



VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

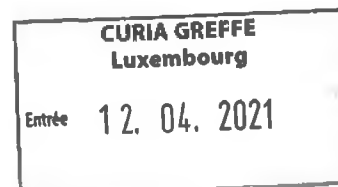
Sodno tajništvo Sodišča Evropske unije
Rue du Fort Niedergrünwald
L-2925 Luxembourg

PREDLOG

ZA PREDHODNO ODLOČANJE

Pred Vrhovnim sodiščem Republike Slovenije poteka postopek odločanja o reviziji v upravnem sporu tožeče stranke: **RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.**, Letališka cesta 29A, Ljubljana, ki jo zastopa Odvetniška pisarna Jadek & Pensa, d. o. o., Ljubljana, zoper toženo stranko: **REPUBLIKA SLOVENIJA**, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, Ljubljana, zaradi davka na dodano vrednost in davka na promet nepremičnin.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljali vrhovni sodnica in sodnika Peter Golob kot predsednik ter dr. Erik Kerševan in Brigita Domjan Pavlin kot člana, s sklepom X Ips 91/2020 z dne 17. 3. 2021 prekinilo postopek odločanja o reviziji, ker je zaradi vprašanj, ki se mu postavljajo v zvezi s pravom Evropske unije, odločilo, da Sodišču Evropske unije predlaga sprejem predhodne odločbe na podlagi 267. člena Pogodbe o delovanju Evropske unije.



Predmet spora in okoliščine zadeve v postopku o glavni stvari

1. Revidentka, družba Raiffeisen leasing, d. o. o., je z družbo RED, d. o. o., sklenila pogodbo o finančnem leasingu ter pogodbo o prodaji nepremičnine (sale-and-lease back posel).
2. RED, d. o. o., je bila lastnica zemljišča s starim stanovanjskim objektom v Rožni dolini. Na tem mestu je želela zgraditi nov objekt. Da bi pridobila finančna sredstva sta se s Pogodbo št. 2507/07 z dne 19. 11. 2007 (v nadaljevanju Pogodba) stranki dogovorili, da bo družba Raiffeisen leasing, d. o. o., od družbe RED, d. o. o., odkupila nepremičnino, ta pa ji bo plačevala obroke leasinga do poplačila v višini vrednosti obstoječih zemljišč in novozgrajenih objektov (1.294.786,56 EUR). V tej Pogodbi je bila izkazana tudi vrednost davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV, v višini 110.056,86 EUR).
3. Družba Raiffeisen leasing, d. o. o., sopogodbenci RED, d. o. o., na podlagi Pogodbe ni izstavila (posebnega) računa, DDV pa ni bil z njene strani niti obračunan niti plačan. RED d. o. o., je na podlagi te pogodbe uveljavljala pravico do odbitka DDV, kot da je pogodba račun, kar je vključila v svoj obračun DDV.
4. Ob tem sta družbi, kot dogovorjeno, tri dni kasneje sklenili Prodajno pogodbo L-K-0070051 z dne 22. 11. 2007 (v nadaljevanju Prodajna pogodba) za zemljišče s starim objektom. Dogovorili sta se za ceno z DDV, družba RED, d. o. o., je družbi Raiffeisen leasing, d. o. o., tudi izstavila račun z DDV.
5. V mesecu novembru 2007 je revidentka, družba Raiffeisen leasing, d. o. o., uveljavljala pravico do odbitka DDV iz naslova Prodajne pogodbe.
6. Ker RED, d. o. o., v predpisanem roku ni izpolnila svojih obveznosti, je bila skoraj štiri leta kasneje, dne 21. 10. 2011, Pogodba sporazumno razvezana. Družba Raiffeisen leasing, d. o. o., je nepremičnino naprej prodala drugemu kupcu po ceni, v katero je bil vključen DDV.
7. Družbi RED, d. o. o., je bila 25. 7. 2014 izdana pravnomočna odločba, s katero ji je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV po Pogodbi.

Postopek pred davčnimi organi:

8. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno (prvo in drugostopenjska davčna odločba), da bi družba Raiffeisen leasing, d. o. o., (1) morala obračunati DDV iz naslova Pogodbe in (2) ne bi smela uveljavljati pravice do odbitka po Prodajni pogodbi.

9. K (1): Obveznost obračuna DDV je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) utemeljila na podlagi 9. točke prvega odstavka 76. člena Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1), ki določa, da „mora DDV plačati vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV“. Izhajalo je s stališča, da je Pogodba, v kateri je bila vrednost zapisana z DDV, v bistvu po vsebini račun, na podlagi katerega je RED, d. o. o., lahko uveljavljal pravico od odbitka DDV. Torej je takrat tudi nastala obveznost plačila DDV.
10. Kasneje je bila izdana odločba FURS, s katero je bila družbi RED, d. o. o., zavrnjena pravica do odbitka DDV po Pogodbi. Posledično je družba Raiffeisen leasing, d. o. o., takrat pridobila pravico do zmanjšanja (popravka) obračuna DDV, ker je bilo s to odločitvijo FURS odpravljeno tveganje za izgubo davčnih prihodkov. Vendar pa je vmes (od 3. 1. 2008 do 25. 7. 2014) teklo obdobje, ko je bila družba Raiffeisen leasing, d. o. o., po presoji FURS dolžna obračunati DDV, a tega ni storila. Za tisto obdobje ji je FURS zaračunal obresti od davčnega dolga v višini 50.571,88 EUR.
11. K (2): Transakcija, ki izhaja iz Prodajne pogodbe je bila po presoji FURS po zakonu oproščena plačila DDV, saj sedmi odstavek 44. člena ZDDV-1 določa, da je „plačila DDV oproščena dobava objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni, razen če je dobava opravljena, preden so objekti ali deli objektov prvič vseljeni oziroma uporabljeni, ali če je dobava opravljena, preden potečeta dve leti od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve“. Izjave o obdavčitvi, ki omogoča izbirno obdavčitev posla z DDV v skladu s 45. členom ZDDV-1,¹ pogodbeni stranki davčnemu organu nista predložili. Pravice do odbitka zato ni bilo mogoče uveljavljati, ne glede na to, da je bil izdan račun, ki je (neustrezno) izkazoval DDV. FURS je zato dodatno odmeril DDV v višini 44.200,00 EUR z obrestmi v višini 11.841,97 EUR. Na navedeno po stališču FURS ni moglo vplivati, da je bila kasneje (po razvezi Pogodbe) nepremičnina prodana drugemu kupcu v transakciji, ki je bila predmet obdavčitve z DDV. Posel po Prodajni pogodbi je bil oproščen DDV in kasnejši dogodki na to ne vplivajo.
12. Pritožbo revidentke je v upravnem postopku Ministrstvo za finance zavrnilo kot neutemeljeno in potrdilo odločitev FURS kot organa prve stopnje.

¹ 45. člen ZDDV-1 (pravica do izbire za obdavčitev transakcij v zvezi z nepremičninami) v prvem odstavku določa: „Davčni zavezanec, ki opravlja transakcije, za katere je oprostitev DDV določena v 2., 7. in 8. točki 44. člena tega zakona, se lahko dogovori z najemnikom, zakupnikom, leasingojemalcem oziroma kupcem nepremičnine – davčnim zavezancem, ki ima pravico do odbitka celotnega DDV, da bo od navedenih transakcij, ki bi morale biti oproščene plačila DDV, obračunal DDV po predpisani stopnji.“ Po drugem odstavku morata davčna zavezanca na zahtevo davčnega organa dokazati obstoj pisnega dogovora o obdavčitvi transakcije v zvezi z nepremičnino, sklenjenega za namene prvega odstavka tega člena pred opravljeno dobavo.

Upravni spor:

13. Družba Raiffeisen leasing, d. o. o., je vložila tožbo, ki jo je Upravno sodišče zavrnilo iz bistveno enakih razlogov, kot izhajajo iz odločbe FURS in Ministrstva za finance kot organa druge stopnje.
14. Družba Raiffeisen leasing, d. o. o., je zato zoper sodbo Upravnega sodišča vložila predlog za dopustitev revizije, ki mu je Vrhovno sodišče delno ugodilo in revizijo dopustilo s sklepom X DoR 191/2019 z dne 20. 5. 2020 in sicer med drugim za rešitev pomembnega pravnega vprašanja „Kdaj se dvostranski posel (pogodba) lahko šteje za račun v smislu Zakona o davku na dodano vrednost in Direktive o davku na dodano vrednost?“ Na tej podlagi je ta družba vložila revizijo, o kateri sedaj vsebinsko odloča Vrhovno sodišče.

Povzetek:

15. V obravnavani zadevi je odprt sodni spor le v delu, ki se nanaša na obveznost plačila DDV na podlagi izstavljenega računa, ki naj bi ga predstavljala pisna pogodba o finančnem leasingu nepremičnin št. 2507/07, ki sta jo sklenila revidentka Raiffeisen leasing, d. o. o., in njena pogodbeni stranka RED, d. o. o., dne 19. 11. 2007 in v kateri je bila izkazana tudi vrednost DDV (v višini 110.056,86 EUR).
16. Ker je tožena stranka štela, da je bil s to Pogodbo izdan tudi račun, na katerem je bil izkazan DDV, je odločila, da ga je bila dolžna revidentka plačati v skladu z 9. točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1, česar pa v upoštevnem davčnem obdobju ni storila.
17. Pri tem je pomembno, da revidentka navedene Pogodbe ni štela za račun v smislu ZDDV-1 in Direktive o DDV, po drugi strani pa je Pogodbo druga pogodbeni stranka RED, d. o. o., uporabila oziroma natančneje poskusila uporabiti kot račun za uveljavljanje odbitka DDV.²
18. Stališče tožene stranke je povzelo kot pravilno tudi Upravno sodišče v izpodbijani sodbi. Revidentka opredelitvi navedene pogodbe kot računa, ki naj bi vzpostavil njeno obveznost plačila DDV na podlagi citirane zakonske določbe, argumentirano nasprotuje tudi v reviziji. Temu, da je sklenjeno Pogodbo mogoče šteti za račun, je nasprotovala s tem, da Pogodba ni imela vseh bistvenih elementov računa (ni navedena stopnja DDV in ni naveden datum, ko je bila opravljena dobava blaga) in torej niso bili izpolnjeni formalni pogoji, na podlagi

2 Po ugotovitvah iz izpodbijane sodbe je dne 25. 7. 2014 davčni organ tožene stranke v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora leasingojemalcu RED, d. o. o., izdal odločbo, s katero mu je bila odvzeta pravica do odbitka DDV; s tem naj bi bila odpravljeno tudi tveganje izgube davčnih prihodkov.

katerih bi druga pogodbeni stranka RED, d. o. o., lahko uveljavila pravico do vstopnega DDV, zato tveganje izgube davčnih prihodkov sploh ni obstajalo. Po navedbah revidentke se je s Pogodbo zgolj zavezala, da bo drugi pogodbeni stranki dobavila nepremičnino, s katero v trenutku sklenitve Pogodbe še ni razpolagala (tudi pridobila jo je šele tri dni kasneje), tako da Pogodba kot taka ne izkazuje dobave nepremičnine. Iz navedenega izhaja, da ni bil namen revidentke, da bi pogodba služila kot račun, saj bi v primeru, da bi račun nameravala izdati, le-tega izdala z vsemi predpisanimi sestavinami, ki jih terja ZDDV-1. Nasprotuje torej stališču tožene stranke in Upravnega sodišča, da je Pogodbo mogoče šteti za račun že iz razloga, ker je na njej naveden predmet dobave, davčna osnova in znesek. To stališče revidentka označuje kot arbitrarno, saj bi to lahko pomenilo, da se za račun (kot podlaga za obremenitev z DDV) šteje tudi vsaka ponudba (pogodba), na kateri so navedeni zgolj ti elementi.

19. Ker je odločitev o tem, ali je navedeno pogodbo mogoče šteti za račun, odvisna od pravilne razlage 203. člena Direktive o DDV, je Vrhovno sodišče kot najvišje sodišče v Republiki Sloveniji dolžno glede razlage direktive zastaviti vprašanje Sodišču Evropske unije.

Upoštevno pravo

20. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) vsebuje naslednje upoštevne določbe:

67. člen

(uveljavljanje pravice do odbitka)

(1) 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.

...

76. člen

(osebe, ki morajo plačati DDV)

(1) DDV mora plačati:

1. vsak davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen v primerih, v katerih je v skladu s tem členom DDV dolžna plačati druga oseba;
2. vsaka oseba, identificirana za DDV v Sloveniji, kateri je dobavljeno blago pod pogoji iz 22. člena tega zakona, če to dobavo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
3. vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, katerima se opravijo storitve iz prvega odstavka 25. člena tega zakona, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
4. oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
 - obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz drugega odstavka 48. člena tega zakona,
 - oseba, kateri se opravi dobava, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki sta identificirana za DDV v Sloveniji in
 - račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, je izdan v skladu s tem zakonom;
5. vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Unije;
6. pri uvozu blaga carinski dolžnik, določen v skladu s carinskimi predpisi oziroma prejemnik blaga;
7. oseba, ki povzroči, da se za blago zaključijo postopki ali možnosti iz 57. in 58. člena tega zakona;
8. davčni zavezanec iz 76.b člena tega zakona;
9. vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV.

81. člen

(obveznost izdajanja računov)

...

(8) Za namene tega zakona so računi vsi dokumenti na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje iz 80.a do 84.a člena tega zakona.

...

82. člen

(obvezni podatki na računu)

(1) Davčni zavezanec, ki izda račun v skladu z 81. členom tega zakona, mora na računu navesti naslednje podatke:

1. datum izdaje računa;
2. zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa;
3. identifikacijsko številko za DDV, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali storitev;
4. identifikacijsko številko za DDV kupca oziroma naročnika, pod katero je kupec ali naročnik prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s 46. členom tega zakona;
5. ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega kupca ali naročnika;
6. količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;
7. datum, ko je bila opravljena dobava blaga, ali datum, ko je bila storitev opravljena oziroma končana, ali datum, ko je bilo opravljeno predplačilo iz 4. in 5. točke prvega odstavka 81. člena tega zakona, če se ta datum lahko določi in je različen od datuma izdaje računa;
8. davčno osnovo, od katere se obračuna DDV po posamezni stopnji oziroma na katero se nanaša oprostitev, ceno na enoto brez DDV ter kakršna koli znižanja cen in popuste, ki niso vključeni v ceno na enoto;
9. stopnjo DDV;
10. znesek DDV, razen v primerih, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta zakon ta podatek izključuje;
11. v primeru izdaje računa s strani kupca blaga ali naročnika storitev v imenu in za račun davčnega zavezanca navedbo »Samofakturiranje«;
12. v primeru oprostitve DDV veljavno določbo Direktive Sveta 2006/112/ES ali ustrezní člen tega zakona ali drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV;

13. v primeru, če je plačnik DDV kupec blaga ali naročnik storitve, navedbo »Obrnjena davčna obveznost«;

14. v primeru dobave novega prevoznega sredstva, opravljene v skladu s pogoji iz 1. in 2. točke 46. člena tega zakona, značilnosti, kot so opredeljene v tretjem odstavku 3. člena tega zakona;

15. v primeru uporabe posebne ureditve za potovalne agencije navedbo »Posebna ureditev – Potovalne agencije«;

16. v primeru uporabe ene od posebnih ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine navedbo »Posebna ureditev – rabljeno blago«, »Posebna ureditev – umetniški predmeti« ali »Posebna ureditev – zbirke in starine«;

17. če je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zastopnik za namene drugega odstavka 76. člena tega zakona, identifikacijsko številko za DDV davčnega zastopnika, skupaj z njegovim imenom in naslovom.

(2) Davčni zavezanec, ki v drugi državi članici, v kateri je treba plačati DDV, nima sedeža ali njegova poslovna enota v tej državi članici ne sodeluje pri dobavi v smislu 192.a člena Direktive Sveta 2006/112/ES, opravi pa dobavo blaga ali storitev prejemniku, ki je dolžan plačati DDV, na računu namesto vseh podatkov iz 8., 9. in 10. točke prvega odstavka tega člena navede le davčno osnovo.

83. člen

(poenostavljeni računi)

(1) Davčni zavezanec izda poenostavljeni račun za opravljeno dobavo blaga ali storitev na ozemlju Slovenije, če:

1. izda račun v skladu s 1., 4. ali 5. točko prvega odstavka 81. člena tega zakona in znesek na računu, brez DDV, ni višji od 100 eurov ali
2. izda račun v skladu s prvim stavkom drugega odstavka 81. člena tega zakona ali
3. izda dokument oziroma sporočilo iz devetega odstavka 81. člena tega zakona.

(2) Na poenostavljenem računu davčni zavezanec navede najmanj naslednje podatke:

1. datum izdaje računa;
2. zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa;

3. ime in naslov davčnega zavezanca in identifikacijsko številko za DDV, pod katero je opravil dobavo blaga ali storitev;
4. količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;
5. znesek DDV, ki se plača, ali informacije, ki so potrebne za njegov izračun;
6. jasno in nedvoumno navedbo o prvotnem računu in konkretnih podrobnosti, ki so spremenjene, če je račun dokument iz devetega odstavka 81. člena tega zakona.

(3) Davčni zavezanec, ki izda poenostavljeni račun iz prvega odstavka tega člena drugemu davčnemu zavezancu, ki takšen račun potrebuje za uveljavljanje odbitka DDV, mora na računu navesti še ime in naslov svojega kupca ali naročnika.

(4) Davčni zavezanec ne sme izdati poenostavljenega računa za dobave blaga ali storitev, ki jih opravi v drugo državo članico, v kateri je treba plačati DDV, ali njegova poslovna enota v tej državi članici ne sodeluje pri dobavi v smislu 192.a člena Direktive Sveta 2006/112/ES, in je oseba, ki je dolžna plačati DDV, oseba, kateri je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena.

(5) Davčni zavezanec, ki opravi dobavo blaga in storitev v skladu s 76.a členom tega zakona, mora na poenostavljenem računu navesti, da gre za obrnjeno davčno obveznost.

(6) Če davčni zavezanec opravlja dobavo blaga ali storitev po različnih davčnih stopnjah, mora znesek DDV na poenostavljenem računu izkazati ločeno po davčnih stopnjah.

(7) Če davčni zavezanec opravi dobavo blaga oziroma storitev, za katero je predpisana oprostitvev plačila DDV, mora na računu navesti veljavno določbo Direktive Sveta 2006/112/ES ali ustrezní člen tega zakona oziroma drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV.

(8) Ne glede na prvi odstavek tega člena lahko prejemnik blaga oziroma storitev, ki ni zavezanec za DDV, zahteva, da mu davčni zavezanec izda račun v skladu z 82. členom tega zakona, če prejemnik potrebuje tak račun zaradi uveljavljanja ugodnosti v skladu s tem zakonom (na primer po 54. členu tega zakona).

84. člen

(papirnati in elektronski računi)

(1) Račun se lahko izda v papirnati ali elektronski obliki.

(2) Elektronski račun je za namene tega zakona račun, ki vsebuje predpisane podatke v skladu s tem zakonom in ki je bil izdan in prejet v kateri koli elektronski obliki.

(3) Prejemnik računa se mora strinjati z uporabo elektronskega računa.

(4) Pristnost izvora, celovitost vsebine in čitljivost računa v papirnati ali v elektronski obliki morajo biti zagotovljene od trenutka izdaje do konca obdobja hrambe računa. Vsak davčni zavezanec določi način zagotovitve pristnosti izvora, celovitosti vsebine in čitljivosti računa. Ta se lahko zagotavlja s postopki za nadzor poslovanja, ki ustvarijo zanesljivo revizijsko sled med računom in dobavo blaga ali opravljeno storitvijo. Pristnost izvora in celovitost vsebine elektronskega računa se lahko zagotavljata tudi z naprednim elektronskim podpisom ali z elektronsko izmenjavo podatkov (EDI).

(5) »Pristnost izvora« računa pomeni zagotovitev identitete dobavitelja ali izdajatelja računa.

(6) »Celovitost vsebine« računa pomeni, da vsebina računa, ki je zahtevana v skladu s tem zakonom, po izdaji računa ni bila spremenjena.

(7) Davčni zavezanec, ki istemu prejemniku pošlje ali dá na razpolago sveženj z več elektronskimi računi, lahko podatke, ki so skupni posameznim računom, navede samo enkrat, če so za vsak račun dostopne vse informacije.

84.a člen

(valuta na računu)

Znesek na računu je lahko izkazan v kateri koli valuti, s tem da mora davčni zavezanec znesek DDV, ki ga je treba plačati ali popraviti, izraziti v eurih.

Vprašanja v zvezi s pravom EU

Izdaja in pojem računa

21. V obravnavani zadevi se zastavi vprašanje razlage nastanka obveznosti plačila DDV, ki temelji na dejstvu, da je izdajatelj računa na njem izkazal DDV, kot to določata 203. člen Direktive o DDV in 9. točka prvega odstavka 76. člena ZDDV-1, ki ga je prenesla v pravni red Republike Slovenije v enakem besedilu. Pravilna razlaga določbe ZDDV-1 je torej v celoti odvisna od pravilne razlage te določbe Direktive.

22. Navedena obveznost iz 203. člena Direktive o DDV je po praksi Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju SEU) neodvisna od dejanskega obstoja obdavčljive transakcije, dokler morebitna pomanjkljivost ni odpravljena pod pogoji iz navedene direktive.³ Namen te določbe je v zagotavljanju učinkovitosti in nevtralnosti sistema DDV, da se ne pojavi nevarnost izgube davčnih prihodkov s tem, da bi naslovník računa, ki neupravičeno izkazuje DDV, ta račun lahko uporabil za uveljavljanje pravice do odbitka.⁴
23. Za nastanek navedene obveznosti plačila DDV je treba torej izhajati iz ugotovitve, da je bil izdan račun v pomenu, ki ga določata Direktiva o DDV in ZDDV-1. Če le-ta ni bil izdan, obveznost plačila DDV logično ne more nastati. Pri tem je pomembna določba 218. člena Direktive o DDV, ki določa, da 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 (Poglavje 3, Fakturiranje). ZDDV-1 je prenesel navedeno določbo Direktive o DDV v osmi odstavek 81. člena ZDDV-1.⁵
24. Vendar pa se Vrhovnemu sodišču v zvezi s tem zastavlja vprašanje, ali tudi dokument, ki nima vseh obveznih podatkov, ki jih mora imeti račun po 226. do 230. členu Direktive o DDV (82. do 84.a členu ZDDV-1), lahko vodi do nastanka obveznosti plačila DDV za osebo, ki je tak dokument izdala oziroma, kateri so tisti podatki, ki lahko v vsakem primeru utemeljijo obstoj računa in obveznost plačila DDV v smislu 203. člena Direktive o DDV.
25. Iz prakse SEU izhaja, da Direktiva o DDV nastanek obveznosti na podlagi 203. člena dopušča tudi v primeru, če račun ne vsebuje vseh podatkov, ki jih zahteva ta direktiva v 226. členu in naslednjih. Nastop obveznosti plačila DDV zaradi izdaje računa, na katerem je izkazan DDV, je po dosednji sodni praksi dopusten tudi, če račun ne vsebuje kakšnega od podatkov, ki jih predpisuje Direktiva o DDV, npr. če ni naveden kraj opravljanja storitve, na podlagi katere je bil račun izdan, saj le-ta ni pomemben za nastanek take davčne obveznosti.⁶ Taki razlagi pritrjuje tudi sodna praksa v drugih državah članicah Evropske unije.⁷
26. Tudi iz gramatikalne razlage 203. člena Direktive o DDV izhaja, da je pogoj za nastanek navedene obveznosti račun, na katerem je izkazan DDV, pri čemer se v tej določbi Direktiva o DDV izrecno ne sklicuje na izpolnjevanje vseh formalnih

3 Tako npr. sodba SEU v zadevi C-643/11, *LVK*, z dne 31. 1. 2013, ECLI:EU:C:2013:55.

4 Tako sodba SEU v zadevi C-556/07, *Stadeco*, z dne 18. 1. 2009, ECLI:EU:C:2009:380, 29. točka obrazložitve.

5 Ta določa: „Za namene tega zakona so računi vsi dokumenti na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje iz 80.a do 84.a člena tega zakona.“

6 Glej sodba SEU v zadevi C-556/07, *Stadeco*, z dne 18. 6. 2009, ECLI:EU:C:2009:380, 26. točka obrazložitve in nasl.

7 Npr. sodba Zveznega finančnega sodišča Zvezne Republike Nemčije (Bundesfinanzhof) V R 39/09 z dne 17. 2. 2011.

pogojev računa, kot to določa za uveljavljanje pravice do odbitka pri dobavi blaga oziroma storitev s strani drugega davčnega zavezanca po točki (a) 178. člena Direktive o DDV.⁸ Temu sledi tudi teleološka razlaga, saj je namen nastanka obveznosti (zgolj) na podlagi izdanega računa z izkazanim DDV skladno s 203. členom Direktive o DDV preprečiti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastali s tem, ko bi bil tak dokument uporabljen kot podlaga za uveljavljanje pravice do odbitka s strani drugega davčnega zavezanca. V nasprotju z namenom navedene določbe bi bilo, če bi se lahko nastanku navedene obveznosti izdajatelj takega računa izognil zgolj s tem, če bi na njem opustil kakšno od predpisanih sestavin. Ogrožanje izgube davčnih prihodkov nastane namreč že s tem, ko dokument vsebuje osnovne elemente računa za DDV in tako vzbudi videz, da gre za podlago za to, da prejemnik lahko odbije vstopni DDV, ki je na njem izkazan.⁹

27. Za nastanek obveznosti za plačilo DDV zaradi tega, ker je določena oseba izdala račun, se torej zdi, da ni treba, da je račun izrecno označen kot tak in da vsebuje vse z Direktivo o DDV predpisane podatke (npr. iz 226. člena Direktive o DDV).
28. Kot pravilna se zato kaže razlaga, da je za nastop obveznosti po 203. členu Direktive o DDV dovolj, da iz dokumenta izhaja objektivno razpoznavno izražena volja izdajatelja, da gre za račun, povezan z določeno transakcijo, ki v prejemniku računa lahko razumno vzpostavi domnevo, da lahko na njegovi podlagi odbije vstopni DDV. Navedeni elementi, ki to praviloma omogočajo, so navedba izdajatelja in prejemnika računa, opis transakcije ter vrednost dobave blaga ali storitve, ki izkazuje višino DDV, ki ga je prejemnik dolžan plačati.¹⁰ Navedeno lahko dopolnjujejo tudi ostali podatki in okoliščine, kar je treba ugotoviti v vsakem posameznem primeru, še posebej se pri tej presoji – tako kot pri uveljavljanju pravice do odbitka DDV¹¹ - izhaja tudi iz drugih listin, na katere se tak dokument (račun) sklicuje oziroma so v zvezi s tem dostopne.¹²

8 Po 178. členu Direktive o DDV mora za uveljavljanje pravice do odbitka 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. Temu ustreza točka a) prvega odstavka 67. člena ZDDV-1, ki določa da mora imeti davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka DDV v skladu s točko a) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi z dobavo blaga ali storitev „račun, izdan v skladu z 80.a do 84.a členom tega zakona“.

9 Tako izrecno tudi Zvezno finančno sodišče Zvezne republike Nemčije (Bundesfinanzhof) v sodbi V R 39/09 z dne 17. 2. 2011, 24. točka obrazložitve.

10 Glej v tem smislu tudi sodbo Zveznega finančnega sodišča Zvezne republike Nemčije (Bundesfinanzhof) V R 29/14 z dne 19. 11. 2014.

11 Davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka DDV le zato, ker račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, če so na njem vsi podatki, na podlagi katerih je mogoče preveriti, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico, glej sodbo SEU v zadevi C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, z dne 15. 9. 2016, ECLI:EU:C:2016:690, točki 42 in 43.

12 Tako tudi praksa Zveznega finančnega sodišča Zvezne republike Nemčije (Bundesfinanzhof), npr. sodba XI R 5/18 z dne 26. 6. 2019 (ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0), 28. točka obrazložitve.

29. Vendar pa navedena razlaga potrebuje dodatno razjasnitev v primeru, ali in pod kakšnimi pogoji je mogoče pisno pogodbo med dvema pogodbenima strankama, ki se nanaša na z DDV obdavčljivo transakcijo (npr. dobavo blaga oziroma opravljanje storitve), šteti za račun v smislu 203. člena Direktive o DDV.
30. Pri tem je treba izhajati tudi iz dejstva, da se pogodba kot obligacijski posel od računa lahko razlikuje, saj lahko vzpostavlja le pravno podlago za transakcijo, ki je predmet obračuna DDV, prodajalec oziroma ponudnik storitev pa je na njeni podlagi skladno z Direktivo o DDV (oziroma z ZDDV-1) račun dolžan izdati tedaj, ko nastane obdavčljivi dogodek (npr. 63. člen Direktive o DDV). Prav tako se bistvene sestavine, ki dokument opredeljujejo kot račun, lahko ujemajo z bistvenimi sestavinami, ki jih mora imeti pogodba o dobavi blaga oziroma storitev (*essentialia negotii*). Zgolj dejstvo torej, da so v pogodbi navedene pogodbene stranke, da je opredeljen predmet pogodbe ter pogodbena vrednost dobave blaga in storitev, pri katerem je izkazana višina DDV, torej ne morejo same po sebi pomeniti, da je s tem pogodba vselej tudi račun v smislu Direktive o DDV oziroma ZDDV-1. Izkazovanje višine DDV v sami pogodbi je namreč pomembna prav za to, da se zagotovi jasnost pogodbenega razmerja in višina dolgovanega plačila, saj je v odsotnosti navedbe obveznosti plačila DDV v določeni višini po sodni praksi sodišč v Republiki Sloveniji treba šteti, da je davek vključen že v navedeni pogodbeni znesek.¹³
31. Glede na navedeno se Vrhovnemu sodišču zastavlja vprašanje, ali lahko pogodba velja kot račun v smislu 203. člena DDV le tedaj, 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. To bi bilo mogoče ugotoviti na podlagi izrecne pogodbene klavzule, ki to jasno opredeljuje (npr. da pogodba velja kot račun) morda pa tudi v primeru, če iz okoliščin pravnega posla in značilnosti same pogodbe izhajajo jasno ugotovljiva dejstva, ki kažejo na to, da na podlagi te pogodbe izdaja računa kot posebnega dokumenta ni bila predvidena.¹⁴ Vrhovnemu sodišču se zato skladno z navedenim

13 V primerih, ko stranki ob sklenitvi (podjemne ali prodajne) pogodbe in določanju pogodbene cene ne omenjata DDV-ja, se šteje, da je slednji v ceno vključen. Trditveno in dokazno breme o nasprotnem je tako na strani stranke, ki zatrjuje, da je bil sklenjen dogovor, da DDV v pogodbeno določeno ceno ni vključen; glej npr. sodbo Višjega sodišča v Ljubljani II Cpg 553/2017 z dne 11. 7. 2017 (ECLI:SI:VSLJ:2017:II.CPG.553.2017). V primeru, da gre za izbirno obdavčitev po 45. členu ZDDV-1 sodna praksa šteje, da je določitev davčnega režima obremenitve z DDV bistvena sestavina pogodbe, glej sodbo Vrhovnega sodišča II Ips 46/2020 z dne 20. 11. 2020 (ECLI:SI:VSRS:2020:II.IPS.46.2020).

14 Civilnopravno gledano je račun zgolj potrditev dogovorjenega, torej enostranska listina, ki ima določeno dokazno vrednost, nikakor pa ni nastanek obveznosti vezan na izdajo računa. Obveznost nastane s sklenitvijo posla, ki je sklenjen, ko se stranki dogovorita o njegovih bistvenih sestavinah (15. člen Obligacijskega zakonika); sodba Višjega sodišča v Ljubljani, II Cp 1302/2019 z dne 25. 9. 2019 (ECLI:SI:VSLJ:2019:II.CP.1302.2019).

zastavlja vprašanje, ali je pravilno 203. člen Direktive razlagati tako, da je le v navedenih primerih mogoče šteti, da gre pri sklenjeni pogodbi (tudi) za račun z izkazanim DDV, ki vzpostavlja obveznost plačila DDV na podlagi 203. člena Direktive o DDV (9. točke prvega odstavka 76. člena ZDDV-1).¹⁵

Vprašanje za predhodno odločanje:

32. Glede na navedeno Vrhovno sodišče zastavlja Sodišču Evropske unije naslednja vprašanja za predhodno odločanje:

1. Ali je pisna pogodba 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) Direktive o DDV?

oziroma, če temu ni tako,

2. 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?

oziroma konkretnije,

3. 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?

Ljubljana, 17. marec 2021

Predsednik senata:

Peter Golob



¹⁵ Navedeno je očitno v primeru izrecnih pogodbenih določil v smislu, da pogodba velja kot račun, vendar pa to ni nujni pogoj za tako presojo.