

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 22. aprila 2021(1)

Zadeva C-80/20

Wilo Salmson France SAS

proti

**Agenia Naionala de Administrare Fiscal – Direcia Generala Regionala a Finanelor
Publice Bucureti,**

**Agenia Naionala de Administrare Fiscal – Direcia Generala Regionala a Finanelor
Publice Bucureti – Administraia Fiscal pentru Contribuabili Nerezideni**

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo Tribunalul Bucureti (okrožno sodiše v Bukarešti, Romunija))

„Predlog za sprejetje predhodne odlobe – Davna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – len 167 in len 178(a) – Nastanek pravice do odbitka – Obdobje nastanka – Posedovanje rauna kot vsebinski pogoj – Razmejitev do formalnih pogojev odbitka – Direktiva o vrailu (Direktiva 2008/9/ES) – len 14(1)(a) in len 15 – Pravnomonost neizpodbijane zavrnilne odlobe – Pravne posledice storniranja (razveljavitve) rauna in nova izdaja rauna“

I. Uvod

1. Podjetje je v letu 2012 v Romuniji vložilo zahtevek za vrailo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), pri emer je v letu 2012 obstajal le en raun, ki oitno ni bil pravilen. Potem ko je bil zahtevek za vrailo za leto 2012 zavrjen, je bil ta raun storniran (razveljavljen) in v letu 2015 na novo izdan. Zatem je bil vložen nov zahtevek za vrailo za leto 2015, o katerem je treba odloiti. Predložitveno sodiše se zdaj sprašuje, kdaj je nastal odbitek in kdaj bi bilo treba vložiti zahtevek za vrailo.

2. Sodiše ima v obravnavanem primeru priložnost, da odgovori na eno od najpomembnejših praktinih vprašanj v okviru zakonodaje o DDV: ali je za odbitek, ki ga uveljavlja podjetje, posedovanje rauna nujni pogoj?

3. e je odgovor na to vprašanje pritrdilen, potem je posedovanje takega rauna pomembno

tudi za davčno obdobje, v katerem je treba uveljavljati odbitek oziroma zahtevek za vračilo. Če je prvotni račun pozneje popravljen, bi bil v primeru domneve retroaktivnega učinka tega popravka odložen trenutek posedovanja pomanjkljivega računa (v tem primeru leto 2012), sicer pa trenutek posedovanja popravljenega računa (v tem primeru leto 2015). Če pa je odgovor na zgornje vprašanje nikalen, je odložen le trenutek, ko je bila dobava opravljena (v tem primeru leto 2012).

4. Če za odbitek veljajo določene časovne omejitve (pa naj bodo to določeni roki za vložitev zahtevka, kot so – v tem primeru – ti iz postopka za vračilo v skladu z Direktivo 2008/9, ali pa zastaralni roki), je pomembno, kdaj ti roki začnejo teči. S tem je povezano vprašanje, ali obstaja določen trenutek, v katerem mora davčni zavezanec uveljavljati odbitek, ali pa si lahko ta trenutek sam prosto izbere s tem, da svojega pogodbenega partnerja prosi, naj mu izda nov račun in starega razveljavi. Poleg tega se v primeru, da je bilo zahtevano vračilo vstopnega davka v vmesnem času že pravnomno zavrnjeno, postavljajo še procesnopravna vprašanja.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

– Direktiva 2006/112

5. Člen 63 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa nastanek obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV:

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

6. Člen 167 Direktive o DDV zadeva nastanek pravice do odbitka. Določa:

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

7. Člen 178 te direktive na drugi strani ureja uveljavljanje pravice do odbitka:

„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 ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]

(f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali členom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica.“

8. Člen 219 Direktive o DDV zadeva spremembe računa in v tem pogledu določa:

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

9. Člen 168(a) Direktive o DDV na drugi strani ureja vsebinski obseg odbitka:

„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 drugi davčni zavezanec“.

10. Člen 169(a) te direktive razširja to pravico do odbitka:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici“.

11. V členu 170 Direktive o DDV je pri tem pojasnjeno, da tudi brez možnosti odbitka obstaja pravica davčnega zavezanca do vračila:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu člena 1 Direktive 86/560/EGS [...], točke 1 člena 2 in člena 3 Direktive 2008/9/ES [...] ter člena 171 te direktive nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz člena 169; [...]“

12. Člen 171(1) Direktive o DDV zadeva postopek vračila tem davčnim zavezancem brez opravljenih domačih transakcij:

„Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, ampak v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi pravili iz Direktive 2008/9/ES.“

– *Direktiva 2008/9*

13. V členu 5 Direktive 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici(3) (v nadaljevanju: Direktiva o vračilu) je ponazorjena zveza z Direktivo o DDV:

„Vsaka država članica davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, povrne DDV, ki je bil zaračunan za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici, ali za uvoz blaga v to državo članico, če se takšno blago in storitve uporabijo za naslednje transakcije:

(a) transakcije iz člena 169(a) in (b) Direktive 2006/112/ES;

(b) transakcije, katerih prejemnik je v skladu s členi 194 do 197 in členom 199 Direktive 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila, dolžan plačati DDV.

Brez poseganja v člen 6 se, za namene te direktive, zahtevki za upravičenost do vračila določijo v skladu z Direktivo 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila.“

14. Člen 10 Direktive o vračilu omogoča, da država članica vračila razširi seznam dokumentov, ki jih je treba priložiti zahtevku:

„Brez poseganja v zahtevo po informacijah iz člena 20 lahko država članica vračila od vlagatelja zahteva, da hkrati z zahtevkom za vračilo v elektronski obliki predloži kopijo računa ali uvoznega dokumenta, če je na računu ali uvoznem dokumentu davčna osnova v višini najmanj 1000 EUR ali

v protivrednosti v nacionalni valuti. Vendar pa je v primeru računa za gorivo prag 250 EUR ali protivrednost v nacionalni valuti.“

15. Člen 14 Direktive o vračilu zadeva vsebino zahtevka za vračilo:

„1. Zahtevki za vračilo se nanašajo na:

(a) nakupe blaga ali storitev, ki so bili zaračunani v obdobju vračila, pod pogojem, da je obveznost obračuna DDV nastala pred obdobjem ali v obdobju izdajanja računov, ali za katere je obveznost obračuna DDV nastala v obdobju vračila, pod pogojem, da so bili nakupi zaračunani, pred obveznostjo obračuna davka; [...]"

16. Člen 15(1) Direktive o vračilu določa roke, do katerih mora biti tak zahtevki za vračilo vloženi:

„Zahtevki za vračilo je treba državi članici, kjer ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Zahtevki za vračilo veljajo za predloženega le, če je vlagatelj navedel vse podatke iz členov 8, 9 in 11. [...]"

17. Člen 23 Direktive o vračilu zadeva zavrnitev zahtevka za vračilo:

„1. Če je zahtevki za vračilo zavrnjen v celoti ali deloma, država članica vračila o svoji odločitvi uradno obvesti vlagatelja in ga hkrati obvesti o vzrokih za zavrnitev.

2. Vlagatelj lahko v primeru zavrnitve zahtevka za vračilo vložijo pritožbo pri pristojnih organih države članice vračila, in sicer v obliki in v rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vračilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici. [...]"

B. Romunsko pravo

18. Člen 145 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku; v nadaljevanju: davčni zakonik) določa pravico davčnih zavezancev do odbitka DDV za nakupe.

19. Člen 146 davčnega zakonika določa, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje te pravice imeti račun.

20. V skladu s členom 1472(1)(a) davčnega zakonika se davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v Romuniji, ampak v drugi državi članici, in ki se mu za namene DDV ni treba identificirati v Romuniji, lahko vrne DDV, ki je bil plačan za uvoz v Romunijo in nakupe blaga/storitev v Romuniji.

21. V točki 49(15) Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (vladna uredba št. 44/2004 o določbah za izvajanje davčnega zakonika) je določeno, da se zahtevki za vračilo nanašajo na „nakupe blaga ali storitev, zaračunane v obdobju vračila in plačane do datuma vložitve zahtevka za vračilo. Računi, ki niso bili plačani do datuma vložitve zahtevka za vračilo, se vključijo v zahtevke za vračilo za obdobja, v katerih so bili plačani.“

22. V skladu s točko 49(16) te vladne uredbe se lahko „poleg transakcij iz odstavka 15 zahtevki za vračilo nanašajo tudi na račune ali uvozne dokumente, ki niso vključeni v prejšnje zahtevke za vračilo in zadevajo transakcije, opravljene v zadevnem koledarskem letu“.

III. Spor o glavni stvari

23. Družba ZES Zollner Electronic SRL (v nadaljevanju: družba ZES), ki ima sedež v Romuniji in je tam identificirana za namene DDV, družbi Pompas Salmson SAS dobavlja blago,

proizvedeno v Romuniji. Družba Pompas Salmson je družba, upravičena do odbitka, s sedežem svoje gospodarske dejavnosti v Franciji. V Romuniji nima sedeža in tam tudi ni identificirana za namene DDV.

24. Družba Pompas Salmson je z družbo ZES sklenila tudi kupoprodajno pogodbo o nakupu proizvodne opreme. Družba ZES je to opremo prodala družbi Pompas Salmson, ta pa jo nato spet dala na razpolago družbi ZES za proizvodnjo blaga, ki je bilo pozneje dobavljeno družbi Pompas Salmson (tako imenovani *Tooling*).

25. Družba ZES je za prodajo te proizvodne opreme družbi Pompas Salmson SAS v letu 2012 izdala ustrezne račune z izkazanim DDV. Ni jasno, ali in kdaj je družba Pompas Salmson te račune plačala.

26. Družba Pompas Salmson je zahtevala vračilo DDV, obračunanega v Romuniji, v skladu z Direktivo o vračilu in členom 1472(1)(a) davčnega zakonika v povezavi s točko 49 vladne uredbe št. 44/2004.

27. Romunski davčni organi so z odločbo z dne 14. januarja 2014 zavrnili zahtevek za vračilo za obdobje od 1. januarja 2012 do 31. decembra 2012 v višini 449.538,38 romunskega leva (RON) (približno 92.000 EUR) iz razlogov, povezanih z dokumentacijo, priloženo zahtevku, in očitno(4) zaradi neskladnosti priloženih računov z zakonskimi zahtevami. V skladu z navedbami Romunije ni bil predložen dokaz o plačilu predloženih računov, ki je bil v skladu s takratnim pravnim stanjem še obvezen. Sami računi naj bi bili kot taki vsi pravilni.

28. Družba ZES je vsekakor stornirala prvotno izdane račune (v letu 2012) in v letu 2015 izdala nove račune o prodaji proizvodne opreme.

29. Družbo Pompas Salmson je leta 2014 prevzela družba Wilo France SAS. Iz tega je nastala družba Wilo Salmson France SAS (v nadaljevanju: tožeča stranka).

30. Tožeča stranka je novembra 2015 zahtevala vračilo DDV na podlagi novih računov, ki jih je izdala družba ZES, za obdobje od 1. avgusta 2015 do 31. oktobra 2015. Davčni organi so zahtevek za vračilo DDV zavrnili kot neutemeljen, z obrazložitvijo, da tožeča stranka ni spoštovala določb točke 49(16) vladne uredbe št. 44/2004 in da je vračilo za račune že zahtevala.

31. Tožeča stranka je proti tej odločbi 13. junija 2016 vložila pritožbo, ki jo je Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti – davčna uprava za zavezance nerezidente) zavrnila kot neutemeljeno. Ta je zastopala stališče, da je bil DDV, katerega vračilo se je zahtevalo, že predmet drugega zahtevka za vračilo in da se transakcije, za katere se zahteva vračilo DDV, nanašajo na leto 2012, in ne leto 2015. Tožeča stranka je proti temu vložila tožbo.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

32. Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija), ki obravnava tožbo, je s sklepom z dne 19. decembra 2019 Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Razlaga člena 167 v povezavi s členom 178 Direktive 2006/112/ES: Ali obstaja razlika med časom nastanka in časom uveljavljanja pravice do odbitka glede na način, kako deluje sistem DDV?

V ta namen je treba pojasniti, ali se pravica do odbitka lahko uveljavlja brez (veljavnega) davčnega računa, izdanega za opravljene nakupe blaga.

2. Razlaga istih določb v povezavi z določbami člena 14(1)(a), prvi stavek, Direktive 2008/9/ES: Kateri je referenčni postopek za oceno pravilnosti uveljavljanja pravice do povračila DDV?

V ta namen je treba pojasniti, ali je mogoče vložiti zahtevek za vračilo DDV, če je obveznost obračuna DDV nastala pred 'obdobjem vračila', račun pa je bil izdan v obdobju vračila.

3. Razlaga istih določb člena 14(1)(a), prvi stavek, Direktive 2008/9 v povezavi s členoma 167 in 178 Direktive 2006/112: Kakšni so uinki razveljavitve in izdaje novih računov za nakupe blaga pred 'obdobjem vračila' na uveljavljanje pravice do povračila DDV v zvezi s temi nakupi?

V ta namen je treba pojasniti, ali se mora v primeru, da dobavitelj razveljavi prvotno izdane račune za nakupe blaga in pozneje izda nove račune, uveljavljanje pravice upravičenca, da zahteva povračilo DDV za nakupe, nanašati na datum novih računov. To se nanaša na okoliščine, ko upravičenec ne more vplivati na razveljavitev prvotnih računov in izdajo novih računov, ampak je to izključno diskrecijska pravica dobavitelja.

4. Ali nacionalna zakonodaja lahko za povračilo DDV, odobreno v skladu z Direktivo 2008/9/ES, določi pogoj obveznosti obračuna DDV v primeru, da je bil pravilen račun izdan v obdobju zahtevka?

33. V postopku pred Sodiščem so tožena stranka, Romunija in Evropska komisija predložile pisna stališča.

V. Pravna presoja

A. Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

34. Romunija dvomi o dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe, saj naj predložitveno sodišče ne bi pravilno predstavilo dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari. Romunija meni, da zahtevek za vračilo za leto 2012 ni bil zavržen zaradi pomanjkljivosti računov, temveč zato, ker ni bilo dokazano njihovo plačilo. Dokaz o plačilu naj bi bil v skladu s takratnim (nacionalnim) pravnim stanjem še potreben. Na podlagi prehodne določbe naj bi se ti zahtevki lahko ponovno vložili do 30. septembra 2014 – tokrat brez dokaza o plačilu. Tega naj tožena stranka ne bi storila. Ker naj računi ne bi bili pomanjkljivi, naj bi bila vsa vprašanja, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, brezpredmetna in Sodišče naj v zvezi z njimi ne bi moglo podati koristnega odgovora.

35. Sodišče je pravilna razlaga prava Unije otežena, če dejansko stanje ni pravilno predstavljeno. Če računi niso pomanjkljivi, se – kakor pravilno navaja Romunija – ne postavlja nobeno od vprašanj, ki jih je predložilo predložitveno sodišče. Sicer tudi ostaja odprto, v čem konkretno naj bi bili računi morebiti pomanjkljivi, zaradi česar je bil zahtevek za vračilo za leto 2012 zavržen. Za odgovor na postavljena vprašanja pa je pomembno, ali so bili računi brez napak, ali je zgolj manjkal datum na računih oziroma ali na njih morda DDV ni bil ločeno izkazan.

36. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa je, da je Sodišče v okviru postopka iz člena 267 PDEU, ki temelji na jasni delitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, pristojno za odločanje o razlagi ali veljavnosti akta Unije zgolj na podlagi dejstev, ki jih navede nacionalno sodišče.⁽⁵⁾ Glede trditev o domnevnih pomanjkljivostih in dejanskih napakah v predložitveni odločbi je torej dovolj opozoriti, da ni naloga Sodišča, ampak nacionalnega sodišča, da ugotovi

dejansko stanje, ki je pripeljalo do spora, in da iz tega izpelje posledice za odločitev, ki jo je dolžno izreči.(6)

37. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je torej dopusten in na vprašanja za predhodno odločanje je treba odgovoriti na podlagi premise – katere utemeljenost mora sicer preužiti predložitveno sodišče – v skladu s katero je bil zahtevek za vračilo za leto 2012 zavrnen zaradi pomanjkljivih računov.

B. Vprašanja za predhodno odločanje

38. Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe zadeva zahtevek za vračilo – v skladu z Direktivo o vračilu – za leto 2012, ki je bil zavrnen. Ta zahtevek je bil leta 2015 ponovno vložen, potem ko so bili prvotni računi iz leta 2012 stornirani in na novo izdani leta 2015. Predložitveno sodišče želi v bistvu s svojimi štirimi vprašanji izvedeti, kateri datum je ustrezen za vračilo DDV, ki ga je pridobitelj (tožeča stranka) v okviru cene dolžan plačati za dobave v letu 2012.

39. Čeprav se samo vprašanja od drugega do četrtega nanašajo na Direktivo o vračilu, medtem ko prvo vprašanje zadeva trenutek uveljavljanja odbitka, je treba tudi na to vprašanje – drugače, kot meni Komisija – odgovoriti kot na nujno predhodno vprašanje.

40. Kakor je Sodišče že večkrat pojasnilo, cilj Direktive o vračilu ni niti določitev pogojev za izvajanje niti določitev obsega pravice do vračila. Člen 5, drugi odstavek, Direktive o vračilu namreč določa, da se brez poseganja v člen 6 te direktive zahtevek za upravičenost do vračila doloži v skladu z Direktivo o DDV, kakor se ta uporablja v državi članici vračila.(7) Direktiva o DDV določa torej materialni zahtevek, Direktiva o vračilu pa določa postopek, kako se v podrobnostih ta materialni zahtevek v skladu s členom 170 Direktive o DDV izpolni v razmerju do davčnih zavezancev, ki nimajo sedeža v državi članici vračila (v smislu člena 3 Direktive o vračilu).(8)

41. Pravica do vračila v skladu z Direktivo o vračilu, ki jo ima davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, torej ustreza pravici do odbitka, ki jo ima davčni zavezanec s sedežem v državi članici, v kateri je bila dobava opravljena.(9)

42. Zato je odločilno, kdaj je pravica do odbitka v skladu s členom 167 in naslednjimi Direktive o DDV nastala in bi jo morala tožeča stranka uveljavljati. Iz tega nato izhaja odgovor na vprašanje, ki je rdeča nit vseh vprašanj za predhodno odločanje, in sicer ali je tožeča stranka v obravnavanem primeru v letu 2015 odbitek iz dobav proizvodne opreme v letu 2012 uveljavljala v pravilnem obdobju vračila v skladu s členom 14 Direktive o vračilu (in v roku iz člena 15 Direktive o vračilu).

43. Predložitveno sodišče si to vprašanje postavlja predvsem zato, ker so bili prvotni (in očitno pomanjkljivi) računi iz leta 2012 za dobave v letu 2012 stornirani in leta 2015 na novo izdani. V tem pogledu je za odgovor na vsa vprašanja bistven pomen, ki ga ima račun za odbitek (točka C). Če račun namreč sploh ni potreben, potem ni odločilno, ali je bil ta pomanjkljiv, ter tudi ne, ali je bil storniran in pravilno na novo izdan.

44. Zato je najprej treba razjasniti, kakšen pomen ima za odbitek račun (točki C.1 in C.2). Iz tega potem izhaja, ali je *posedovanje računa*, ki ga zahteva člen 178(a) Direktive o DDV, pogoj za odbitek – kakor je to odločilo Sodišče v sodbah Volkswagen(10) in Biosafe(11) – oziroma ali je ta značilnost zaradi odločitve Sodišča v sodbi Vdan(12) postala brezpredmetna (točka C.3). Zatem je treba odločiti, ali na to vpliva, če je bil ta račun pomanjkljiv in ga je dobavitelj storniral (razveljavil) ter v letu 2015 na novo izdal (točka C.4). Pri tem pa je treba – drugače, kot očitno meni Komisija – poleg materialnopravnih vidikov (točka C.4.a) upoštevati tudi procesnopravne

vidike (točka C.4.b), da bi se spoštovala rok za vložitev zahtevka, določen v členu 15 Direktive o vračilu, in pravnomočnost zavrnilne (člen 23 Direktive o vračilu), vendar neizpodbijane odločbe davčnih organov.

45. Če so te točke razjasnjene, je mogoče na vprašanja glede pravilnega obdobja vračila v smislu člena 14(1)(a) Direktive o vračilu (vprašanja od drugega do četrtega predloga za sprejetje predhodne odločbe) odgovoriti brez večjih težav (točka D).

C. Trenutek nastanka odbitka (prvo vprašanje za predhodno odločanje)

46. Zato je treba razjasniti, kdaj je nastala pravica tožene stranke do odbitka. Težave pri določitvi pravilnega obdobja za uveljavljanje odbitka izhajajo iz obstoja in besedila dveh določb glede nastanka pravice do odbitka v členu 167 Direktive o DDV in glede uveljavljanja pravice do odbitka v njenem členu 178(a). To jasno ponazarja prvo vprašanje predložitvenega sodišča.

47. Člen 167 Direktive o DDV določa, da pravica (pridobitelja) do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka (torej davni dolg dobavitelja – člen 63 Direktive o DDV). Medtem ko je namen člena 167 Direktive o DDV na celno časovna usklajenost davnega dolga dobavitelja in odbitka pridobitelja, člen 178 Direktive o DDV to na celno prilagaja. Pogoji za uspešno uveljavljanje namreč ni le to, da je na strani dobavitelja nastal davni dolg, temveč tudi, da ima pridobitelj račun. Pri tem mora ta račun izpolnjevati še določene formalnosti (na primer tiste iz člena 226 Direktive o DDV).

48. Ena od možnosti je, da je odbitek torej v skladu s členoma 167 in 63 Direktive o DDV nastal že v trenutku dobave. V obravnavanem primeru bi bilo to v letu 2012 in zahtevke, vloženi leta 2015, bi bil v skladu s členom 15 Direktive o vračilu dokončno prepozen. Ta rok je namreč prekluzivni, kakor je Sodišče že večkrat odločilo.⁽¹³⁾ Druga od možnosti pa je, da je odločilno posedovanje računa v skladu s členom 178 Direktive o DDV. V tem primeru kot trenutek nastanka pride v poštev leto 2012 – če ni potrebno, da račun ustreza vsem formalnostim iz člena 226 Direktive o DDV – ali pa leto 2015, saj je tedaj prvič obstajal račun, ki je očitno izpolnjeval vse zahteve iz člena 226.

49. Ustrezno se mi zdi drugo izhodišče, v okviru katerega je nujno posedovanje računa, pri čemer pa manjkajoče formalnosti ne nasprotujejo odbitku in se lahko popravijo tudi za nazaj. Menim namreč, da je treba razlikovati med nastankom pravice do odbitka *po temelju* (točka 1) in nastankom pravice do odbitka *po višini* (točka 2). Le to stališče je ob natančni preučitvi v skladu s sodno prakso Sodišča glede retroaktivnega popravka formalno pomanjkljivih računov (točka 3). Posledica tega je, da je storniranje (razveljavitev) računa civilnopravno možno, vendar je za presojo obdobja nastanka odbitka nepomembno (točka 4).

1. Nastanek pravice do odbitka po temelju

50. Iz podrobnejšega pregleda sodne prakse Sodišča je razvidno, da se je to do zdaj v glavnem izreklo glede nastanka pravice do odbitka *po temelju*. V skladu s tem je pravica do odbitka – in zato tudi do vračila – sestavni del mehanizma DDV in na celoma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije.⁽¹⁴⁾ V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča temeljno na celno nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev.⁽¹⁵⁾ Izjema mora obstajati za primer, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.⁽¹⁶⁾

51. Člen 168(a) Direktive o DDV v zvezi s tem govori o odbitku „DDV, ki ga je [davni

zavezanec] dolžan ali ga je plačal". S tem je mišljen DDV, ki ga dobavno podjetje dolguje državi ali ga je plačalo državi. Pridobitelj v tem položaju ne dolguje nobenega DDV, temveč svojemu pogodbenemu partnerju dolguje dogovorjeno ceno.

52. Ta določba ponazarja smisel in namen odbitka. Zaradi narave DDV kot davka na potrošnjo(17) in posrednega načina obdavčenja mora biti pridobitelj (upravičenec do odbitka) z odbitkom razbremenjen DDV, ki ga dolguje nekdo drug (dobavitelj), ki pa je s ceno prevaljen nanj.

53. Če se ta koncept vzame resno, bi bilo treba v bistvu izhajati iz dejanskega plačila cene s strani tožene stranke. Kajti šele tedaj je ta dejansko (posredno) obremenjena z DDV. Določba člena 167a Direktive o DDV pa kaže, da zakonodajalec Unije tudi že pred plačilom priznava odbitek. Ta člen omogoča omejitev odbitka na trenutek plačila, četudi davčni dolg nastane šele s prejemom plačila. To je smiselno le, če je v preostalih primerih odbitek mogoč že pred plačilom cene.

54. Iz tega sledi, da zakonodajalec Unije izhaja iz obremenitve pridobitelja z DDV že pred plačilom cene, vendar po izvedbi dobave. V tem trenutku je pravica do odbitka *po temelju* že nastala.

2. **Nastanek pravice do odbitka po višini**

55. Pojasniti pa je treba še trenutek nastanka odbitka *po višini*. Tu je odločilnega pomena določba člena 178(a) Direktive o DDV.

56. Zgolj izvršitev dobave namreč še niesar ne pove o tem, kako velika je obremenitev pridobitelja z DDV, vključenim v ceno. To postane jasno v primeru tako imenovanih trajnih dobav, pri katerih se ob sklenitvi pogodbe določi le predmet dobave, ne pa tudi količina (na primer v primeru pogodbe o dobavi električne energije). Poleg tega obstajajo nadaljnji položaji, pri katerih (civilnopravno) dolgovana cena izhaja šele iz obračuna, ki ga po opravljeni storitvi naredi izvajalec (na primer v primeru honorarja odvetnika, odvisnega od števila opravljenih ur ali uspeha).

57. Če pa zgolj opravljena dobava s strani dobavitelja še niesar ne pove o konkretni obremenitvi pridobitelja z DDV, potem je le logično, da zakonodajalec Unije odbitka ne veže le na opravljeno dobavo, ampak v členu 178(a) Direktive o DDV dodatno zahteva, da mora pridobitelj „imeti račun“. (18)

58. S tem je zahteva po posedovanju računa namenjena tudi uresničenju načela nevtralnosti, kot ga pozna zakonodaja o DDV. Načelo nevtralnosti pomeni temeljno načelo(19) DDV, ki izhaja iz njegove narave kot davka na potrošnjo. Smisel tega načela je med drugim, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načeloma oprostiti dokončne obremenitve z DDV,(20) če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načeln) obdavčljivih transakcij.(21)

59. Pozornost bi rada tu ponovno(22) preusmerila na vidik razbremenitve. Iz tega izhaja,(23) da odbitek pride v poštev le, če je pridobitelj tudi obremenjen z DDV. Ta pa z njim ni obremenjen že s opravljeno dobavo, temveč v bistvu šele s plačilom protidajatve (glej v zvezi s tem točko 53 zgoraj). Določba člena 178(a) Direktive o DDV očitno temelji na preudarku, da če je izdan ustrezen račun, praviloma v razmeroma kratkem času sledi plačilo, tako da je že v tem trenutku mogoče izhajati iz skorajšnje obremenitve pridobitelja.

60. Povsem jasno to izhaja iz zgodnejše sodne prakse Sodišča, v kateri je to še izrecno navedlo,(24) da pravica do takojšnjega odbitka temelji na domnevi, da davčni zavezanci plačila in posledično odbitka vstopnega DDV načeloma ne izvedejo, dokler ne prejmejo računa ali drugega računu enakovrednega dokumenta, in da za transakcijo ni mogoče šteti, da je obremenjena z

DDV, dokler DDV ni plačan.

61. V kolikšnem obsegu pridobitelj je (ali bo) obremenjen z DDV, namreč izhaja šele iz tega, da je bil ustrezni DDV vračunan v protidajatev, ki jo mora plačati pridobitelj. Ali je bil DDV vračunan v protidajatev, pa izhaja le iz zadevnega pravnega razmerja in iz obračuna njegove izvedbe. Obračun izvedbe pravnega posla izhaja iz posredovanja ustreznega računa.

62. Na koncu je posedovanje računa, ki ga zahteva člen 178(a) Direktive o DDV, sredstvo za razumljiv prenos bremena DDV z dobavitelja (ki davek dolguje) na pridobitelja (ki ga nosi v okviru cene). Šele s tem lahko pridobitelj ugotovi, v kolikšnem obsegu je po mnenju dobavitelja obremenjen z DDV, in lahko nato na tej podlagi uveljavlja svojo razbremenitev v tej višini.

63. Poleg tega nujnost posedovanja računa tudi finančni upravi – kakor je to že navedlo Sodišče(25) – omogoča nadzor nad nastalim davčnim dolgom in uveljavljanim odbitkom. Pri tem je nadzor toliko bolj učinkovit, kolikor več podatkov tak račun vsebuje, kar pojasnjuje že zelo obsežen seznam v členu 226 Direktive o DDV.

64. Menim, da je Sodišče v svojih sodbah Volkswagen(26) in Biosafe(27) že pojasnilo ta pomen posedovanja računa kot nujnega sredstva za prenos bremena in pogoja za razbremenitev z odbitkom.

65. Sodba Volkswagen je zadevala primer, ko sta stranki izhajali iz neobdavčljivih transakcij. Potem ko je bila zmotna ugotovljena, so bili leta pozneje prvič izdani računi z ločeno izkazanim DDV in vložen zahtevek za vračilo v skladu z Direktivo o vračilu. Sodišče je navedlo,(28) da v teh okoliščinah za pridobitelja objektivno ni bilo mogoče, da bi pred tem popravkom uresnil svojo pravico do vračila, saj pred tem „ni imel računov niti ni vedel, da se DDV dolguje. Šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki dajejo pravico do odbitka DDV“. Na koncu je rok iz člena 15 Direktive o vračilu začel teči šele z izdajo računa z ločeno izkazanim davkom.

66. Sodba Biosafe je zadevala odbitek v primeru skupne zmote o davčni stopnji. Stranki sta izhajali iz prenizke davčne stopnje in dobavitelj je račun popravil leta pozneje s tem, da je zvišal ločeno izkazani DDV. Sodišče je tudi v tem primeru prišlo do sklepa,(29) da je bilo uveljavljanje pravice do odbitka za pridobitelja pred popravkom računa objektivno nemogoče, saj pred tem „ni imel na voljo dokumentov, s katerimi so bili popravljeni prvotni računi, in ni vedel, da je bilo treba plačati dodatni DDV. Šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za nastanek pravice do odbitka DDV“. Na koncu je zastaralni rok, določen z davčno zakonodajo, glede tega presežka začel teči šele s posedovanjem računa, na katerem je bil ta presežek ločeno izkazan.

67. Menim, da obe odločitvi Sodišča izhajata iz tega, da trenutek nastanka pravice do odbitka, ki se lahko uveljavlja, ni pred trenutkom posedovanja računa, iz katerega izhaja obremenitev pridobitelja z DDV. To je v skladu s členom 167 in členom 178(a) Direktive o DDV.

3. **Trenutek uveljavljanja pravice do odbitka**

68. Določba člena 167 Direktive o DDV torej izraža nastanek odbitka po temelju, določba člena 178 te direktive pa nastanek odbitka po višini. Za pravilni trenutek uveljavljanja pravice do odbitka in tek morebitnih rokov morata biti obe določbi kumulativno izpolnjeni. To navsezadnje izhaja iz člena 179 Direktive o DDV, ki uveljavljanja odbitka ne prepušča prosti presoji davčnega zavezanca. Odbitek DDV je namreč mogoč le v davčnem obdobju, v katerem je – po temelju in po višini – nastal.

69. V nasprotnem primeru ne bi imela nobenega smisla določba člena 180 Direktive o DDV, ki državam članicam dopušča odstopanje od te določbe. Iz tega izhaja, kakor je Sodišče(30) že navedlo, da države članice lahko zahtevajo, naj se pravica do odbitka uveljavlja bodisi v obdobju, v katerem je nastala, bodisi v daljšem obdobju s pridržkom spoštovanja nekaterih pogojev in postopkov, določenih v njihovih nacionalnih zakonodajah.

a) **Sodna praksa Sodišča glede dokaza pravice do odbitka prek izvedenca**

70. Ni nasprotnega tudi ne izhaja iz sodbe Sodišča v zadevi Vandan,(31) s katero je to poskrbelo za pravno negotovost.(32) V tej sodbi je Sodišče sicer v točki 42 navedlo, da bi dosledna uporaba formalne zahteve v zvezi s *predložitvijo* računa bila v nasprotju z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti, saj bi se z njo davčnemu zavezancu nesorazmerno onemogočilo uveljavljanje davčne nevtralnosti njegovih transakcij.

71. Površno gledano, bi bilo mogoče meniti, da je zato odbitek mogoč povsem brez računa in v nasprotju z besedilom člena 178 Direktive o DDV. Ob pozornem branju pa se izkaže, da Sodišče tega na tak način ni izreklo nikjer v navedeni sodbi.

72. Po eni strani je moralo Sodišče v tej zadevi namreč „le“ odgovoriti na vprašanje, ali je odbitek na podlagi ocene izvedenca glede običajnega odbitka v primeru gradbenih projektov te vrste mogoč. Sodišče je na to vprašanje ustrezno odgovorilo nikalno. Odbitek je odvisen od *dejanskega* bremena DDV, in ne od *običajnega* bremena DDV. Izvedenec pa bi lahko le zadnjenavedeno breme DDV dokazal z oceno.

73. Po drugi strani je v celotnem postopku ostalo odprto, ali so bili sploh kdaj izdani računi z izkazanim DDV. Ugotovljeno je zgolj bilo, da prvotni računi niso bili več berljivi in da je finančna uprava vztrajala pri predložitvi izvirnikov.

74. Zadnjenavedeno ni združljivo z zadevno direktivo. Ta ne zahteva, da davčni zavezanec ob davčnem nadzoru račun še vedno ima in ga lahko predloži, temveč le, da je račun imel v trenutku uveljavljanja odbitka. Če se račun zatem izgubi, lahko seveda davčni zavezanec z najrazličnejšimi dokazi (praviloma s kopijo) dokazuje, da je nekoč imel račun, iz katerega je izhajalo breme DDV v določenih višini.

75. Zato se navedbe Sodišča v sodbi Vandan ustrezno nanašajo le na *dokaz* odbitka.(33) Vsebinski pogoji odbitka (to pomeni tisti iz členov 167 in 178 Direktive o DDV) se lahko dokazujejo z najrazličnejšimi dokazi – dokaz izvedenca o običajni višini DDV pa je za ta namen *per se* neprimeren.(34) Tak izid po mojem mnenju tudi precej jasno izhaja iz izreka zadevne sodbe, če se ta izrek bere v povezavi z vprašanji in predstavljenim dejanskim stanjem.

b) **Sodna praksa Sodišča glede obdobja uveljavljanja odbitka**

76. Zato tudi ne obstaja protislovje s sodno prakso Sodišča, v kateri se je to ukvarjalo s konkretnim obdobjem,(35) v katerem je treba uveljavljati pravico do odbitka. V teh odločitvah je namreč vedno izhajalo iz tega, da mora pridobitelj, ki je davčni zavezanec, imeti račun.(36)

77. Tako je v sodbi Terra Baubedarf-Handel izrecno navedlo: „V nasprotju z načelom sorazmernosti nikakor ni, da mora davčni zavezanec odbitek uveljavljati v davčnem obdobju, v katerem sta izpolnjena tako pogoj posedovanja računa ali računu enakovrednega dokumenta kot tudi pogoj nastanka pravice do odbitka. Ta zahteva je namreč po eni strani v skladu z enim od ciljev Šeste direktive, ki je v tem, da se zagotovi pobiranje DDV in nadzor nad tem (dokazi), po drugi strani pa do plačila za dobavo blaga ali opravljanje storitev in s tem do plačila vstopnega

davka [...] redno ne pride pred prejemom računa.“(37) V sodbi Senatex je odločilo, da je treba pravico do odbitka DDV naenkrat uresničevati v davčnem obdobju, v katerem je, prvič, ta pravica nastala in, drugič, „ima davčni zavezanec račun“.

78. Če pa je posedovanje računa odločilno za to, v katerem obdobju je treba uveljavljati pravico do odbitka, potem to posedovanje tudi ni zgolj formalno, temveč tudi vsebinsko merilo. Pogoji za odbitek je torej posedovanje ustreznega računa.

c) Sodna praksa Sodišča glede retroaktivnega popravka nepopolnega oziroma pomanjkljivega računa

79. To navsezadnje izhaja tudi iz novejši sodni praksi Sodišča glede popravka računa z retroaktivnim uveljavljanjem.(38) V njej Sodišče sicer razlikuje med vsebinskimi in formalnimi zahtevami pravice do odbitka. Med zadnje spadajo naenkrat in nadzor njenega uveljavljanja ter pravilno delovanje sistema DDV in obveznosti, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje računov in obračun.(39) Pri tem temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanec niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev.(40) Zato davčni organ, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, ne sme – glede pravice davčnega zavezanca, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih lahko uveljavljanje te pravice postane neuveljavljivo.(41)

80. Sodna praksa Sodišča glede formalnih pomanjkljivosti, ki ne nasprotujejo odbitku, pa se ob podrobnejšem branju nikoli ne nanaša na posedovanje računa kot tako (oziroma obstoj računa), temveč vedno na podrobnosti samega računa.(42)

81. Tako ta sodna praksa govori le o tem, da niso izpolnjeni *nekateri* formalni pogoji, ne pa o tem, da *vsi* formalni pogoji niso izpolnjeni. Zato iz te sodni praksi ni mogoče izpeljati, da lahko pravica do odbitka nastane brez posedovanja računa. Tudi samo Sodišče govori le o tem, da „posedovanje računa, ki vsebuje podatke, določene v členu 226 Direktive 2006/112, pomeni formalni pogoj za pravico do odbitka DDV, in ne vsebinskega pogoja“. (43) To drži. Zagotovitev vseh podatkov, navedenih na seznamu v členu 226 Direktive o DDV, je formalni pogoj. Te podatke je mogoče – če niso bistveni (glej v zvezi s tem podrobneje točka 93 in naslednje) – dopolniti ali spremeniti tudi še naknadno (na primer v skladu s členom 219 Direktive o DDV). *Posedovanje računa* v skladu s členom 178 Direktive o DDV kot tako pa kot dejansko stanje ni tak formalni pogoj.(44)

82. Poleg tega Sodišče tudi iz te izjave „le“ izpeljuje, da davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka DDV samo zato, ker na primer račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV (natančen opis količine in vrste dobavljenega blaga ter navedba datuma dobave), če ima vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico.(45) Enako velja za podatke, navedene v točki 3 člena 226 te direktive (navedba identifikacijske številke DDV dobavitelja)(46) ali v točki 2 člena 226 navedene direktive (navedba številke računa).(47) Posledično je Sodišče odločilo, da ima popravek (formalno nepravilnega) računa, ki ga že ima pridobitelj, retroaktivni učinek.(48)

83. Poleg tega tudi Sodišče v navedeni sodni praksi izrecno navaja pogoj popravka obstoječega računa, ki ga ima pridobitelj.(49) Posledično v običajnem primeru odplačane transakcije pravica do odbitka nastane šele tedaj, ko sta izpolnjena oba pogoja (nastanek davčnega dolga z opravljeno dobavo in posedovanje računa, ki to izkazuje).

84. Pomen posedovanja računa tudi pojasnjuje, zakaj člen 66(a) Direktive o DDV državam članicam dopušča, da določijo, da davek nastane najkasneje ob izdaji računa. S tem so mišljeni primeri predplačila, v katerih je račun izdan že pred opravljeno dobavo blaga. V tem primeru

odbitek po temelju in po višini nastane hkrati z izstavitvijo ra?una pridobitelju. Pravica do odbitka pa na?eloma nikoli ne nastane, ne da bi pridobitelj imel ra?un.

85. Tudi primerjava med to?kama (a) in (f) ?lena 178 Direktive o DDV jasno poka?e, da je zakonodajalec Unije za obi?ajni primer posrednega pobiranja (to?ka (a)) dolo?il dodatni pogoj – posedovanje ra?una. Ta pogoj za poseben primer neposrednega pobiranja (to?ka (f) – obrnjena dav?na obveznost) ravno ni potreben(50) in zato tudi ni dolo?en. Ta odlo?itev zakonodajalca pa bi se zaobšla, ?e bi bilo posedovanje ra?una razglašeno za golo formalnost in za nepomembno.

d) **Sodna praksa Sodiš?a glede Direktive o vra?ilu**

86. Tudi dolo?be Direktive o vra?ilu na koncu potrjujejo nujnost posedovanja ra?una. V tej direktivi se na ve? mestih izrecno zahteva obstoj ra?una. Tako se v ?lenu 8(2) Direktive o vra?ilu izrecno zahteva, da mora zahtevek za vra?ilo „za vsak ra?un“ vsebovati dolo?ene podatke. V skladu s ?lenom 10 Direktive o vra?ilu lahko država ?lanica vra?ila od vlagatelja zahteva, da predloži „kopijo ra?una“. V ?lenu 14(1)(a) Direktive o vra?ilu je govora o nakupih, ki „so bili zara?unani“. Iz tega izhaja, da je pogoj za pravico do odbitka, katerega vra?ilo se lahko zahteva, ta, da je pridobitelj v nekem trenutku imel ra?un.

87. Zato je Sodiš?e(51) že odlo?ilo, da lahko finan?na uprava zahtevek za vra?ilo zavrne, ?e ne razpolaga z ra?unom ali kopijo ra?una in dav?ni zavezanec na njeno zahtevo ne sporo?i zaporedne številke tega ra?una v roku iz Direktive o vra?ilu. To ne bi imelo nobenega smisla, ?e bi bil ra?un odve?en.

e) **Predlog**

88. Tako iz besedila Direktive o DDV in Direktive o vra?ilu kot tudi iz sodne prakse Sodiš?a torej izhaja, da je pogoj za pravico do odbitka, katerega vra?ilo se lahko zahteva, ta, da je pridobitelj v nekem trenutku imel ra?un. Glede na trenutek posedovanja tega ra?una se nato dolo?i pravilno obdobje, v katerem je treba odbitek uveljavljati.

4. **Pravne posledice „storniranja“ ra?una za pravilno dav?no obdobje odbitka**

a) **Materialnopravni vidiki storniranja ra?una**

89. ?e so pogoji odbitka po temelju (?len 167 Direktive o DDV) in po višini (?len 178(a) Direktive o DDV) vsebinski pogoji, iz tega izhaja tudi, da storniranje ra?una ni upošteveno za dolo?itev pravilnega obdobja, v katerem je treba opraviti odbitek v skladu s ?lenom 179 Direktive o DDV.

90. Ena možnost je, da so bili vsebinski pogoji izpolnjeni (opravljena dobava in posedovanje ra?una). V tem primeru je odbitek tudi nastal v tem trenutku in ga je treba uveljavljati v ustreznem dav?nem obdobju. Storniranje in nova izstavitvev ra?una na to ne moreta vplivati. Nova izstavitvev ra?una lahko kve?jemu odpravi morebitne formalne pomanjkljivosti z retroaktivnim u?inkom za to obdobje, kakor je to Sodiš?e tudi že odlo?ilo v primeru popravka ra?una z odpravo starega ra?una v obliki dobropisa (s tem je mišljeno storniranje/razveljavitev).(52)

91. Druga možnost pa je, da vsebinski pogoji (opravljena dobava in posedovanje ra?una) niso bili izpolnjeni. V tem primeru storniranje in nova izstavitvev ra?una pomenita prvo izstavitvev ra?una, ki omogo?a odbitek. Ta ra?un tedaj dolo?a pravilno obdobje, v katerem je treba uveljavljati odbitek.

92. V obravnavanem primeru je torej odločilno, ali je treba račun, ki so bili leta 2012 izdani toženi stranki, šteti za „račun“ v smislu člena 178(a) Direktive o DDV. To pa je spet odvisno od narave pomanjkljivosti, ki naj bi obstajala, s katero pa Sodišče v tem primeru ni seznanjeno.

93. Sama menim, da je dokument namreč račun v smislu člena 178(a) Direktive o DDV že tedaj, ko tako pridobitelju kot tudi finančni upravi omogoča, da lahko iz njega razbereta, za katero transakcijo je šlo, kdo je bil dobavitelj, kakšna je bila višina prevaljenega DDV in kdo je bil pridobitelj. Za to so potrebni podatki o dobavitelju, pridobitelju, predmetu dobave, ceni in ločeno izkazanem DDV.(53) Če je teh pet bistvenih podatkov podanih, je zadošeno smislu in namenu računa, odbitek pa je dokončno nastal.(54)

94. Kršitve v zvezi s preostalimi podatki, navedenimi v členu 226 Direktive o DDV, pa, nasprotno, ne nasprotujejo odbitku, če se v upravnem ali sodnem postopku še popravijo. Ta pravna posledica navsezadnje izhaja tudi iz sodne prakse Sodišča glede popravka računa z retroaktivnim učinkom.(55)

95. Če se je torej pomanjkljivost nanašala na navedene bistvene značilnosti računa, potem odbitek v letu 2012 ne pride v poštev, saj v tem pogledu ni mogoče govoriti o računu v smislu zakonodaje o DDV. Pravica do odbitka bi v tem primeru v celoti nastala šele s prvim posedovanjem računa v letu 2015.

96. Če pa se je pomanjkljivost, nasprotno, nanašala le na posamezne formalnosti (na primer na manjkajoči datum računa, manjkajoči številko računa, nepravilni naslov, nenatančen opis predmeta dobave in obdobja ali na manjkajoči davčni številko in podobno),(56) potem je odbitek nastal že z opravljeno dobavo in posedovanjem računa v letu 2012. Take pomanjkljivosti ne vzbujajo dvoma o „posedovanju računa“ v smislu člena 178(a) Direktive o DDV.

97. Na drugi strani me ne prepričata stališča Komisije in toženi stranke, da so bili s storniranjem starega računa odpravljeni njegovi pravni učinki in so zato odločilni le računi iz leta 2015. Zdi jo pa se mi upravičeni pomisleki predložitvenega sodišča glede enostranskega storniranja računa, čeprav je v obravnavanem primeru verjetno bolj šlo za sporazumno storniranje računa in izdajo novega.

98. Pravica pridobitelja do odbitka je tako pravica v razmerju do davčnega upnika, ki se – ko je enkrat nastala – ne more enostransko odpraviti prek tretjega.(57) Nobena določba Direktive o DDV tudi ne določa, da je odbitek pridobitelja odvisen od tega, da se dobavitelj s svojim enkrat izdanim računom še strinja in ga ni storniral. Zadošča, da je pridobitelj v nekem trenutku imel račun.

99. Ker na dejansko okoliščino opravljene dobave in posedovanja računa storniranje računa ne vpliva, storniranje s strani dobavitelja ne more vplivati na pravico pridobitelja do odbitka. Z vidika države, ki jo zavezujejo temeljne pravice, bi bilo le težko utemeljiti, da bi bila že nastala premoženjskopravna pravica zasebnika – glede na stališča Evropskega sodišča za človekove pravice naj bi bila pravica do odbitka celo sestavni del temeljne pravice do lastnine(58) – odvisna od proste presoje drugega zasebnika, ki bi to pravico lahko poljubno izničil.

b) **Procesnopravni vidiki storniranja računa**

100. Poleg tega je treba – kar Komisija spregleda – upoštevati tudi nekatere procesnopravne vidike. Za odbitek veljajo nacionalni zastaralni roki, ki so kot taki z vidika prava Unije na splošno nesporni.(59) Za odločbe finančnih organov se uporabljajo nacionalni roki za vložitev pravnega sredstva, ki so z vidika prava Unije prav tako nesporni.(60) Tudi za zahtevek za vračilo iz člena 15

Direktive o vra?ilu se uporablja prekluzivni rok prava Unije, ki je kot tak z vidika prava Unije še toliko bolj nesporen.(61) Ti javnopravni roki pa ne morejo biti na voljo udeležencem po prosti presoji, ?e naj dosežejo svoj namen (ki je pravna varnost).

101. Prav to pa bi se zgodilo, ?e bi se iztek roka – kot je v obravnavanem primeru rok iz ?lena 15 Direktive o vra?ilu – lahko zaobšel s tem, da bi se ra?un storniral (razveljavil) in na novo izdal. Neizpodbijana in s tem pravnomo?na zavrnilna odlo?ba romunskih finan?nih organov se z – na tem mestu –obravnavanim naknadnim storniranjem in novo izdajo ra?unov *de facto* izni?i. Pomen navedenih rokov (zastaralnih rokov, rokov za vložitev pravnega sredstva, rokov za vložitev zahtevka) bi bil s tem priveden *ad absurdum*.

102. Kot je Sodiš?e že navedlo, se lahko na podlagi ?lenov 180 in 182 Direktive o DDV dav?nemu zavezancu dovoli odbitek DDV, ?eprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, ?e so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, dolo?eni v nacionalnih ureditvah.(62) V obravnavanem primeru pa ni šlo za tak položaj.

103. Možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV brez kakršnih koli ?asovnih omejitev pa je v nasprotju z na?elom pravne varnosti. To zahteva, da dav?ni položaj dav?nega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti do dav?ne uprave ne more biti neskon?no dolgo izpodbojen.(63) To še posebej velja za zahtevek za vra?ilo, za katerega je v ?lenu 15(1) Direktive o vra?ilu izrecno dolo?en trenutek, do katerega mora biti najkasneje vložen.

104. Iz teh razlogov je Sodiš?e v okviru sodne prakse glede popravka ra?una vedno poudarilo, da država ?lanica lahko zavrne popravek z retroaktivnim u?inkom, ?e do popravka (ali dopolnitve dokumentacije) pride „po sprejetju take zavrnilne odlo?be“.(64) To velja tudi v primeru – kakršen je tudi obravnavani – ko ra?un po zavrnilni odlo?bi ni le popravljen, temve? v celoti storniran in na novo izdan.

5. **Predlog**

105. Na koncu je mogo?e kot odgovor na prvo vprašanje navesti, da pravica do odbitka na podlagi dolo?b Direktive o DDV nastane v dveh fazah. Po temelju nastane z nastankom obveznosti obra?una davka pri dobavitelju (?len 167 Direktive o DDV), torej praviloma v trenutku, ko je dobava opravljena, po višini pa nastane s posedovanjem ra?una (?len 178(a) Direktive o DDV), ki izkazuje prealitev DDV. Šele ko je oboje izpolnjeno, pravica do odbitka dokon?no nastane.

106. Ta dva pogoja ozna?ujeta tudi obdobje, v katerem je treba uveljavljati odbitek in od katerega po potrebi za?nejo te?i roki. Ra?un v smislu ?lena 178(a) Direktive o DDV je že podan, ?e vsebuje podatke o dobavitelju, pridobitелju, predmetu dobave, ceni in lo?eno izkazanem DDV. Izpolnitev vseh formalnosti, naštetih v ?lenu 226 Direktive o DDV, pa na drugi strani ni potrebna, saj se te lahko izpolnijo tudi še naknadno.

D. **Pravilno obdobje vra?ila v smislu ?lena 14(1)(a) Direktive o vra?ilu (drugo, tretje in ?etrto vprašanje za predhodno odlo?anje)**

1. **Drugo vprašanje (upoštevno obdobje vra?ila)**

107. Glede na navedbe v zvezi s prvim vprašanjem mora predložitveno sodiš?e razjasniti, ali so ra?uni v letu 2012 zadostili zahtevam ali pa so imeli take pomanjkljivosti, da jih ni mogo?e šteti za ra?une v smislu ?lena 178(a) Direktive o DDV. Od tega je odvisno, katero je pravilno obdobje vra?ila v smislu ?lena 14(1)(a) Direktive o vra?ilu.

108. ?e je tože?a stranka prvi? v letu 2015 imela ra?une v zgoraj navedenem smislu (glej to?ko

93), potem ne škodi, da je bila dobava opravljena že v letu 2012. To izhaja že iz sou?inkovanja ?lenov 167 in 178(a) Direktive o DDV in je izrecno potrjeno v ?lenu 14(1)(a) Direktive o vra?ilu. Ta ?len govori o nakupih blaga (to pomeni o dobavah), „ki so bili zara?unani v obdobju vra?ila“. Do tega je v obravnavanem primeru prišlo v letu 2015.

109. ?e pa je tože?a stranka že v letu 2012 imela ra?une v zgoraj navedenem smislu (glej to?ko 93), potem je bilo pravilno obdobje vra?ila leto 2012, v katerem je bil tudi vložen prvi zahtevek za vra?ilo. Ta je bil v skladu s ?lenom 23 Direktive o vra?ilu zavrnen, proti ?emur tože?a stranka (oziroma njena pravna predhodnica) ni vložila pritožbe, zaradi ?esar je zavrnitev postala pravnomo?na. Tudi ?e je ta zavrnitev morda bila v nasprotju s pravom Unije, bi bilo to treba razjasniti v pritožbenem postopku proti tej odlo?bi. Zato se ne postavlja vprašanje Komisije, ali je finan?na uprava upoštevala preostale procesne zahteve iz ?lenov 20 in 21 Direktive o vra?ilu.

2. Tretje vprašanje (u?inek storniranja)

110. Storniranje (razveljavitev) ra?una (sporazumno ali enostransko) ne vpliva na to pravnomo?no odlo?bo ali na že nastalo pravico do odbitka. Zadnje izhaja že iz preprostega dejstva, da ravnanja zasebnikov na?eloma ne morejo retroaktivno vplivati na obstoje?e pravice drugih in izni?iti javnopravnih rokov (glej to?ko 98 in naslednje zgoraj).

111. Rezultat je na koncu lahko druga?en le, ?e ne gre za storniranje (razveljavitev) ra?una, ker je treba ra?une, izdane v letu 2015, šteti za prve ra?une.

3. ?etrto vprašanje (nujnost ra?una za vra?ilo)

112. ?etrto vprašanje predložitvenega sodiš?a je nekoliko težje razumljivo.

113. ?e je z njim mišljeno, da nacionalno pravo obdobje vra?ila veže le na trenutek nastanka obveznosti obra?una davka v skladu s ?lenom 167 Direktive o DDV (praviloma trenutek, ko je bila dobava opravljena, glej ?len 63 te direktive), potem pravo Unije temu nasprotuje. Kot je že bilo navedeno, namre? ?len 178(a) Direktive o DDV poleg tega zahteva tudi posedovanje ra?una, iz katerega izhaja breme DDV, ki naj se nevtralizira z odbitkom.

114. ?e pa je z navedenim vprašanjem mišljeno, da je bilo v skladu z nacionalnim pravom obdobje vra?ila dolo?eno že s posedovanjem ra?unov, izstavljenih v letu 2012, in ti ra?uni niso izpolnjevali vseh zahtev iz ?lena 226 Direktive o DDV, vprašanje o?itno temelji na premisi, da je pravilni ra?un, ki vodi k nastanku odbitka v dolo?eni višini, le tak, ki vsebuje vse podatke iz ?lena 226 Direktive o DDV.

115. Temu pa – kot je bilo navedeno zgoraj (to?ka 89 in naslednje) – nasprotuje sodna praksa Sodiš?a glede retroaktivnega popravka ra?una. Zato zadoš?a, da ra?un pridobitelju in finan?ni upravi omogo?a, da iz njega razbereta, za katero transakcijo je šlo, kdo je bil dobavitelj, kakšna je višina prevajenega DDV in kdo je bil pridobitelj. Takoj ko pridobitelj ima tak ra?un, je odbitek nastal tudi po višini. Morebitne pomanjkljive formalnosti se potem lahko z retroaktivnim u?inkom še popravijo v teko?em postopku, ?e finan?na uprava z njimi že tako ali tako ni seznanjena.(65)

VI. Predlog

116. Zato Sodiš?u predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odlo?anje predložilo Tribunalul Bucure?ti (okrožno sodiš?e v Bukarešti, Romunija), odgovori tako:

1. Direktivo o DDV je treba razlagati tako, da odbitek v skladu s ?lenom 168(a) Direktive o DDV po temelju nastane že z nastankom obveznosti obra?una davka (?len 167 Direktive o DDV) in po višini šele s posedovanjem ra?una (?len 178(a) Direktive o DDV). Obstoj obeh pogojev

določa obdobje, v katerem je treba uveljavljati odbitek. Za račun, ki je za to potreben, sicer ni nujno, da izpolnjuje vse formalnosti, naštetе v členu 226 Direktive o DDV. Odbitka brez posedovanja računa pa Direktiva o DDV ne predvideva.

2. Pravilno obdobje vračila v smislu člena 14(1)(a) Direktive o vračilu je tisto, v katerem je davčni zavezanec imel tak račun. Kdaj je to bilo v primeru tožene stranke, mora razjasniti predložitveno sodišče.

3. Storniranje (razveljavitev) računa (sporazumno ali enostransko) ne vpliva na že nastalo pravico do odbitka in na obdobje, v katerem je treba to pravico uveljavljati.

4. Pravo Unije nasprotuje nacionalnim določbam, ki obdobje vračila v smislu člena 14(1)(a) Direktive o vračilu vežejo le na trenutek nastanka obveznosti obračuna davka v skladu s členom 167 Direktive o DDV. Dodatno je potrebno posedovanje računa, iz katerega izhaja breme DDV, ne da bi ta račun moral izpolnjevati vse formalnosti, naštetе v členu 226 Direktive o DDV.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, veljavni za sporno leto (2015).

3 Direktiva Sveta z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 23) v različici, veljavni za sporno leto (2015).

4 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe na žalost ni razvidno, na kaj konkretno se je nanašala neskladnost in kakšne pomanjkljivosti so imeli računi.

5 Sodbe z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 41); z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, točka 27), in z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 19).

6 Sodbi z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 19), in z dne 13. marca 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, točka 40).

7 Sodbi z dne 11. junija 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, točka 51), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 35).

8 V tem smislu sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 34).

9 V tem smislu sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 36); z dne 11. junija 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, točka 52), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 36); glej v tem smislu že sodbo z dne 25. oktobra 2012, Daimler (C-318/11 in C-319/11, EU:C:2012:666, točka 41).

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

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

12 Sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933).

13 Sodba z dne 21. junija 2012, *Elsacom* (C?294/11, EU:C:2012:382, to?ki 33 in 34); glej tudi sodbo z dne 2. maja 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C?133/18, EU:C:2019:354, to?ka 39).

14 Sodbe z dne 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, to?ka 46); z dne 18. novembra 2020, *Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – ra?uni)* (C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ka 79); z dne 2. maja 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C?133/18, EU:C:2019:354, to?ka 36), in z dne 21. marca 2018, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, to?ka 39).

15 Sodbe z dne 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, to?ka 47); z dne 18. novembra 2020, *Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – ra?uni)* (C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ka 80); z dne 19. oktobra 2017, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 41); z dne 28. julija 2016, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 45); z dne 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 42); z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 58); z dne 30. septembra 2010, *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, to?ka 39); z dne 21. oktobra 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, to?ka 42), in z dne 8. maja 2008, *Ecotrade* (C?95/07 in C?96/07, EU:C:2008:267, to?ka 63).

16 Sodbe z dne 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, to?ka 48); z dne 18. novembra 2020, *Komisija/Nem?ija (Vra?ilo DDV – ra?uni)* (C?371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, to?ka 81), in z dne 19. oktobra 2017, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 42 in navedena sodna praksa).

17 Glej sodbe z dne 10. aprila 2019, *PSM „K“* (C?214/18, EU:C:2019:301, to?ka 40); z dne 18. maja 2017, *Latvijas Dzelzce?š* (C?154/16, EU:C:2017:392, to?ka 69); z dne 7. novembra 2013, *Tulic? in Plavo?in* (C?249/12 in C?250/12, EU:C:2013:722, to?ka 34), in z dne 24. oktobra 1996, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ka 19).

18 Tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, to?ka 60).

19 Sodiš?e v sodbi z dne 13. marca 2014, *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, to?ka 43), govori o razlagalnem na?elu.

20 Sodbi z dne 13. marca 2008, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, to?ka 25), in z dne 1. aprila 2004, *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, to?ka 39).

21 Sodbe z dne 13. marca 2014, *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, to?ka 41); z dne 15. decembra 2005, *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, to?ka 51), in z dne 21. aprila 2005, *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, to?ka 57), ter moji sklepni predlogi v zadevi *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:185, to?ka 25).

22 Tako že moji sklepni predlogi v zadevi *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2017:927, to?ka 44 in naslednje).

23 Tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, to?ka 64).

24 Sodba z dne 29. aprila 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, to?ka 35).

25 Sodbi z dne 15. novembra 2017, *Geissel in Butin* (C?374/16 in C?375/16, EU:C:2017:867,

točka 41), in z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 27); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, točke 30, 32 in 46).

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

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

28 Sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točki 49 in 50).

29 Sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točki 42 in 43).

30 Sodba z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 43), in očitno tudi sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 33 in naslednje).

31 Sodba z dne 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 Glej na primer številne prispevke v Nemčiji v tej zvezi: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, BB 2019, 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vădan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019, 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vădan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019, 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019, 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, 289.

33 Sodba z dne 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, točka 44 „predložiti objektivne dokaze“, točka 45 „dokazi“, točka 47 „dokazovanje“, in točka 48 „predložiti dokaz“).

34 Povsem ustrezna v tem pogledu sodba z dne 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, točka 45 – ocena takih dokazov ne more nadomestiti).

35 To je na primer zadevalo sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), in z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 Tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 58); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 65 in naslednje).

37 Sodba z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 37).

38 Sem spadajo na primer sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47); glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 41 in 42 in navedena sodna praksa).

40 Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19,

EU:C:2020:1050, točka 47); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vražilo DDV – račun) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80); z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 41); z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 39); z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), in z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63).

41 Sodbi z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42), in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točki 58 in 59); glej v tem smislu tudi sodbi z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43), vendar v zvezi z obrnjeno davno obveznostjo, in z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), prav tako v okviru obrnjene davne obveznosti.

42 Tako je izrecno pojasnjeno v sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 39 in naslednje). Tudi sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točki 35 in 49), je zadevala račun, katerega posedovanje je bilo nesporno, vendar pa so bili podatki na njem ponekod nenatančni. Tudi v sodbi z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45), je omenjeno posedovanje prvotnega računa.

43 Sodbi z dne 15. novembra 2017, Geissel in Butin (C-374/16 in C-375/16, EU:C:2017:867, točka 40), in z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 38 in podobno tudi točka 29 („ima davni zavezanec račun, izdan v skladu s členom 226 te direktive“). Podobno tudi sodbi z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 42), in z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 47).

44 Iz tega očitno izhaja tudi Sodišče (sodba z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, točka 45), ko govori o tem, da člen 178 Direktive o DDV nasprotuje naložitvi dodatnih formalnosti. V tem kontekstu člen 178 Direktive o DDV sam ne more biti zgolj formalnost. Tudi iz sodb z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 43), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 50), izhaja, da so šele po tem, ko davn zavezanec ima račun, iz katerega izhaja breme DDV, izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za uveljavljanje odbitka.

45 Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 43).

46 Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 40 in naslednje).

47 Sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45); podobno tudi sodba z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točki 53 in 57).

48 Glej sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 Sodišče se v sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka

39), izrecno distancira od sodbe z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, to?ka 38), z navedbo, da v zadnjenavedeni zadevi ni bilo ra?una, medtem ko je v zadevi Senatex obstajal ra?un, ki je bil skupaj z DDV tudi pla?an. Tudi v sodbi z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C?271/12, EU:C:2013:297, to?ka 34 in naslednje), je šlo za popravek prvotnega ra?una.

50 Izrecno potrjeno s sodbo z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, to?ki 47 in 51). V tem primeru namre? ra?un nima funkcije sredstva za prenos obremenitve z DDV (o tem iz?rpno zgoraj to?ka 61 in naslednje), saj dobavitelj ra?una ne dolguje in mu ga zato tudi ni treba prevaliti.

51 Sodba z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, to?ka 57).

52 Sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, to?ka 45); tudi Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija) je to v svoji sodbi z dne 22. januarja 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, to?ka 18, izpeljalo iz sodne prakse Sodiš?a.

53 V tem smislu tudi Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e). Glej sodbe z dne 12. marca 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, to?ka 23; z dne 22. januarja 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, to?ka 17, in z dne 20. oktobra 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, to?ka 19.

54 Glede merila „lo?eno izkazanega DDV“ to izhaja že iz odlo?itev Sodiš?a v sodbah Volkswagen in Biosafe, v katerih so obstajali ra?uni, na katerih pa ni bil izkazan DDV, da bi se lahko uveljavljal odbitek v ustrezni višini. Glej sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ki 42 in 43), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, to?ki 49 in 50).

55 Sem spadajo na primer sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C?271/12, EU:C:2013:297).

56 Glede to?k 6 in 7 ?lena 226 Direktive o DDV glej sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), glede to?ke 1 ?lena 226 te direktive sodbo z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), in glede to?ke 3 ?lena 226 te direktive sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

57 Tako izrecno sodba z dne 21. septembra 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, to?ka 55 – ?e ne gre za goljufijo ali zlorabo, pravica do odbitka, ko enkrat že obstaja, ostane pridobljena).

58 ES?P, 22. januar 2009, „Bulves“ AD proti Bolgariji (št. 3991/03), to?ka 53 in naslednje.

59 Glej v tem smislu sodbe z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ka 37); z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, to?ka 47); z dne 28. julija 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, to?ki 34 in 35); z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, to?ka 64); z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, to?ka 17), in z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C?95/07 in C?96/07, EU:C:2008:267, to?ki 45 in 46).

60 Tako Sodiš?e v sodbi z dne 14. februarja 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, to?ki

43 in 44), brez nadaljnjega izhaja iz tega, da je možnost vložitve pravnega sredstva proti odločbi v primernih rokih zadostna. Tako izrecno sodba z dne 14. junija 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, točka 42 in navedena sodna praksa).

61 Sodba z dne 21. junija 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, točki 33 in 34); glej tudi sodbo z dne 2. maja 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, točka 39).

62 Sodbe z dne 21. marca 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 45); z dne 28. julija 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 32), in z dne 6. februarja 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 46).

63 Sodbe z dne 12. aprila 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 36); z dne 14. februarja 2019, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, točka 41); z dne 21. marca 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 46); z dne 28. julija 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 33); z dne 21. junija 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, točka 29); z dne 12. julija 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 48); z dne 21. januarja 2010, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, točka 16), in z dne 8. maja 2008, *Ecotrade* (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 44).

64 Sodbe z dne 14. februarja 2019, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, točka 33); z dne 8. maja 2013, *Petroma Transports in drugi* (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 36), in z dne 15. julija 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45).

65 V tem smislu izrecno: sodba z dne 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, točki 53 in 57).