Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ATHANASIOSA RANTOSA,
predstavljeni 12. maja 2022 [1]

Zadeva C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.
proti
Republiki Sloveniji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče (Slovenija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 203 – Prodaja in povratni zakup (*sale and lease back*) – Člen 226 – Podatki, ki morajo biti obvezno navedeni na računu – Možnost enačenja pisne pogodbe z računom“

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 203 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2].

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Raiffeisen leasing d.o.o. (v nadaljevanju: Raiffeisen) in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance (Slovenija), v zvezi z obdavčitvijo z davkom na dodano vrednost (DDV) na podlagi pogodbe o finančnem leasingu, ki je bila opredeljena kot „račun“ v smislu člena 203 Direktive o DDV, ker je ta pogodba vsebovala vrednost DDV.

3. Kljub posebnemu dejanskemu položaju, povezanemu z metodo izvajanja transakcije „prodaje in povratnega zakupa“ (*sale and lease back*), [3] se obravnavana zadeva nanaša na razmeroma preprosto vprašanje. Ali in pod katerimi pogoji je mogoče pisno pogodbo med pogodbenima strankama, kot je pogodba o finančnem leasingu, ki se nanaša na nepremičnino in v kateri je navedena vrednost DDV, samo po sebi šteti za „račun“ v smislu Direktive o DDV, na podlagi katerega nastane na eni strani obveznost za izdajatelja tega računa, da plača DDV, in na drugi strani pravica za naslovnika navedenega računa, da odbije vstopni DDV?

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

[3] To je že tretja zadeva, predložena Sodišču v zvezi s transakcijo, opredeljeno kot „prodaja in povratni zakup“. Glej tudi sodbi z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, v nadaljevanju: sodba NLB Leasing, EU:C:2015:440), in z dne 27. marca 2019, Mydibel (C-201/18, v nadaljevanju: sodba Mydibel, EU:C:2019:254).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. V uvodni izjavi 46 Direktive o DDV je navedeno:

„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 […].“

5. Člen 203 te direktive določa, da je „DDV […] dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu“.

6. Poglavje 3 z naslovom „Fakturiranje“, ki je del naslova XI navedene direktive, vključuje oddelek 2 z naslovom „Opredelitev računa“, ki zajema člena 218 in 219, oddelek 3 z naslovom „Izdajanje računov“, ki je v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari zajemal člene od 220 do 225, in oddelek 4 z naslovom „Vsebina računov“, ki zajemal člene od 226 do 231.

7. Člen 218 navedene direktive določa:

„Za namene te direktive države članice kot račune sprejmejo vse dokumente ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje, določene v tem poglavju.“

8. Člen 219 Direktive o DDV določa:

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

9. Člen 226, točki 7 in 9, te direktive določa:

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

[…]

(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;

[…]

(9) uporabljena stopnja DDV“.

B. Slovensko pravo

10. Člen 67(1) Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: ZDDV-1) določa:

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

a) za odbitke v skladu s točko a) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi z dobavo blaga ali storitev, mora imeti račun, izdan v skladu z 80.a do 84.a členom tega zakona;

[…]“

11. Člen 76 ZDDV-1 določa:

„(1) DDV mora plačati:

[…]

9. vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV.

[…]“

III. Spor o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

12. Družba RED d.o.o. (v nadaljevanju: RED) je bila lastnica zemljišča v Rožni dolini v občini Ljubljana (Slovenija), na katerem stoji stanovanjski objekt (v nadaljevanju skupaj: zadevna nepremičnina).

13. Da bi pridobila finančna sredstva za nov objekt na tem zemljišču, je družba RED z družbo Raiffeisen sklenila transakcijo finančnega leasinga (*sale and lease back*), ki je bila izvedena v dveh korakih.

14. S prvo pogodbo z dne 19. novembra 2007 sta se ti družbi zavezali, prvič, da bo družba Raiffeisen od družbe RED odkupila zadevno nepremičnino in, drugič, da bo družba RED družbi Raiffeisen plačevala obroke leasinga do poplačila v višini vrednosti zemljišča in novozgrajene stavbe (to je v skupnem znesku 1.294.786,56 EUR) (v nadaljevanju: pogodba o finančnem leasingu). Čeprav je bilo v tej pogodbi navedeno, da znesek DDV znaša 110.056,86 EUR, družba Raiffeisen družbi RED ni izstavila nobenega posebnega računa. Poleg tega družba Raiffeisen tega DDV ni niti obračunala niti plačala. Na podlagi te pogodbe je družba RED uveljavljala pravico do odbitka navedenega DDV, ker je menila, da navedena pogodba pomeni račun v smislu člena 203 Direktive o DDV, zaradi česar jo je vključila v svoj obračun DDV.

15. Družbi RED in Raiffeisen sta 22. novembra 2007 sklenili drugo pogodbo, in sicer pogodbo o prodaji zadevne nepremičnine, v kateri sta bila navedena prodajna cena in DDV. Družba RED je družbi Raiffeisen izstavila račun z DDV. Po sklenitvi te pogodbe in na njeni podlagi je družba Raiffeisen uveljavljala pravico do odbitka DDV.

16. Družbi Raiffeisen in RED sta 21. oktobra 2011 pogodbo o finančnem leasingu sporazumno razvezali, ker družba RED svojih obveznosti iz te pogodbe ni izpolnila v predpisanem roku. Družba Raiffeisen je nato zadevno nepremičnino prodala drugemu kupcu po ceni, v katero je bil vključen DDV.

17. Družbi RED je bila 25. julija 2014 v okviru postopka davčnega inšpekcijskega nadzora izdana pravnomočna odločba Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju: FURS), s katero ji je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV. [4]

18. Posledično je družba Raiffeisen pridobila pravico do popravka DDV, ki ga je zaračunala na podlagi pogodbe o finančnem leasingu, ker je bilo z odločbo FURS tveganje za izgubo davčnih prihodkov odpravljeno.

19. Vendar je FURS kljub temu popravku med drugim [5] odredila, naj družba Raiffeisen plača obresti od tega davčnega dolga v višini 50.571,88 EUR, ker je bilo v okviru postopka davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovljeno, da ta družba ni plačala DDV, dolgovanega iz naslova pogodbe o finančnem leasingu za obdobje od 3. januarja 2008 do 25. julija 2014. Natančneje, FURS je presodila, da je treba, ker je v pogodbi o finančnem leasingu vrednost navedena z izrecno omembo DDV, to pogodbo opredeliti kot „račun“ v smislu člena 76(1), točka 9, ZDDV-1 (določba, s katero je prenesen člen 203 Direktive o DDV) in da je treba za obveznost plačila DDV, ki jo ima družba Raiffeisen, šteti, da je nastala ob sklenitvi te pogodbe. Na podlagi tega dokumenta je družba RED namreč lahko uveljavljala pravico do odbitka DDV.

20. Družba Raiffeisen je odločbo FURS izpodbijala tako, da je najprej vložila pritožbo pri Ministrstvu za finance in nato tožbo pri Upravnem sodišču (Slovenija). Ti pravni sredstvi sta bili zavrnjeni. Zatem je vložila revizijo pri Vrhovnem sodišču (Slovenija), ki je predložitveno sodišče.

21. Družba Raiffeisen v podporo reviziji zlasti trdi, da pogodbe o finančnem leasingu ni bilo mogoče opredeliti kot „račun“ v smislu Direktive o DDV, ker ni vsebovala vseh bistvenih elementov računa (in sicer uporabljene stopnje DDV in datuma dobave blaga). Zato po mnenju družbe Raiffeisen formalne zahteve, ki bi družbi RED omogočale uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV, niso bile izpolnjene, zaradi česar nevarnost izgube davčnih prihodkov ni obstajala.

22. Predložitveno sodišče opozarja, da lahko, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, obveznost plačila DDV zaradi izdaje računa, na katerem je izkazan DDV, nastane tudi, če račun ne vsebuje nekaterih podatkov, katerih navedba se zahteva z Direktivo o DDV, zlasti v primeru, da ni naveden kraj opravljanja storitve. [6] To razlago naj bi potrjevala tako besedilo člena 203 Direktive o DDV kot tudi cilj, ki se uresničuje z njo, in sicer preprečiti nevarnost izgube davčnih prihodkov.

[4] Predložitveno sodišče ne navaja natančno razlogov za to zavrnitev pravice do odbitka DDV in zlasti tega, ali je do nje prišlo zaradi razveze pogodbe o finančnem leasingu. Kot poleg tega pravilno opozarja Evropska komisija, iz opisa dejanskega okvira predloga za sprejetje predhodne odločbe ni razvidno, ali je bila pravica do odbitka DDV družbi RED zavrnjena za skupni znesek 110.056,86 EUR, ki je bil naveden v pogodbi o finančnem leasingu, ali pa je bila tej družbi priznana pravica do odbitka DDV v zvezi z obroki, ki jih je morala ta plačati na podlagi te pogodbe v skoraj štiriletnem obdobju, v katerem je bila pogodba o finančnem leasingu veljavna.

[5] Poleg tega je bila po presoji FURS transakcija, ki je predmet druge pogodbe o prodaji zadevne nepremičnine, oproščena plačila DDV in zato pravice družbe Raiffeisen do odbitka ni bilo mogoče uveljavljati, čeprav je bil izdan račun, ki je izkazoval DDV, ki pa na koncu ni bil dolgovan. Družbi Raiffeisen je bil zato dodatno odmerjen DDV v višini 44.200 EUR z obrestmi v višini 11.841,97 EUR. Po mnenju FURS to, da je družba Raiffeisen zadevno nepremičnino nato prodala drugemu kupcu s transakcijo, ki je bila predmet obdavčitve z DDV, ni bilo upoštevno, saj je šlo za pozneje nastalo dejstvo.

[6] Glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, v nadaljevanju: sodba Stadeco, EU:C:2009:380, točki 26 in 27).

23. Ob tem navedeno sodišče trdi, da se pogodba kot obligacijski posel od računa lahko razlikuje in lahko vzpostavlja le pravno podlago za transakcijo, ki je predmet DDV, pri čemer mora biti račun vsekakor izstavljen, ko nastopi obdavčljivi dogodek, s katerim nastane obveznost za plačilo DDV (in sicer, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene).[7]

24. Zato želi navedeno sodišče izvedeti, ali je pogodbo mogoče šteti za račun v smislu člena 203 Direktive o DDV le, če iz nje izhaja objektivno razpoznavno izražena volja strank, da se ta pogodba obravnava kot račun, povezan z določeno transakcijo, ker se lahko s tako pogodbo torej pri kupcu razumno vzbudi prepričanje, da lahko na njeni podlagi odbije vstopni DDV.

25. V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je pisno pogodbo mogoče šteti za račun v smislu 203. člena Direktive o DDV samo, če vsebuje vse predpisane podatke, ki jih za račun predpisuje Poglavje 3 (Fakturiranje) [naslova XI te direktive]?

2. Če temu ni tako, kateri so tisti podatki oziroma okoliščine, ki v vsakem primeru utemeljijo, da je pisna pogodba (tudi) račun, ki vzpostavlja obveznost plačila DDV na podlagi 203. člena Direktive o DDV?

3. Konkretneje, ali lahko pisna pogodba, ki jo skleneta zavezanca za DDV glede dobave blaga oziroma opravljanja storitev, velja kot račun v smislu 203. člena Direktive o DDV, če iz nje izhaja objektivno razpoznavno izražena volja prodajalca oziroma ponudnika storitev kot pogodbene stranke, da gre za račun, povezan z določeno transakcijo, ki v kupcu lahko razumno vzpostavi domnevo, da lahko na njeni podlagi odbije vstopni DDV?“

26. Pisna stališča so vložile družba Raiffeisen, slovenska vlada in Komisija.

IV. Analiza

27. Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da se (pisna) pogodba o finančnem leasingu, ki jo skleneta zavezanca za DDV in sklenitvi katere ne sledi izstavitev računa z DDV, lahko šteje za „račun“ v smislu te določbe, tako da pri prodajalcu (leasingodajalcu) povzroči nastanek obveznosti plačila DDV, pri kupcu (leasingojemalcu) pa nastanek možnosti odbitka vstopnega DDV.

28. Če je odgovor pritrdilen, želi predložitveno sodišče izvedeti, prvič, katere podatke mora ta pogodba obvezno vsebovati, da bi jo bilo mogoče šteti za tak račun, zlasti ob upoštevanju podatkov, navedenih v členu 226 Direktive o DDV, in drugič, ali je upoštevno preučiti, ali iz navedene pogodbe objektivno izhaja volja prodajalca blaga oziroma ponudnika storitev kot pogodbene stranke (leasingodajalca), da gre za račun, s katerim se lahko pri kupcu (leasingojemalcu) vzbudi prepričanje, da bo lahko na podlagi zadevne pogodbe odbil vstopni DDV.

29. Družba Raiffeisen trdi, da se pogodba o finančnem leasingu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, lahko šteje za račun v smislu člena 203 Direktive o DDV le, če vsebuje izrecno določbo v tem smislu in če so prisotne vse sestavine, predpisane s poglavjem 3 (Fakturiranje) naslova XI

[7] Glej člen 63 Direktive o DDV.

Direktive o DDV. Slovenska vlada pa, nasprotno, trdi, da je tako pisno pogodbo mogoče enačiti z računom tudi v primeru, da ta pogodba ne vsebuje vseh podatkov, predpisanih v tem poglavju, če so v njej navedeni leasingodajalec in leasingojemalec, opis transakcije, vrednost dobavljenega blaga ali opravljene storitve in znesek DDV, ki ga mora plačati leasingojemalec, ter če iz nje izhaja objektivno izražena volja leasingodajalca kot pogodbene stranke, da gre za račun, s katerim se lahko pri leasingojemalcu vzbudi prepričanje, da lahko na tej podlagi odbije vstopni DDV, in je bodisi iz izrecne pogodbene klavzule bodisi iz drugih pogodbenih določb ali celo okoliščin transakcije razvidno, da izdaja računa kot posebnega dokumenta ni bila predvidena. [8]

A. Pojem „račun“

30. Najprej je treba opozoriti, da člen 218 Direktive o DDV določa, da „[z]a namene te direktive države članice kot račune sprejmejo vse dokumente ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje, določene v [poglavju 3 naslova XI navedene direktive]“. Poleg tega se v skladu s členom 219 iste direktive enako kot račun obravnava „vsak dokument ali sporočilo, ki spreminja prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša“.

31. Iz tega sledi, da na podlagi teh določb za to, da bi bilo mogoče dokument šteti za račun, ni pomembno, da ima posebno obliko ali da je na njem tako ali drugače omenjen izraz „račun“, pri čemer je lahko račun sestavljen tudi iz več dokumentov. [9] Zato nič ne nasprotuje temu, da se za pogodbo o finančnem leasingu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, šteje, da lahko pomeni račun, če so izpolnjeni pogoji iz poglavja 3 naslova XI Direktive o DDV.

32. V zvezi s tem, na eni strani, kar zadeva pravila o izdajanju računov, člen 220, točka 1, Direktive o DDV določa, da je treba račun med drugim izdati za vsako dobavo blaga ali opravljeno storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za drugega davčnega zavezanca. [10]

33. Na drugi strani, kar zadeva pravila o vsebini računov, je ta vsebina urejena z določbami oddelka 4 navedenega poglavja 3, ki je v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari zajemal člene od 226 do 231. Natančneje, člen 226 Direktive o DDV določa, da se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členoma 220 in 221, brez poseganja v posebne določbe te direktive zahtevajo samo podatki, navedeni v tej določbi [11] (v nadaljevanju: obvezni podatki).

[8] Komisija se je odločila, da bo na vprašanja odgovorila tako, da bo za dejansko stanje spora o glavni stvari uporabila različne določbe Direktive o DDV. V zvezi s členom 203 te direktive je pojasnila, da ta določba nasprotuje temu, da davčna uprava od ponudnika storitev zahteva plačilo DDV zgolj zato, ker je prejemnik storitev neupravičeno odbil ta DDV na podlagi pogodbe, sklenjene s ponudnikom storitev, saj ta ponudnik ni izstavil računa za opravljene storitve.

[9] Glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, v nadaljevanju: sodba Barlis, točka 44), in sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v isti zadevi (EU:C:2016:101, točki 90 in 91).

[10] Z Direktivo Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017 o spremembi Direktive [o DDV] in Direktive 2009/132/ES v zvezi z nekaterimi obveznostmi glede davka na dodano vrednost, ki veljajo za opravljanje storitev in prodajo blaga na daljavo (UL 2017, L 348, str. 7) je bila dodana nova določba, in sicer člen 219a, ki se za dejansko stanje v postopku v glavni stvari *rationae temporis* ne uporablja. Ta določba v odstavku 1 določa, da „[z]a izdajanje računov veljajo pravila, ki se uporabljajo v državi članici, za katero se v skladu z določbami naslova V [Direktive o DDV] šteje, da je bilo v njej dobavljeno blago ali so bile v njej opravljene storitve“.

[11] Sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 40).

34. Na podlagi besedila zgoraj navedenih določb bi bilo mogoče sklepati, da je mogoče kot račune za namene DDV uporabljati zgolj dokumente, ki vsebujejo obvezne podatke. Sodišče je namreč pojasnilo, na primer, da državam članicam ni dovoljeno, da uveljavljanje pravice do odbitka DDV vežejo na upoštevanje pogojev o vsebini računov, ki niso izrecno predpisani z določbami Direktive o DDV.[12] Ti obvezni podatki so torej v členu 226 te direktive določeni zavezujoče in izčrpno.[13]

35. Vendar bi se pri takem pristopu kljub prednosti, ki jo prinaša glede pravne varnosti in doslednosti, v nekaterih položajih tvegalo, da bi se zanemarila poglavitna vloga, ki se z Direktivo o DDV daje „računom“. Kot izhaja iz uvodne izjave 46 te direktive, se računi namreč izstavljajo med drugim zato, da se „davčnim administracijam omogoč[i], da izvajajo nadzor“. V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da je namen podatkov, ki jih mora obvezno vsebovati račun, omogočiti davčnim organom nadzor nad tem, ali je bil dolgovani davek plačan in, odvisno od primera, ali obstaja pravica do odbitka DDV.[14] Poleg tega morajo davčni zavezanci za to, da bi bil tovrstni nadzor mogoč, v skladu s členom 244 te direktive shraniti vse račune, ki so jih prejeli, in kopije vseh računov, ki so jih izdali.

36. Torej je treba z vidika cilja, de se davčnim organom omogoči davčni nadzor nad plačilom dolgovanega davka in, odvisno od primera, nad obstojem pravice do odbitka DDV, analizirati, ali je pogodbo o finančnem leasingu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, mogoče šteti za „račun“ v smislu člena 203 Direktive o DDV.[15]

B. Račun kot dokazilo o plačilu davka, dolgovanega na podlagi člena 203 Direktive o DDV

37. Z računom mora biti mogoče potrditi, da je bil DDV pravilno plačan. V obravnavanem primeru pa je treba za presojo, ali pogodba, kot je ta iz postopka v glavni stvari, omogoča tako preverjanje, preučiti vsebino člena 203 Direktive o DDV, na podlagi katerega je FURS presodila, da bi družba Raiffeisen morala plačati DDV.

38. V skladu z jezikovno razlago člena 203 Direktive o DDV je DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu. V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da mora DDV, izkazan na računu, izdajatelj tega računa plačati, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije.[16]

39. Tako je obveznost plačila DDV na podlagi člena 203 Direktive o DDV neodvisna od obveznosti njegovega plačila zaradi transakcije, ki je predmet DDV, v smislu člena 2 te direktive. Drugače kot pri davčni obveznosti, ki morebiti nastane zaradi transakcije, ki je predmet DDV, je Sodišče namreč odločilo, da davčna obveznost iz člena 203 Direktive o DDV obstaja samo zato, ker je bil DDV izkazan na računu, ne da bi bil torej za nastanek te obveznosti pomemben kraj opravljanja storitve, na podlagi katere je bil račun izdan,[17] kar je element, ki je sicer izrecno določen v členu 226 iste direktive kot obvezen podatek na računu.

[12] Glej sodbo Barlis (točka 25 in navedena sodna praksa).

[13] Glede računov, izdanih za druge dobave blaga ali drugo opravljanje storitev od tistih iz člena 220 Direktive o DDV, opozarjam, da lahko države članice v skladu s členom 221 te direktive predpišejo manj obveznosti od tistih, ki so naštete med drugim v členu 226 navedene direktive.

[14] Sodba Barlis (točka 27).

[15] Glej po analogiji sodbo Barlis (točka 27) in sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v isti zadevi (EU:C:2016:101, točke 30, 32 in 46).

[16] Sodba Stadeco (točka 26) ter sodbe z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, v nadaljevanju: sodba LVK, EU:C:2013:55, točka 42 in izrek); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 26), in z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 26).

[17] Sodba Stadeco (točka 27).

40. V istem smislu v okviru sistematične razlage Direktive o DDV ugotavljam, da čeprav se člen 203 Direktive o DDV sklicuje na „račun“, ta člen 203 v nasprotju s členom 178(a) te direktive, ki se nanaša na pravila za uveljavljanje pravice do odbitka DDV v primeru dobave blaga ali opravljanja storitev, ne določa izrecno, da mora ta račun izpolnjevati vse pogoje iz členov od 220 do 236 ter 238, 239 in 240 te direktive. Poleg tega, če bi bile te formalne zahteve v zvezi z izdajanjem računov upoštevne, bi se avtor računa zlahka lahko izognil obveznosti plačila DDV tako, da v navedeni račun preprosto ne bi vključil katerega od podatkov, ki se zahtevajo s členom 226 Direktive o DDV.

41. Sodišče je namreč odločilo, da je namen te določbe odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka, določene v tej direktivi.[18] Čeprav je uveljavljanje navedene pravice do odbitka omejeno samo na davke, ki ustrezajo transakciji, ki je predmet DDV, nevarnost izgube davčnih prihodkov načeloma ni povsem odpravljena, dokler naslovnik računa, na katerem je nepravilno izkazan DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV.[19] V zvezi s tem opozarjam, da mora v skladu s členom 178 te direktive davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 168(a) navedene direktive v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, ki je v skladu z upoštevnimi določbami Direktive o DDV[20]. Torej bi nevarnost izgube davčnih prihodkov lahko izhajala iz okoliščine, da naslovnik računa, glede katerega so izpolnjeni vsi formalni pogoji, določeni v navedeni direktivi, uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV, medtem ko mu je bil DDV neupravičeno zaračunan, ker zadevna transakcija ni bila obdavčljiva z DDV.

42. V zvezi s tem opozarjam, da je Sodišče tudi pojasnilo, da mora v skladu z načelom nevtralnosti DDV obstajati možnost popravka neupravičeno zaračunanega davka, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali če pravočasno odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov, do katere bi lahko prišlo zaradi pravice do odbitka.[21]

43. V obravnavanem primeru je treba glede na zgornje preudarke ugotoviti, da če bi bilo treba pogodbo o finančnem leasingu šteti za „račun“ v smislu člena 203 Direktive o DDV, bi družba Raiffeisen dejansko morala ob sklenitvi te pogodbe plačati celoten znesek DDV, dolgovan iz naslova pogodbe o finančnem leasingu, to je 110.056,86 EUR. Le tako bi bila nevarnost izgube davčnih prihodkov odpravljena – kar je cilj, ki se uresničuje s to določbo – saj ne bi moglo priti do nobene take izgube zaradi okoliščine, da je družba RED uveljavljala pravico do odbitka. Poleg tega bi bilo zaradi dejstva, da sta ti stranki skoraj štiri leta pozneje sklenili, da bosta pogodbo o finančnem leasingu razvezali, utemeljeno vložiti zahtevek za popravek DDV, da bi se prejelo vračilo na podlagi izračuna *pro rata temporis*.

44. Ob upoštevanju navedenega, prvič, glede možnosti davčnih organov za preverjanje, ali je bil DDV pravilno plačan na podlagi člena 203 Direktive o DDV, ugotavljam, da mora dokument, ki se šteje za račun, omogočati potrditev natančne vrednosti DDV, ki ga je izdajatelj tega dokumenta zaračunal naslovniku navedenega dokumenta, in to neodvisno od okoliščine, da izdajatelj navedenega dokumenta tega DDV ni niti obračunal niti plačal.

[18] Glej med drugim sodbo LVK (točka 36) in sodbo z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 26).

[19] Glej v tem smislu sodbo Stadeco (točka 29).

[20] In sicer s členi od 220 do 236, 238, 239 in 240 Direktive o DDV.

[21] Sodbi Stadeco (točka 37) in LVK (točka 37) ter sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 43).

45. Drugič, kot je razvidno zlasti iz sodne prakse, navedene v točki 41 teh sklepnih predlogov, je razlog za obstoj člena 203 Direktive o DDV tesno povezan z nevarnostjo izgube davčnih prihodkov, ki izhaja iz uveljavljanja pravice do odbitka. Torej je treba tudi na tej podlagi preučiti bistvene zahteve glede dokumenta, ki se šteje za račun, z vidika nadzora nad obstojem pravice do odbitka vstopnega DDV.

C. Račun kot dokazilo o obstoju pravice do odbitka vstopnega DDV

46. Kar zadeva pravico do odbitka vstopnega DDV, se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča šteje, da pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali ki je bil plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bil vzpostavljen z v zakonodajo Unije. [22]

47. Sodišče je večkrat odločilo, da je pravica do odbitka DDV, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije. [23]

48. Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so te dejavnosti načeloma same predmet DDV. [24]

49. V zvezi s tem je treba razlikovati med formalnimi in vsebinskimi pogoji, povezanimi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV.

50. V zvezi s formalnimi pogoji, povezanimi z uveljavljanjem navedene pravice, je iz člena 178(a) Direktive o DDV razvidno, da je treba za uveljavljanje te pravice imeti račun, izdan zlasti v skladu s členi od 220 do 236 ter členi 238, 239 in 240 te direktive.

51. Glede vsebinskih pogojev, zahtevanih za nastanek pravice do odbitka DDV, iz člena 168(a) Direktive o DDV zlasti izhaja, da mora davčni zavezanec blago ali storitve, na katere se sklicuje za utemeljitev te pravice, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij in da mora to vstopno blago dobaviti ali te vstopne storitve opraviti drug davčni zavezanec. [25]

52. Sodišče je odločilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če nekaterih formalnih pogojev davčni zavezanci niso izpolnili. [26]

53. Zato davčni organ, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinski pogoji izpolnjeni, ne sme – v zvezi s pravico davčnega zavezanca, da ta davek odbije – naložiti dodatnih pogojev, zaradi katerih lahko uveljavljanje te pravice postane neučinkovito. [27]

[22] Glej sodbo Barlis (točka 37 in navedena sodna praksa).

[23] Glej sodbo Barlis (točka 38 in navedena sodna praksa).

[24] Glej sodbo Barlis (točka 39 in navedena sodna praksa).

[25] Glej sodbo Barlis (točka 40 in navedena sodna praksa).

[26] Glej sodbo Barlis (točka 42 in navedena sodna praksa).

[27] Glej sodbo Barlis (točka 42 in navedena sodna praksa).

54. Ob upoštevanju teh preudarkov je Sodišče presodilo, da davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka DDV le zato, ker račun ne izpolnjuje nekaterih izmed pogojev, določenih v členu 226 Direktive o DDV, če ima ta organ vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico.[28] Sodišče je namreč odločalo o vprašanju, prvič, ali so računi, ki vsebujejo zgolj navedbo „pravne storitve, opravljene od [določenega dne] do danes“, ali „pravne storitve, opravljene do danes“, v skladu z zahtevami iz člena 226, točki 6 in 7, te direktive in, drugič, ali lahko nacionalni davčni organi zavrnejo pravico do odbitka DDV zgolj zato, ker te zahteve niso izpolnjene, medtem ko imajo ti organi na voljo vse potrebne informacije, da preverijo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi z uveljavljanjem te pravice.[29] Sodišče je tako razsodilo, da člen 178(a) navedene direktive nasprotuje temu, da nacionalni davčni organi lahko zavrnejo pravico do odbitka DDV zgolj zato, ker ima davčni zavezanec račun, ki ne izpolnjuje pogojev iz člena 226 te direktive, čeprav imajo ti organi na voljo vse potrebne informacije, da preverijo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi z uveljavljanjem te pravice.[30] Glede tega se davčna uprava ne sme omejiti na pregled samega računa. Upoštevati mora tudi dodatne informacije, ki jih je predložil davčni zavezanec.

55. V istem smislu je Sodišče prav tako razsodilo, da je treba člen 167, člen 178(a), člen 220, točka 1, in člen 226 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi oziroma praksi, na podlagi katere nacionalni organi davčnemu zavezancu ne priznajo pravice, da od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije znesek dolgovanega ali plačanega davka za storitve, ki so bile zanj opravljene, z utemeljitvijo, da je prvotni račun, ki ga je imel ob odbitku, vseboval napačen datum končanja opravljenih storitev ter da pozneje popravljeni račun in dobropis, s katerim se je razveljavil prvotni račun, nista bila zaporedno oštevilčena, če so materialni pogoji za odbitek izpolnjeni in je davčni zavezanec davčnemu organu pred sprejetjem odločbe predložil popravljeni račun, na katerem je naveden pravilen datum, ko je bilo navedeno opravljanje storitev končano, čeprav ta račun in dobropis, s katerim je bil prvotni račun razveljavljen, nista zaporedno oštevilčena.[31]

56. V postopku v glavni stvari mora torej predložitveno sodišče upoštevati vse informacije, vključene v zadevno pogodbo o finančnem leasingu, da bi preverilo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s pravico družbe RED do odbitka DDV. V tem okviru je treba poudariti, da mora davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka. Davčni organi torej od davčnega zavezanca lahko zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali je treba zahtevo za odbitek odobriti.[32]

57. V obravnavanem primeru po mnenju družbe Raiffeisen pogodbe o finančnem leasingu ni mogoče opredeliti kot „račun“, ker ta dokument ni vseboval uporabljene stopnje DDV in datuma dobave blaga, kar sta podatka, ki sta izrecno določena v členu 226 Direktive o DDV. Na podlagi tega sklepam, da so bili preostali obvezni podatki torej vključeni v pogodbo o finančnem leasingu in da jih ni treba analizirati.

[28] Glej sodbo Barlis (točka 43). Glej v istem smislu sodbo z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), v zvezi z obveznostjo imeti račun, ki je v skladu z Direktivo o DDV.

[29] Glej sodbo Barlis (točka 24).

[30] Glej sodbo Barlis (točka 24).

[31] Sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45 in izrek).

[32] Sodba Barlis (točka 46). Opozoriti je treba, da so države članice pristojne za določitev sankcij v primeru nespoštovanja formalnih pogojev v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV. Na podlagi člena 273 Direktive o DDV lahko države članice sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, če ti ukrepi ne presežejo tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev, in ne ogrozijo nevtralnosti DDV (glej sodbo Barlis (točka 47)).

58. Prvič, glede uporabljene stopnje DDV sicer drži, da gre za pomemben element računa, ki je določen v členu 226, točka 9, Direktive o DDV. Toda ker med strankama v postopku v glavni stvari ni sporno, da je pogodba o finančnem leasingu vsebovala skupni znesek DDV za plačilo, zahtevan v členu 226, točka 10, te direktive, mora predložitveno sodišče preveriti, ali bi bilo mogoče to stopnjo DDV zlahka izpeljati iz izračuna, ki je bil izveden, da je bil pridobljen skupni znesek DDV, ali iz klavzule zadevne pogodbe, ki napotuje na regulativni okvir, ki se uporablja in v katerem je navedena uporabljena stopnja DDV.

59. Drugič, glede datuma dobave blaga je treba opozoriti, da se s členom 226, točka 7, Direktive o DDV zahteva, da račun vsebuje datum, na katerega je bila, med drugim, opravljena dobava blaga ali dokončana storitev. Sodišče je že pojasnilo, da je na podlagi datuma opravljanja storitev, ki so predmet tega računa, mogoče izvesti nadzor nad tem, kdaj nastane obdavčljivi dogodek, in torej določiti davčne določbe, ki jih je treba s časovnega vidika uporabiti za transakcijo, na katero se ta dokument nanaša.[33] V zvezi s tem je treba glede na okoliščine preveriti, ali dokumenti, priloženi pogodbi, vsebujejo podrobnejši opis dobave.[34]

60. V obravnavani zadevi je treba preveriti, ali bi na podlagi pogodbe o finančnem leasingu organ lahko ugotovil, ali gre za primer „dobave blaga“ ali „opravljanja storitev“, in dalje, ali ta pogodba omogoča, da se ugotovi čas dobave.

61. Prvič, v zvezi z vprašanjem opredelitve transakcije prodaje in povratnega zakupa je Sodišče že odločilo, da je treba v primeru, da pogodba o finančnem leasingu, ki se nanaša na nepremičnino, določa bodisi to, da se lastništvo ob izteku pogodbe prenese na leasingojemalca, bodisi to, da leasingojemalec razpolaga z glavnimi upravičenji lastninske pravice nad to nepremičnino (kot se zdi, da je v obravnavanem primeru), zlasti da se nanj prenese večina prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom navedene nepremičnine, in da je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, transakcijo, ki izhaja iz take pogodbe, obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga.[35]

62. Drugič, v zvezi z datumom dobave tega blaga poudarjam, da je Sodišče pojasnilo, da se pojem „dobava blaga“ ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, določenih z veljavnim nacionalnim pravom, ampak na vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik.[36]

63. Čeprav mora nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru glede na dejansko stanje tega primera ugotoviti, ali zadevna transakcija v zvezi s premoženjem povzroči prenos pravice do razpolaganja s tem premoženjem kot lastnik, mu lahko Sodišče kljub temu predloži vse koristne napotke v zvezi s tem.[37]

64. V tem okviru je Sodišče že ugotovilo, da je za transakcije prodaje in povratnega zakupa (*sale and lease back*), kot sta ti iz postopka v glavni stvari, značilno, da na eni strani davčni zavezanec (v tem primeru družba RED) podeli lastninsko pravico finančni instituciji (družbi Raiffeisen),

33 Sodba Barlis (točka 30).

34 Glej v tem smislu sodbo Barlis (točka 34).

35 Sodba NLB Leasing (točke od 26 do 32).

36 Sodba Mydibel (točka 34 in navedena sodna praksa).

37 Glej v tem smislu sodbi NLB Leasing (točka 25) in Mydibel (točka 35).

hkrati pa na drugi strani ta finančna institucija davčnemu zavezancu odobri leasing nepremičnine. Ugotoviti je torej treba, ali je treba v okviru postopka v glavni stvari podelitev lastninske pravice in leasing nepremičnine obravnavati ločeno ali skupaj. [38]

65. V zvezi s tem je Sodišče ugotovilo, da gre za enotno storitev, kadar sta dva dejavnika ali dejanji, ki ju opravi davčni zavezanec, oziroma je več takih dejavnikov ali dejanj tako tesno povezanih, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. [39] Nacionalno sodišče pa mora presoditi, ali dokazi, ki so mu predloženi, kažejo na obstoj enotne transakcije, ne glede na njeno opredelitev v pogodbi. [40]

66. V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da so transakcije prodaje in povratnega zakupa (*sale and lease back*) iz postopka v glavni stvari finančne transakcije za povečanje likvidnosti družbe RED ter da je nepremičnina iz postopka v glavni stvari ostala v posesti te družbe, ki jo je neprekinjeno in trajno uporabljala za namene svojih obdavčenih transakcij. Ta dejstva kažejo na to – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – da je vsaka od teh transakcij enotna transakcija, saj je ustanovitev lastninske pravice na premoženju iz postopka v glavni stvari neločljivo povezana z leasingom nepremičnine, ki se nanaša na isto premoženje. [41]

67. Torej bi bilo mogoče presoditi, da je pogodba o finančnem leasingu vsebovala dovolj elementov v zvezi z datumom dobave v smislu sodne prakse, navedene v točki 62 teh sklepnih predlogov.

68. Glede na zgornje preudarke bi si bilo dejansko mogoče predstavljati, da se pogodba o finančnem leasingu, ki vsebuje dovolj elementov, da lahko davčni organi opravijo nadzor nad plačilom dolgovanega davka in, odvisno od primera, nad obstojem pravice do odbitka DDV, izjemoma lahko šteje za „račun“ v smislu Direktive o DDV.

V. Predlog

69. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Vrhovno sodišče (Slovenija), odgovori:

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se pisna pogodba izjemoma lahko šteje za račun v smislu te direktive, čeprav ne vsebuje vseh podatkov, predpisanih v poglavju 3 („Fakturiranje“) naslova XI navedene direktive, če je v tem dokumentu navedenih dovolj elementov, da lahko davčni organi opravijo nadzor nad plačilom dolgovanega davka in, odvisno od primera, nad obstojem pravice do odbitka davka na dodano vrednost.

[38] Glej v tem smislu sodbo Mydibel (točki 36 in 37).

[39] Glej sodbo Mydibel (točka 38 in navedena sodna praksa).

[40] Glej sodbo Mydibel (točka 39 in navedena sodna praksa).

[41] Glej v tem smislu sodbo Mydibel (točka 40).