Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 13. marca 2025 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) – Prodaja, ki so jo davčni organi prekvalificirali v prenos podjetja, ki ne spada na področje uporabe DDV – Neobstoj popravka računa v zastaralnem roku – Nemožnost povračila DDV, plačanega za navedeno transakcijo – Načeli učinkovitosti in davčne nevtralnosti – Vračilo DDV“

V zadevi C-640/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno sodišče, Romunija) z odločbo z dne 26. junija 2023, ki je na Sodišče prispela 25. oktobra 2023, v postopku

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

proti

Greentech SA,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi A. Kumin, predsednik senata, F. Biltgen (poročevalec), predsednik prvega senata, in S. Gervasoni, sodnik,

generalni pravobranilec: R. Norkus,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Greentech SA D.-D. Dascălu in A. M. Iordache, avocați,

– za romunsko vlado M. Chicu, E. Gane in A. Wellman, agentke,

* Jezik postopka: romunščina.

– za Evropsko komisijo M. Herold in T. Isacu de Groot, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV), pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ter členov 2, 19, 168 in 203 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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionalni generalni direktorat za javne finance v Galațiju – okrožna uprava za javne finance v Vrancei, Romunija) in Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generalni direktorat za upravljanje velikih davčnih zavezancev, Romunija) na eni strani ter družbo Greentech SA na drugi strani v zvezi z dodatnimi obveznostmi iz naslova DDV in s tem povezanimi stroški, ki so bili naloženi družbi Greentech.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…].“

4 Člen 19 te direktive določa:

„Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika.

Države članice v primerih, kadar upravičenec ni v celoti zavezan davku, sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje izkrivljanja konkurence. Sprejmejo lahko tudi vse potrebne ukrepe, s katerimi preprečijo možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe tega člena.“

5 Člen 29 navedene direktive določa:

„Člen 19 se smiselno uporablja tudi za opravljanje storitev.“

6 Člen 167 iste direktive določa:

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

7 Člen 168 Direktive o DDV določa:

„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;

(b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

8 Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

9 Člen 203 navedene direktive določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

Romunsko pravo

Davčni zakonik

10 Člen 3(a) 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 nadaljevanju: davčni zakonik) določa:

„Davki in dajatve, ki jih ureja ta zakonik, temeljijo na teh načelih:

(a) nevtralnost davčnih ukrepov glede na različne kategorije vlagateljev in kapitala ter oblike lastništva, kar zagotavlja enake pogoje za romunske in tuje vlagatelje in kapital“.

11 Člen 126(1) davčnega zakonika določa:

„Za namene DDV se v Romuniji obdavčijo transakcije, ki kumulativno izpolnjujejo naslednje pogoje:

(a) transakcije, ki so v smislu členov od 128 do 130 dobava blaga ali opravljanje storitev za plačilo, ki so predmet DDV, ali se štejejo za tako dobavo ali storitev“.

12 Člen 128(7) davčnega zakonika določa:

„Prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja, ki se opravi ob prenosu sredstev in/ali obveznosti, odvisno od primera, ne glede na to, ali je prenos izveden s prodajo ali kot posledica transakcij, kot je delitev, združitev ali kot stvarni vložek v kapital družbe, ne pomeni dobave blaga, če je prevzemnik blaga davčni zavezanec. Kar zadeva popravek pravice do odbitka davka, ki jo določa zakon, se šteje, da se prevzemnik blaga obravnava kot naslednik prenosnika.“

13 Člen 145(2) davčnega zakonika določa:

„Vsak davčni zavezanec ima pravico odbiti davek v zvezi z nakupi, če se ti uporabijo za potrebe teh transakcij:

(a) obdavčene transakcije;

(b) transakcije, ki izhajajo iz gospodarskih dejavnosti, za katere se šteje, da je kraj dobave/opravljanja storitev v tujini, v primeru, v katerem bi bilo davek mogoče odbiti, če bi bile te transakcije opravljene v Romuniji;

(c) oproščene transakcije v skladu s členi 143, 144 in 144a;

(d) transakcije, oproščene v skladu s členom 141(2)(a), točke od 1 do 5, in (b), če ima pridobitelj ali prejemnik sedež zunaj [Evropske s]kupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz iz Skupnosti, in transakcije, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun druge osebe, če so udeleženi pri izvajanju takih transakcij;

(e) transakcije iz člena 128(7) in člena 129(7), če se je davek uporabljal za navedeni prenos.“

Zakonik o davčnem postopku

14 Člen 84 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală (sklep vlade št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku) določa:

„1. Davčni zavezanec lahko na svojo pobudo popravi napovedi za odmero davka v zastaralnem roku pravice do določitve davčnih obveznosti.

2. Napovedi za odmero davka je mogoče popraviti, kadar davčni zavezanec v prvotni napovedi odkrije napake, in sicer z vložitvijo popravljene napovedi.

3. V primeru [DDV] se napake v napovedi za odmero davka popravijo v skladu z določbami davčnega zakonika. Vsebinske napake v napovedi za odmero [DDV] se popravijo v skladu

s postopki, odobrenimi z odlokom predsednika Agenției Naționale de Administrare Fiscală [(nacionalna agencija davčne uprave (ANAF))].

4. Napovedi za odmero davka ni mogoče vložiti in popraviti po odpravi pridržka poznejšega nadzora, razen v primerih, v katerih je treba popravek izvesti, ker je ali ni izpolnjen pogoj, določen z zakonom, ki nalaga popravek davčne osnove in/ali z njo povezanega davka.

5. ‚Napake' v smislu tega člena pomenijo napake v zvezi z višino davkov, dajatev, prispevkov, obdavčljivega premoženja in prihodkov ter vsakega drugega dela davčne osnove.

6. Če davčni zavezanec med davčnim nadzorom vloži ali popravi napovedi za odmero davka v zvezi z obdobji in davki, dajatvami, prispevki in drugimi prihodki, v zvezi s katerimi se izvaja davčni nadzor, jih davčni organ ne upošteva."

15 Člen 90 zakonika o davčnem postopku določa:

„1. Znesek davčnih obveznosti se določi s pridržkom naknadnega nadzora.

2. Odločba o odmeri davka, izdana s pridržkom naknadnega nadzora, se lahko na pobudo davčnega organa ali na zahtevo davčnega zavezanca razveljavi ali spremeni na podlagi ugotovitev pristojnega davčnega organa.

3. Pridržek naknadnega nadzora se odpravi šele ob izteku zastaralnega roka ali po davčnem nadzoru, opravljenem v zastaralnem roku.

4. Če davčni zavezanec popravi napovedi za odmero davka v skladu s členom 84(4), začne pridržek naknadnega nadzora ponovno veljati."

16 Člen 91 zakonika o davčnem postopku določa:

„1. Pravica davčnega organa, da določi davčne obveznosti, zastara v petih letih, razen če zakon določa drugače.

2. Zastaralni rok za pravico iz odstavka 1 začne teči 1. januarja v letu, ki sledi letu, v katerem je nastala davčna terjatev v skladu s členom 23, razen če zakon določa drugače.

3. Pravica do določitve davčnih obveznosti zastara v roku desetih let, če so posledica storitve dejanja, določenega s kazenskim zakonom.

4. Rok iz odstavka 3 začne teči od dneva storitve dejanja, ki je bilo kot takšno kaznivo dejanje sankcionirano s pravnomočno sodno odločbo."

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17 V družbi Greentech je bil v obdobju od 23. novembra 2015 do 15. julija 2016 opravljen davčni nadzor, na podlagi katerega je bila izdana odločba o odmeri davka, s katero so ji bili naloženi dodatne davčne obveznosti v višini 4.388.720 romunskih levov (RON) (približno 882.352 EUR) iz naslova DDV in stroški, povezani z DDV. Te dodatne davčne obveznosti so posledica tega, da je romunska davčna uprava prodajo opreme – ki jo je družba Greenfiber International SA (v

nadaljevanju: Greenfiber) prodala družbi Greentech in je bila sprva obravnavana kot dobava blaga, ki je obdavčena z DDV, zaradi česar je družba Greentech imela pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV – prekvalificirala v prenos dela sredstev med dvema povezanima družbama, kar je transakcija, ki v skladu s členom 128(7) davčnega zakonika ni obdavčena z DDV.

18 Poleg tega je bil v obdobju od 28. maja do 17. novembra 2015 tudi pri družbi Greenfiber opravljen davčni nadzor, na podlagi katerega je bila 26. novembra 2015 izdana odločba o odmeri davka. Ta uprava je v okviru tega nadzora ugotovila, da je bila davčna obravnava, ki sta jo družbi Greenfiber in Greentech uporabili za transakcijo prenosa sredstev – namreč to, da je bila transakcija obdavčena z DDV – pravilna ter da je družba Greenfiber torej pravilno obračunala in v državno blagajno vplačala DDV v zvezi s to transakcijo.

19 Ker je bila pritožba, ki jo je družba Greentech vložila zoper odločbo o odmeri davka v zvezi z dodatnimi davčnimi obveznostmi iz naslova DDV, ki so bile zahtevane od nje, delno zavrnjena, je družba Greentech vložila tožbo pri Curtea de Apel Ploiești (višje sodišče v Ploieștiju, Romunija).

20 Navedeno sodišče je 26. novembra 2018 tožbi družbe Greentech ugodilo in razglasilo delno ničnost odločbe o zavrnitvi te pritožbe (v nadaljevanju: sodba z dne 26. novembra 2018).

21 Curtea de Apel Ploiești (višje sodišče v Ploieștiju) je poleg tega 12. marca 2019 razglasilo delno ničnost odločbe o odmeri davka in poročila o davčnem nadzoru v zvezi z nadzorom, opravljenim pri družbi Greentech.

22 Romunska davčna uprava je zoper sodbo z dne 26. novembra 2018, kakor je bila dopolnjena s sodbo z dne 12. marca 2019, vložila pritožbo pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno sodišče, Romunija), ki je predložitveno sodišče.

23 Navedeno sodišče je 23. novembra 2021 dopustilo navedeno pritožbo, delno razveljavilo sodbo z dne 26. novembra 2018 in s ponovnim odločanjem delno ugodilo tožbi družbe Greentech, tako da je izpodbijane davčne upravne akte razglasilo za nične le v delu, v katerem se nanašajo na dodatne davčne obveznosti, ugotovljene za leto 2009 (v nadaljevanju: sodba z dne 23. novembra 2021). Tožba družbe Greentech je bila v preostalem zavrnjena kot neutemeljena, znesek, ki ji je bil predhodno dodeljen iz naslova stroškov, pa je bil znižan.

24 Družba Greentech je zoper to sodbo pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno sodišče) vložila predlog za revizijo z utemeljitvijo, da z navedeno sodbo ni bila upoštevana sodna praksa Sodišča, zlasti iz sodb z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), in z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), v skladu s katero je treba pravico do odbitka DDV priznati tudi v primerih, v katerih zadevne transakcije ne spadajo na področje uporabe DDV, če je iz posebnih okoliščin obravnavane zadeve razvidno, da bi bilo vračilo zneska, plačanega iz naslova DDV, za osebo, ki ga je plačala, nemogoče ali izjemno oteženo, saj bi bili sicer kršeni načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti.

25 Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno sodišče) je 31. januarja 2023 navedenemu predlogu za revizijo ugodilo in sodbo z dne 23. novembra 2021 delno razveljavilo glede pritožbenega razloga, ki se je nanašal to, da je bila transakcija v zvezi s prodajo opreme prekvalificirana v prenos blaga. Navedeno sodišče je odredilo, naj se ponovno odloči o tem pritožbenem razlogu, in je zaslišalo stranke na obravnavi 9. maja 2023.

26 Predložitveno sodišče med drugim navaja, da ker je bilo s sodbo z dne 26. novembra 2018 potrjeno, da je bila davčna obravnava, ki sta jo družbi Greenfiber in Greentech uporabili za zadevno transakcijo, pravilna, ti družbi nista imeli nobenega veljavnega razloga za to, da bi pred izdajo sodbe z dne 23. novembra 2021 popravili račun, na katerem je bila ta transakcija evidentirana. Poleg tega je družba Greenfiber ta račun lahko popravila šele po razglasitvi zadnjenavedene sodbe. Vendar je bila na dan izdaje navedene sodbe pravica do popravka navedenega računa že zastarana, saj se je zastaralni rok iztekel maja 2021.

27 Navedeno sodišče meni, da je položaj, o katerem odloča, mogoče primerjati s položajem v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), glede na obstoj vsaj navidezne objektivne nezmožnosti vračila DDV, in sicer zaradi dejstva, da družba Greenfiber po izteku zastaralnega roka, določenega v zvezi s tem, ne more popraviti računa in obračuna DDV. Ta položaj naj bi bil podoben tudi položaju v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), ker naj bi bilo vračilo DDV s strani izdajatelja računa nemogoče ali pretirano oteženo. Po eni strani naj bi se zastaralni rok v davčnih zadevah iztekel, tako da družba Greenfiber ni mogla popraviti računov, po drugi strani pa naj bi romunska davčna uprava po davčnem nadzoru družbe Greenfiber potrdila, da je družba Greenfiber pravilno obračunala zadevni DDV in ga vplačala v državno blagajno.

28 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali je glede na razlago Direktive o DDV pomembno dejstvo, da je romunska davčna uprava isto poslovno transakcijo v zvezi z opremo, za prenos katere je bil pobran DDV, obravnavala na dva povsem različna načina, in sicer po eni strani kot transakcijo, ki je obdavčena z DDV, ki ga mora obračunati družba Greenfiber, od katere je bila ta oprema pridobljena in za katero je družba Greentech plačala DDV, in po drugi strani kot transakcijo, ki za družbo Greentech ni obdavčena z DDV.

29 V teh okoliščinah je Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali načela nevtralnosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj iz členov 2, 19 in 168 [Direktive o DDV] v povezavi s členom 203 [te direktive] nasprotujejo zavrnitvi priznanja pravice do odbitka DDV, plačanega v zvezi s prodajo, ki jo je davčna uprava pozneje opredelila kot prenos podjetja, ki ne spada na področje uporabe DDV, če je država zadevni DDV že pobrala in ga na podlagi nacionalne zakonodaje ni mogoče vrniti?“

Vprašanje za predhodno odločanje

30 Najprej, spomniti je treba, da mora Sodišče v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena. Poleg tega Sodišče lahko presodi, da je treba upoštevati določbe in načela prava Unije, na katera se nacionalno sodišče v besedilu svojega vprašanja ni sklicevalo (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, točka 47 in navedena sodna praksa).

31 V obravnavani zadevi je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je bistveni element, ki je značilen za položaj iz postopka v glavni stvari, dejstvo, da po mnenju predložitvenega sodišča družba Greentech zdaj dejansko ne more doseči vračila DDV, ki ji ga je

prodajalec, namreč družba Greenfiber, neupravičeno zaračunal in ga vplačal v državno blagajno. V takem primeru je treba še posebej upoštevati načelo učinkovitosti, ne pa načelo pravne varnosti ali načelo varstva legitimnih pričakovanj.

32 V skladu s tem in zato, da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor, je treba razumeti, da navedeno sodišče z zastavljenim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 168 in 203 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali upravni praksi, ki davčnemu zavezancu ne omogoča, da bi pridobil odbitek vstopnega DDV za transakcijo, ki jo je davčna uprava po davčnem nadzoru prekvalificirala v transakcijo, ki ni predmet DDV, čeprav se zdi nemogoče ali pretirano težko, da bi ta davčni zavezanec od prodajalca dobil vračilo plačanega DDV, ki ga ni bil dolžan plačati.

33 V zvezi s tem je treba spomniti, da je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti (sodbi z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 42). Namen sistema odbitkov je davčnega zavezanca v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da so vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, obdavčene nevtralno, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodbi z dne 22. februarja 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, točka 24, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 43).

34 V obravnavani zadevi je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je romunska davčna uprava transakcijo, ki je bila opravljena med družbama Greenfiber in Greentech – kar zadeva drugonavedenega od teh davčnih zavezancev – dokončno opredelila kot transakcijo, ki ni obdavčena z DDV, in da je družbi Greenfiber onemogočeno popraviti račun v zvezi s to transakcijo in obračunom DDV po izteku zastaralnega roka, predvidenega v zvezi s tem.

35 V zvezi s tem mora izdajatelj računa v skladu s sodno prakso Sodišča v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je davčni zavezanec plačal neupravičeno zaračunani znesek DDV, načeloma ta račun popraviti, pri čemer pa je, ker v Direktivi o DDV ni določbe o tem, da izdajatelj računa popravi neupravičeno zaračunan DDV, načeloma naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi se lahko ta DDV popravi (sodba z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točka 19 in navedena sodna praksa).

36 Države članice morajo, da se zagotovi nevtralnost DDV, v svojih notranjih pravnih redih določiti možnost popravka vsake neutemeljeno zaračunane dajatve, če izdajatelj računa dokaže svojo dobrovernost (sodba z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točka 20 in navedena sodna praksa).

37 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da nacionalna ureditev, na podlagi katere lahko, prvič, izvajalec, ki je pomotoma plačal DDV davčnim organom, zahteva njegovo vračilo, in drugič, prejemnik storitev vloži civilno tožbo za vračilo plačanega zneska, ki ga ni bil dolžan plačati, proti temu izvajalcu, spoštuje načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti. Tak sistem namreč prejemniku, ki je nosil breme pomotoma zaračunanega DDV, omogoča, da doseže vračilo plačanega zneska, ki ga ni bil dolžan plačati (sodba z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točka 21 in navedena sodna praksa).

38 Če je, tako kot v obravnavani zadevi, vračilo DDV postalo nemogoče ali pretirano oteženo, načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti zahtevata, da države članice določijo potrebne instrumente, da se prejemniku vrne neupravičeno zaračunan in plačan DDV, med drugim tako, da ta vračilo zahteva neposredno od davčne uprave (sodba z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točka 22 in navedena sodna praksa). Ker prodajalec ne more več popraviti računa, ki se nanaša na zadevno transakcijo, in pridobitelj torej ne more dobiti vračila DDV, ki ga je prodajalec neupravičeno zaračunal, mora pridobitelj v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso imeti možnost, da zahteva vračilo neposredno od davčne uprave.

39 Vendar je treba ugotoviti, da – kot je razvidno iz točke 45 sodbe z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327) – je treba tak zahtevek za vračilo razlikovati od zahtevka za odbitek DDV, kot je ta, ki je predmet spora o glavni stvari.

40 Namen sistema odbitkov je namreč davčnega zavezanca v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, uresničevanje pravice do odbitka pa je omejeno samo na dolgovane davke, torej davke, ki ustrezajo transakciji, za katero se plača DDV, oziroma plačane davke, če so bili dolgovani (sodba z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, točka 36 in navedena sodna praksa). Zato davčni zavezanec, če ne gre za transakcijo, obdavčeno z DDV, za to transakcijo ne more uveljavljati pravice do odbitka DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, točka 37). Te ugotovitve ne omaje dejstvo, da v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

41 Ker pa je bila transakcija iz postopka v glavni stvari dokončno opredeljena kot transakcija, ki ni obdavčena z DDV, ta DDV, ki ga je družba Greentech plačala izdajatelju računa, namreč družbi Greenfiber, ni bil „dolgovan“ v smislu sodne prakse Sodišča.

42 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člena 168 in 203 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi ali upravni praksi, ki davčnemu zavezancu ne omogoča, da bi pridobil odbitek vstopnega DDV za transakcijo, ki jo je davčna uprava po davčnem nadzoru prekvalificirala v transakcijo, ki ni obdavčena z DDV, čeprav se zdi nemogoče ali pretirano oteženo, da bi ta davčni zavezanec od prodajalca dobil vračilo plačanega DDV, ki ga ni bil dolžan plačati. Vendar pa ti načeli zahtevata, da ima ta davčni zavezanec v takem primeru možnost zahtevati vračilo neposredno od davčne uprave.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člena 168 in 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in učinkovitosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujejo nacionalni ureditvi ali upravni praksi, ki davčnemu zavezancu ne omogoča, da bi pridobil odbitek vstopnega DDV za transakcijo, ki jo je davčna uprava po davčnem nadzoru prekvalificirala v transakcijo, ki ni obdavčena z DDV, čeprav se zdi nemogoče ali pretirano oteženo, da bi ta davčni zavezanec od prodajalca dobil vračilo plačanega DDV, ki ga ni bil dolžan plačati. Vendar pa ti načeli zahtevata, da ima ta davčni zavezanec v takem primeru možnost zahtevati vračilo neposredno od davčne uprave.

Podpisi