

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

EVGENIJA TANCHEVA,

predstavljeni 30. maja 2018(1)

Zadeva C-664/16

Lucretiu Hadrian Vladan

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodišče v Albi Iulii, Romunija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi 167, 168, 178, 179 in 273 – Načelo nevtralnosti DDV – Pravica do odbitka vstopnega davka – Vsebinske zahteve – Formalne zahteve – Neobstoj razunov“

I. Uvod

1. Razun je na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)(2) bistveni element pravice davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV. Pravilno izdan razun je bil namreč poimenovan „prepustnica“(3) za pravico do odbitka: za nacionalni davčni organ ima namreč vlogo „zavarovanja“, saj se z njim odbitek vstopnega davka poveže s plačilom davka.(4)

2. Ali lahko v okoliščinah iz postopka v glavni stvari nacionalni davčni organ zavrne pravico do odbitka vstopnega DDV, kot je določena v Direktivi o DDV, če davčni zavezanec ne predloži nobenih razunov?

3. To je v bistvu ključno vprašanje, postavljeno Sodišču v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodišče v Albi Iulii, Romunija). Predložitveno sodišče meni, da sta potrebni razlaga pravice do odbitka vstopnega DDV, kot je določena v členih 167, 168, 178, 179 in 273 Direktive o DDV, ter obravnava načel sorazmernosti in nevtralnosti DDV. Poleg tega še sprašuje, ali je ob upoštevanju dejstev iz postopka v glavni stvari za opredelitev pravice do odbitka na podlagi prava Unije o DDV dopustna

metoda posredne presoje, ki jo opravi sodni izvedenec, če razuni ne obstajajo.

4. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo – z nekaj izjemami – nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu zagotoviti pravico do odbitka vstopnega davka, kot je to določeno v Direktivi o DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, kot so določene v poglavju 1 naslova X Direktive o DDV (naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“), tudi če ta ni izpolnil nekaterih formalnih zahtev v zvezi z uveljavljanjem te pravice, med katerimi je izdajanje računov.(5)

5. Dosedanja sodna praksa se je večinoma nanašala na položaje, ki so vključevali nepravilnosti v zvezi s sicer pravilno izdanim računom,(6) ali druge vidike, ki jih je mogoče upoštevati v zvezi s tem, ali je take račune mogoče predložiti davčnim organom za uveljavljanje odbitka vstopnega davka ali ne, kot so prekluzivni roki.(7) Z obravnavano zadevo se Sodišče ponuja priložnost, da odloči, ali je treba ta pristop uporabiti v okoliščinah, v katerih davčni zavezanec sploh ne predloži računov, pri čemer se predlaga, da se ta dokazna vrzel zapolni z izvedenskim mnenjem.

II. Pravni okvir

A. Pravo EU

6. Člen 167 Direktive o DDV določa:

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

7. Člen 168(a) Direktive o DDV 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“.

8. Člen 178(a) Direktive 206/112 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 mora imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslov XI.“

9. Člen 179(1) Direktive o DDV 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.“

10. Člen 273 Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

B. Romunsko pravo

11. V skladu s členoma 145(1) in (2)(a) ter 146(1)(a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika), ki se uporablja od 1. januarja 2007,(8) ima vsak davčni zavezanec pravico do odbitka DDV v zvezi z nakupi, pri katerih se izvedejo obdavčljive transakcije, pri čemer ta pravica nastane, ko nastane obveznost obračuna davka. Davčni zavezanec mora za uveljavitev pravice do odbitka dolgovanega ali plačanega davka imeti račun, izdan v skladu z zakonom.

12. Točka 46(1) Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (uredba vlade št. 44/2004 o odobritvi pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika), ki se uporablja od 1. januarja 2007,(9) določa:

„Odbitek davka se utemelji le na podlagi izvirnika dokazil iz člena 146(1) davčnega zakonika ali drugih dokazil, v katerih so vsaj podatki iz člena 155(5) davčnega zakonika, z izjemo enostavnih računov iz točke 78. Upravičenec mora v primeru izgube, odvzema ali uničenja izvirnika dokazila dobavitelja/ponudnika prositi za izdajo dvojnika računa, na katerem je treba navesti, da nadomešča prvotni račun.“

III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

13. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je Lucrețiu Hadrian Vădan (v nadaljevanju: pritožnik) romunski državljan in izvajalec gradbenih del.

14. Pritožnik je kot fizična oseba zgradil stanovanjski kompleks z 90 stanovanji, katerega gradnja je potekala med 6. junijem 2006 in 8. septembrom 2008. V lasti ima tudi druga zemljišča, za katera so bili izdelani sektorski urbanistični načrti za posamezna območja, na katerih naj bi se zgradile enodružinske hiše.

15. Pritožnik je leta 2006 izvedel 29 transakcij prodaje zemljišč in gradbenih objektov, pri čemer jih je bilo 17 izvedenih pred 1. avgustom 2006.

16. Pritožnik je od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009 izvedel 70 transakcij prodaje novih gradbenih objektov ter med letoma 2008 in 2009 prodaje zazidljivih zemljišč. Skupna vrednost transakcij je znašala 19.234.596 RON.

17. Ker je bilo ugotovljeno, da je pritožnikov promet junija 2006 presegel prag oprostitve, to je 200.000 RON, je Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (generalni direktorat za javne finance v Albi, Romunija) menil, da se mora pritožnik identificirati za namene DDV.

18. Pritožnika so davčni organi 26. januarja 2011 identificirali za namene DDV. Postal je davčni zavezanec za DDV, in sicer z učinkom od 1. avgusta 2006.

19. Generalni direktorat za javne finance v Albi je 28. januarja 2011 pritožniku izdal odločbo o odmeri za obdobje od 1. avgusta 2006 do 31. decembra 2009 (v nadaljevanju: odločba o odmeri). V tej odločbi je bil odmerjen DDV v višini 3.071.069 RON s pribitkom obresti v višini 2.476.864 RON in periodižnih denarnih kazni v višini 460.660 RON, torej skupaj v višini 6.008.593 RON.

20. Pritožnik je odločbo o odmeri izpodbijal z upravno pritožbo. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (generalni direktorat za obravnavanje pritožb, Romunija) je z odločbo, izdano 19. avgusta 2011 (v nadaljevanju: odločba), odločbo o odmeri razglasil za delno nično in davčnemu organu naložil ponovni izračun nekaterih transakcij, tako da je bil skupni znesek davka, ki naj bi ga plačal pritožnik, ponovno odmerjen v višini 5.735.741 RON.

21. Pritožnik je zoper navedeni odločbi vložil ničnostno tožbo, ki jo je predložitveno sodišče zavrnilo s sodbo iz leta 2013.

22. Pritožnik je zoper sodbo predložitvenega sodišča vložil kasacijsko pritožbo pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija) (v nadaljevanju: vrhovno sodišče). Vrhovno sodišče je s sodbo z dne 3. decembra 2014 njegovi pritožbi ugodilo in zadevo vrnilo v ponovno odločanje predložitvenemu sodišču.

23. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je vrhovno sodišče menilo, da je pritožnik postal davčni zavezanec 1. avgusta 2006 in da so transakcije, ki jih je sklepal in ki so vključevale prodajo zemljišč in zgraditev gradbenih objektov z različnimi stanovanji, ki so bila nato prodana, pomenile gospodarsko dejavnost.

24. Dalje, vrhovno sodišče je v zvezi s pravico do odbitka menilo, da je predložitveno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je – čeprav je v sodbi izrecno navedlo, da ima pritožnik na podlagi uradnega identificiranja kot davčni zavezanec za namene DDV s strani davčnih organov nesporno tako pravico – odločilo, da se ne more sklicevati na ugotovitve iz izvedenskih mnenj, in sicer le na podlagi obrazložitve, da pritožnik ni predložil izvirnikov dokazil v zvezi z nakupom blaga in storitev, povezanih s prodanimi gradbenimi objekti, čeprav je predložitveno sodišče že od takrat, ko mu je bila zadeva predložena v obravnavo, vedelo, da izvirnikov dokazil ni.

25. Vrhovno sodišče je menilo, da je predložitveno sodišče neutemeljeno zavrnilo pritožnikove trditve, da mu za morebitno uveljavljanje pravice do odbitka DDV v prihodnosti ni bilo treba voditi knjigovodstva v zvezi s plačili DDV ponudnikom storitev in izvajalcem gradenj, saj med gradnjo gradbenih objektov ni bil identificiran kot davčni zavezanec za DDV, ter da je skupni znesek, ki ga je plačal navedenim ponudnikom in izvajalcem iz naslova DDV, presegal dolgovani znesek, ki so ga v zvezi z zadevnimi nepremičninskimi transakcijami določili davčni organi.

26. Vrhovno sodišče je poleg tega razsodilo, da je imelo predložitveno sodišče zaradi svoje aktivne vloge možnost, da pritožnika prosi za dodatna listinska dokazila za pravilno presojo, ali obstaja obveznost dokaza pravice do odbitka DDV le z izvirniki dokazil ali tudi z drugimi dokazili, s čimer bi uporabilo načelo dejanske izvedbe poslovne transakcije in se izognilo pretirani formalnosti. Vrhovno sodišče je menilo, da bi bilo za rešitev spora koristno, če bi predložitveno sodišče presodilo potrebo po tem, da se znova odredi priprava izvedenskih mnenj na podlagi predloženih dokazil.

27. Vendar je predložitveno sodišče v predložitveni odločbi kljub temu izrazilo pomisleke v zvezi s tem, ali ima izvajalec gradbenih del, kot je pritožnik, ki se ni vnaprej pripravljal, ali se za zadevne dejavnosti ne bo obračunaval DDV, ki se ni identificiral kot davčni zavezanec, čeprav bi to na podlagi takrat veljavne zakonodaje moral storiti od 1. avgusta 2006, in ki ni vodil niti posebne knjigovodske evidence za davčne zavezance, pravico do odbitka DDV, povezanega z denarnim

tokom, vloženim v zgraditev gradbenih objektov, če taki gradbeni objekti sicer obstajajo in so bili prodani kupcem, vendar so pritožnikova dokazila (to je navadni blagajniški računi, saj tedaj fizičnim osebam še ni bilo treba izdajati pravih računov) neberljiva in nezadostna za določitev obsega pravice do odbitka.

28. Predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko na podlagi sodne prakse Sodišča pritožnik uveljavlja pravico do odbitka v položaju, v katerem ne more dokazati, da izpolnjuje pogoje iz člena 178 Direktive o DDV, ki je bil v romunsko pravo prenesen s členom 146(1)(a) zakona št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika, saj nima računov. Če bi se odobrilo uveljavljanje pravice do odbitka, predložitveno sodišče še zanima, ali pravo Unije nasprotuje temu, da se za določitev obsega pravice do odbitka uporabi posredna presoja (izvedensko mnenje), ki jo opravi neodvisen sodni izvedenec, in sicer na podlagi števila gradenj/delovne sile, če blago (gradbeni material) dobavijo in storitve (delovna sila za gradnjo gradbenih objektov) opravijo davčni zavezanci.

29. V teh okoliščinah je Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodišče v Albi Iulii) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je mogoče Direktivo 2006/112 na splošno ter, natančneje, določbe njenih členov 167, 168, 178, 179 in 273, pa tudi načeli sorazmernosti in nevtralnosti razlagati tako, da lahko davčni zavezanec, ki izpolnjuje materialne zahteve za odbitek DDV, svojo pravico do odbitka uveljavlja, kadar v posebnih okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne more predložiti dokazila v obliki računov, da je plačal vstopne zneske za dobavo blaga in opravljanje storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je mogoče Direktivo 2006/112 ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti razlagati tako, da je lahko za določitev obsega pravice do odbitka dopusten in ustrezen ukrep način posredne presoje (na podlagi izvedenskega mnenja), ki jo opravi neodvisen sodni izvedenec, in sicer na podlagi števila gradenj/delovne sile pri izvedbi gradbenih del, ki izhaja iz izvedenskega mnenja, če blago (gradbeni material) dobavijo in storitve (delovna sila za zgraditev gradbenih objektov) opravijo zavezanci za DDV?“

30. Pritožnik, romunska vlada in Komisija so predložili pisna stališča. Vsi so se udeležili obravnave, ki je bila 31. januarja 2018.

IV. Presoja

31. Ugotovil sem, da je treba v okoliščinah iz postopka v glavni stvari člene 167, 168, 178 in 226 Direktive o DDV – ob ustreznem upoštevanju načel nevtralnosti DDV in sorazmernosti – razlagati tako, da nasprotujejo temu, da bi pravico do odbitka uveljavljal davčni zavezanec, ki nima nobenih računov ali kakršnih koli drugih ustreznih dokazil o tem, da ima pravico do odbitka vstopnega DDV. Tak davčni zavezanec se ne more opreti zgolj na sodnega izvedenca, ki oceni vrednost dobavljenega blaga (gradbeni material) in opravljenih storitev (delovna sila za zgraditev gradbenih objektov).

32. Moja analiza je razdeljena na tri dele. Prvi, povzel bom glavne navedbe strank pred Sodiščem. Drugi, nadaljeval bom z nekaj uvodnimi pripombami. Tretji, odgovoril bom na vprašnji za predhodno odločanje.(10)

A. Navedbe strank

33. Pritožnik navaja, da je vrhovno sodišče predložitvenemu sodišču naložilo, da mora svoje davčne obveznosti izračunati ob upoštevanju njegove pravice do odbitka vstopnega davka.

34. Kar zadeva prvo vprašanje, pritožnik poudarja, da je v skladu s sodno prakso Sodišča

pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvedla naj bi se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije.(11)

35. Pritožnik opozarja tudi, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka temeljno načelo skupnega sistema DDV. Namen te ureditve je v celoti razbremeniti podjetje DDV, ki ga je dolžno ali ga je plačalo v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so tudi same na celoma predmet DDV. Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili.(12)

36. Ko so torej izpolnjene vsebinske zahteve za odbitek DDV, te pravice ni mogoče omejiti s potrebo po izpolnitvi formalnih zahtev.

37. Pritožnik trdi, da je njegov položaj enak položaju, ki ga je Sodišče obravnavalo v sodbi Salomie in Oltean,(13) v kateri je bilo odločeno, da neizpolnitev formalnih zahtev ne pripelje do izgube pravice do odbitka DDV. V zvezi s tem meni, da je v okoliščinah obravnavanega postopka, v katerem naj bi bile vsebinske zahteve izpolnjene, predložitev računa le formalna zahteva, zaradi katere ne bi smela biti omajana njegova pravica do odbitka.

38. Nazadnje pritožnik še poudarja, da je Sodišče v sodbi Reisdorf(14) odločilo, da lahko države članice – ker ne obstajajo posebna pravila dokazovanja pravice do odbitka vstopnega davka – zahtevajo predložitev izvirnika računa, s katerim se dokaže ta pravica, lahko pa tudi – če davčni zavezanec nima več izvirnika – dopustijo druge dokaze za to, da se je transakcija, v zvezi s katero se zahteva odbitek, dejansko zgodila.(15)

39. Pritožnik trdi, da je v enakem položaju, kot ga je Sodišče obravnavalo v zadevi Reisdorf. Pri tem navaja, da se postopek v glavni stvari ne nanaša na to, ali ima pravico do odbitka vstopnega davka, ampak na to, kako oceniti znesek, na katerega se ta pravica nanaša.

40. Kar zadeva drugo vprašanje, pritožnik meni, da je edini način objektivnega dokazovanja, ki ga je mogoče uporabiti za določitev pravice do odbitka, ocena sodnega izvedenca, s čimer se prepreči kakršno koli nevarnost goljufije ali škode za državni proračun. Prek izvedenca naj bi bila zagotovljena vsa potrebna jamstva za to, da se znesek vstopnega DDV, ki naj se odbije, določi objektivno in profesionalno.

41. Romunska vlada meni nasprotno.

42. Kar zadeva prvo vprašanje, romunska vlada med drugim navaja, da v skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka sicer res nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da mora biti pravica do odbitka za zadevno blago ali storitve neposredno in takoj povezana z obdavčljivo transakcijo.(16) V skladu s členom 178(a) Direktive o DDV mora imeti davčni zavezanec, da lahko uveljavlja pravico do odbitka, račun, izdan v skladu s členom 266 Direktive o DDV,(17) ali drug dokument, ki ga je mogoče v skladu z merili, ki jih je določila zadevna država članica, obravnavati, kot da nadomešča račun.(18) Račun upravnim organom omogoča, da preverijo, ali je njegov izdajatelj plačal davek,(19) in upravičuje pravico prejemnika računa do odbitka.(20)

43. Romunska vlada priznava, da je Sodišče razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Ker ima davčni organ na voljo podatke,

potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, v zvezi z njegovo pravico, da ta davek odbije, ne more naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih bi bilo lahko uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče.(21)

44. Vendar v sodni praksi Sodišča najdemo izjemo, pomembno za postopek v glavni stvari. Ta velja v primeru, če zaradi kršitve formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.(22)

45. Romunska vlada meni, da to velja za postopek v glavni stvari. Ker niso na voljo računi ali kakršni koli drugi ustrezni dokumenti, ni mogoče dokazati, da so bile vsebinske zahteve za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka izpolnjene.(23)

46. Romunska vlada trdi, da se za postopek v glavni stvari uporablja člen 178(a) Direktive o DDV, na podlagi katerega je temeljni pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV ta, da ima davčni zavezanec račune,(24) še zlasti ker je mogoče neobstoj takih računov pripisati izključno pritožnikovi pasivnosti. V skladu s členom 242 Direktive o DDV mora vsak davčni zavezanec voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da sta mogoča uporaba DDV in nadzor davčnega organa.(25)

47. Romunska vlada trdi, da je njeno stališče v skladu z načelom davčne nevtralnosti. Pri tem poudarja, da načelo sorazmernosti državam članicam omogoča, da v skladu s členom 273 Direktive o DDV naložijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za točen izračun DDV in za preprečevanje goljufij. Vendar ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za uresničitev takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.(26) Romunski organi naj od pritožnika nikakor ne bi zahtevali, naj v skladu s členom 273 Direktive o DDV izpolni druge obveznosti, kot so tiste, naložene s členom 178(a) Direktive o DDV.

48. Kar zadeva drugo vprašanje, romunska vlada navaja, da je račun dokument, ki omogoča pridobitev vseh podatkov v zvezi z ureditvijo DDV, ki se uporablja. Zneska DDV, ki ga je mogoče odbiti, ni mogoče določiti na podlagi končne vrednosti zgrajenih gradbenih objektov, ampak je treba to storiti na podlagi vsake transakcije za nakup blaga in storitev. Z uporabo metode posredne presoje bi omajali načelo nevtralnosti DDV.

49. Komisija meni, da predložitveno sodišče s postavljenima vprašanjema v bistvu sprašuje, ali je treba člene 167, 168, 178 in 226 Direktive o DDV razlagati tako, da lahko davčni zavezanec, ki ni shranil računov, s katerimi bi lahko dokazal svojo pravico do odbitka DDV v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev, te transakcije dokaže z izvedenskim mnenjem, ki ga pripravijo sodni izvedenci nacionalnega predložitvenega sodišča, da se tako oceni vrednost nepremičnin, pri čemer je treba upoštevati dejstvo, da je od trenutka, ko so bili zadevni novi gradbeni objekti predmet transakcij, preteklo precej časa.

50. Podobno kot pritožnik tudi Komisija poudarja, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka vstopnega davka, določena s členom 167 in naslednjimi Direktive o DDV, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV ter je načeloma ni mogoče omejiti in jo je mogoče uveljaviti takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije.(27) Komisija priznava, da je namen sistema odbitkov podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV.(28)

51. Vendar Komisija opozarja, da je boj proti davčnim utajam, izogibanju davkom in zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja. Zato morajo nacionalni organi in nacionalna

sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba.(29)

52. Komisija priznava, da načelo davčne nevtralnosti zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev.(30)

53. Vendar Komisija tako kot romunska vlada poudarja, da je drugače, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.(31)

54. Sodišče je odločilo, da je glede vsebinskih pogojev, ki jih je treba izpolniti za nastanek pravice do odbitka, iz besedila člena 168(a) Direktive o DDV razvidno, prvič, da mora biti zadevna stranka davčni zavezanec v smislu te direktive in, drugič, da mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, davčni zavezanec uporabiti za potrebe svojih obdavčenih izstopnih transakcij, navedeno vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec.(32)

55. Nasprotno pa so s formalnimi zahtevami v zvezi s pravico do odbitka – kot so obveznosti, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje računov in obračun – urejeni uveljavljanje te pravice in nadzor nad njim ter pravilno delovanje sistema DDV.

56. Iz člena 178(a) Direktive o DDV izhaja, da je treba za uveljavljanje te pravice imeti račun, izdan v skladu s členom 226 te direktive.(33)

57. Komisija tako kot romunska vlada poudarja, da je namen navedb, ki jih mora obvezno vsebovati račun in so določene v členu 226 Direktive o DDV, omogočiti davčnim organom nadzor nad tem, ali je bil plačan dolgovani davek in, odvisno od primera, nadzor nad pravico do odbitka DDV. Na podlagi datuma opravljanja storitev, ki so predmet tega računa, je mogoče izvesti nadzor nad tem, kdaj nastane obdavčljivi dogodek, in zato določiti davčne določbe, ki se morajo s časovnega vidika uporabiti za transakcijo, na katero se ta dokument nanaša.(34) Davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, je tisti, ki nosi breme in mora dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka.(35)

58. Komisija meni, da v okoliščinah iz postopka v glavni stvari davčni organi nimajo potrebnih podatkov, ki bi dokazovali, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. Tako je, ker se pritožnik za zaporedna leta od 2007 do 2009 ni identificiral za namene DDV, ni plačeval DDV, ni prijavil začetka svojih gospodarskih dejavnosti, ni vložil napovedi za odmero davka in ni zbiral računov niti jih ni hranil deset let v skladu z romunsko davčno zakonodajo ali vsaj pet let, ko se izteče prekluzivni rok. Razen da je hranil neberljive blagajniške račune v zvezi z davčnimi prihodki, ni izpolnil zahteve po vodenju knjigovodstva.

59. Komisija meni, da mora nujno obstajati možnost določitve imena vsakega dobavitelja, in sicer ne le zaradi preverjanja pogojev za odbitek vstopnega davka, ampak tudi zato, da se nacionalnim davčnim organom omogoči preverjanje knjigovodstva davčnih zavezancev in opredelitev morebitne goljufije v zvezi z vstopnimi transakcijami.

60. Komisija opozarja, da je Sodišče odločilo, da dejstvo, da se ne vodi knjigovodstvo, ki bi omogočilo uporabo DDV in njegov nadzor s strani davčne uprave, ter da se ne knjižijo izdani in plačani računi, lahko onemogoči pravilno pobiranje tega davka in s tem ogroža dobro delovanje skupnega sistema DDV.(36)

61. Komisija meni, da je težko domisljivo, kako bi lahko izvedenec opredelil vsako dobavo blaga in vse storitve, ki so bile opravljene za pritožnika, in na podlagi tega napisal mnenje, ki bi

zadostovalo kot trden dokaz v zvezi z vsebinskimi zahtevami za odobritev pravice do odbitka. V predložitveni odločbi so elementi iz izvedenskih mnenj opredeljeni kot ocene. Vendar ni? v besedilu?lena 168(a) Direktive o DDV, ki se nanaša na odbitek DDV za vstopne transakcije, ne omogoča ugotovitve, da se davžnemu zavezancu lahko prizna pravica do odbitka na podlagi ocen. Komisija opozarja, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene.(37) Torej je treba vrednost gradbenega materiala in gradbenih storitev, ki so jih v tistem času pritožniku zagotovili njegovi dobavitelji, razlikovati od vrednosti gradbenih objektov v času priprave izvedenskega mnenja, saj je v postopku v glavni stvari med obema časovnima obdobjema minilo deset let.

B. Uvodna pojasnila

62. Prvi?, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je Sodišče pristojno za razlago prava Unije le glede njegove uporabe v novi državi članici od dneva njenega pristopa k Evropski uniji.(38) Sodišče ni pristojno za razlago direktiv Unije o DDV, če se je zadevni davek pobiral v obdobju pred pristopom zadevne države članice.(39)

63. V obravnavani zadevi se sporna odmera davka nanaša na obdobje od 1. avgusta 2006 do 31. decembra 2009. Torej je Sodišče pristojno za zahtevano razlago določb prava Unije, kar zadeva njihovo uporabo v postopku v glavni stvari, od datuma pristopa Romunije k Evropski uniji, to je od 1. januarja 2007, izključeno pa je obdobje od 1. avgusta 2006 do 31. decembra 2006.

64. Drugi?, če pritožnik v pisnih stališjih kakor koli napeljuje (kot je navedeno v točki 33 zgoraj) na to, da bi moralo predložitveno sodišče upoštevati sodbo vrhovnega sodišča in pritožnikovo upravičenost do odbitka vstopnega DDV presoditi na podlagi izvedenskih mnenj, namesto da bi za razlago upoštevni določb prava Unije uporabilo?len 267 PDEU, želim napotiti na moje ugotovitve iz sklepnih predlogov v zadevi C. K. in drugi.(40) Tam sem navedel, da je Sodišče v sodbi Križan in drugi(41) odločilo, da pravilo nacionalnega prava, v skladu s katerim pravna presoja hierarhično višjega sodišča zavezuje drugo sodišče, temu ne more odvzeti možnosti, da Sodišču postavi vprašanja o razlagi vidikov prava Unije, na katere se nanaša taka pravna presoja.(42)

65. Tretji?, strinjam se s trditvami Komisije v zvezi s tem, da je vprašnji mogoče obravnavati skupaj. Menim, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba?lene 167, 168, 178 in 226 Direktive o DDV razlagati tako, da lahko davžni zavezanec, ki ni shranil računov, s katerimi bi lahko dokazal svojo pravico do odbitka DDV v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev, te transakcije dokaže z izvedenskim mnenjem, ki ga pripravijo sodni izvedenci predložitvenega sodišča, da se tako oceni vrednost gradbenega materiala in delovne sile v zvezi z zgraditvijo gradbenega objekta, pri čemer je treba upoštevati dejstvo, da je od trenutka, ko so bili zadevni novi gradbeni objekti predmet transakcij, preteklo precej časa.

66. Zdaj bom na podlagi navedenega odgovoril na vprašnji za predhodno odločanje.

C. Predlagani odgovor na vprašnji za predhodno odločanje

67. Na samem začetku želim zavriniti pritožnikove trditve, da je njegov položaj primerljiv s težavami, ki jih je Sodišče preučilo v sodbah Salomie in Oltean(43) ter Reisdorf(44).

68. Zadeva Salomie in Oltean se je nanašala na uporabo DDV za prodajo nepremičnin, izvedeno v Romuniji leta 2009. Tožeči stranki iz te zadeve sta od leta 2007 do leta 2009 izvedli več nepremičninskih transakcij, ki niso bile prijavljene, kot da so predmet DDV, vendar so davčni organi po opravljeni reviziji izdali odločbe o odmeri DDV, kar je pripeljalo do pravnega postopka med tožečima strankama in nacionalnim davčnim organom.(45)

69. Sodišče je v sodbi v tej zadevi navedlo, da kljub temu, da nacionalni davčni organi za nepremičninske transakcije niso sistematično uporabljali DDV, tožeči stranki napoloma še nista imeli natančnih zagotovil v smislu sodne prakse Sodišča, da se za zadevne nepremičninske transakcije ne bo pobiral DDV. Ob upoštevanju velikosti teh transakcij, ki so vključevale zgraditev in prodajo štirih gradbenih objektov s skupaj več kot 130 stanovanji, previden in preudaren gospodarski subjekt ni mogel razumno sklepati, da taka transakcija ni predmet DDV, če ni prejel ali vsaj skušal pridobiti izrecnih zagotovil v tem smislu od pristojnih davčnih organov.(46)

70. Vendar se v postopku v glavni stvari ne postavlja nikakršno vprašanje kršitve legitimnih pričakovanj. Navedbe Sodišča iz sodbe Salomie in Oltean v zvezi s previdnimi in preudarnimi gospodarskimi subjekti bi lahko namreč razumeli tako, da je z njimi podprto stališče romunske vlade in Komisije, ne pa pritožnikovo.

71. Sodišče je v sodbi Salomie in Oltean preučilo še vprašanje, ali Direktiva o DDV nasprotuje nacionalnim pravilom, s katerimi je zavrnjena pravica do odbitka „samo zato“, ker davčni zavezanec takrat, ko je izvedel upoštevne transakcije, ni bil identificiran kot zavezanec za DDV. Vendar v postopku v glavni stvari identifikacija za namene DDV ni upošteven element.(47)

72. Prav tako je mogoče od dejstev iz postopka v glavni stvari razlikovati tudi zadevo Reisdorf(48).

73. V navedeni zadevi je bila davčnemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka, ker je predložil kopije različnih računov, ne pa izvirnikov.(49) Zato se je ta zadeva nanašala na vprašanje, ali zahteva, da je treba za uveljavljanje pravice do odbitka imeti račun, ki je bila takrat določena v členu 18(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero,(50) državam članicam dovoljuje, da kot račun ne obravnavajo le izvirnika, ampak tudi druge dokumente, kot so indigo kopije, dvojniki ali fotokopije, ter ali je davčnemu zavezancu, ki nima več izvirnika računa, mogoče dovoliti, da pravico do odbitka vstopnega davka dokaže z drugimi sredstvi.

74. Na podlagi tega je bilo v sodbi Reisdorf ugotovljeno, da lahko davčni zavezanci, ki nimajo več računov, predložijo „druge tehtne dokaze“ za to, da se je transakcija, v zvezi s katero se zahteva odbitek, res zgodila.(51) Ta sodba se ne nanaša na vlogo izvedenskih mnenj v tem procesu.

75. Naj nadaljujem s sodno prakso Sodišča v zvezi z neizpolnjevanjem formalnih zahtev glede izdajanja računov, v kateri je Sodišče zagovarjalo pravico do odbitka vstopnega davka v okoliščinah, ki so vključevale različne nepravilnosti v zvezi z računom. Vendar se zdi, da se v sodni praksi v tem okviru ni jasno obravnaval neobstoj sploh kakršnih koli računov(52) ali kakršnih koli drugih ustreznih dokazil.

76. Zadeva Uszodaépít(53) se je na primer nanašala na spremembo vsebine računov in predložitev dodatnega obračuna. Zadeva Polski Trawertyn(54) se je nanašala na račun, ki je bil izdan pred vpisom te družbe v sodni register in pred njeno identifikacijo za namene DDV na ime bodočih družbenikov te družbe. V zadevi Idexx Laboratories Italia(55) se je obravnaval položaj, v

katerem dav?ni zavezanec v knjigo DDV ni vpisal nekaterih ra?unov v primeru postopka obrnjene dav?ne obveznosti.(56) Zadeva Senatex se je nanašala na popravek ra?una.(57)

77. V svojih sklepnih predlogih v zadevi Vámos(58) je generalni pravobranilec opozoril, da je bil „[v] zadevah, v katerih je Sodiš?e zavrnilo formalisti?ni pristop, [...] cilj zagotoviti, da so transakcije kljub *manjši procesni napaki* dav?nega zavezanca še vedno obdav?ene v skladu z njihovimi objektivnimi zna?ilnostmi. Države ?lanice ne smejo kaznovati dejstva, da niso strogo spoštovane formalne zahteve, na na?in, ki bi lahko spodkopal nevtralnost sistema, na primer z razli?nim obravnavanjem konkuren?nih podjetij ali tako, da postanejo neu?inkovite bistvene dolo?be Direktive o DDV.“(59)

78. Dalje poudarjam, da mora v skladu s ?lenom 242 Direktive o DDV vsak dav?ni zavezanec voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da sta mogo?a uporaba DDV in nadzor dav?nega organa. ?len 244 te direktive zahteva, da dav?ni zavezanci zagotovijo, da se shranijo kopije ra?unov, ki jih izdajo sami, in vsi ra?uni, ki so jih prejeli. ?len 250(1) te direktive dolo?a, da morajo dav?ni zavezanci predložiti obra?un DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izra?un davka, dolgovanega državi.(60)

79. Iz sodne prakse Sodiš?a namre? izhaja, da državam ?lanicam ni prepre?eno, da to, da se ne vodi knjigovodstvo, obravnavajo kot utajo davka.(61)

80. V postopku v glavni stvari je neizpolnitev formalne zahteve, to je nehranjenje ra?unov, pripeljala do zavrnitve pravice do odbitka, saj zaradi navedene neizpolnitve ni bilo mogo?e predložiti trdnega dokaza o tem, da so bile izpolnjene vsebinske zahteve.(62) Ne gre namre? toliko za neizpolnitev formalne zahteve, ampak prej za nezadostnost podatkov, potrebnih za ugotovitev, da so izpolnjene vsebinske zahteve.(63) Ali kot je pred kratkim pripomnil eden od generalnih pravobranilcev, „povsem logi?no“ je zavrniti pravico do odbitka vstopnega davka, ?e je kršitev formalnih zahtev „tako velika, da je zaradi nje onemogo?en ali ?ezmerno otežen nadzor nad izpolnjevanjem vsebinskih pogojev za pravico do odbitka“.(64)

81. To pomeni, da je postopek v glavni stvari primer enega od dveh odstopanj od prevlade vsebine nad formalnostmi (drugo odstopanje je sodelovanje pri dav?ni utaji).(65)

82. ?eprav ni mogo?e izklju?iti morebitnih okoliš?in, v katerih bi lahko izpolnjenost vsebinskih pogojev za odbitek vstopnega davka v primeru neobstoja ra?unov dokazali s sklicevanjem na izvedenska mnenja, o ?emer bi morale odlo?iti predložitveno sodiš?e,(66) menim, da v postopku v glavni stvari takih okoliš?in ni mogo?e ugotoviti.

83. Sodna praksa namre? potrjuje trditve romunske vlade in Komisije, ki navajata, da je v zvezi s tem treba kot dejavnik upoštevati dejstvo, da pritožnik ni pokazal niti minimalne skrbnosti pri shranjevanju upoštevanih ra?unov v zvezi z odbitkom vstopnega davka.(67) Enako velja za zamudo, saj je Sodiš?e že odlo?ilo, da lahko države ?lanice za pravico do odbitka vstopnega davka zaradi pravne varnosti dolo?ijo razumne ?asovne omejitve.(68) Dejstva iz postopka v glavni stvari je mogo?e razlikovati od dejstev iz nedavne sodbe Sodiš?a Volkswagen(69), in sicer z ve? vidikov, predvsem pa zato, ker pri tože?i stranki iz zadnjenavedene zadeve ni bilo mogo?e ugotoviti pomanjkanja skrbnosti, prav tako pa ni bilo nobenega dvoma o tem, da je imela pravico odbiti vstopni davek, saj je bilo mogo?e znesek dolo?iti na podlagi zapoznelih ra?unov.(70) Podobno je bila odbitnost vstopnega davka ugotovljena v zadevi Biosafe,(71) saj je bilo za dav?nega zavezanca objektivno nemogo?e, da bi uveljavljal svojo pravico, preden je drugi dav?ni zavezanec višje v dobavni verigi izvedel popravek DDV.

84. Zlasti pa ni? iz spisa zadeve, predloženega Sodiš?u, ne kaže na to, da bi lahko ob upoštevanju desetletnega obdobja, ki je preteklo, in dejstva, da niso na voljo nikakršni ra?uni ali

uporabni enakovredni dokumenti, z izvedenskim mnenjem natančno ponovno zabeležili vsako upoštevno transakcijo, v zvezi s katero se zahteva odbitek vstopnega davka.

85. Torej se v okoliščinah iz postopka v glavni stvari na načelo davčne nevtralnosti ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki naj bi ogrozil delovanje skupnega sistema DDV s tem, da v daljšem obdobju ni vodil knjigovodstva, kot se to zahteva na podlagi Direktive o DDV.(72)

V. Predlog

86. Sodišču tako predlagam, naj na vprašanji, ki ju je predložilo Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodišče v Albi Iulii, Romunija), odgovori:

Ob upoštevanju dejstev iz postopka v glavni stvari je treba člene 167, 168, 178 in 226 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da davčni zavezanec, ki ni shranil računov, s katerimi bi lahko dokazal svojo pravico do odbitka davka na dodano vrednost v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev, teh transakcij ne more dokazati z izvedenskim mnenjem, ki ga pripravijo sodni izvedenci predložitvenega sodišča, da se tako oceni vrednost gradbenega materiala in delovne sile v zvezi z zgraditvijo gradbenih objektov, pri čemer je treba upoštevati dejstvo, da je od trenutka, ko so bili zadevni novi gradbeni objekti predmet transakcij, preteklo precej časa.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca G. Slynnja v zadevi Jeunehomme in EGI(zadevi 123/87 in 330/87, EU:C:1998:274, str. 4534).

4 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, točka 34).

5 Glej na primer sodbi z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47), in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točki 40 in 41 ter navedena sodna praksa).

6 Glej na primer sodbo z dne 30. septembra 2010, Uszodaépt? (C-392/09, EU:C:2010:569).

7 Glej na primer sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens(C-8/17, EU:C:2018:249).

8 Uradni list Romunije, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003, kakor je bil pozneje spremenjen in dopolnjen, v različici, veljavni od 1. januarja 2007.

9 Uradni list Romunije, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004, kakor je bil pozneje spremenjen in dopolnjen, v različici, veljavni od 1. januarja 2007.

10 Naj pripomnim, da lahko države članice v skladu s členom 181 Direktive o DDV davčnim zavezancem, ki nimajo računa, izdanega v skladu s členi od 220 do 236, dovolijo, da za svoje pridobitve blaga znotraj Skupnosti kljub temu opravijo odbitek. To ne velja za prejete storitve. Za razpravo glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, točka 77).

11 Pritožnik se sklicuje na sodbo z dne 1. marca 2012, Polski Trawertyn(C-280/10, EU:C:2012:107, točka 40). Glej novejši sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de

Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ka 29 in navedena sodna praksa), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

12 V zvezi s tem pritožnik navaja sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ke od 56 do 58). Glej novejši sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ke 27, 28 in 30 ter navedena sodna praksa), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ke 28, 30 in 31 ter navedena sodna praksa).

13 Sodba z dne 9. julija 2015 (C?183/14, EU:C:2015:454).

14 Sodba z dne 5. decembra 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).

15 Sodba z dne 5. decembra 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, to?ka 30).

16 Romunska vlada napotuje na sodbo z dne 6. aprila 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, to?ki 18 in 19).

17 V zvezi s tem romunska vlada napotuje med drugim na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 29). Glej tudi novejšo sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ki 32 in 33).

18 Romunska vlada napotuje na sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, to?ka 32).

19 Romunska vlada napotuje na sodbi z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, to?ki 31 in 32), in LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, to?ki 35 in 36).

20 Romunska vlada napotuje na sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 27), in sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (EU:C:2016:101, to?ka 34). Glej tudi to?ke od 36 do 39 teh sklepnih predlogov v zvezi z vlogo ra?una, kar zadeva odbitek vstopnega DDV.

21 Romunska vlada med drugim napotuje na sodbo z dne 1. marca 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, to?ka 43).

22 Romunska vlada napotuje na sodbi z dne 27. septembra 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, to?ka 31), in z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, to?ka 39). Glej novejšo sodbo z dne 7. marca 2013, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ka 35).

23 Romunska vlada napotuje na sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, to?ka 71), in z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, to?ka 39).

24 Romunska vlada napotuje na sodbe z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 40); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 47), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C?271/12, EU:C:2013:297, to?ke od 25 do 36). Glej novejšo sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ki 32 in 33 ter navedena sodna praksa).

25 Romunska vlada napotuje na sodbo z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

- 26 Romunska vlada napotuje na sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 62).
- 27 Komisija napotuje na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 26). Glej novejši sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ki 27 in 29 ter navedena sodna praksa), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).
- 28 Komisija napotuje na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 27). Glej tudi sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ka 28 in navedena sodna praksa), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ka 30).
- 29 V zvezi z goljufijami Komisija napotuje na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?274/14, EU:C:2015:719, to?ki 47 in 48). Poleg tega glej sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ka 38 in navedena sodna praksa), ter z dne 7. marca 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ki 36 in 40 ter navedena sodna praksa).
- 30 Komisija napotuje na sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ki 58 in 59).
- 31 Komisija navaja sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 46). Glej tudi sodbo z dne 7. marca 2013, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ka 35 in navedena sodna praksa).
- 32 Komisija napotuje na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 28). Glej tudi sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ka 31 in navedena sodna praksa), ter z dne 7. marca 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, to?ka 39 in navedena sodna praksa).
- 33 Komisija napotuje na sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 41). Glej tudi sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ki 32 in 33).
- 34 Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ki 27 in 30).
- 35 Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 46).
- 36 Komisija navaja sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740).
- 37 Komisija napotuje na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 45).
- 38 Glej na primer sodbi z dne 15. aprila 2010, CIBA (C?96/08, EU:C:2010:185, to?ka 14 in navedena sodna praksa), in sklep z dne 11. maja 2017, Exmitiani (C?286/16, neobjavljen, EU:C:2017:368, to?ka 12 in navedena sodna praksa). Na to sta v pisnih stališ?ih opozorili romunska vlada in Komisija.
- 39 Glej na primer sklep z dne 11. maja 2017, Exmitiani, (C?286/16, neobjavljen, EU:C:2017:368, to?ka 13 in navedena sodna praksa).

- 40 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca E. Tancheva (C?578/16 PPU, EU:C:2017:108, to?ka 34).
- 41 Sodba z dne 15. januarja 2013(C?416/10, EU:C:2013:8).
- 42 Sodba z dne 15. januarja 2013, Križan in drugi(C?416/10, EU:C:2013:8, to?ka 68).
- 43 Sodba z dne 8. julija 2015 (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 44 Sodba z dne 5. decembra 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 45 Sodba z dne 8. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ke od 19 do 24).
- 46 Sodba z dne 8. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ke od 47 do 49).
- 47 Sodba z dne 8. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ke od 62 do 65).
- 48 Sodba z dne 5. decembra 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 49 Sodba z dne 5. decembra 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, to?ka 9).
- 50 UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.
- 51 Sodba z dne 5. decembra 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, to?ka 29).
- 52 Naj pripomnim, da se je sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), nanašala na položaj, v katerem dav?ni zavezanec sam ni mogel predložiti nobenih ra?unov za odbitek vstopnega davka, vendar je želel v isti namen kot dokazilo predložiti ra?une tretje strani.
- 53 Sodba z dne 30. septembra 2010 (C?392/09, EU:C:2010:569).
- 54 Sodba z dne 1. marca 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107).
- 55 Sodba z dne 11. decembra 2014 (C?590/13, EU:C:2014:2429).
- 56 Naj pripomnim, da se za predložitev ra?unov in odbitek vstopnega davka v postopku obrnjene dav?ne obveznosti uporabljajo samostojna pravila, ki jih v postopku v glavni stvari ni mogo?e upoštevati. Glej na primer sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie(C?424/12, EU:C:2014:50), in z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia(C?590/13, EU:2014:2429, to?ka 38). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, to?ki 81 in 82).
- 57 Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).
- 58 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Vámos(C?566/16, EU:C:2017:895), sodba še ni izdana.
- 59 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Vámos(C?566/16, EU:C:2017:895, to?ka 47). Moj poudarek.
- 60 Glej na primer sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Fontana

(C-648/16, EU:C:2018:213, točka 32), sodba še ni izdana.

61 Na primer sodba z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, točka 39 in navedena sodna praksa). Opozoriti je treba še na obveznosti držav članic, ki izhajajo iz člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU ter členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV. Glej sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 47).

62 Glej na primer sodbo z dne 19. oktobra 2017, SC Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 42).

63 Glej na primer sodbo z dne 7. marca 2018, Dobres (C-159/17, EU:C:2018:161, točka 35 in navedena sodna praksa): „[z]avrnitev priznanja pravice do odbitka je bolj odvisna od neobstoja podatkov, potrebnih za ugotovitev, da so te vsebinske zahteve izpolnjene, kot pa od neupoštevanja formalne zahteve“.

64 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413, točka 39). Glej tudi sodbo z dne 7. marca 2017, Dobres (C-159/17, EU:C:2018:161, točka 35 in navedena sodna praksa).

65 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, točki 80 in 81). Glej tudi sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točke od 43 do 46).

66 Sodba z dne 7. marca 2018, Dobres (C-159/17, EU:C: 2018:161, točka 38).

67 Na primer sodbi z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točki 47 in 51), in z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 43).

68 Glej na primer sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 33 in navedena sodna praksa).

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

70 Kot je v sklepnih predlogih v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 69) pripomnil generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona, je bil to pravzaprav primer zapoznelega plačila DDV.

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

72 Glej po analogiji z izključitvijo pravice do odbitka v primeru davčne utaje sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:604, točka 58).