bi prejemnik terjal povračilo od dobavitelja, ta pa lahko terja povračilo od davčne uprave. Direktiva o DDV tako od držav članic ne zahteva, ne eksplicitno ne implicitno, da bi morale določiti postopek neposrednega zahtevka, ki bi ga prejemnik vložil pri davčni upravi.

71. V zvezi s tem je treba opozoriti, da podrobnost zahtev za vračilo davkov ni urejeno s predpisi Unije, zato je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice določiti pogoje, pod katerimi se take zahteve lahko izpolnjujejo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo uresničevanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije.(28)

72. To pomeni, da ni obvezno, da bi nacionalni predpisi določali postopek, ki bi na splošno omogočal prejemnikom, ki se znajdejo v položajih, kakršna sta ta iz postopkov v glavni stvari, da vložijo tožbo neposredno proti davčni upravi.

73. Toda sodbo v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken razumem tako, da je Sodišče štelo, da se tam obravnavan postopek – ki je sicer resnično izjemen – zahteva samo zaradi zelo posebnega zadevnega položaja: položaja davčnega zavezanca, ki je pomotoma plačal DDV (torej je plačal DDV za transakcijo, ki je oproščena) in ima sedež v drugi državi članici od tiste, v kateri je bil plačan DDV. Cilj sodbe je bil seveda prepričati neupravičeno obogatitev državne blagajne v položaju, v katerem se je zgodila napaka pri zaračunavanju DDV in v katerem bi bili lahko zaradi nezamejnih narave transakcije običajni postopki vračila naporni in neučinkoviti.

74. Po mojem mnenju ni očitno, da bi položaja, kot sta ta iz postopkov v glavni stvari, zahtevala tako skrajno rešitev. Vendar pa je predložitveno sodišče tisto, ki mora presoditi, ali v danem položaju nacionalno pravo davčnim zavezancem, ki so v podobnem položaju, kot sta ta iz postopkov v glavni stvari, ne nudi primernega sredstva za pridobitev vračila neupravičeno plačanega DDV od dobavitelja in je, če je tako, zaradi skladnosti z načelom učinkovitosti potreben mehanizem, kot je tisti, ki je obravnavan v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken.

75. Naslednji vidik tretjega vprašanja v zadevi C-660/16 je ta: če predložitveno sodišče meni, da je zaradi skladnosti z načelom učinkovitosti potreben neposreden postopek, ki ga prejemnik lahko uporabi proti davčni upravi, ali bi postopek, kot je postopek na podlagi pravičnosti po nemški zakonodaji, zadostoval za zagotovitev skladnosti s tem načelom?

76. Drugače povedano, predložitveno sodišče sprašuje, ali bi morala nacionalna zakonodaja

davčnim zavezancem, kot sta A. Kollroß in E. Wirtl, omogočati vložitev zahtevkov v okviru običajnega postopka za odmero davka.

77. Kot sem imel priložnost poudariti v sklepnih predlogih v zadevah Geissel in Butin,(29) je to vprašanje, o katerem mora ravno tako odločiti predložitveno sodišče. Sodišče nima dovolj podrobnih informacij o posebnem postopku na podlagi pravičnosti (ter o razlikah med navedenim postopkom in običajnim postopkom odmere davka), da bi lahko presodilo, ali so nacionalna postopkovna pravila, kot so pravila, obravnavana v postopkih v glavni stvari, v skladu z načelom učinkovitosti.

78. V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso vprašanje, ali neka nacionalna postopkovna določba onemogoča ali preizredno otežuje uveljavljanje pravic iz prava Unije, proučiti ob upoštevanju položaja te določbe v celotnem postopku ter poteka postopka in njegovih posebnosti pred različnimi nacionalnimi sodišči. V ta namen je treba upoštevati osnovna načela nacionalnega pravnega reda, kot so načelo varstva pravic do obrambe, načelo pravne varnosti in učinkovit potek postopka.(30) Načeloma je predložitveno sodišče tisto, ki presodi o skladnosti zadevnih nacionalnih ukrepov z navedenimi načeli ob upoštevanju vseh okoliščin zadeve.

79. Kadar je v nacionalni zakonodaji določen poseben ali ločen postopek (kot je, čeprav razumem, v nemškem pravu postopek na podlagi pravičnosti), bi morala po mojem mnenju predložitvena sodišča posebej proučiti, ali trajanje, zapletenost in stroški, povezani s takšnim postopkom, za davčnega zavezanca predstavljajo nesorazmerno težavo.(31) Vendar pa je treba v obravnavanih zadevah upoštevati tudi izjemno naravo zahtevkov vlagateljev. Če bo torej predložitveno sodišče zavzelo stališče, da je potreben postopek, kot je tisti, ki ga je obravnavalo Sodišče v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, se mi uporaba nacionalnega postopka, osnovanega na pravičnosti, ne zdi nerazumna.

#### IV. Predlog

80. Glede na navedene ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

– Člen 65 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da davčnemu zavezancu, ki je vnaprej plačal blago ali storitve, ki pa nazadnje niso bile dobavljene, ni mogoče zavrniti odbitka, če ni vedel ali ni mogel vedeti, da dobavitelj ne namerava spoštovati pogodbe o dobavi. Dejstvo, da v pogodbi ni bil določen dobavni rok, ne povzroči, da postane izpolnitev te pogodbe negotova za namene te določbe.

– Členi od 184 do 186 Direktive 2006/112 ne nasprotujejo nacionalnim predpisom, ki v okoliščinah, kot so te iz postopkov v glavni stvari, določajo popravek odbitkov, pri čemer pa je takšen popravek potreben le v primeru vračila predplačila.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

3 Sodba z dne 14. februarja 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točka 19).

4 Glej med drugim sodbo z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, točka 48), z dne 16. decembra 2010, Macdonald

Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, to?ka 31), in z dne 3. maja 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, to?ka 26).

5 Sodba z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 39).

6 Sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik(C?285/11, EU:C:2012:774).

7 Sodba z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151).

8 Sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, to?ke od 35 do 37), in z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 40).

9 Sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik(C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 38), in z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 41).

10 Sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik(C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 41), in z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 42).

11 Sodba z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 44).

12 Glej sodbo z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, zlasti to?ka 22 in naslednje), in sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v isti zadevi (EU:C:2013:872, to?ka 28).

13 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Firin (C?107/13, EU:C:2013:872, to?ka 26).

14 Glej sodbo z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 43 in navedena sodna praksa).

15 Sodba z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122).

16 Glej sodbo z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

17 Glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, to?ka 29), in z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ka 23).

18 Glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, to?ki 30 in 31), in z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ki 24 in 25).

19 Glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, to?ka 32), in z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ka 26).

20 Sodba z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ke od 27 do 29).

21 Sodba z dne 13. marca 2014, Firin (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ki 52 in 53). V zvezi s tem se mi zdi koristno poudariti, da se ne strinjam z ozko razlago zadeve Firin, ki jo je podala Komisija in v skladu s katero je Sodiš?e popravek odbitkov zahtevalo zgolj zato, ker je v tej zadevi šlo za goljufijo, v kateri sta sodelovala tako dobavitelj kot prejemnik. Te razlage zadeve Firin o?itno ni mogo?e sprejeti. Kot je jasno razvidno iz to?ke 47 sodbe (in to?ke 30 sklepnih predlogov generalne pravobranilke), je v navedenem primeru Sodiš?e razlago ?lena 185 Direktive o DDV, ki jo je ?elelo predložitveno sodiš?e, podalo ne glede na zadevna dejstva v postopku v glavni stvari. Ker goljufija prejemniku ni omogo?ala odbitka vstopnega DDV, bi bilo brez smisla prou?iti, ali je

bila potrebna prilagoditev odbitkov. Ta razlago zadeve Firin potrjuje tudi sodba z dne 18. julija 2013, Evita?K, (C?78/12, EU:C:2013:486, to?ki 59 in 60).

22 Glej po analogiji sodbo z dne 4. oktobra 2012, Pigi (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ka 27).

23 Sodba z dne 4. oktobra 2012, Pigi (C?550/11, EU:C:2012:614, to?ke od 29 do 37).

24 Glej to?ko 35 zgoraj.

25 Sodba z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken(C?35/05, EU:C:2007:167).

26 Osma direktiva Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav ?lanic o prometnih davkih – postopki za vra?ilo davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79).

27 Sodba z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, to?ke od 34 do 41).

28 Glej na primer sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, to?ka 50).

29 Glej moje sklepne predloge v združenih zadevah Geissel in Butin(C?374/16 in C?375/16, EU:C:2017:515, to?ka 67 in naslednje).

30 Sodba z dne 12. februarja 2015, Surgicare(C?662/13, EU:C:2015:89, to?ka 28).

31 Glej moje sklepne predloge v združenih zadevah Geissel in Butin (C?374/16 in C?375/16, EU:C:2017:515, to?ka 73).