

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 4. junija 2020(1)

Zadeva C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.

proti

Minister Finansów

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predlog za sprejetje predhodne odlobe – Davna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člena 90 in 185 – Zmanjšanje davne osnove – Celotno ali delno neplačilo – Pogoji neinsolventnosti in nelikvidacije prejemnika storitev – Ustrezen popravek začetnega odbitka – Trenutek popravka“

I. Uvod

1. Pod katerimi pogoji lahko davni zavezanec popravi svoj davni dolg, če ni prejel plačila od svojega pogodbenega partnerja? To je v bistvu vprašanje, s katerim se Sodišče vedno znova ukvarja.(2) Vprašanje odpira temeljno problematiko posrednega davnega sistema, zlasti če sta udeleženi dve podjetji. S popravkom davnega dolga izvajalca se namreč ujema popravek že izvršenega odbitka vstopnega davka prejemnika storitev. Do zadnjega pa redno ne pride, če je prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti ali pa je celo že bila opravljena njegova likvidacija. V tem primeru država ostane praznih rok.

2. Poljski zakonodajalec to tveganje izpada davnih prihodkov izključuje s tem, da popravek davnega dolga izvajalca dopušča, le če prejemnik storitev v trenutku popravka še ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Izvajalec s tem nosi tveganje dolgovanja davka, ki ga sploh ni mogel pobrati. Sodišče mora odločiti, ali je to združljivo z njegovo funkcijo „pobiralca davka za državo“.(3)

3. Legitimni interes Poljske in Unije glede preprečitve izpada DDV pa se lahko upošteva tudi na drugačen način. Zato bi bilo dobro, da bi Sodišče ta predlog za sprejetje predhodne odločbe izrabilo za to, da bi podalo tudi stališče glede trenutka popravka odbitka vstopnega davka pri prejemniku storitev, če ta za te do sedaj še ni plačal in torej sploh ni obremenjen z DDV.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije določajo členi 73, 90, 184, 185 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).⁽⁴⁾

5. Člen 73 Direktive o DDV določa davčno osnovo:

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

6. Člen 90 Direktive o DDV določa naknadno spremembo davčne osnove in pravne posledice za izvajalca:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

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

7. Člena 184 in 185 Direktive o DDV se nanašata na popravek odbitka prejemnika storitev v primeru naknadnih sprememb. Člen 184 določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

8. 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.“

9. V členu 273 Direktive o DDV so določene možnosti držav članic za preprečevanje utaj in podobno:

„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. Poljsko pravo

10. Te določbe prava Unije so bile v poljsko pravo prenesene z Ustawo o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve; Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054 s spremembami; v nadaljevanju: ZDDV) z dne 11. marca 2004.

11. Člen 89a ZDDV določa:

„(1) Davčni zavezanec lahko v primeru terjatev, za katere je bilo izkazano, da verjetno niso izterljive, popravi davčno osnovo in znesek davka, dolgovanega iz naslova dobave blaga ali opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju. Popravek zadeva tudi davčno osnovo in znesek davka, ki se nanaša na del terjatve, za katerega je bilo izkazano, da verjetno ni izterljiv.

(1a) Šteje se, da je izkazano, da terjatev verjetno ni izterljiva, če ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena v 150 dneh od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.

(2) Določba iz odstavka 1 se uporabi, če so izpolnjeni ti pogoji:

1. dobava blaga ali opravljanje storitev se izvede za davčnega zavezanca iz člena 15(1), registriranega kot dejavni zavezanec za DDV, ki ni v postopku zaradi insolventnosti ali postopku likvidacije;

[...]

3. na dan pred dnevom predložitve davčnega obračuna, v katerem se opravi popravek iz odstavka 1:

(a) sta upnik in dolжник davčnega zavezanca, registrirana kot dejavna zavezanca za DDV,

(b) dolжник ni v postopku zaradi insolventnosti ali postopku likvidacije;

[...]

5. od datuma izdaje računa, iz katerega je razvidna terjatev, nista minili dve leti, šteti od konca leta, v katerem je bil račun izdan;

(3) Popravek iz odstavka 1 se lahko opravi v obračunu za obdobje, v katerem se šteje za izkazano, da terjatev verjetno ni izterljiva, če do dneva, ko upnik predloži davčni račun za to obdobje, terjatev ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena.

(4) Če je bila po predložitvi davčnega obračuna, v katerem je bil opravljen popravek iz odstavka 1, terjatev kakor koli poravnana ali odsvojena, mora upnik davčno osnovo in znesek dolgovanega davka povečati v obračunu za obdobje, v katerem je bila terjatev poravnana ali odsvojena. Če je poravnani del terjatve, se davčna osnova in znesek dolgovanega davka povečata v obsegu, ki se nanaša na ta del.

(5) Upnik mora ob predložitvi davčnega obračuna, v katerem opravi popravek iz odstavka 1, o tem popravku obvestiti vodjo davčnega urada, ki je zanj pristojen, ter mu sporočiti zneske popravka in podatke o dolžniku.

[...]

(7) Določbe iz odstavkov od 1 do 5 se ne uporabijo, če sta upnik in dolžnik v razmerju iz člena 32, od (2) do (4).

(8) Minister, pristojen za javne finance, z uredbo določi vzorec obvestila iz odstavka 5, [...]“.

12. Člen 89b ZDDV določa:

„1. Če terjatev, ki izhaja iz računa, s katerim je izkazana dobava blaga ali opravljanje storitev na nacionalnem ozemlju, ni poravnava v roku 150 dni od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu, mora dolžnik odbiti znesek davka, ki izhaja iz tega računa, popraviti v obračunu za obdobje, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.

1a. Določba iz odstavka 1 se ne uporabi, če dolžnik terjatev poravnava najpozneje zadnji dan obračunskega obdobja, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo te terjatve.

[...]

2. Če je v roku 150 dni od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu, poravnani del terjatve, se popravek nanaša na znesek vstopnega davka, ki se nanaša na neporavnani del terjatve. Ustrezno se uporabi določba odstavka 1a.

[...]

4. Če je terjatev poravnana po izvedbi popravka iz odstavka 1, lahko davčni zavezanec v obračunu za obdobje, v katerem je bila terjatev poravnana, znesek vstopnega davka poveča za znesek davka iz odstavka 1. V primeru poravnave dela terjatve se lahko vstopni davek poveča za znesek, ki se nanaša na ta del.

[...]

6. Če se ugotovi, da je davčni zavezanec kršil obveznost iz odstavka 1, vodja davčnega urada ali organ davčnega nadzora odmeri dodatno davčno obveznost v višini 30 % zneska davka, razvidnega iz neplačanih računov, ki ni bil popravljen v skladu z odstavkom 1. Fizičnim osebam, ki v zvezi s tem dejanjem odgovarjajo za davčni prekršek ali davčno kaznivo dejanje, se dodatna davčna obveznost ne odmeri.“

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

13. Spor, iz katerega izhaja predlog za sprejetje predhodne odločbe, temelji na vlogi družbe E. Sp. z o.o. (tožeča stranka v postopku v glavni stvari; v nadaljevanju: tožeča stranka), s katero je Minister Finansów (minister za finance, Poljska) zaprosila za izdajo zavezujoče informacije.

14. Tože?a stranka je registrirani dejavni zavezanec za DDV. Opravlja odpla?ne storitve dav?nega svetovanja, med drugim za tuje gospodarske subjekte. Tože?a stranka je enemu izmed njih izdala ra?un z obra?unanim DDV za opravljene storitve dav?nega svetovanja, obdav?enih na nacionalnem ozemlju. Njena stranka je bila v ?asu opravljanja storitev registrirana kot dejavni zavezanec za DDV in ni bila v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Tože?a stranka do vložitve vloge za izdajo zavezujo?e informacije ni prejela pla?ila, za katero je izdala ra?un. Od izdaje ra?una še nista pretekli dve leti. Navedeni rok pla?ila pa je bil prekora?en za ve? kot 150 dni.

15. V ?asu vložitve vloge za izdajo zavezujo?e informacije je bil dolžnik terjatve še registriran kot dejavni zavezanec za DDV, vendar pa se je medtem že za?el postopek likvidacije. Tože?a stranka je v vlogi za izdajo zavezujo?e informacije želela izvedeti, ali se lahko glede na ta položaj popravi dav?na osnova in s tem davek, dolgovan na nacionalnem ozemlju zaradi opravljanja storitev.

16. Minister Finansów je z odlo?bo z dne 12. januarja 2015 ugotovil, da to ni mogo?e. To odlo?itev je obrazložil s tem, da v skladu s ?lenom 89a(2), to?ka 3, ZDDV okoliš?ina, da je dolžnik terjatve v postopku likvidacije, nasprotuje popravku dav?ne osnove in s tem dolgovanega davka. Ker naj bi bila dolo?ba ?lena 90 Direktive o DDV za države ?lanice fakultativna, naj ?len 89a ZDDV ne bi bil v nasprotju s ?lenom 90 Direktive o DDV.

17. Tože?a stranka je zoper njo vložila tožbo na Wojewódzki S?d Administracyjny w Szczecinie (upravno sodiš?e vojvodstva v Szczecinu, Poljska). Proti zavrnilni sodbi je tože?a stranka vložila kasacijsko pritožbo. Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) je prekinilo postopek in Sodiš?u v okviru postopka predhodnega odlo?anja na podlagi ?lena 267 PDEU predložilo ti dve vprašanji:

„1. Ali je v skladu z dolo?bami Direktive 2006/112 – zlasti ?lenom 90(2) te direktive – ob upoštevanju na?el dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti dopustno, da se v nacionalnem pravu možnost znižanja dav?ne osnove v primeru delnega ali celotnega nepla?ila omeji na podlagi dolo?enega dav?nega statusa dolžnika in upnika?

2. Natan?neje, ali pravo Unije ne nasprotuje temu, da se v nacionalnem pravu dolo?i ureditev, v skladu s katero je uporaba ,olajšave za slabe dolgove‘ mogo?a, ?e na datum izvedbe storitve/dobave blaga in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja te olajšave podan popravek dav?nega obra?una:

- dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije,
- sta upnik in dolžnik registrirana kot dejavna zavezanca za DDV?“

18. V postopku pred Sodiš?em so tože?a stranka, Poljska in Evropska komisija predložile pisna stališ?a.

IV. Pravna presoja

A. Vprašanji za predhodno odlo?anje

19. Predložitveno sodišče želi z obema vprašanjema, na kateri se lahko, kakor meni tudi Komisija, odgovori skupaj, izvedeti, kako je treba razlagati člen 90 Direktive o DDV. Konkretno želi izvedeti, ali ta določba nasprotuje določbi, kakršna je tista v členu 89a ZDDV. V skladu z zadnjenavedeno določbo davčne osnove v primeru insolventnosti prejemnika storitev oziroma če ta ni registriran, ni mogoče popraviti kljub neplačilu dogovorjenega zneska.

20. V delu, v katerem se vprašanji sodišča nanašata na to, da dolжник terjatve (to pomeni prejemnik storitev) v trenutku popravka ni več registriran kot dejavni davčni zavezanec, sta vprašanji hipotetični in zato nista dopustni.⁽⁵⁾ Glede na dejansko stanje, sporoteno Sodišče, je bil dolжник tožene stranke tako v času opravljanja storitve kot tudi v času vložitve vloge registriran kot dejavni davčni zavezanec. Vprašanji sta dopustni le v delu, v katerem se nanašata na to, da je prejemnik storitev že v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije.

21. Odgovor na ti vprašanji je predvsem odvisen od namena člena 90 Direktive o DDV (glej razdelek B). Ta člen omejuje možnosti držav članic glede omejitve popravka davčne osnove. Tudi če je Sodišče v eni sodbi enkrat odločilo, da člen 90(2) Direktive o DDV državam članicam v primeru neplačila kupnine dopušča, da odločijo, „ali [...] tako znižanje v tem položaju ni dovoljeno“,⁽⁶⁾ je ta odločitev doživela nadaljnji razvoj v poznejših sodbah⁽⁷⁾ (glej razdelek C). V tem pogledu morajo države članice omejitve popravka davčne osnove prek davčnega zavezanca, ki je izvajalec, vedno utemeljiti (glej razdelek D).

22. Ob podrobnejši obravnavi pa je za predložitveno sodišče predvsem bistveno vprašanje, ali in kako lahko nacionalni zakonodajalec na način, ki je v skladu s pravom Unije, prepreči sistemsko pogojeno tveganje izpada prihodkov iz DDV v primeru neplačila in poznejše insolventnosti prejemnika storitev. V zvezi s tem se bo dodatno obravnaval še člen 185 Direktive o DDV (glej razdelek E).

B. Namen popravka davčne osnove

23. V izhodiščni točki verjetno obstaja enotno stališče: res je, da DDV dolguje podjetje, ki je izvajalec. Vendar pa obstaja ustaljena sodna praksa Sodišča, da je DDV posredna trošarina, ki jo mora kriti končni potrošnik.⁽⁸⁾ Podjetje, ki je davčni zavezanec, v tem pogledu deluje le kot „pobiralec davka za državo in v interesu državne blagajne“. ⁽⁹⁾ Davčni dolg podjetja, ki je izvajalec, ima torej zgolj tehnično funkcijo, ki izhaja izključno iz posredne oblike pobiranja DDV.

24. V materialnem pogledu naj se z DDV kot splošno trošarino ne bi obdavčilo podjetje, ki je izvajalec, temveč zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi.⁽¹⁰⁾ To posebej jasno ponazarja določba člena 73 Direktive o DDV. V skladu z njo davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga „je prejel ali ga bo prejel“ dobavitelj ali izvajalec storitev (to pomeni izvajalec).

25. Sodišče⁽¹¹⁾ je dosledno večkrat izrecno odločilo, da „znesek, ki predstavlja davčno osnovo za DDV, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne sme biti višji od plačila, ki ga je dejansko plačal končni potrošnik in na podlagi katerega se je obračunal DDV, ki ga ta na koncu nosi“.

26. Če podjetje, ki je izvajalec, od prejemnika storitev ne prejme plačila, torej materialno tudi ne dolguje DDV. Razlog za obremenitev z DDV ni podan, kajti podjetnik na koncu svoje dobave ali siceršnje storitve ni opravil za plačilo v smislu člena 2 Direktive o DDV.

27. V tem pogledu ni utemeljena bojazen predložitvenega sodišča, da bi v primeru popravka davčne osnove pri neplačilu cene prišlo do neobdavčene končne potrošnje. Brez plačila – ob neupoštevanju fikcij iz členov 16 in 26 Direktive o DDV – tudi ni obdavčljive „končne potrošnje“,

saj prejemnik za to ni porabil nobenega premoženja.

28. Od tega materialnega razloga za obremenitev je treba razlikovati na?in obdav?enja. V skladu s ?lenom 63 Direktive o DDV obveznost obra?una DDV nastane že tedaj, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Pri tem ni odlo?ilno, ali je prejemnik protistoritev pla?al (tako imenovano na?elo „naj“). Ta na?in nastanka obveznosti obra?una DDV jasno temelji na domnevi, da je po dobavi ali siceršnji opravljeni storitvi tudi dogovorjeno pla?ilo obi?ajno opravljeno v primernem roku.

29. ?e pa se v materialnopravnem smislu obdav?i le *dejanski* izdatek prejemnika za blago ali storitve, na?in obdav?enja pa izhaja iz *dogovorjenega* izdatka, je treba oba sistema v nekem trenutku uskladiti. To zagotavlja ?len 90(1) Direktive o DDV s tem, da je treba prvotno nastali dav?ni dolg podjetja, ki je opravil dobavo ali storitev, ustrezno popraviti.

30. Zato je z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a v skladu, da je ?len 90(1) Direktive o DDV izraz temeljnega na?ela Direktive o DDV, na podlagi katerega dav?no osnovo tvori dejansko prejeta pla?ilo. Iz tega na?ela izhaja, da dav?na uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel dav?ni zavezanec.(12)

31. ?len 90(1) Direktive o DDV je torej potrebna protiutež na?inu obdav?enja, dolo?enemu v ?lenu 63 Direktive o DDV (tako imenovanemu na?elu „naj“).(13) Državo ?lanico zavezuje k ustreznemu zmanjšanju dav?ne osnove.(14)

C. Neobstoj možnosti držav ?lanic, da v primeru nepla?ila izklju?ijo zmanjšanje dav?ne osnove

32. Sodiš?e je že v sodbi Goldsmiths dosledno odlo?ilo, da mora biti odstopanje od tega temeljnega na?ela iz ?lena 90(1) Direktive o DDV utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih na podlagi ?lena 90(2) Direktive o DDV sprejmejo države ?lanice, ne izni?ijo cilja dav?nega usklajevanja.(15)

33. Sodiš?e pa je v sodbi Almos Agrárk?lkereskedelmi – na katero se sklicujeta predložitveno sodiš?e in predvsem Poljska – navedlo, da se dav?ni zavezanci ne morejo na podlagi ?lena 90(1) Direktive o DDV sklicevati na pravico do zmanjšanja dav?ne osnove za DDV v primeru nepla?ila cene, ?e se je zadevna država ?lanica odlo?ila za uporabo odstopanja iz ?lena 90(2) navedene direktive.(16) V tej sodbi je sedmi senat dalje navedel, da je bil namen Direktive o DDV državam ?lanicam „prepustiti izbiro, da se odlo?ijo, ali se v položaju nepla?ila nabavne cene [...] podeljuje pravica do ustreznega zmanjšanja dav?ne osnove ob pogojih, ki jih dolo?ijo, ali pa tako znižanje v tem položaju ni dovoljeno“.(17)

34. Kakor pa je Sodiš?e navedlo že v sodbi Di Maura(18) in poznejših sodbah,(19) se navedena sodba ne sme razumeti tako, da bi države ?lanice lahko izklju?ile vsako zmanjšanje dav?ne osnove za DDV.

35. ?len 90(2) Direktive o DDV državam ?lanicam sicer omogo?a, da v primeru celotnega ali delnega nepla?ila lahko odstopajo od ?lena 90(1). Iz zakonodajnega gradiva glede vsebinsko enake dolo?be predhodnice pa po eni strani izhaja, da je bila ta možnost dolo?ena le zaradi prepre?evanja zlorab.(20) Po drugi strani ta možnost odstopanja – kakor je Sodiš?e že razsodilo –(21) v primeru celotnega ali delnega nepla?ila temelji zgolj na tem, da je lahko nepla?ilo protivrednosti v nekaterih okoliš?inah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi ?lanici težko preveriti ali pa je zgolj za?asno.

36. Iz tega izhaja, da mora biti izvrševanje te možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države ?lanice za njeno izvajanje, ne izni?ijo cilja dav?nega usklajevanja, ki se

uresni?uje z Direktivo o DDV.(22) Iz tega tudi izhaja, da možnost odstopanja državam ?lanicam ne dopuša, da v primeru nepla?ila preprosto izklju?ijo zmanjšanje dav?ne osnove za DDV.(23)

37. Priznanje možnosti državam ?lanicam, da izklju?ijo vsakršno zmanjšanje dav?ne osnove za DDV, bi bilo poleg tega v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV. Iz tega na?ela zlasti izhaja, da je treba podjetnika kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, za katere se pla?a DDV.(24) Poleg tega, kakor sem že navedla v mojih sklepnih predlogih v zadevi Di Maura,(25) je treba upoštevati tudi temeljne pravice dav?nega zavezanca, ki je izvajalec. Poseg v te pravice je dopusten le na na?in, ki je sorazmeren (?len 52(1), drugi stavek, Listine).(26)

38. Iz sodne prakse Sodiš?a je pri tem mogo?e razbrati dolo?eno razlikovanje, ali in kako je omejitev popravka dav?ne osnove v smislu ?lena 90 Direktive o DDV mogo?e utemeljiti. Sodiš?e namre? lo?uje med materialnimi vidiki (za odstopanja(27) v smislu ?lena 90(2) Direktive o DDV) in formalnimi vidiki (za pogoje(28) v smislu ?lena 90(1) Direktive o DDV). Pri tem pa morajo biti tako odstopanja kot tudi pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice, sorazmerni.(29)

39. Materialno odstopanje v primeru nepla?ila cene se mora pri tem nujno nanašati na negotovost, „ali protivrednost ni bila pla?ana oziroma ali je nepla?ilo le za?asno“.(30)

40. V formalnem pogledu pa se lahko nasprotno dolo?ijo splošnejši pogoji, ki zagotavljajo pravilno pobiranje davka in prepre?ujejo utaje. V tem pogledu je Sodiš?e na primer že razsodilo, da sta potrdilo prejemnika storitev o prejetju popravka ra?una(31) ali sporo?ilo prejemniku storitev o nameravanem popravku dav?ne osnove(32) na?eloma lahko možna pogoja za zmanjšanje lastnega dav?nega dolga.

D. Utemeljitev omejitve popravka dav?ne osnove

41. V obravnavanem primeru je poljski zakonodajalec za popravek dav?ne osnove (in s tem tudi dav?nega dolga) podjetja, ki je izvajalec, dolo?il pogoj, da je prejemnik storitev tako v trenutku opravljanja storitev kot tudi na dan pred dnevom predložitve popravka dav?nega obra?una še vedno registrirani dav?ni zavezanec, ki ni ne v postopku zaradi insolventnosti ne v postopku likvidacije.

42. O?itno je, da to ni le formalni, splošni pogoj za to, da dav?ni zavezanec, ki je izvajalec, popravi dav?no osnovo. Ta po eni strani na ta element sploh nima nobenega vpliva, kar je že razlog za to, da se ne more šteti za golo formalnost. Po drugi strani ta zahteva *per se* izklju?uje popravek dav?ne osnove, ?e se dobave ali storitve opravijo za podjetje, ki sicer še obstaja, vendar pa je v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije.

43. Direktiva o DDV pa izhaja iz dav?ne obveznosti za take dobave in storitve. Temu ustrezno ?len 90 Direktive o DDV kot temeljno na?elo (v zvezi s tem zgoraj to?ka 30) izhaja iz možnosti popravka dav?ne osnove za take dobave in storitve, ki v celoti ali delno niso bile pla?ane. Izklju?itev te možnosti za take dobave in storitve torej ni – druga?e, kakor meni Poljska – zgolj formalni pogoj, temve? materialno odstopanje.

44. To materialno odstopanje bi se moralo, da bi bilo dopustno, v primeru nepla?ila cene torej nanašati na negotovost, „ali protivrednost ni bila pla?ana oziroma ali je nepla?ilo le za?asno“.(33) Za to pa ne gre v obravnavanem primeru.

45. Podobno, kot je Sodiš?e že navedlo v zadevi A?PACK CZ s. r. o.,(34) in kakor tudi ustrezno poudarja Komisija, je dejstvo, da je prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti, nasprotno okoliš?ina, ki lahko potrjuje dokon?nost nepla?ila. Enako velja za dejstvo, da je

prejemnik storitev v postopku likvidacije. Omejitev popravka davčne osnove v primerih, v katerih je domala zanesljivo, da bo dogovorjeno plačilo tudi dokončno izostalo, torej ni niti mogoča niti sorazmerna.

46. To še toliko bolj velja, ker je v skladu s poljskim pravom osnovni pogoj za popravek davčne osnove rok 150 dni, v katerem kljub zapadlosti ni prišlo do plačila. Na vprašanje, ali se ve kot petmesečno vnaprejšnje financiranje DDV vsekakor lahko šteje za sorazmerno, na tem mestu ni treba odgovoriti. Kajti v primeru, v katerem 150 dni ni prišlo do plačila in je prejemnik storitev že v postopku likvidacije, ni nobene negotovosti več glede tega, da je neplačilo dokončno.

47. Poleg tega tudi ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje utaj, ne smejo presežiti tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.⁽³⁵⁾ Kakor je že razsodilo Sodišče, objektivna odgovornost davčnega zavezanca od določenega ključnega dne (v obravnavanem primeru od začetka postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije) presega tisto, kar je nujno potrebno za ohranitev pravic državne blagajne.⁽³⁶⁾ Za objektivno odgovornost pa bi šlo, če davčni zavezanec, ki je izvajalec, svojega davčnega dolga ne bi mogel popraviti kljub neplačilu.

48. Poleg tega ni razvidno, kako bi omejitev popravka davčnega dolga od nastopa določenega dogodka, na katerega podjetje, ki je izvajalec, nima nobenega vpliva, lahko bila primerna za preprečevanje zlorab v zvezi z DDV.

49. Člen 90 Direktive o DDV torej državam članicam ne dopušča, da popravek davčnega dolga davčnega zavezanca, ki je izvajalec, izključijo zato, ker je prejemnik storitev v trenutku opravljanja storitev ali v trenutku popravka že v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije.

E. Preprečitev tveganja izpada davčnih prihodkov

50. Osnovni namen poljskega zakonodajalca – na kar opozarja predložitveno sodišče – je v bistvu preprečitev tveganja izpada davčnih prihodkov zaradi zmanjšane plačilne sposobnosti prejemnika storitev. Argumenti Poljske v obravnavanem postopku gredo torej v bistvenem v smeri delovanja sistema DDV in varstva finančnih interesov Poljske in tudi Unije.

51. Gre za običajno težavo mnogih držav. Kdo nosi tveganje insolventnosti prejemnika storitev v zvezi z DDV – država ali izvajalec? Če je namreč prejemnik storitev tudi davčni zavezanec, potem sprememba davčne osnove pri izvajalcu pravzaprav v skladu s členom 185 Direktive o DDV vodi do popravka vstopnega davka pri prejemniku storitev. Tudi ta mora popraviti neupravičen odbitek vstopnega davka – ki ustreza popravljenemu davčnemu dolgu izvajalca. Država ima v tem primeru davčno terjatev v razmerju do prejemnika storitev.

52. Ta mehanizem pa odpove, če je prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Praviloma v tem primeru ni več na voljo dovolj denarnih sredstev, da bi se državi vrnil že uveljavljani znesek odbitka. Predložitveno sodišče celo meni, da to, da izvajalec popravi davčni dolg, „nedopustno posega v postopek zaradi insolventnosti“. Na tak način naj bi se na stroške državne blagajne poplačal upnik dolžnika in nadomestil z državo. To opisuje tveganje izpada davčnih prihodkov države članice, čeprav ta argumentacija v pretežnem delu ni prepričljiva. Tudi izvajalec ni poplačan. Njegova terjatev izpade prav tako, kakor izpadejo tudi terjatve drugih upnikov. Le država pristopi kot upnik glede zahtevka v zvezi s popravkom vstopnega davka, ki pa je večinoma brez vrednosti.

53. To tveganje izpada davčnih prihodkov oziroma ogrožanje finančnih interesov Unije in Poljske pa izvira zgolj iz zelo dobesedne razlage člena 167 Direktive o DDV. Ta člen pravico

prejemnika storitev do odbitka glede na besedilo veže le na nastanek davčnega dolga izvajalca. Zato se prejemniku storitev pravica do odbitka priznava že *pred* plačilom (tako imenovani takojšnji odbitek).(37)

54. Za to, da bi tveganje izpada davčnih prihodkov države ostalo v razumnih mejah in da bi se upošteval interes držav članic in Unije glede učinkovitega pobiranja DDV, je treba izhajati iz tega takojšnjega odbitka. Države članice imajo namreč možnost, da odbitek v primeru neplačila protistoritve v primernem roku popravijo, namesto da se obrnejo na prejemnika storitev kot „poroka, ki v primeru insolventnosti jamči za izpad davčnih prihodkov“.

55. Določba člena 167 Direktive o DDV namreč izhaja iz ideje, da bo prejemnik dobave ali storitve to tudi v primernem roku plačal, tako da bo v primernem roku tudi obremenjen z vstopnim davkom. Domneva se torej obremenitev z DDV v primernem roku. Iz besedila pa nasprotno ne izhaja, ali naj razbremenitev z odbitkom vstopnega davka traja tudi več let brez obremenitve z DDV.

56. Zадnjenavedeno bi bilo tudi v nasprotju z namenom odbitka. Odbitek namreč le omogoča, da davčni zavezanec odbije zneske, ki jih je *plačal* svojim dobaviteljem iz naslova DDV v zvezi z ustrežno transakcijo.(38) Pred takim plačilom obremenitve še ni(39) in „nadomestilo“ vstopnega davka, ki še ni bil plačan, je le neke vrste subvencija.(40)

57. Poleg tega bi večletna pravica do odbitka, ki bi obstajala vse do takrat, dokler podjetje, ki je izvajalec, ne bi popravilo davčnega dolga, prejemnika storitev prav vabila k zlorabi. To bi bilo v nasprotju z idejo člena 273 Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča določitev obveznosti, ki so potrebne za pravilno pobiranje DDV. Taka časovno neomejena pravica do odbitka brez obremenitve z DDV je zlasti tudi v nasprotju z vrednotenjem v členu 325 PDEU, v skladu s katerim države članice skrbijo za zaščito finančnih interesov Unije.

58. Člen 185(1) Direktive o DDV določa popravek odbitka med drugim zlasti tedaj, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije. V primeru neplačila lahko države članice celo zahtevajo popravek (odstavek 2). Ta možnost ni odvisna od dejstva, ali je izvajalec svoj davčni dolg že popravil. Države članice lahko torej v skladu s členom 185(2), drugi stavek, Direktive o DDV določijo, da je prejemnik storitev, ki ni opravil plačila in torej ni obremenjen z DDV, dolžan v skladu s členom 185 Direktive o DDV, kakor hitro je mogoče, popraviti svoj odbitek.

59. Iztek davčnega obdobja je pri tem primerno obdobje za preizkus domneve, na kateri temelji takojšnji odbitek vstopnega davka, da bo prejemnik storitev v kratkem opravil plačilo. V trenutku naslednjega davčnega obračuna za naslednje davno obdobje (praviloma en mesec pozneje) je jasno, ali opravljeni odbitek (ker ni bilo obremenitve) do tedaj v materialnem smislu ni bil upravičen. To zmanjša sistemsko pogojeno tveganje izpada davčnih prihodkov na eno davno obdobje.

60. V tem pogledu davčnemu upniku (v obravnavanem primeru Poljski) ni treba čakati, da bo prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije, temveč lahko proti tveganju izpada davčnih prihodkov ukrepa že prej.

61. Če bi prejemnik storitev pozneje vendarle še opravil plačilo davčnemu zavezancu, ki je izvajalec, bi se ponovno spremenili dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določitvi zneska odbitka. Tako ponovno pride do popravka v skladu s členom 185(1) Direktive o DDV. S tem se zagotovi, da je prejemnik storitev razbremenjen DDV, takoj ko ta zanj pomeni strošek. Zадnjenavedeno točno ustreza načelu nevtralnosti DDV, kakor ga je razvilo in razlagalo Sodišče.(41)

62. Rešitve problematike v primeru neplačila protistoritve med dvema davčnima zavezancema, ki jo je predstavilo predložitveno sodišče, torej ne gre iskati v omejitvi popravka davčnega dolga pri davčnem zavezancu, ki je izvajalec, temveč v hitrem popravku odbitka pri prejemniku storitev, če ta ni bil obremenjen z vstopnim davkom.

V. Predlog

63. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanji, ki ju je v predhodno odločanje predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori tako:

Člen 90 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost državam članicam ne dopušča, da popravek davčnega dolga davčnega zavezanca, ki je izvajalec, izključijo zato, ker je prejemnik storitev v trenutku opravljanja storitev ali v trenutku popravka že v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Člen 185(2) te direktive pa državam članicam dopušča, da če plačilo ni v celoti opravljeno, zahtevajo popravek odbitka že v naslednjem davčnem obdobju.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 V zvezi s tem glej že sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

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

4 UL 2006, L 347, str. 1.

5 Glede te pravne posledice glej na primer sodbo z dne 14. februarja 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, točka 45).

6 Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 25).

7 Zlasti v sodbah z dne 8. maja 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20 in naslednje); z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 35 in naslednje), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 20 in naslednje).

8 Sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

9 Sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

10 Glej na primer sodbe z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 62); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec

zara?una v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden?Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, to?ki 20 in 23).

11 Sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ka 19); podobno tudi sodbi z dne 16. januarja 2003, Yorkshire Co?operatives (C?398/99, EU:C:2003:20, to?ka 19), in z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nem?ija (C?427/98, EU:C:2002:581, to?ka 30); prav tako sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi MyTravel (C?291/03, EU:C:2005:283, to?ka 69).

12 Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, to?ka 37); z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 17); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, to?ka 29); z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006, to?ka 32); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, to?ka 35); z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, to?ka 37); z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40 to?ka 27), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339 to?ka 15).

13 Enako funkcijo vsebujeta ?lena 184 in 185 Direktive o DDV, ki sta protiutež odbitku po na?elu „naj“ v skladu s ?lenoma 168 in 178 Direktive o DDV in popravljata prvotni previsoki odbitek. Predvsem ?len 185(2) Direktive o DDV dopuša zagotovitev, da se odbitek na koncu prilagodi dejanski obremenitvi z DDV. Prejemnika storitve, ki zaradi njenega nepla?ila ni obremenjen z DDV, tudi ni treba z odbitkom razbremeniti (fiktivne) obremenitve.

14 Tako izrecno tudi sodbi z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, to?ka 31), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 26).

15 Sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 18).

16 Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 23).

17 Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 25).

18 Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 20 in naslednje, zlasti to?ka 23).

19 Sodbi z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 20 in naslednje), in z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 35 in naslednje).

20 Glej obrazložitev k ?lenu 12 (dav?na osnova) na str. 15 v predlogu Komisije z dne 20. junija 1973, COM(73) 950 final.

21 Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, to?ka 54 in naslednje); z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 19); z dne 22. februarja 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 37); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 17), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 18).

22 Glej sodbe z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 20); z dne 22. februarja 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 38); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 18), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 18).

- 23 Sodbi z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 20), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ki 20 in 21).
- 24 Sodbi z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 20), in z dne 23. novembra 2017 (Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 23).
- 25 Moji sklepni predlogi v zadevi Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, to?ka 45 in naslednje).
- 26 Vnaprejšnje financiranje DDV zadeva svobodo izbire poklica, svobodo gospodarske pobude in temeljno pravico do lastnine (?leni 15, 16 in 17 Listine). Poleg tega gre v skladu s ?lenom 20 Listine za neenako obravnavanje v razmerju do podjetij, pri katerih obveznost obra?una DDV v skladu s ?lenom 66(b) Direktive o DDV nastane šele ob prejemu pla?ila (tako imenovano obdav?enje po na?elu „je“).
- 27 Sodbe z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 21); z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 37 in naslednje), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 22).
- 28 Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, to?ki 38 in 39); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, to?ka 32 in naslednje), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 23 in naslednje).
- 29 Glej sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 26); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, to?ka 33); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 25), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 28).
- 30 Tako izrecno sodba z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 23); podobno sodbi z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 40), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 22).
- 31 Sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 25) – ?e je to možno brez ve?jih stroškov.
- 32 Sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, to?ki 35 in 36). Pri tem pa ni bilo obravnavano vprašanje naknadnega sporo?ila v primeru njegovega prvotnega izostanka.
- 33 Tako izrecno sodba z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 23); glej tudi sodbi z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 40), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 22).
- 34 Sodba z dne 8. maja 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 24).
- 35 Glej na primer sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 62 in tam navedena sodna praksa).
- 36 Sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 42), in z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 48).
- 37 Ta ustreza sodni praksi Sodiš?a – glej na primer sodbo z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C?274/10, EU:C:2011:530, to?ka 48).
- 38 Na primer sodba z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 24 in

tam navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf²Handel (C²152/02, EU:C:2004:268, točka 35 na koncu). Sodišče tam sicer v nemški različici uporablja opredelitev „abgeführt hat“ [je odvedel]. Ker pa govori o prejemniku storitev, ki tega DDV ne odvede davčnemu uradu, temveč ga plača izvajalcu, je s tem očitno mišljeno slednje. Francoska različica uporablja opredelitev „avoir été acquittée“, kar je neformalno tudi mogoče pravilno prevesti s „je bil plačan“. To še posebej jasno postane v točki 36 – v kateri je prevod tudi pravilen.

39 Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez³Bordone v zadevi Volkswagen (C²533/16, EU:C:2017:823, točka 64); odbitka „ni mogoče ločiti od plačila davka: če davčni zavezanec ni plačal DDV, [...] nima nobene pravne ali gospodarske podlage za uveljavljanje svoje pravice do odbitka“. Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C²8/17, EU:C:2017:927, točka 44).

40 Tako povsem jasno H. Stadie v: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, opomba 87 – stanje: maj 2019.

41 Sodbi z dne 13. marca 2014, Malburg (C²204/13, EU:C:2014:147, točka 41), in z dne 3. marca 2005, Fini H (C²32/03, EU:C:2005:128, točka 25 in tam navedena sodna praksa).