Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 28. maja 2020*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90 – Členi od 184 do 186 – Načelo nevtralnosti DDV – Popravek začetnega odbitka davka – Rabati, priznani za dobave blaga znotraj skupnosti in notranje dobave blaga“

V zadevi C-684/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 26. septembra 2018, ki je na Sodišče prispela 6. novembra 2018, v postopku

World Comm Trading Gfz SRL

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi S. Rodin, predsednik senata, K. Jürimäe (poročevalka), sodnica, in N. Piçarra, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za World Comm Trading Gfz SRL L. Ionescu-Donoiu, avocată,

– za romunsko vlado sprva E. Gane, R. I. Hațieganu in C.-R. Canțăr, nato E. Gane, R. I. Hațieganu, agenti,

– za Evropsko komisijo A. Armenia in J. Jokubauskaitė, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: romunščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter načel nevtralnosti davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med World Comm Trading Gfz SRL (v nadaljevanju: World Comm Trading), družbo s sedežem v Romuniji, na eni strani, ter Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (nacionalna agencija davčne uprave, Romunija) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (generalna regionalna direkcija za javne finance v Ploieştiju, Romunija), na drugi strani, v zvezi s popravkom DDV, ki je bil naložen družbi World Comm Trading Gfz SARL (v nadaljevanju: World Comm Trading) na podlagi rabatov, ki so ji bili priznani za dobave znotraj Skupnosti in notranje dobave blaga, za katere se plačuje ta davek.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 90 Direktive o DDV določa:

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

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

4 Člen 184 te direktive določa:

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

5 Člen 185 navedene direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

6 Člen 186 te direktive določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

Romunsko pravo

7 Člen 138(c) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), je določal:

„Davčna osnova se zmanjša […], če so po dobavi blaga ali opravljenih storitvah odobreni rabati, popusti, bonusi in druga znižanja cene iz člena 137(3)(a).“

8 Člen 138a(1) davčnega zakonika je določal:

„Pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti se davčna osnova določi na podlagi istih elementov, kot so tisti, ki se v skladu s členom 137 uporabljajo za določitev davčne osnove za dobavo enakega blaga na ozemlju zadevne države članice. V primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti se v skladu s členom 130a(2)(a) davčna osnova določi v skladu s členom 137(1)(c) in členom 137(2).“

9 Točka 19(1) Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (sklep vlade št. 44/2004 o odobritvi pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004), je v različici, ki je veljala decembra 2008, določala:

„V skladu s členom 137(3)(a) davčnega zakonika rabati, popusti, bonusi, znižanja in druga znižanja cene niso zajeti v davčno osnovo, če jih dobavitelj/izvajalec stranki odobri neposredno ob dobavi/opravljanju in dejansko niso plačilo za storitev ali dobavo. V ta namen se na izdanem računu navede protivrednost dobavljenega blaga ali opravljenih storitev, brez davka, v ločeni vrstici pa se navede znesek, za katerega se zmanjša osnova, s predznakom (‚–‘). [DDV] se obračuna na razliko.“

10 Člen 20 navedenega sklepa vlade določa:

„(1) V primerih iz člena 138 davčnega zakonika dobavitelji blaga ali izvajalci storitev popravijo davčno osnovo po dobavi ali opravljanju storitve ali po izdaji računa za to dobavo oziroma storitev, čeprav ta dobava ali storitev nista bili opravljeni, vendar položaj iz člena 138 davčnega zakonika nastopi po izdaji računa in vknjižbi davka v knjigovodske listine zavezanca. V ta namen morajo dobavitelji ali izvajalci izdati račune z vrednostmi, pred katerimi stoji predznak minus (‚–‘), če se osnova zniža, ali če je primerno, brez predznaka minus (‚–‘), če se osnova zviša, ti računi pa se posredujejo tudi prejemniku. Določbe tega odstavka se uporabljajo tudi za dobave znotraj Skupnosti.

(2) Upravičenci morajo v skladu s členom 148(b) in členom 149(4)(e) davčnega zakonika popraviti prvotno uveljavljeno pravico do odbitka le za transakcije iz člena 138, od (a) do (c) in (e), davčnega zakonika. Določbe tega odstavka se uporabljajo tudi za dobave znotraj Skupnosti.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

11 Družba World Comm Trading s sedežem v Romuniji je 1. aprila 2004 z družbo Nokia Corporation (v nadaljevanju: Nokia) sklenila pogodbo o distribuciji izdelkov mobilne telefonije.

12 Družba World Comm Trading je na podlagi te pogodbe od družbe Nokia kupila več izdelkov mobilne telefonije. Družba Nokia je te izdelke dobavila družbi World Comm Trading iz Finske, Nemčije, Madžarske in Romunije.

13 Družba Nokia je za dobave teh izdelkov znotraj Skupnosti iz Finske, Nemčije in Madžarske uporabljala – glede na posamezno državo – svojo finsko, nemško oziroma madžarsko številko DDV. Za te dobave je družba Nokia izdala račune z oprostitvijo plačila DDV, družba World Comm Trading pa je DDV obračunala v Romuniji, pri čemer je uporabila mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

14 Za notranje dobave navedenih izdelkov iz Romunije je družba Nokia izdala račune s svojo romunsko številko DDV, družba World Comm Trading pa je DDV vknjižila kot odbitni DDV.

15 Družba Nokia je družbi World Comm Trading četrtletno dodeljevala količinske rabate za prodajo izdelkov mobilne telefonije, in sicer znižanje cen, ki je bilo odobreno, ko je bil dosežen določen količinski prag. Ta količinski prag je bil izračunan neodvisno od kraja dobave izdelkov.

16 Družba Nokia je za te rabate vsake tri mesece izdala račun, ki je prikazoval negativen saldo, ob katerem je bil naveden predznak „–“ (minus). Ta račun je vseboval njeno finsko številko DDV, čeprav je bil del izdelkov, na katere so se nanašali navedeni rabati, dobavljen iz Romunije. Družba World Comm Trading je nato z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti vknjižila ustrezen DDV. Družba World Comm Trading je namreč celoten znesek, ki je ustrezal pridobljenim rabatom, vknjižila, kot da se nanaša na transakcije znotraj Skupnosti.

17 Romunski davčni organi so po nadzoru ugotovili, da je družba World Comm Trading napačno vknjižila DDV, ker ni razlikovala med notranjimi dobavami in dobavami znotraj Skupnosti. Po mnenju teh organov bi morala družba World Comm Trading DDV, ki ustreza rabatu za notranje dobave, vknjižiti ločeno od tistega, ki ustreza rabatu, ki se nanaša na dobave zadevnih izdelkov znotraj Skupnosti. Davčni organi so zato izdali odločbo o odmeri davka v skupnem znesku 821.377 romunskih levov (RON) (približno 173.855,84 EUR), ki je vključeval tudi zamudne obresti in kazni.

18 V zvezi s tem predložitveno sodišče, Curtea de Apel Bucureşti (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija), v odgovoru na zahtevo Sodišča za podrobnejše podatke pojasnjuje, da ta znesek ustreza razliki med začetnim odbitkom in ponovno ocenjenim zneskom odbitnega DDV, ob upoštevanju davčne osnove, popravljene po rabatih, priznanih za notranje dobave izdelkov mobilne telefonije v Romuniji.

19 Nacionalna agencija davčne uprave je s sklepom z dne 30. oktobra 2014 zavrnila pritožbo, ki jo je družba World Comm Trading vložila zoper odločbo o odmeri davka iz točke 17 te sodbe.

20 Potem ko je Tribunalul Bucureşti (prvostopenjsko sodišče v Bukarešti, Romunija) zavrnilo tožbo družbe World Comm Trading zoper ta sklep, je ta družba zoper ta sklep vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

21 Družba World Comm Trading pred predložitvenim sodiščem trdi, da je zahteva davčne uprave, da se ločeno vknjiži DDV, ki ustreza rabatom, ki se nanašajo na notranje dobave, in DDV, ki ustreza rabatom za dobave znotraj Skupnosti, pretiran formalizem. To, kako je vknjižila te rabate, ki jih je odobrila družba Nokia, naj na državni proračun ne bi vplivalo. Poleg tega naj bi bila ta zahteva v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, ker je družba Nokia v času davčnega nadzora prenehala opravljati dejavnost v Romuniji in ni mogla več izdati računa z romunsko številko DDV iz naslova količinskih rabatov, ki se nanašajo na notranje dobave izdelkov mobilne telefonije v Romuniji.

22 Glede na te trditve se predložitveno sodišče sprašuje, ali bi se lahko družbi, za katero se je štelo, da izpolnjuje vsebinske pogoje za popravek njene pravice do odbitka DDV, ta popravek zavrnil, ker nacionalna zakonodaja ali nacionalna upravna praksa prepovedujeta odbitek DDV, če je dobavitelj izdal samo en račun tako za izdelke, ki so bili predmet notranjih dobav, kot za izdelke, ki so bili predmet dobav znotraj Skupnosti.

23 V zvezi s tem se predložitveno sodišče natančneje sprašuje, ali načelo sorazmernosti nasprotuje temu, da nacionalni davčni organi družbi World Comm Trading naložijo vračilo razlike med zneskom začetnega odbitka in ponovno ocenjenim zneskom odbitnega DDV. Sprašuje zlasti, ali lahko ti organi naložijo tako vračilo v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je bila davčna osnova popravljena na podlagi rabatov, priznanih za dobave izdelkov mobilne telefonije, opravljene v Romuniji, čeprav je družba Nokia prenehala opravljati dejavnost v tej državi članici in ni več mogla izdati računa za rabate, ki se nanašajo na notranje dobave, s svojo romunsko številko DDV.

24 Poleg tega se predložitveno sodišče s sklicevanjem na člen 90 Direktive o DDV, na podlagi katerega naj bi bilo državam članicam prepuščeno, da določijo konkretne pogoje, v katerih je davčna osnova zmanjšana, sprašuje, ali ta določba te države zavezuje, da sprejmejo jasno in predvidljivo zakonodajo glede formalnih in vsebinskih pogojev, ki se zahtevajo za uveljavljanje pravice do odbitka. Če take nacionalne zakonodaje ni, želi to sodišče izvedeti, ali je mogoče zavrniti pravico do odbitka DDV.

25 V teh okoliščinah je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 90 [Direktive o DDV] in načelo nevtralnosti DDV nasprotujeta nacionalni zakonodaji (ali upravni praksi, ki temelji na nejasni zakonodaji), s katero je gospodarski družbi zavrnjena pravica do odbitka DDV sorazmerno z vrednostjo popusta, ki se uporabi za domače dobave blaga, iz razloga, da je na davčnem računu, ki ga je izdal dobavitelj znotraj Skupnosti (kot predstavnik gospodarske skupine), naveden skupni popust, odobren tako za izdelke[, ki so bili predmet dobav znotraj Skupnosti,] kot tudi za [izdelke, ki so bili predmet notranjih dobav,] dobavljene na podlagi iste okvirne pogodbe, vendar pa knjižene kot pridobitve iz referenčne države članice (od članice skupine z drugo številko DDV v primerjavi s tisto na računu, ki se nanaša na popust)?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali načelo sorazmernosti nasprotuje temu, da se prejemniku zavrne pravica do odbitka DDV sorazmerno z vrednostjo popusta, ki ga je skupno odobril dobavitelj znotraj Skupnosti, v primeru, da lokalni dobavitelj (član iste skupine) preneha opravljati gospodarsko dejavnost in ne more več znižati davčne osnove za dobave z izdajo računa s svojo številko za DDV za namen povračila preveč plačanega DDV?

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

26 Predhodno je treba opozoriti, da mora v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem iz člena 267 PDEU zadnjenavedeno podati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. Pri tem mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu predložena (sodba z dne 11. marca 2020, Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, točka 25).

27 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da se prvo vprašanje nanaša na razlago člena 90 Direktive o DDV, ki se v odstavku 1 nanaša na preklic naročila, zavrnitev, celotno ali delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, in državam članicam nalaga, da zmanjšajo davčno osnovo in s tem znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko ta po sklenitvi transakcije ni prejel dela ali celotnega plačila (sodba z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 37 in navedena sodna praksa).

28 Vendar je, kot je razvidno iz navedb predložitvenega sodišča, namen prvega vprašanja ugotoviti, ali so nacionalni davčni organi upravičeni davčnemu zavezancu naložiti odločbo o odmeri davka, ki izhaja iz popravka začetnega odbitka po pridobitvi rabatov za notranje dobave blaga.

29 Člen 185 Direktive o DDV pa se nanaša prav na popravek začetnega odbitka, zlasti v primeru rabatov, pridobljenih po obračunu DDV.

30 Zato je treba prvo vprašanje razumeti tako, da se z njim skuša ugotoviti, ali je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da lahko nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu naložijo popravek začetnega odbitka DDV, če po tem, ko je ta pridobil rabate za notranje dobave blaga, ti organi menijo, da je bil začetni odbitek DDV večji od odbitka, do katerega je bil ta davčni zavezanec upravičen.

31 V zvezi s tem je treba opozoriti, da členi od 184 do 186 Direktive o DDV določajo pogoje, pod katerimi lahko davčna uprava od davčnega zavezanca zahteva popravek. Mehanizem popravkov, ki je določen v teh členih, je sestavni del ureditve odbitkov DDV, vzpostavljene s to direktivo. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točki 48 in 50).

32 Glede popravka odbitka vstopnega DDV člen 184 Direktive o DDV določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

33 Iz člena 185(1) te direktive izhaja, da se popravek začetnega odbitka zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru znižanja cen.

34 Iz člena 184 v povezavi s členom 185(1) Direktive o DDV je razvidno, da če je zaradi spremembe enega od elementov, ki so bili sprva upoštevani pri izračunu odbitkov, popravek nujen, mora izračun zneska tega popravka pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku, ki bi ga bil davčni zavezanec upravičen odbiti, če bi bila ta sprememba upoštevana že na začetku (glej v tem smislu sodbo z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, točka 47).

35 V obravnavanem primeru, kot je razvidno iz navedb predložitvenega sodišča, je bil z rabati, ki jih je družba World Comm Trading pridobila v zvezi z notranjimi dobavami izdelkov mobilne telefonije v Romuniji, zmanjšan znesek odbitnega DDV za te dobave, kot so ga prvotno izračunali davčni organi.

36 V takem primeru, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, navedene v točki 34 te sodbe, je treba začetni odbitek DDV popraviti tako, da s to spremembo znesek tega odbitka nazadnje ustreza znesku odbitka, do katerega bi bil davčni zavezanec upravičen, če bi bila navedena sprememba upoštevana na začetku.

37 Dejstvo, da davčni zavezanec nima ločenega računa za rabate za notranje dobave, ki ga izda domači dobavitelj, ampak samo skupni račun, ki ga izda dobavitelj znotraj Skupnosti in ki vpliva tudi na davčno osnovo za notranje dobave, tega davčnega zavezanca ne oprošča spoštovanja zahteve po popravku začetnega odbitka DDV, ki ga je treba opraviti po znižanju cene, saj je ta zahteva sestavni del sistema odbitka DDV, vzpostavljenega z Direktivo o DDV.

38 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da morajo nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu naložiti popravek začetnega odbitka DDV, če po tem, ko je ta pridobil rabat za notranje dobave blaga, ti organi menijo, da je bil začetni odbitek večji od odbitka, do katerega je bil ta davčni zavezanec upravičen.

Drugo vprašanje

39 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da se popravek začetnega odbitka DDV od davčnega zavezanca s sedežem v državi članici zahteva tudi, če je dobavitelj tega davčnega zavezanca prenehal opravljati dejavnosti v tej državi članici in navedeni dobavitelj zato ne more več zahtevati vračila dela DDV, ki ga je plačal.

40 V obravnavanem primeru je iz navedb predložitvenega sodišča razvidno, da družba World Comm Trading pred tem sodiščem za nasprotovanje popravku DDV navaja, da njen dobavitelj, ki je prenehal opravljati dejavnost v Romuniji, ni več registriran za namene DDV v tej državi članici in zato ne more več izdati računa za rabate za nacionalne dobave z romunsko številko DDV niti od romunskih davčnih organov zahtevati vračila dela DDV, ki ga je plačal.

41 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da okoliščina, da DDV, ki ga dolguje dobavitelj davčnega zavezanca, ne bi bil popravljen, nikakor ne vpliva na pravico pristojne nacionalne davčne uprave, da zahteva popravek DDV, ki ga je odbil davčni zavezanec.

42 Po eni strani namreč take okoliščine ni med odstopanji, določenimi v členu 185(2) Direktive o DDV, v katerem so našteti različni primeri, v katerih se odbitek ne popravi.

43 Po drugi strani v skladu s sodno prakso Sodišča okoliščina, da DDV, ki ga dolguje dobavitelj davčnega zavezanca, ne bi bil popravljen, ne vpliva na pravico davčne uprave, da dobi vračilo DDV, ki ga je odbil davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 57).

44 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185 Direktive o DDV razlagati tako, da se popravek začetnega odbitka DDV od davčnega zavezanca s sedežem v državi članici zahteva tudi, če je dobavitelj tega davčnega zavezanca prenehal opravljati dejavnosti v tej državi članici in navedeni dobavitelj zato ne more več zahtevati vračila dela DDV, ki ga je plačal.

Stroški

45 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Člen 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da morajo nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu naložiti popravek začetnega odbitka davka na dodano vrednost, če po tem, ko je ta pridobil rabat za notranje dobave blaga, ti organi menijo, da je bil začetni odbitek večji od odbitka, do katerega je bil ta davčni zavezanec upravičen.**

2. **Člen 185 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da se popravek začetnega odbitka davka na dodano vrednost (DDV) od davčnega zavezanca s sedežem v državi članici zahteva tudi, če je dobavitelj tega davčnega zavezanca prenehal opravljati dejavnosti v tej državi članici in navedeni dobavitelj zato ne more več zahtevati vračila dela DDV, ki ga je plačal.**

Podpisi