Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 18. februarja 2016[1]

**Zadeva C-516/14**

**Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA**
**proti**
**Autoridade Tributária e Aduaneira(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,**

ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)
(razsodišče v davčnih sporih, Portugalska))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Člen 226, točki 6 in 7, Direktive 2006/112/ES — Podatki na računu glede obsega in vrste opravljene storitve ter datum opravljene storitve — Člen 178(a) Direktive 2006/112/ES — Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka — Zahteva po posedovanju računa, ki izpolnjuje zahteve člena 226 Direktive 2006/112/ES“

## I – **Uvod**

1. Prejetje računa običajno ni razlog za veselje. Nekoliko drugače pa je to pri davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Pod določenimi pogoji račun namreč prejemniku računa daje pravico, da od davčnega organa zahteva vračilo DDV, ki je izkazan na računu (t. i. odbitek vstopnega davka).

2. Predpisi prava Unije o DDV vsekakor tudi določajo, da mora račun vsebovati vsaj nekaj podatkov. Portugalska davčna uprava je menila, da ti podatki v nekem primeru ne zadostujejo, kar je bil povod za obravnavan predlog za sprejetje predhodne odločbe. Zlasti opis zaračunanih storitev kot „pravnih storitev“ brez podrobnejših pojasnil naj ne bi izpolnil zahteve predpisov o DDV o vsebini, ki jo račun mora imeti. Samo na podlagi pravilnega računa pa je mogoče zahtevati odbitek vstopnega davka.

3. Glede na te okoliščine bo Sodišče moralo pojasniti dvoje. Ni treba zgolj odgovoriti na novo vprašanje, kako podroben mora biti opis storitve na računu. Sodišče bo moralo poleg tega ponovno odločiti o posledicah, ki jih ima pomanjkljiv račun za pravico do odbitka vstopnega davka, zato da bo zaokrožilo svojo dosedanjo sodno prakso na tem področju.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

## II – **Pravni okvir**

### A – *Pravo Unije*

4. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ureja obdavčitev z DDV v Uniji. Predhodnica ta direktive je Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)[3] (v nadaljevanju: Šesta direktiva). V obsegu, v katerem se določbe obeh direktiv ujemajo, je treba v obravnavanem primeru upoštevati tudi sodno prakso Sodišča v zvezi s Šesto direktivo.

5. Člen 168 Direktive o DDV[4] določa med drugim to pravico do odbitka vstopnega DDV:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

6. V poglavju „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“ člen 178 Direktive o DDV v svoji prvotni različici,[5] ki se uporabi v sporu o glavni stvari, določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[…]“

7. Člen 226 Direktive o DDV, na kateri se med drugim sklicuje, se nanaša na vsebino računov in določa:

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

[…]

6. količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

2 — UL L 347, str. 1.

3 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

4 — Navedenemu besedilu določbe ustreza v Šesti direktivi člen 17(2)(a) v različici člena 28f, točka 1, kakor je bil spremenjen s členom 1, točka 10, Direktive Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274).

5 — Člen 178(a) Direktive o DDV je bil medtem spremenjen z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede pravil o izdajanju računov (UL L 189, str. 1). Njegovi prvotni različici ustreza v Šesti direktivi člen 18(1)(a) v različici člena 28f, točka 2, kakor je bil dodan s členom 1, točka 22, Direktive Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (91/680/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160).

7. datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz točk (4) in (5) člena 220, kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa;

[…]“

8. Navedene določbe člena 226 Direktive o DDV v bistvu ustrezajo členu 22(3)(b), šesta in sedma alinea, Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h [6], kakor je bil spremenjen z Direktivo 2001/115/ES [7]. Tudi v tem postopku bo treba zato upoštevati zlasti zgodovino nastanka te določbe predhodnice v Šesti direktivi.

9. Uvodna izjava 46 Direktive o DDV je edina, ki omenja račune, ter določa:

„(46) Uporaba elektronskega izdajanja računov mora davčnim administracijam omogočati, da izvajajo nadzor. Da bi zagotovili pravilno delovanje notranjega trga, je treba na ravni Skupnosti oblikovati usklajen seznam podatkov, ki morajo biti izkazani na računih, vzpostaviti skupno ureditev za uporabo elektronskega izdajanja računov in elektronsko shranjevanje računov, kakor tudi samo-fakturiranje in naročanje zunanjih storitev izdajanja računov.“

B – *Nacionalno pravo*

10. V portugalskem pravu člen 36(5)(b) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: CIVA) določa, da morajo računi vsebovati „običajen opis […] opravljenih storitev z navedbo podatkov, ki so potrebni za določitev veljavne davčne stopnje“.

11. Samo če račun izpolnjuje, med drugimi, te zahteve iz člena 36(5)(b) CIVA, obstaja v skladu s členom 19(2)(a) in (6) CIVA pravica do odbitka DDV, ki je naveden na računu.

12. Portugalska republika je v postopku pred Sodiščem poleg tega navedla, da je v obdobju, ki je upoštevno v sporu o glavni stvari, portugalsko pravo določalo nižjo davčno stopnjo za določene odvetniške storitve, med drugim za tiste v zvezi z upokojenci in brezposelnimi ter na splošno pri postopkih v zvezi s pravom statusa oseb. Ta ureditev, ki ni določena v določbah Direktive o DDV v zvezi z nižjo davčno stopnjo, ki veljajo v celotni Uniji, temelji na varstvu obstoječega stanja, ki je priznano s členom 113 Direktive o DDV.

## III – **Postopek v glavni stvari**

13. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, družba Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, opravlja hotelsko dejavnost.

14. Od leta 2008 do leta 2010 je uporabljala storitve odvetniške pisarne. Za te storitve je odvetniška pisarna izdala štiri račune, ki so vsebovali te opise storitev:

— „Pravne storitve, opravljene od 1. decembra 2007 do danes“ (račun z dne 26. avgusta 2008),

— „Nagrade za pravne storitve, opravljene od junija do danes“ (račun z dne 17. decembra 2008),

— „Nagrade za pravne storitve, opravljene do danes“ (račun z dne 29. aprila 2009),

6 — Člen 28h Šeste direktive je bil dodan s členom 1, točka 22, Direktive 91/680 (navedena v opombi 5).

7 — Člen 28h Šeste direktive je bil spremenjen s členom 2 Direktive Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 o spremembi Direktive 77/388/EGS z namenom poenostavitve, modernizacije in usklajevanja pogojev določenih za izdajanje računov v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 352).

— „Nagrade za pravne storitve, opravljene od 1. novembra 2009 do danes“ (račun z dne 2. junija 2010).

15. V zvezi z DDV, ki je bil izkazan na teh računih, je tožeča stranka v postopku v glavni stvari pri portugalski davčni upravi uveljavljala pravico do odbitka vstopnega davka v višini 8689,49 EUR.

16. Portugalska davčna uprava je po inšpekcijskem pregledu zavrnila odbitek vstopnega davka, ker opisi storitev na računih niso izpolnjevali zahtev iz člena 36(5)(b) CIVA. Tožeča stranka v postopku v glavni stvar je na to predložila dodatne dokumente, ki so vsebovali natančnejši opis storitev. Kljub temu je portugalska davčna uprava zavrnila odbitek vstopnega davka z obrazložitvijo, da računi še vedno ne izpolnjujejo zakonskih zahtev.

## IV – **Postopek pred Sodiščem**

17. Tribunal Arbitral Tributário (razsodišče v davčnih sporih), ki zdaj obravnava spor, meni, da je za odločitev o sporu potrebna razlaga Direktive o DDV in je zato Sodišču 17. novembra 2014 v skladu s členom 267 PDEU predložilo to vprašanje:

Ali pravilna razlaga člena 226, točka 6, Direktive o DDV Autoridade Tributária e Aduaneira (davčnemu in carinskemu organu) dovoljuje, da opis na računu z navedbo „pravne storitve, opravljene od določenega dne do danes“ ali zgolj „pravne storitve, opravljene do danes“ obravnava kot nezadosten, glede na to, da lahko pristojni organ dodatne podatke, za katere meni, da so nujni za potrditev obstoja in podrobnih značilnosti transakcij, pridobi na podlagi načela sodelovanja?

18. V zvezi s tem vprašanjem so tožeča stranka v postopku v glavni stvari, Portugalska republika in Evropska komisija Sodišču predložile pisna stališča. Na javni obravnavi 14. januarja 2016 so navedbe podale Zvezna republika Nemčija, Portugalska republika in Komisija.

## V – **Pravna presoja**

19. Glede na okoliščine spora o glavni stvari predložitveno sodišče [8] prosi za odgovor na dve različni vprašanji.

20. Prvič, pojasniti je treba, ali računi, kot so obravnavani, izpolnjujejo zahteve iz člena 226 Direktive o DDV glede vsebine računa (o tem takoj pod A). Drugič, določiti je treba posledice za pravico do odbitka vstopnega davka, če bi se ugotovilo, da podatki na računih ne zadostujejo (o tem pozneje pod B).

### A – *Vsebina računov*

21. Najprej se torej zastavlja vprašanje, ali računi, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, izpolnjujejo zahteve, ki jih člen 226 Direktive o DDV določa glede vsebine računa.

22. V obravnavanem primeru člen 226 Direktive o DDV zavezujoče in dokončno določa vsebino, ki jo mora imeti račun. Določbo je namreč treba uporabiti za račune, ki jih je treba izdati v skladu s členoma 220 in 221 Direktive o DDV. Obravnavani računi so morali biti izdani v skladu s členom 220, točka 1, saj so bile storitve opravljene za davčnega zavezanca. Portugalsko pravo pa poleg zahtev iz določb člena 226 Direktive o DDV ne sme določiti nobenih drugih zahtev glede vsebine

8 — V skladu s sodbo Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, točke od 22 do 34) je Tribunal Arbitral Tributário sodišče v smislu člena 267 PDEU.

računa. To izhaja, prvič, iz člena 226, v skladu s katerim morajo računi vsebovati „samo“ tam naštete podatke, in drugič, iz člena 273, drugi odstavek, Direktive o DDV, v skladu s katerim države članice ne smejo za naložitev davka določiti nobenih dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov kot so tiste, ki so že določene v Direktivi o DDV.

23. Kot je Portugalska republika pravilno navedla, v obravnavanem primeru ne zadostuje razlaga zgolj točke 6 člena 226 Direktive o DDV, na katero se osredotoča vprašanje za predhodno odločanje. Da bi se predložitvenemu sodišču lahko dal koristen odgovor v zvezi z zahtevami prava Unije[9] glede vsebine računa, je treba preučiti še točko 7 te določbe.

24. V skladu s tema določbama morajo računi vsebovati tako podatke o „obsegu in vrsti opravljenih storitev“ (točka 6) kot tudi „datum, na katerega je bila opravljena […] ali dokončana storitev“ (točka 7).

1. Obseg in vrsta storitve

25. Glede na točko 6 člena 226 Direktive o DDV se zastavlja vprašanje, ali opisi, ki so bili uporabljeni v obravnavanih računih, in sicer formulacija „opravljene pravne storitve“ v določenem obdobju oziroma do določenega datuma, v zadostni meri opisujejo „vrsto“ (o tem takoj v točki a) in „obseg“ (o tem pozneje v točki b) storitev.

a) Vrsta storitve

26. Sodišče je do sedaj obravnavalo zahteve iz člena 226, točka 6, Direktive o DDV o opisu „vrste“ storitve samo v eni zadevi, in sicer v zvezi z dobavo blaga. Člen 226, točka 6, namreč pri blagu tako kot pri storitvah zahteva, da se navede njegova „vrsta“. Iz sodne prakse zdaj zgolj izhaja, da v tem smislu ne obstaja nobena obveznost, da se na računu navedejo ušesne znamke dobavljenih živali,[10] kar bi omogočilo nedvomno identifikacijo vsakega posameznega dobavljenega predmeta na podlagi podatkov na računu.

27. Iz tega je najprej mogoče sklepati, da med podatki na računu v skladu s členom 226, točka 6, Direktive o DDV ni treba navesti vseh razpoložljivih informacij o dobavljenem predmetu ali opravljeni storitvi. To izhaja že iz besedila, ki govori samo o „vrsti“ blaga oziroma storitve, in torej ne zahteva točnega opisa blaga ali storitve.

28. Če na računu torej ni treba navesti vseh informacij, ki so na voljo v zvezi z opravljeno storitvijo, pa se zastavlja vprašanje, koliko informacij je potrebnih za to, da se „vrsta“ storitve šteje za dovolj opisano. Ali gre – v okviru obravnavanega primera – pri skupku vseh pravnih storitev že za tako vrsto ali pa je treba še razlikovati med različnimi vrstami pravnih storitev?

29. Na to vprašanje ni mogoče odgovoriti niti na podlagi besedila niti na podlagi sistematike člena 226, točka 6, Direktive o DDV. Torej ga je treba pojasniti glede na namen tega podatka na računu.

30. Vsakokraten namen podatka na računu pa je povezan s funkcijo, ki jo mora račun v davčnem sistemu davka na dodano vrednost izpolnjevati. Kot je mogoče izpeljati iz uvodne izjave 46 Direktive o DDV, se računi izdajajo zato, da lahko davčne uprave držav članic izvajajo nadzor. Da bi se omogočil tak nadzor, morajo davčni zavezanci v skladu s členom 244 Direktive o DDV shranjevati vse račune, ki so jih prejeli, ter kopije vseh računov, ki so jih izdali.

9 — Glej med drugim sodbe Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, točka 17), Ville d’Ottignies-Louvain-la-Neuve in drugi (C-225/13, EU:C:2014:245, točka 30) in Abcur (C-544/13 in C-545/13, EU:C:2015:481, točka 33).

10 — Sodba Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točki 52 in 53).

31. Glede na ta cilj je namen vsakega posameznega podatka na računu povezan z vprašanjem, kaj naj bi davčne uprave lahko preverjale na podlagi računa.

i) Nadzor nad tem, ali je bil plačan ustrezen davek

32. Račun je najprej namenjen temu, da se lahko nadzira, ali je izdajatelj računa plačal davek.

33. To izhaja iz člena 178(a) Direktive o DDV. V skladu s to določbo lahko prejemnik storitve uveljavlja svojo pravico do odbitka vstopnega davka, samo če ima račun. V skladu s sodno prakso je namen te zahteve, da se zagotovi obračun davka in nadzor nad tem.[11] Na podlagi te ureditve se odbitek vstopnega davka namreč odobri le takrat, če se davčna uprava z računom lahko opre na dokument, ki zaradi obveznih podatkov, navedenih v členu 226 Direktive o DDV, vsebuje potrebne informacije, da se zagotovi, da je izdajatelj računa davek na dodano vrednost tudi ustrezno plačal. Ta dostop do izdajatelja računa podpira tudi člen 203 Direktive o DDV. V skladu s tem členom je DDV, izkazan na računu, dolžan plačati izdajatelj računa ne glede na to, ali je obdavčljivi dogodek sploh nastal, zlasti ali je bila storitev sploh opravljena.[12] To davčni upravi v takem primeru prihrani ustrezen dokaz.

34. Račun je torej neke vrste zavarovanje za davčno upravo, s tem ko odbitek vstopnega davka na določen način poveže s plačilom davka.[13] Račun, brez katerega odbitka vstopnega davka ni mogoče izvesti, daje davčni upravi namreč vsaj možnost, da si pri izdajatelju računa priskrbi kritje za znesek, ki ga je treba plačati zaradi odbitka vstopnega davka, pri čemer davčna uprava pri izdajatelju računa preveri, ali je bil plačan ustrezen davek.

35. Za to zavarovalno funkcijo so vsekakor potrebni samo določeni podatki na računu, zlasti polno ime in naslov davčnega zavezanca, ki je opravil storitev (točka 5 člena 226 Direktive o DDV), in njegova identifikacijska številka za DDV (točka 3). Specifikacija „vrste“ storitve na računu pa ni potrebna za to, da ima izdajatelj računa nadzor nad plačilom davka. Kakor je razvidno iz člena 203 Direktive o DDV, izdajatelj namreč vsekakor dolguje davek, ki je izkazan na računu in ki ga prejemnik računa uveljavlja kot odbitek vstopnega davka. Povezava med računom in dejansko opravljeno storitvijo se tu nikakor ne zahteva.

36. Okoliščina, da v skladu s členom 226 Direktive o DDV zato med obvezne podatke na računu očitno spadajo tudi podatki, ki niso potrebni za nadzor nad plačilom davka, jasno kaže na to, da se funkcija računa s tem ne more izčrpati. K tem podatkom ne spadajo samo vrsta dobavljenega blaga oziroma opravljenih storitev (točka 6), ampak zlasti tudi podatek o datumu opravljene storitve (točka 7), davčni osnovi (točka 8), uporabljeni stopnji davka (točka 9) oziroma oprostitvi davka (točka 11).

37. Naloga tega in drugih podatkov – kot izhaja iz zgodovine nastanka določbe –[14] je, da se na računu navedejo „vse informacije o pravilih DDV, ki jih je treba uporabiti“.

11 — Glej sodbo Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 37).

12 — Izdajatelja se lahko pod določenimi pogoji vsekakor spet oprosti tega davčnega dolga; glej, med drugim, sodbo Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Glej v tem smislu sodbi Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točki 31 in 32) in LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točki 35 in 36).

14 — Glej obrazložitev v točki 1 predloga direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS z namenom poenostavitve, modernizacije in usklajevanja pogojev, določenih za izdajanje računov v zvezi z davkom na dodano vrednost (COM(2000) 650 final), ki je pripeljal do prenehanja Direktive 2001/115/ES (glej točko 8 zgoraj), ter stališče Ekonomsko-socialnega odbora k temu predlogu, točka 1.1.1. (UL C 193, str. 53).

38. Davčne uprave držav članic lahko na podlagi teh dodatnih podatkov nadzirajo, ali je izdajatelj računa za svojo storitev obračunal *ustrezen* davek. Na podlagi teh podatkov lahko namreč davčne uprave držav članic zlasti preverijo, ali je izdajatelj navedel kraj, kjer je bila storitev opravljena (člen 31 in naslednji Direktive o DDV), davčno osnovo (člen 72 in naslednji) in davčno stopnjo (člen 93 in naslednji) v skladu s pravnimi zahtevami, ali pravilno meni, da lahko uporabi davčno oprostitev (člen 131 in naslednji), ali pa upravičeno izhaja iz tega, da namesto njega davek dolguje prejemnik storitve (člen 192a in naslednji).

39. Za tovrsten nadzor pa je zdaj potreben tudi opis opravljene storitve na računu. Ustrezen davek je namreč z več vidikov odvisen od vsebine opravljenih storitev, saj se tudi posebna pravila v zvezi s krajem, kjer je bila storitev opravljena, davčno stopnjo, davčnimi oprostitvami itd. pogosto ravnajo po vsebini storitve. „Vrsta“ storitve mora biti zato na računu opisana s tako natančnostjo, da je mogoče presoditi, katero davčno stopnjo, davčno oprostitev ali drugo posebno pravilo je treba uporabiti. [15]

40. Na podlagi teh meril se zdi opis, ki je bil izbran v obravnavani zadevi, in sicer „pravne storitve“, zadosten, da se preveri, ali je bil davek pravilno izračunan. Sama ne vidim nobenega pravila v veljavnih predpisih o DDV, v skladu s katerim bi bila določitev ustreznega davka odvisna od vrste pravne storitve. [16]

41. Vsekakor je Portugalska republika navedla, da se v obravnavanem primeru podroben opis vrste pravnih storitev zahteva zato, ker portugalsko pravo – drugače kot Direktiva o DDV, vendar na podlagi klavzule o varstvu obstoječega stanja pravic iz njenega člena 113 – določa nižjo davčno stopnjo za določene pravne storitve. Iz splošnega opisa „pravne storitve“ naj torej ne bi bilo razvidno, ali se za storitve uporabi splošna stopnja ali nižja stopnja.

42. Če ta trditev drži glede na nacionalno pravo, ki ga je treba uporabiti v postopku v glavni stvari – to mora razjasniti predložitveno sodišče – iz tega sledi, da v obravnavanem primeru vrsta storitve ni bila dovolj opisana, da bi omogočila nadzor nad pravilnim obračunom davka.

43. Med to ugotovitvijo in ciljem Sveta, ki je povezan z uvedbo določb o obveznih podatkih na računu in v skladu s katerim je treba „sestaviti seznam podatkov, usklajen na ravni Skupnosti, ki morajo biti navedeni na računu“, „[d]a bi notranji trg pravilno deloval“, bi sicer obstajala določena napetost. [17] S tem se namreč od osebe, ki opravlja pravne storitve, zahtevajo različni podrobni podatki o vrsti storitve glede na to, ali je kraj opravljanja storitev na Portugalskem ali v drugi državi članici.

44. Vsekakor je to nazadnje zgolj posledica obstoja različnih določb o nižjih stopnjah DDV v državah članicah. To se ne nanaša samo na primer varstva obstoječega stanja nižjih davčnih stopenj v skladu s členom 113 Direktive o DDV, ki ga je tu navedla Portugalska republika. Tudi to, katere dejanske stane za nižje davčne stopnje, ki so določeni v skladu s členom 98 in Prilogo III k Direktivi o DDV za celotno Unijo, se bo uporabilo, je odvisno od volje vsake države članice. Vzroki za morebitna trenja na notranjem trgu računov torej niso zahteve glede vsebine računa, temveč pomanjkljiva uskladitev na področju nižjih davčnih stopenj.

45. Če bi torej predložitveno sodišče ugotovilo, da v postopku v glavni stvari portugalsko pravo določa nižjo davčno stopnjo za določene pravne storitve, potem splošna formulacija „opravljanje pravnih storitev“ na računu ne izpolnjuje zahtev, ki jih določa člen 226, točka 6, Direktive o DDV glede podatka o „vrsti“ storitve.

15 — Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, točka 73).

16 — Menim, da je tudi uporaba člena 47 Direktive o DDV, ki za „opravljanje storitev v zvezi z nepremičnino“ določa drug kraj opravljanja storitev, od vsega začetka izključena, saj sem prepričana, da pravne storitve v zvezi s prodajo nepremičnine ne spadajo v to določbo, glej moje sklepne predloge v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, točke od 37 do 40).

17 — Glej uvodno izjavo 4 Direktive 2001/115 (glej točko 8 zgoraj).

ii) Nadzor nad pravico do odbitka vstopnega davka

46. Poleg tega namen računa in njegove vsebine ni samo nadzor nad tem, ali je izdajatelj plačal ustrezen davek. Kakor prav tako izhaja iz zgodovine nastanka člena 226 Direktive o DDV, naj bi bila funkcija računa tudi, da „utemelji“ odbitek vstopnega davka prejemnika računa.[18]

47. Tako naj bi davčna uprava na podlagi podatkov na računu lahko nadzirala tudi prejemnika računa v zvezi z njegovo pravico do odbitka vstopnega davka. Zato se zastavlja vprašanje, ali iz te nadzorne funkcije izhajajo še druge zahteve glede natančnosti opisa storitve na računu.

48. Nadzor nad pravico do odbitka vstopnega davka se začne s preverjanjem, ali prejemnik računa sploh ima račun. To daje določeno jamstvo, da je bila obračunana storitev dejansko opravljena,[19] kar je pogoj za to, da nastane pravica do odbitka vstopnega davka.[20] Kakor je bilo namreč že predstavljeno,[21] izdajatelj v skladu s členom 203 Direktive o DDV dolguje vsak na računu izkazan DDV. Na podlagi tega obstaja za izdajatelja določena ovira, da bi izdal račun za storitev, ki sploh ni bila opravljena. Za to nadzorno funkcijo računa pa navedba vrste storitve prav tako ni potrebna kot za nadzor nad plačilom davka. Ovira za izdajo računa za neobstoječo storitev namreč temelji na davčnem dolgu v skladu s členom 203 Direktive o DDV, ki, kot je bilo prikazano, ne temelji na opisu storitve.[22]

49. Poleg tega nadzor, ali je izdajatelj računa *pravilno* navedel davek na računu, kar je že bilo pojasnjeno kot namen računa,[23] kot zrcalna slika pomaga preverjanju pravilne višine ustreznega odbitka vstopnega davka. Iz tega pa prav tako ne izhajajo dodatne zahteve glede opisa vrste storitve glede na tiste, ki so bile že ugotovljene.

50. Do teh pa bi lahko prišlo, če naj bi se s podatki na računu preverjal drug pogoj za odbitek vstopnega davka, in sicer dejanska ali nameravana[24] uporaba povezanih storitev za obdavčljive transakcije, kar zahteva člen 168(a) Direktive o DDV.

51. Portugalska republika in v tem smislu tudi Komisija sta v tem postopku zastopali stališče, da mora biti opis storitve na računu tako podroben, da je mogoče preveriti, ali je storitev namenjena ekonomski dejavnosti prejemnika računa, iz katere lahko potem sledijo obdavčljive transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do odbitka vstopnega davka.

52. S tem stališčem pa se ne morem strinjati.

53. Najprej nikakor ni mogoče, da bi se določena storitev na računu opisala tako podrobno, da bi bila njena zasebna ali gospodarska narava razvidna že iz opisa storitve. Če dam za primer svinčnik, niti najpodrobnejši opis proizvajalca, vrste in značilnosti ter stanja svinčnika ne da odgovora na vprašanje, ali je bil dejansko prodan zasebno ali v okviru ekonomske dejavnosti. Pravice do odbitka vstopnega davka ni mogoče v tem smislu preverjati na podlagi računa, saj pride načeloma vsak predmet storitve v poštev tako za zasebno kot gospodarsko uporabo. To velja celo za navidezno očitne zasebne storitve, kot je na primer obisk kina, ki je v posameznem primeru prav tako lahko namenjen opravljanju določene ekonomske dejavnosti.

18 — Glej dokaze, navedene v opombi 14.

19 — Glej v tem smislu sodbo Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, točka 29).

20 — Glej med drugim sodbi Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) in Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 39).

21 — Glej zgoraj, točka 33.

22 — Glej zgoraj, točka 35.

23 — Glej zgoraj, točke od 37 do 39.

24 — Glej sodbo Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, točka 27 in tam navedena sodna praksa).

54. Tudi v obravnavanem primeru ne morem ugotoviti, kako naj bi podroben, vendar – v okviru računa – primerno skop opis „opravljanje pravnih storitev“, dal jasen odgovor na vprašanje, ali se je ta storitev uporabila za ekonomsko dejavnost tožeče stranke v postopku v glavni stvari. Celo opisi, ki jih je kot alternativne predlagala Portugalska republika, kot je na primer „zastopanje v sodnem postopku X pred sodiščem Y“, ne bi izpolnili zahteve, da morajo omogočiti tako preverjanje. Za presojo pravice do odbitka vstopnega davka bi bilo namreč treba prav tako ugotoviti, kaj je bil predmet sodnega postopka X.

55. Obstoječe dvome glede uporabe storitve za ekonomsko dejavnost prejemnika storitve bi bilo torej mogoče v okviru preverjanja nazadnje popolnoma odpraviti le z dodatnimi dokaznimi sredstvi.

56. Sicer je običajno v interesu prejemnika računa, da od izdajatelja računa zahteva kolikor mogoče podroben opis storitve, da bi v primerih nadzora davčne uprave zmanjšal stroške, ki nastanejo s predložitvijo dodatnih dokaznih sredstev. Ta spodbuda v prid podrobnega opisa storitev pa obstaja, ne da bi že nedoločne zahteve v zvezi z natančnostjo opisa storitve – kot je na primer „glede na okoliščine posameznega primera“ – pravno ovirale izvajanje pravice do odbitka vstopnega davka. Prav zato, ker je izvajanje pravice do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV načeloma odvisno od tega, ali oseba ima račun, ki izpolnjuje zahteve iz člena 226, se z zahtevami glede vsebine računa ne sme pretiravati in morajo upoštevati načelo pravne varnosti. Zlasti če imajo predpisi prava Unije finančne posledice – kot je tu priznanje ali nepriznanje pravice do odbitka vstopnega davka – mora biti njihova uporaba v skladu s sodno prakso predvidljiva za vse subjekte, na katere se nanaša. [25]

57. Z vidika preverjanja pravice prejemnika računa do odbitka vstopnega davka torej ne obstajajo nobene dodatne zahteve v zvezi z vsebino računa glede vrste storitve.

iii) Vmesni predlog

58. Če sklenem, v obravnavanem primeru torej opis storitev na računih ne izpolnjuje zahtev, ki jih določa člen 226, točka 6, Direktive o DDV glede podatka o „vrsti“ storitve, samo če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da v postopku v glavni stvari portugalsko pravo določa nižjo davčno stopnjo za določene pravne storitve.

b) Obseg storitve

59. V skladu s členom 226 Direktive o DDV je treba na računu navesti tudi „obseg“ storitve, in ne samo njene „vrste“. Zato se zastavlja nadaljnje vprašanje, ali navedba „opravljanje pravnih storitev od določenega datuma do danes“ oziroma samo „opravljanje pravnih storitev do danes“ zadostno opisuje obseg pravnih storitev.

60. Obseg storitve pomeni „količino“ storitve, ki mora biti pri dobavi blaga navedena na računu poleg „vrste“ v skladu s členom 226 Direktive o DDV. Račun torej daje informacijo o tem, *koliko* storitev je bilo opravljenih.

61. Tak podatek pa v obravnavanem primeru manjka.

62. Podatka o obsegu storitve niti ni mogoče nadomestiti s podatkom o obdobju, v katerem so bile storitve opravljene. Ni namreč razvidno, koliko storitev je bilo opravljenih v vsakokratnem obdobju.

25 — Glej sodbo Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2012:759, točka 34 in tam navedena sodna praksa).

63. Obsega storitve ni treba navesti ločeno, samo če je že iz opisa vrste storitve – v povezavi z obravnavanim primerom na primer „zastopanje v sodnem postopku X pred sodiščem Y“ – njen obseg dovolj jasen. Vendar to v obravnavanem primeru ni tako. Tovrstne storitve so bile namreč navedene kot „pravne storitve“ tako nespecifično, da iz tega opisa ni mogoče razbrati njihovega obsega.

64. Zato podatki v obravnavanem primeru ne izpolnjujejo zahtev iz člena 226, točka 6, Direktive o DDV, saj ne omenjajo obsega opravljenih storitev.

2. Datum opravljene storitve

65. Dalje je treba preveriti, ali navedbi na računu: „opravljanje pravnih storitev od določenega datuma do danes“ oziroma samo „opravljanje pravnih storitev do danes“ izpolnjujeta zahteve iz člena 226, točka 7, Direktive o DDV, v skladu s katerim je treba na računu navesti datum, ko je bila „storitev opravljena oziroma zaključena“.

66. Sporni računi navajajo samo obdobje oziroma končni datum za številne pravne storitve, ne pa posameznih datumov za posamezne opravljene storitve. Iz podatkov predložitvenega sodišča pa nikakor ne izhaja, da je šlo samo za storitev biti na splošno na razpolago za svetovanje v določenem obdobju;[26] nasprotno, izhajati je treba iz tega, da je šlo za posamezne konkretno opravljene storitve.

67. V skladu s členom 223 Direktive o DDV je sicer dopustno izdati skupen račun za več ločenih storitev. Vendar se s tem še ne odgovori na vprašanje, ali je treba v tem skupnem računu navesti datum za vsako posamezno storitev, ali pa zadostuje navedba obdobja, v katerem je bilo opravljenih več storitev.

68. Ponovno se je treba opreti na namen tega podatka na računu. Kakor je bilo že omenjeno, je namen računa, med drugim, nadzor nad tem, ali je izdajatelj računa plačal ustrezen davek.[27] Za to je potreben tudi datum opravljene storitve. Ta datum – in ne na primer datum izdanega računa – namreč v skladu s členom 63 Direktive o DDV načeloma določa, kdaj je nastal obdavčljivi dogodek v smislu člena 62(1) Direktive o DDV in s tem tudi katere davčne predpise je treba s časovnega vidika uporabiti za to transakcijo.

69. Člen 64(1) Direktive o DDV vsekakor določa posebna pravila za storitve, za katere se „izdajajo zaporedni obračuni“, za kar verjetno gre v obravnavanem primeru. V tem primeru datum nastanka obdavčljivega dogodka ni datum vsake posamezne opravljene storitve, temveč potek obdobja, na katero se obračun nanaša. Zato v tem primeru za nadzor nad plačilom ustreznega davka niso potrebni datumi vseh opravljenih storitev, temveč samo navedba obdobja.

70. Za obravnavani primer to pomeni, da navedba „opravljanje pravnih storitev od določenega datuma do danes“ izpolnjuje zahteve iz člena 226, točka 7, Direktive o DDV, medtem ko navedba „opravljanje pravnih storitev do danes“, ki ne določa nobenega datuma kot začetka obračunskega obdobja, teh zahtev ne izpolnjuje.

26 — Glej v zvezi s tem položajem sodbo Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Glej točki 37 in 38 zgoraj.

3. Predlog

71. Če sklenem, obravnavani računi, prvič, ne izpolnjujejo zahtev iz člena 226, točka 6, Direktive o DDV glede navedbe „obsega“ storitve, drugič, ne izpolnjujejo zahtev iz te določbe glede navedbe „vrste“ storitve, če je v portugalskem pravu določena nižja davčna stopnja samo za določene pravne storitve, in tretjič, ne izpolnjujejo zahtev iz člena 226, točka 7, Direktive o DDV glede navedbe „datuma“ storitve v tem smislu, da na računih ni podatka o začetku vsakokratnega obračunskega obdobja.

B – *Pravica do odbitka vstopnega davka*

72. Drugič, zdaj je treba pojasniti, kakšne učinke ima okoliščina, da na računu niso navedeni vsi podatki, ki se zahtevajo s členom 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, na pravico prejemnika računa, da uveljavlja odbitek vstopnega davka.

73. Zlasti želi predložitveno sodišče vedeti, ali je za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka dovolj, če prejemnik računa, ki zahteva odbitek vstopnega davka, dopolni podatke, ki niso navedeni na računu, z drugimi dokumenti. Davčna uprava ima v skladu s portugalskim pravom namreč možnost, da od davčnega zavezanca, ki uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka, zahteva dodatne informacije. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je tudi predložila take dodatne informacije portugalski davčni upravi.

74. Predstavitev spora o glavni stvari, kot jo je podalo predložitveno sodišče, razumem tako, da so v obravnavanem primeru izpolnjeni vsi vsebinski pogoji za pravico do odbitka vstopnega davka, ki obstajajo v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV. Zgolj račun ne izpolnjuje zakonskih zahtev. Zato je treba preveriti, ali okoliščina, da na računu niso navedeni vsi podatki, ki se zahtevajo s členom 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, ovira uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka.

1. Pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka

75. Da bi odgovorila na to vprašanje, je treba razložiti člen 178(a) Direktive o DDV, ki ureja uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka. V skladu s to določbo mora davčni zavezanec, da bi lahko uveljavljal pravico do odbitka vstopnega davka, ki jo ima v skladu s členom 168(a), „imeti račun, izdan v skladu s členi [od] 220 do 236“.

76. Glede na besedilo je zakonsko pravilo jasno. Če davčni zavezanec nima računa, ki izpolnjuje zahteve iz člena 226 Direktive o DDV, ima sicer lahko pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 168(a). V skladu s členom 178(a) Direktive o DDV pa te pravice ne more *uveljavljati*, dokler nima računa, ki izpolnjuje zahteve iz člena 226 Direktive o DDV.

77. To, da se obvezno zahteva pravilen račun, da bi se lahko uveljavljala pravica do odbitka vstopnega davka, je s sistematičnega vidika poudarjeno s členom 181 Direktive o DDV, ki se nanaša na uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 168(c). Da bi davčni zavezanec v tem primeru lahko izvedel odbitek vstopnega davka, mora v skladu s členom 178(c) tudi „imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236“. V skladu s členom 181 Direktive o DDV pa lahko države članice vseeno odobrijo odbitek vstopnega davka davčnemu zavezancu, ki nima računa, izdanega v skladu s členi od 220 do 236. Taka določba pa ne obstaja v primeru odbitka vstopnega davka pri odplačnih storitvah, za kar gre v obravnavanem primeru. *A contrario* iz tega sledi, da države članice v obravnavanem primeru člena 178(a) Direktive o DDV v skladu s pravom Unije ne smejo priznati odbitka vstopnega davka, če davčni zavezanec nima računa, ki je pravilen v smislu člena 226.

78. Tudi sodna praksa Sodišča konec koncev potrjuje, da je načelno nujno, da je račun pravilen, zato da se lahko uveljavlja pravica do odbitka vstopnega davka v primeru odplačne storitve.

79. Najprej je treba primer računa, ki je bil izdan z napakami, razlikovati od kršitve ostalih formalnih obveznosti, ki v skladu s sodno prakso nimajo nobenega vpliva na pravico do odbitka vstopnega davka, kot je na primer to, da ponudnik storitve [28] oziroma prejemnik storitve [29] ni registriran za namene DDV, ali pa neizpolnitev obveznosti vodenja evidenc. [30] V primerih takih formalnih obveznosti namreč ni določbe, kot je člen 178(a) Direktive o DDV, ki določa, da je treba za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka imeti pravilen račun.

80. Za formalne obveznosti, ki se nanašajo na račune, obstaja torej poseben pravni položaj. Zato je Sodišče v ustaljeni sodni praksi odločilo, da je uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka odvisno od tega, da so na računu navedeni podatki, ki jih določa člen 226 Direktive o DDV. [31] Države članice pa tega uveljavljanja zgolj ne smejo pogojevati z *dodatnimi* zahtevami glede vsebine računa, ki v Direktivi o DDV sploh niso določene. [32]

81. Sodišče je pri transakcijah, za katere se uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, v več odločbah poudarilo, da je treba odbitek vstopnega davka priznati, če so vsebinske zahteve izpolnjene, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili, [33] in je v tem smislu uvrstilo deloma tudi podatke na računih zgolj kot neopazne formalne zahteve. [34]

82. Te sodne prakse pa ni mogoče prenesti na obravnavani primer. Prvič, mehanizem obrnjene davčne obveznosti je poseben primer, v katerem je prejemnik storitve tudi davčni dolžnik *in* lahko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka. Če pa davčni dolg in odbitek vstopnega davka sovpadata pri eni osebi, ne more račun izpolnjevati primerljivih funkcij, kot so opisane v tem primeru. [35] Drugič, v primerih, o katerih je odločilo Sodišče, je bilo treba za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka v skladu s pravom Unije samo „izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica“. [36] Predpisi Unije o DDV torej za te primere mehanizma obrnjene davčne obveznosti niso določali, da je to, da ima davčni zavezanec pravilen račun, pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka.

83. Za obravnavani primer ni pomembno, da je Sodišče v konkretnem primeru v sodbi Polski Trawertyn [37] navedeno sodno prakso, ki se nanaša samo na poseben primer mehanizma obrnjene davčne obveznosti, preneslo tudi na točko a člena 178 Direktive o DDV, ki jo je treba uporabiti v tem primeru.

28 — Sodbi Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točka 36) in PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 40).

29 — Sodbi Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točke od 42 do 51) in Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točke od 58 do 61).

30 — Sodba Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 63 do 72).

31 — Glej sodbe Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, točka 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 47) in PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 40); glej v zvezi s starim pravnim položajem tudi sodbo Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točke od 25 do 36).

32 — Sodbi Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 42) in Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 51).

33 — Sodbe Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 71) in Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 35); glej tudi sodbo Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 51).

34 — Glej sodbi Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, točke od 39 do 46) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točke od 38 do 42).

35 — Glej točke od 32 do 57 zgoraj.

36 — V skladu s členom 18(1)(d) Šeste direktive oziroma člen 178(f) Direktive o DDV.

37 — Sodba Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43).

84. Sodišču je namreč v tistem primeru očitno šlo samo za ugotovitev, da v primeru pravnega nasledstva navedba pravnega predhodnika na računu ne more ovirati pravice do odbitka vstopnega davka pravnega naslednika.[38] Torej tam sicer naveden, vendar nepravilni podatek na računu, ni mogel ovirati uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV.

85. V obravnavanem primeru pa ne gre samo za nepravilen podatek, temveč za to, da podatki, ki morajo biti na računu, v celoti manjkajo. Eno je, če podatki, ki jih zahteva člen 226 Direktive o DDV, sploh niso navedeni oziroma niso navedeni v zadostnem obsegu, nekaj drugega pa je, če so navedeni, vendar nepravilni.[39] V prvem primeru zahteve člena 178(a) v povezavi s členom 226 Direktive o DDV niso niti formalno izpolnjene.

86. Poleg tega lahko tudi samo ozka razlaga sodbe Polski Trawertyn prepreči, da bi se ugovarjalo že navedeni ustaljeni sodni praksi Sodišča, ki za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka zahteva, da davčni zavezanec ima račun, ki izpolnjuje zahteve iz člena 226 Direktive o DDV.[40]

87. V obravnavanem primeru torej okoliščina, da računi ne izpolnjujejo zahteve iz člena 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, načeloma ovira uveljavljanje odbitka vstopnega davka v skladu s členom 178(a). Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec torej v takem primeru od izdajatelja računa zahtevati popravljen račun.[41]

2. Dopolnitev z drugimi informacijami

88. Ne glede na to se zastavlja vprašanje, ali lahko predložitev informacij v okviru inšpekcijskega nadzora lahko nadomesti podatke, ki niso navedeni na računu.

a) Račun, sestavljen iz več dokumentov

89. V tem smislu je treba najprej opozoriti na možnost, da so lahko dokumenti, ki se jih dodatno predloži, samo del računa v smislu člena 226 Direktive o DDV.

90. Iz določb Direktive o DDV namreč ni mogoče razbrati, da mora biti račun sestavljen samo iz enega dokumenta. V skladu s zakonsko opredelitvijo iz člena 218 Direktive o DDV veljajo kot račun „vs[i] dokument[i] ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki“, ki izpolnjujejo pogoje, določene v poglavju 3 o „fakturiranju“. Torej ni izključeno, da je račun sestavljen iz več dokumentov.

91. Vsekakor pa mora račun, če je sestavljen iz več dokumentov, v enem od dokumentov obstajati zadosten vsebinski sklic na drug dokument. To izhaja iz ustrezne uporabe člena 219 Direktive o DDV. V skladu s tem členom se „[e]nako kot račun […] obravnava vsak dokument ali sporočilo, ki spreminja prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša“. Če je vsebina računa torej razvidna šele iz več dokumentov, mora biti vsaj v enem dokumentu ustrezen sklic na drug dokument. Sicer vsebina računa ne bi bila razvidna samo iz tega, ampak bi temeljila samo na trditvi davčnega zavezanca, ki bi zagotavljal, da sta dva dokumenta povezana. Vendar taki dokumenti ne bi mogli izpolnjevati opisane nadzorne funkcije računa.[42]

38 — Glej sodbo Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 46) z napotitvijo na sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, točka 72).

39 — Glej v zvezi z zadnjim primerom tudi sodbo Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točki 31 in 32) in sklep Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, točka 42).

40 — Glej točko 80 zgoraj.

41 — Glej sodbi Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točki 43 in 44) in Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34).

42 — Glej točke od 32 do 57 zgoraj.

92. Na podlagi teh meril bo moralo predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari po potrebi preveriti, ali je mogoče dokumente, ki jih je predložila tožeča stranka v okviru inšpekcijskega nadzora, če jih je prav tako izdal izdajatelj računa, šteti za del vsakokratnega računa.

b) Načelo sorazmernosti

93. Če bi predložitveno sodišče vendarle ugotovilo, da dodatno predloženih dokumentov ni mogoče šteti za del računa v smislu člena 226 Direktive o DDV, se zastavlja vprašanje, ali je vsebino obravnavanih nepopolnih računov mogoče dopolniti tudi z ostalimi informacijami, da bi bilo mogoče uveljavljati odbitek vstopnega davka.

94. Sicer je bilo že ugotovljeno, da člen 178(a) Direktive o DDV načeloma prepoveduje odbitek vstopnega davka, če ni pravilnega računa, tako da mora davčni zavezanec, ki želi uveljavljati odbitek vstopnega davka, najprej od izdajatelja računa prejeti popravljen račun.[43] Vsekakor pa je treba pri razlagi te določbe upoštevati tudi načelo sorazmernosti.[44] V skladu s tem načelom institucije Unije s predpisom ne smejo iti prek tega, kar je potrebno za uresničitev cilja tega predpisa.[45]

95. Če v primeru, kot je obravnavani, materialni pogoji za pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV niso sporni zaradi dodatnih informacij, potem mora torej dodatna zahteva iz člena 178(a), da davčni zavezanec ima račun, ki izpolnjuje zahteve iz člena 226, služiti določenemu cilju in niti ne sme prekomerno obremeniti davčnega zavezanca.

96. Najprej je treba ugotoviti, da v primeru, v katerem obstoj vsebinskih pogojev za pravico do odbitka vstopnega davka ni več sporen, je nadzorna funkcija računa očitno odveč v tem smislu, da služi nadzoru pravice do odbitka vstopnega davka.[46] V tem smislu torej ne bi bilo sorazmerno, da bi se od davčnega zavezanca, ki uveljavlja svojo pravico do odbitka vstopnega davka, zahtevalo, da pri izdajatelju računa zahteva dopolnitev računa.

97. Kakor je bilo že omenjeno, je namen računa vsekakor tudi nadzor nad tem, ali je izdajatelj računa plačal ustrezen davek.[47] Izdajatelj računa ima v obravnavanem primeru samo kopijo računa, ki ne izpolnjuje zahtev iz člena 226 Direktive o DDV. V tem smislu račun in zlasti njegov popravek izpolnjujeta še eno nadzorno funkcijo. Prvič, izdajatelj računa bo namreč moral, s tem ko ga bo prejemnik računa prosil za popravek računa, preveriti, ali je bil za storitev, od katere je bil obračunan DDV, davek pravilno plačan. Drugič, na podlagi popravka računa prejmejo tudi davčni organi, pristojni za izdajatelja računa, boljšo podlago za preverjanje, ali je izdajatelj svojo storitev pravilno obdavčil.

43 — Glej točko 87 zgoraj.

44 — Glej v zvezi z zapovedjo, da mora biti razlaga v skladu s primarnim pravom, sodbe Sturgeon in drugi (C-402/07, EU:C:2009:716, točka 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, točka 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, točka 32) in Komisija/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, točka 40).

45 — Glej, med drugim, sodbe Omega Air in drugi (C-27/00 in C-122/00, EU:C:2002:161, točka 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, točka 45) in Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, točka 29).

46 — Glej točke od 46 do 57 zgoraj.

47 — Glej točke od 32 do 45 zgoraj.

98. Glede na to nadzorno funkcijo računa pri izdajatelju računa je torej načeloma tudi v primeru, kot je obravnavani, sorazmerno, če mora davčni zavezanec za uveljavljanje svoje pravice do odbitka vstopnega davka od svojega sopogodbenika zahtevati popravek računa. To vsekakor velja takrat, ko zahteva po takem popravku ne pripelje do tega, da se vsebina pravice do odbitka vstopnega davka spremeni. V tem smislu bi bila morda potrebna drugačna presoja, če bi Sodišče v zadevi, ki teče vzporedno,[48] ugotovilo, da je lahko posledica popravka računa – *prima facie* v nasprotju s členom 167 Direktive o DDV – poznejša zapadlost pravice do odbitka vstopnega davka.[49]

Ne glede na to se lahko vsekakor prizna izjema od zahteve po popravku računa za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka, če popravek računa ne more več izpolnjevati svoje nadzorne funkcije pri izdajatelju računa. To je treba domnevati predvsem takrat, ko je bila družba, ki je račun izdala, zaradi pomanjkanja sredstev že likvidirana. V takem primeru postane nadzor nad tem, ali je izdajatelj računa plačal ustrezen davek, odveč. Obstoj nesmiselnega popravka tu ne bi bil sorazmeren.[50]

99. O tem, ali enako velja tudi, če izdajatelj računa ne bi hotel popraviti računa, v tem primeru ni treba odločati.

100. Glede na pojasnila predložitvenega sodišča namreč ne obstajajo nobeni indici za tovrsten izredni položaj. Zato v obravnavanem primeru ni nesorazmerno, da se od tožeče stranke v postopku v glavni stvari za uveljavljanje odbitka vstopnega davka zahteva, da od izdajatelja računa zahteva popravek računov, zato da ti izpolnjujejo zahteve iz člena 226 Direktive o DDV.

### 3. Predlog

101. Zato je na koncu treba ugotoviti, da v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka načeloma ni dovolj, če prejemnik računa, ki zahteva odbitek vstopnega davka, dopolni podatke, ki niso navedeni na računu, z drugimi informacijami, če ne gre za dokumente, ki so del računa. Drugače je, če popravek računa ne more več izpolnjevati nadzorne funkcije glede izdajatelja računa.

## VI – **Predlog**

102. Glede na vse zgoraj navedeno bi bilo treba na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Tribunal Arbitral Tributário (razsodišče za davčne spore), odgovoriti tako:

1. Račun, ki kot vrsto storitve navaja zgolj opis „opravljanje pravnih storitev“, izpolnjuje zahteve iz člena 226, točka 6, Direktive 2006/112/ES, razen če nacionalno pravo v skladu s pravom Unije določa, da se nekatere pravne storitve z vidika davka na dodano vrednost obravnavajo drugače.

2. Račun, ki kot obseg storitve navaja zgolj opis „opravljanje pravnih storitev od določenega datuma do danes“ oziroma samo „opravljanje pravnih storitev do danes“, ne izpolnjuje zahtev iz člena 226, točka 6, Direktive 2006/112/ES.

3. Račun, ki kot datum storitve navaja zgolj opis „opravljanje pravnih storitev do danes“, ne izpolnjuje zahtev iz člena 226, točka 7, Direktive 2006/112/ES.

48 — Zadeva Senatex (C-518/14) (UL 2015 C 34, str. 12).

49 — Na primer na podlagi pristojnosti držav članic v skladu s členoma 180 in 182 Direktive o DDV.

50 — Temu ne nasprotujejo ugotovitve v sodbi Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), saj so se tam na prvi pogled obravnavali učinki pomanjkljivih računov, v resnici pa vsebinski pogoji za odbitek vstopnega davka.

4. V skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112/ES za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka načeloma ni dovolj, če prejemnik računa, ki zahteva odbitek vstopnega davka, dopolni podatke, ki niso navedeni na računu v nasprotju s členom 226, točki 6 ali 7, Direktive 2006/112/ES, z drugimi informacijami, če ne gre za dokumente, ki jih je mogoče šteti za del računa. Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka brez popravka računa je v tem primeru mogoče, samo če popravek računa tako in tako ne more več izpolnjevati nadzorne funkcije glede na izdajatelja računa.