Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 26. marca 2020 [1]

Zadeva C-835/18

SC Terracult SRL
proti
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Curtea de Apel Timișoara (višje sodišče v Temišvaru, Romunija))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Mehanizem obrnjene davčne obveznosti – Popravek neupravičeno zaračunanega davka – Vračilo neupravičeno plačanega davka – Transakcije, ki se nanašajo na davčno obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen – Načelo učinkovitosti – Davčna nevtralnost – Dobra vera – Zloraba pravic – Davčna goljufija – Pravna varnost“

I. Uvod

1. Davčna uprava je pri davčnem zavezancu opravila nadzor. Ker je v zvezi z določeno transakcijo, v kateri je ta davčni zavezanec deloval kot dobavitelj, ugotovila napake, je izdala odmerno odločbo, s katero je davčnemu zavezancu naložila plačilo dodatnega davka na dodano vrednost (DDV). Davčni zavezanec je izpolnil obveznost, ki mu je bila naložena z odmerno odločbo, in plačal dodatni DDV.

2. Vendar so se pozneje pojavile nove okoliščine, zaradi katerih je bila v zvezi z zadevno transakcijo uporabljena drugačna davčna ureditev (mehanizem obrnjene davčne obveznosti). Ali lahko nacionalna davčna uprava v teh okoliščinah zavrne možnost, da bi davčni zavezanec popravil upoštevne račune, in mu tako dejansko odvzame pravico do popravka davka, ker se zadevni računi nanašajo na transakcije, opravljene v obdobju, ki je bilo predmet davčnega nadzora, in ker davčni zavezanec odmerne odločbe, izdane na podlagi tega nadzora, takrat ni izpodbijal?

1 Jezik izvirnika: angleščina.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Člen 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2] v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja,[3] je določal:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199b in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

4. Člen 199a Direktive o DDV je določal:

„1. Države članice lahko do 31. decembra 2018 za obdobje najmanj dveh let določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, kateremu se opravi katera koli izmed naslednjih dobav:

[…]

(i) dobave žita in industrijskih rastlin, vključno z oljnicami in sladkorno peso, ki se v nespremenjenem stanju običajno ne uporabljajo za končno potrošnjo;

[…]“

5. Na podlagi Izvedbenega sklepa 2011/363/EU je bilo Romuniji dovoljeno uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti za nekatera žita in tudi semena oljne repice.[4] Romunija je 20. februarja 2014 obvestila Komisijo, da bo v skladu z Direktivo 2013/43 ta mehanizem za nekatera žita uporabljala do 18. decembra 2018.

B. Nacionalno pravo

6. V skladu s členom 7(2) Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (vladna uredba št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, konsolidirana različica) lahko davčni organ po uradni dolžnosti pregleda dejansko stanje ter pridobi in uporabi vse potrebne informacije in dokumentacijo, da pravilno ugotovi davčni položaj zavezanca, ter ugotovi in upošteva vse okoliščine, ki so pomembne v posameznem primeru.

7. V skladu s členoma 205(1) in 207(1) zakonika o davčnem postopku je mogoče zoper vsak upravni akt v zvezi z obdavčenjem vložiti pritožbo v prekluzivnem roku 30 dni od vročitve tega akta. Pritožbeni postopek davčnemu zavezancu ne odvzema pravice do pravnega sredstva pred sodišči pod pogoji, določenimi z zakonom.

8. Člen 213(1) zakonika o davčnem postopku določa:

„Pristojni organ, ki odloča o pritožbi, preuči dejanske in pravne razloge, ki so podlaga za sprejetje upravnega akta v zvezi z obdavčenjem. Pri analizi pritožbe se upoštevajo navedbe strank, zakonske določbe, na katere se te sklicujejo, ter dokumentacija iz spisa. Obravnava pritožbe je omejena na okvir predloženega.“

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

3 Kot izhaja iz sprememb, uvedenih z Direktivo Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 o spremembi Direktive 2006/112 (UL 2013, L 201, str. 4).

4 Izvedbeni sklep Sveta z dne 20. junija 2011 o dovoljenju Romuniji, da uporabi posebni ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 163, str. 26).

9. Člen 159 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku), kakor je bil spremenjen in dopolnjen z Legea nr. 343/2006 (zakon št. 343/2006), s katerim je bila v okviru naslova VI v notranji pravni red prenesena med drugim Direktiva o DDV, določa:

„1. Popravek informacij, navedenih na računu ali drugih dokumentih, ki nadomeščajo račun, se izvede, kot sledi:

[…]

(b) če je bil dokument poslan prejemniku, se izda nov dokument, ki mora po eni strani vsebovati vse informacije, ki jih je vseboval prvi dokument, številko in datum popravljenega dokumenta ter vrednosti z negativnim predznakom, in po drugi strani pravilne informacije in vrednosti, ali pa se izda nov dokument, ki vsebuje pravilne informacije in vrednosti, hkrati pa se izda dokument z vrednostmi z negativnim predznakom, na katerega se vpišejo številka in datum popravljenega dokumenta.

[…]

3. Davčni zavezanci, pri katerih je bil opravljen davčni nadzor in pri katerih so bile ugotovljene in potrjene napake glede pravilne določitve odmerjenega davka ter ki morajo te zneske plačati na podlagi upravnega akta, ki ga je izdal pristojni davčni organ, lahko prejemnikom izdajo popravke računov v smislu odstavka 1(b). Na izdanih računih mora biti navedeno, da so bili izdani po nadzoru, vnesejo pa se v posebno postavko davčnega obračuna. Prejemniki imajo pravico do odbitka davka, navedenega na takih računih, v mejah in pod pogoji iz členov od 145 do 147^2.“

III. Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

10. Romunska davčna uprava je v družbi Donauland SRL (v nadaljevanju: Donauland), ki jo je pozneje z združitvijo prevzela družba Terracult SRL (v nadaljevanju: Terracult), opravila davčni nadzor, ki se je zaključil marca 2014. Na podlagi nadzora je bilo ugotovljeno, da je družba Donauland v obdobju od 10. do 14. oktobra 2013 družbi Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Nemčija) (v nadaljevanju: Almos) dobavila semena oljne ogrščice. Ker je davčna uprava ugotovila, da družba Donauland ne more predložiti dokumentov, ki bi potrdili, da je blago zapustilo ozemlje Romunije, je menila, da se za to dobavo ne uporablja oprostitev DDV za dobavo blaga znotraj Skupnosti.

11. Davčna uprava je 4. marca 2014 izdala odmerno odločbo (v nadaljevanju: prva odmerna odločba) in poročilo o davčnem nadzoru, v katerih so bile določene nekatere dodatne obveznosti družbe Donauland, vključno z DDV v znesku 440.241 romunskih levov (RON) za dobave semen oljne ogrščice družbi Almos, izvedene oktobra 2013, ki so se obravnavale kot nacionalne dobave, za katere se uporablja splošna stopnja DDV v višini 24 %.

12. Družba Donauland prvi odmerni odločbi ni ugovarjala.

13. Družba Almos je 28. marca 2014 sporočila družbi Donauland, da je ugotovila, da računi, ki jih je izdala družba Donauland, vsebujejo nemško identifikacijsko številko za DDV (v nadaljevanju: IŠDDV) družbe Almos. Družba Almos je družbo Donauland obvestila, da blago ni zapustilo ozemlja Romunije, zato je zahtevala, da se računi popravijo in navedejo davčni identifikacijski podatki davčnega zastopnika družbe Almos v Romuniji.

14. Na podlagi dokumentov, ki jih je predložila družba Almos, je družba Donauland v skladu s členom 159(3) zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku vknjižila 180 popravljenih računov. Popravljeni računi so bili izdani družbi Almos (naslovljeni tako na družbo Almos v Nemčiji kot na njenega davčnega zastopnika v Romuniji), v njih pa so bile navedene te transakcije: (1) storniranje

dobav znotraj Skupnosti in njihova prerazporeditev med nacionalne dobave z uporabo splošne stopnje DDV v višini 24 % in (2) storniranje teh nacionalnih dobav, za katere je bila uporabljena splošna stopnja DDV, in njihova vključitev v kategorijo dobave blaga, za katero se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, na podlagi tega, da je bila glede na sporočilo z dne 28. marca 2014 odkrita napačna identifikacija kupca.

15. Popravljeni računi, ki jih je izdala družba Donauland, so bili vključeni v obračun DDV za marec 2014. Družba Donauland je DDV v zvezi s temi računi odbila od DDV, dolgovanega za tisto obdobje.

16. Po zahtevku za vračilo DDV je bil v obdobju od novembra 2016 do februarja 2017 opravljen nov davčni nadzor, po katerem je bila izdana odmerna odločba z dne 10. februarja 2017 (v nadaljevanju: druga odmerna odločba). V tej odločbi je bila določena obveznost družbe Terracult, da mora plačati dodatni DDV v višini 440.241 RON.

17. Družba Terracult je zoper drugo odmerno odločbo vložila upravno pritožbo, ki jo je Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (regionalni generalni direktorat za javne finance v Temišvaru, Romunija) 14. julija 2017 zavrnil.

18. Družba Terracult je 2. februarja 2018 vložila tožbo pri Tribunalul Arad (sodišče v Aradu, Romunija), s katero je med drugim predlagala delno odpravo druge odmerne odločbe in vračilo zneska, ki ga je ta družba plačala na podlagi prve odmerne odločbe. Navedeno sodišče je tožbo zavrnilo.

19. Družba Terracult je 29. junija 2018 zoper to sodbo vložila pritožbo pri Curtea de Apel Timişoara (višje sodišče v Temišvaru, Romunija). To sodišče, ki dvomi o združljivosti zadevne nacionalne ureditve s pravom Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, Direktiva o DDV ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti nasprotujejo upravni praksi in/ali razlagi določb nacionalne zakonodaje, s katero se onemogoča popravek nekaterih računov in posledično vnos popravljenih računov v obračun DDV za obdobje, v katerem je bil izveden popravek, za transakcije, izvedene v obdobju, ki je bilo predmet davčnega inšpekcijskega nadzora, po katerem so davčni organi izdali odločbo o odmeri davka, ki je postala pravnomočna, če se po izdaji odločbe o odmeri davka ugotovijo dodatni podatki in informacije, zaradi katerih bi se uporabila drugačna davčna ureditev?“

20. Pisna stališča so predložile družba Terracult, romunska vlada in Evropska komisija. Te stranke so tudi ustno predstavile stališča na obravnavi 5. februarja 2020.

IV. Analiza

21. Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem sprašuje, ali določbe Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti nasprotujejo določbi ali praksi države članice, v skladu s katero popravek računov za transakcije, izvedene v obdobju, ki je bilo predmet davčnega nadzora, po katerem so ti organi izdali odmerno odločbo, ki je postala pravnomočna, kadar po izdaji odmerne odločbe pridejo na dan dodatne informacije, zaradi katerih bi se uporabil mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ni dovoljen.

22. Menim, da taka praksa ni združljiva s pravom Unije. Da bi pojasnil, kako sem prišel do te ugotovitve, bom najprej določil davčnega zavezanca, ki je bil za zadevno transakcijo dolžan plačati DDV (A). Nato bom izpostavil pomen pravice do popravka davka in do vračila neupravičeno plačanega davka (B). Nazadnje bom opravil presojo razlogov, iz katerih je romunska davčna uprava v obravnavani zadevi nasprotovala popravku davka in vračilu neupravičeno plačanega davka (C).

A. Davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV

23. V skladu s členom 193 Direktive o DDV je „DDV […] dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, *razen v primerih, v katerih je davek* v skladu s členi 194 do 199b in členom 202 *dolžna plačati druga oseba*“.[5]

24. Na podlagi Izvedbenega sklepa 2011/363 je bilo Romuniji – v upoštevnem obdobju – izdano dovoljenje za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v zvezi s prodajo semena oljne ogrščice. V skladu s členom 199a(1) Direktive o DDV je v takem primeru „oseba, ki je dolžna plačati DDV, *davčni zavezanec, kateremu se opravi[jo] […] dobav[e]*“.[6]

25. V zvezi s tem je Sodišče potrdilo, da „na podlagi sistema obrnjene davčne obveznosti ni plačan noben DDV med ponudnikom in prejemnikom storitev, saj je zadnjenavedeni v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV, ta davek pa lahko načeloma odbije, tako da davčni upravi ni treba plačati nobenega zneska“.[7]

26. Ker uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v zvezi z zadevno transakcijo (zdaj) med strankama ni sporna, je bil DDV dolžan plačati prejemnik in ne dobavitelj. Zaradi dejstva, da je dobavitelj plačal DDV na podlagi zmotne domneve, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne uporablja, davčna uprava ne more odstopiti od mehanizma obrnjene davčne obveznosti, tako da šteje, da oseba, ki je dolžna plačati DDV, ni prejemnik, ampak dobavitelj.[8]

27. Zato je treba v nadaljevanju preučiti, ali ima dobavitelj načeloma pravico do popravka neupravičeno zaračunanega davka in do vračila neupravičeno plačanega davka.

B. Pravica do popravka neupravičeno zaračunanega davka in do vračila neupravičeno plačanega davka

28. V skladu z ustaljeno sodno prakso „je – za zagotovitev nevtralnosti DDV – naloga držav članic, da v svojih notranjih pravnih redih določijo *možnost popravka vsakega neupravičeno zaračunanega davka*, kadar izdajatelj računa dokaže, da je v dobri veri“.[9]

29. Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da je *pravica do vračila dajatev*, pobranih v neki državi članici v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih posameznikom zagotavljajo predpisi prava Unije, kot jih razlaga Sodišče. Države članice torej načeloma morajo vrniti dajatve, ki so jih pobrale v nasprotju s pravom Unije.[10]

5 Moj poudarek.

6 Moj poudarek.

7 Glej v tem smislu sodbe z dne 13. junija 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, točka 23); z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 41), in z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, točka 30).

8 Glej po analogiji sodbo z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, točka 29).

9 Glej sodbo z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 26 in navedena sodna praksa) (moj poudarek).

10 Glej med številnimi drugimi sodbo z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, točka 22 in navedena sodna praksa).

30. Ob neobstoju pravil Unije v zvezi s postopki, ki izdajatelju računa omogočajo popravek neupravičeno zaračunanega DDV,[11] in v zvezi z vračilom davkov[12] so natančna postopkovna pravila, ki se uporabljajo v ta namen, v skladu z načelom postopkovne avtonomije določena v notranjem pravnem redu vsake države članice. Vendar morajo ta nacionalna pravila spoštovati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb nacionalnega prava, niti ne smejo biti določena tako, da v praksi onemogočajo ali pretirano otežujejo uresničevanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije.

31. Zato bi bilo treba davčnemu zavezancu, ki je neupravičeno zaračunal DDV, omogočiti, da izvede popravek in po potrebi zahteva vračilo. Postopki, v skladu s katerimi lahko davčni zavezanec uveljavlja popravek in zahteva vračilo davka, so določeni v nacionalnem pravu.

32. V obravnavani zadevi se ne zatrjuje, da nacionalni postopki niso v skladu z načelom enakovrednosti. Družba Terracult pa trdi, da ti postopki kršijo med drugim načelo učinkovitosti, ker ji onemogočajo, da bi izvedla popravek in zahtevala vračilo.

33. Romunska vlada temu stališču nasprotuje. Trdi, da je davčna uprava v obravnavani zadevi lahko dobavitelju zakonito onemogočila izvedbo popravka in uveljavljanje vračila. Za to naj bi obstajala dva razloga. Prvič, dobavitelj naj prve odmerne odločbe ne bi izpodbijal v predpisanem roku. Drugič, zdi se, da romunska vlada nakazuje, da dobavitelj ni ravnal v dobri veri ali da je zlorabil svoje pravice. Ti trditvi bom preučil eno za drugo.

C. Ali je davčna uprava lahko nasprotovala popravku in vračilu?

1. Roki

34. Romunska vlada trdi, da družba Terracult prve odmerne odločbe ni izpodbijala v predpisanem roku. Zato naj bi ta odločba postala pravnomočna in naj je ne bi bilo mogoče več izpodbijati.

35. Menim, da je romunska vlada s to trditvijo pomešala dva različna položaja. Na eni strani gre za scenarij, v katerem so bila določena dejstva in/ali njihova pravna presoja predmet nadzora, ki ga je opravil upravni organ. Če se izrazim s prispodobo, škatla, ki vsebuje določene elemente, je bila odprta, pregledana in zaprta. Na drugi strani pa imamo precej drugačen scenarij, v okviru katerega so se kasneje pojavila nova dejstva, ki jih v času opravljanja nadzora ni bilo v škatli. V teh okoliščinah je jasno, da nadzora nad temi konkretnimi elementi nikakor ni bilo mogoče opraviti preprosto zato, ker v upoštevnem obdobju niso obstajali.

36. V zvezi s prvim scenarijem bi se bil pripravljen strinjati s tem, da bi družba Terracult nedvomno morala odmerno odločbo, če bi se v času njene izdaje izkazalo, da je napačna, izpodbijati v roku, določenem v nacionalnem pravu. Če tega ne bi storila, bi to lahko pomenilo, da je odločba postala pravnomočna in da je davčni zavezanec – ne glede na njeno pravilnost ali zakonitost – ne more več izpodbijati.

37. Sodišče dosledno trdi, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zadevnega zavezanca za dajatev in zadevnega organa v skladu s pravom Unije. Taki roki namreč dejansko ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav že po definiciji iztek teh rokov povzroči popolno ali delno zavrženje vložene tožbe.[13]

11 Glej med drugim sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točki 48 in 49).

12 Glej na primer sodbo z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, točka 39 in navedena sodna praksa).

13 Glej med drugimi sodbo z dne 14. februarja 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, točka 41 in navedena sodna praksa).

38. Na podlagi tega načela je Sodišče v zvezi z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti razsodilo, da se prekluzivni rok, katerega posledica poteka je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ne more šteti za nezdružljiv s sistemom, določenim z Direktivo o DDV.[14] Možnost vložitve zahteve za vračilo preplačila DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev bi bila namreč v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more biti neskončno dolgo izpodbojen.[15]

39. Vendar se zdi, da je obravnavana zadeva drugačna. Zdi se, da za to zadevo velja drugi zgoraj opisani scenarij. V obravnavani zadevi namreč odmerna odločba, kolikor je razvidno iz spisa, v trenutku, ko jo je davčna uprava izdala, ni bila napačna. Odmerna odločba je odražala podatke, ki so izhajali iz zadevnih računov, in rezultate nadzora, ki ga je opravila davčna uprava. Do spremembe vnesenih podatkov je prišlo šele pozneje, in sicer po zahtevi, ki jo je družba Almos posredovala družbi Donauland.

40. Tako se je položaj spremenil šele *po tem*, ko je bila odmerna odločba že izdana in ko je družba Terracult že ravnala v skladu z njo.[16] Prejemnikova zahteva po uporabi njegove romunske identifikacijske številke za DDV je povzročila spremembo pravne ureditve. V teh okoliščinah družbi Terracult v bistvu ni mogoče očitati, da se je namesto za izpodbijanje zakonitosti odmerne odločbe odločila za uporabo najočitnejšega mehanizma za popravek neupravičeno zaračunanega DDV.

41. Kot razumem, bi družba Terracult prvo odmerno odločbo, čeprav ta ni bila nezakonita, v skladu z nacionalnim pravom verjetno lahko izpodbijala na podlagi novih dejstev, ki so se pojavila po izdaji te odločbe.[17] Vendar bi bilo takšno ravnanje družbe Terracult ob upoštevanju pravil Unije in nacionalnih pravil nekoliko nenavadno.

42. Poseben mehanizem za odpravo položaja, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, je namreč izrecno določen v nacionalnem pravu, in sicer v členu 159 zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku. Obstoj takšnega mehanizma pa je – kar bi morda veljalo poudariti – določen v pravu Unije. Sodišče je že pojasnilo, da načelo davčne nevtralnosti in načelo učinkovitosti *zahtevata*, da države članice določijo instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebni za to, da se davčnim zavezancem zagotovi, da imajo možnost popravka vsakega neupravičeno zaračunanega davka in da so upravičeni do vračila dajatev, ki so bile pobrane v nasprotju s pravili Unije.[18]

43. Trditve, ki jih je romunska vlada navedla proti možnosti, da družba Terracult tako ravna, niso prepričljive. Romunska vlada navaja, da gre v obravnavani zadevi za potencialni konflikt med, na eni strani, načelom pravne varnosti (ki izhaja iz potrebe po ohranjanju veljavnosti aktov, ki se ne izpodbijajo v predpisanem roku) in, na drugi strani, načelom davčne nevtralnosti (ki izhaja iz potrebe po zagotavljanju, da se davčnemu zavezancu ne obračuna davek, ki ga ni dolžan plačati), ter da bi bilo mogoče prvo navedenemu načelu upravičeno dati prednost pred zadnjenavedenim.

14 Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 49 in navedena sodna praksa).

15 Glej sodbo z dne 14. februarja 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, točka 41 in navedena sodna praksa).

16 Zato skoraj ni mogoče šteti, da družba Terracult ni ravnala s potrebno skrbnostjo, saj je, da bi izpolnila obveznost iz odmerne odločbe, plačala odmerjeni davek. To je bila ne glede na dejansko stanje dolžna storiti na podlagi člena 203 Direktive o DDV, ki določa, da je „DDV […] dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu“.

17 Romunska vlada je trdila, da je to dejansko mogoče, in zdi se, da se je to stališče potrdilo tudi v odgovorih, ki jih je predložitveno sodišče podalo na vprašanja Sodišča. Vendar opozarjam, da se družba Terracult s tem stališčem ni strinjala, ampak je trdila, da to vprašanje v nacionalnem pravu ni urejeno.

18 Glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 30 in navedena sodna praksa).

44. To po mojem mnenju ni ustrezna ponazoritev obravnavane zadeve. Ponovno poudarjam, kot je bilo v točki 35 teh sklepnih predlogov že navedeno, da se obravnavana zadeva ne nanaša na domnevno napačno ali nezakonito odmerno odločbo, ki ni bila izpodbijana v predpisanem roku. Nanaša se na transakcijo, ki je bila, ko so se pojavila nova dejstva, prekvalificirana po tem, ko je bila odmerna odločba že izdana. To, da se od davčnega zavezanca zahteva, da v takšnih okoliščinah izpodbija (domnevno zakonito in veljavno) odmerno odločbo, ni le skregano z logiko, ampak vzbuja tudi številne dvome z vidika davčne nevtralnosti, enakosti in pravice do učinkovitega pravnega sredstva.

45. Prvič, takšna razlaga nacionalnega prava bi pomenila, da so davčni zavezanci, ki so po mojem mnenju v primerljivem položaju, obravnavani zelo različno. Čas, ki ga ima davčni zavezanec na voljo, da popravi informacije na računih in v nadaljevanju izvede popravek davka, bi bil tako odvisen od tega, ali je davčna uprava opravila nadzor in izdala odmerno odločbo. Davčni zavezanci, ki so bili predmet davčnega nadzora, bi imeli na voljo le trideset dni, da bi z izpodbijanjem zakonitosti davčnega nadzora popravili zadevne račune. Tisti, pri katerih nadzor ni bil opravljen, pa bi imeli na voljo običajen petletni rok. Izdaja odmerne odločbe bi tako pomenila, da bi se petletni rok nadomestil s tridesetdnevnim rokom.

46. Zdi se, da te razlike ni mogoče upravičiti, saj bi lahko bili z vidika novih dejstev, ki bi se pojavila pozneje, obe skupini davčnih zavezancev v povsem enakem položaju. V zvezi s tem naj spomnim, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da „se z načelom enakega obravnavanja, ki se na področju DDV odraža v načelu davčne nevtralnosti, zahteva, da se primerljivi položaji ne smejo obravnavati različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno“. [19]

47. Drugič, zahteva, da mora davčni zavezanec odmerno odločbo izpodbijati v tridesetdnevnem roku, tudi če se elementi, zaradi katerih bi bil popravek potreben, pojavijo po izdaji te odločbe, lahko izniči učinek pravice do učinkovitega pravnega sredstva: v odvisnosti od tega, kdaj se ti elementi odkrijejo, se lahko zgodi, da bo imel davčni zavezanec zelo kratek rok za izpodbijanje odmerne odločbe ali da bo to celo zastaralo. Na primer, družba Terracult bi v obravnavani zadevi imela na voljo le nekaj dni za izpodbijanje prve odmerne odločbe (ki je bila izdana 4. marca 2014) po tem, ko so se pojavila nova dejstva (28. marca 2014). Če pa nadzor ne bi bil opravljen in odmerna odločba ne bi bila izdana, bi imela družba Terracult za popravek računov in uveljavljanje popravka davka na voljo daljši petletni rok.

48. Tretjič in zadnjič, te precej nenavadne posledice opozarjajo na problematičnost samega izhodišča. Naj poudarim, da je nacionalno pravilo, ki določa, da zadeve, ki so že bile predmet (upravnega ali sodnega) nadzora, ne smejo biti predmet ponovnega nadzora, na splošno dobro in ustrezno. Vendar je mogoče to načelo logično uporabiti le v zvezi s tistimi pravnimi ali dejanskimi elementi, ki so bili dejansko predmet nadzora. Nasprotno pa prekluzivnega učinka ni mogoče razširiti na nove elemente, ki niso bili in ne bi mogli biti predmet kakršnega koli tovrstnega nadzora, ker v upoštevnem obdobju sploh niso obstajali. [20]

49. Glede na navedeno ugotavljam, da določbe Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti nasprotujejo določbi ali praksi države članice, v skladu s katero popravek računov za transakcije, izvedene v obdobju, ki je bilo predmet davčnega nadzora, po katerem so ti organi izdali odmerno odločbo, ki je postala pravnomočna, kadar po izdaji odmerne odločbe pridejo na dan dodatne informacije, zaradi katerih bi se uporabila drugačna davčna ureditev (mehanizem obrnjene davčne obveznosti), ni dovoljen.

19 Glej na primer sodbo z dne 13. marca 2014, Jetair in BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, točka 53).

20 To bi po širši analogiji lahko veljalo, tudi če bi se enaka logika uporabila v okviru nadzora, ki ga opravi sodišče. V tem okviru obstaja še toliko večja zahteva po stabilnosti in nespremenljivosti pravnih razmerij, ki se vzpostavijo, ko je enkrat izdana pravnomočna odločba sodišča, ki ima zagotovo večjo težo kot upravne ali davčne odločbe. Vendar dejstvo, da je bila v določeni zadevi vložena pritožba ali celo druga pritožba, tudi v tem okviru ni ovira za ponovno odprtje zadeve, če so se pozneje pojavila nova dejstva, ki upravičujejo uporabo takšnega izrednega ukrepa. Gre preprosto za različne zadeve in različna pravna sredstva. Podobno logiko je zato *a fortiori* treba uporabiti v zvezi s sistemom DDV, ki v imenu davčne nevtralnosti že zagotavlja in priznava veliko višjo stopnjo naknadne prožnosti in možnosti za popravke in prilagoditve.

2. Dobra vera, zloraba pravic in goljufije

50. Romunska vlada prav tako trdi, da je mogoče pravico do popravka in pravico do vračila davka, ki sta običajno zagotovljeni v nacionalni zakonodaji, v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, omejiti, ker dobavitelj ni ravnal v dobri veri ali ker je zlorabil svoje pravice. Romunska vlada v zvezi s tem poudarja, da je zaradi popravka računov dejansko prišlo do izničenja rezultatov prve odmerne odločbe. Poleg tega opozarja, da je bilo blago, ki ga je družba Terracult prodala družbi Almos, po tej prodaji predmet nekaterih sumljivih transakcij, opravljenih med družbo Almos in tretjo osebo.

a) Dobra vera

51. Na začetku je treba opozoriti, da čeprav mora davčni zavezanec imeti pravico do popravka neupravičeno zaračunanega davka, če je ravnal v dobri veri, obstoj dobre vere ni nujno pogoj za zagotovitev pravice do popravka. Sodišče je namreč razsodilo, da kadar je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se neupravičeno zaračunani davek lahko popravi, ne da bi države članice za tak popravek določile pogoj dobrovernosti izdajatelja računa. Ta popravek ne more biti odvisen od diskrecijske pravice davčne uprave. [21]

52. Naj v zvezi s tem poudarim, da predložitveno sodišče v odgovor na vprašanja Sodišča navaja, da je iz spisa razvidno, da davčna uprava od prejemnika (družbe Almos) ni nikoli zahtevala plačila dolgovanega davka. Ni jasno, zakaj davčna uprava ni niti poskusila preveriti, ali bi prejemnik ta davek lahko plačal, tako da bi bilo mogoče znesek, ki ga je neupravičeno plačal dobavitelj (družba Terracult), vrniti brez kakršne koli izgube za državno blagajno. Romunska vlada na vprašanje v zvezi z razlogi za takšno ravnanje, ki ji je bilo postavljeno na obravnavi, ni mogla podati nobenih pojasnil.

53. Kar je še pomembneje, tudi če se ta vidik ne upošteva, me elementi, s katerimi je romunska vlada v okviru tega postopka nakazovala, da naj družba Terracult ne bi ravnala v dobri veri, ne prepričajo.

54. Natančneje, ne razumem logike, na kateri temelji trditev, v skladu s katero naj bi dejstvo, da je popravek računov povzročil izničenje ugotovitev, ki so bile podane v odmerni odločbi in so posledica davčnega nadzora, samo po sebi kazalo na to, da davčni zavezanec ni ravnal v dobri veri.

55. Popravki računov so že sami po sebi namenjeni spreminjanju prejšnjega položaja, za katerega se na podlagi naknadno odkritih elementov šteje, da je napačen. Zato zgolj dejstvo, da so popravki računov izničili učinke prve odmerne odločbe, niti ne more dokazati niti ne zadošča za dokaz neobstoja dobrovernosti davčnega zavezanca. Za to se namreč zahteva nekaj več. V zvezi s tem je treba opozoriti, da pojem „dobra vera“ pomeni, da davčni zavezanec ravna s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta. [22]

56. Tako se lahko davčna uprava sklicuje na neobstoj dobre vere, le če davčnemu zavezancu izrecno očita malomarno ravnanje, pojasni pravne in dejanske razloge, s katerimi utemeljuje to stališče, in po potrebi predloži dokaze, ki potrjujejo te očitke. [23] Vendar se v obravnavani zadevi zdi, sploh glede dejstev in izjav, ki so bili predloženi Sodišču, da v zvezi s tem vidikom ni bil podan noben utemeljen očitek.

21 Glej v tem smislu sodbe z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točki 58 in 68); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točki 37 in 38), in z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 27).

22 Sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 26).

23 Za dodatne informacije v zvezi s tem vprašanjem glej moje sklepne predloge v zadevi Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, zlasti točke od 33 do 36).

57. Opozoriti je treba, da to, da je do izničenja učinkov prve odmerne odločbe prišlo po opravljenem davčnem nadzoru, ni pomembno. Sodišče je namreč v sodbi Zabrus Siret,[24] ki se je prav tako nanašala na nacionalno ureditev iz postopka v glavni stvari, nedvoumno navedlo, da je treba „[določbe Direktive o DDV] ter načela učinkovitosti, davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki z odstopanjem od petletnega zastaralnega roka, ki ga nacionalno pravo določa za popravek obračunov DDV, v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, davčnemu zavezancu onemogoča tak popravek, da bi uveljavil pravico do odbitka, samo zato, ker se ta popravek nanaša na obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen“.[25]

58. Na to sodbo se dejansko v predlogu za sprejetje predhodne odločbe sklicuje tudi predložitveno sodišče, ki meni, da bi bilo treba načela, ki izhajajo iz te sodbe, uporabiti tudi za položaj v postopku v glavni stvari.

59. S tem se strinjam. Ob upoštevanju trditev, ki jih je v pisnem in ustnih stališčih navedla romunska vlada, se zdi, da je v obravnavani zadevi glavna težava v tem, da je davčna uprava sporno transakcijo že preverila in da se posledično ne strinja, da bi davčni zavezanec lahko naknadno odpravil rezultate odmerne odločbe, ne da bi za to uporabil „običajno pot“, to je upravno pritožbo, ki ji po potrebi sledi sodni postopek. Vendar sem v točkah od 34 do 49 teh sklepnih predlogov pojasnil, zakaj takšnega stališča v obravnavani zadevi ni mogoče sprejeti.

b) Zloraba pravic

60. Enake ugotovitve veljajo tudi v zvezi z namigovanjem romunske vlade, da naj bi družba Terracult zlorabila svoje pravice.

61. V tem okviru je treba spomniti, da se za ugotovitev obstoja zlorabe pravic zahteva izpolnitev dveh pogojev. Prvič, rezultat spornih transakcij mora biti pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo določbe Direktive o DDV in določbe nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša ta direktiva, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni. Drugič, iz več objektivnih dejavnikov mora biti razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.[26]

62. Vendar na podlagi elementov v spisu menim, da davčna uprava ni ugotovila obstoja nikakršne zlorabe.

63. Prvič, ni jasno, za pridobitev kakšne „davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo določbe […] o DDV,“ bi si s svojim ravnanjem lahko prizadevala družba Terracult. Kot je navedeno v točkah od 23 do 26 teh sklepnih predlogov, družba Terracult ni zavezanka za plačilo davka, ki ga je plačala. Kljub temu je po opravljenem prvem davčnem nadzoru ta davek plačala. V nadaljevanju se je družba Terracult, kot je navedla na obravnavi, znašla v sivem območju: po eni strani je državi plačala DDV, za katerega sedaj ne more uveljavljati vračila, čeprav ga ni bila dolžna plačati; po drugi strani pa prejemnik zavrača vračilo tega davka družbi Terracult, ker naj za sporno transakcijo ne bi veljala običajna davčna ureditev, temveč mehanizem obrnjene davčne obveznosti. To v bistvu pomeni, da je družba Terracult plačala davek, ki ga sploh ni bila dolžna plačati.

64. Na podlagi tega menim, da si družba Terracult ne prizadeva za pridobitev neupravičene ugodnosti. V zvezi s sporno transakcijo skuša zgolj ponovno vzpostaviti davčno nevtralnost.

24 Sodba z dne 26. aprila 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Prav tam (točka 56 in izrek).

26 Glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75), in z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 49).

65. Drugič, spomniti je treba, da mora davčna uprava, da bi lahko ugotovila zlorabo, najprej ugotoviti obstoj konkretnih elementov, na podlagi katerih lahko šteje, da so stranke uporabile umeten konstrukt, da bi se izognile uporabi upoštevnih pravil o DDV in tako pridobile neupravičeno korist, ki je sicer ne bi imele.[27] Vendar v spisu in zlasti v predložitveni odločbi ni ničesar, kar bi vzbujalo dvom o pristnosti popravkov, ki so bili v račune vneseni v zvezi s sporno transakcijo. Kot sem že pojasnil, zgolj dejstvo, da je popravek računov povzročil izničenje rezultatov predhodne odmerne odločbe, ne more biti dokaz o obstoju neresnične transakcije.

66. Glede na navedeno je v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, resnično pomembno le to, ali je bil popravek računov upravičen na podlagi novih elementov, ki jih je navedla družba Terracult, ali pa je bil, nasprotno, izveden z namenom goljufije. S tem prehajam na obravnavo naslednjega elementa, ki ga je v tem okviru navedla romunska vlada.

c) Goljufija

67. Romunska vlada v stališčih navaja, da je bilo seme oljne ogrščice, ki ga je družba Terracult prodala družbi Almos, po tej prodaji predmet nekaterih sumljivih transakcij, opravljenih med družbo Almos in tretjo osebo.

68. V zvezi s tem naj spomnim, da v skladu z ustaljeno sodno prakso davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka, če je vedel ali bi moral vedeti, da je s svojim dejanjem sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV. Naloga davčne uprave, ki je ugotovila, da je subjekt storil davčne goljufije ali nepravilnosti, je, da na podlagi objektivnih dejstev in ne da bi od drugega subjekta zahtevala preveritve, ki jih ni dolžan opraviti, dokaže, da je zadnjenavedeni subjekt vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo na področju DDV.[28]

69. Če pa so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za nastanek in izvrševanje pravice do odbitka, sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil njegov poslovni partner ali drug gospodarski subjekt višje ali nižje v dobavni verigi – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka, ni združljivo z Direktivo o DDV.[29]

70. Da bi bila dejstva, ki jih je navedla romunska vlada, za družbo Terracult upoštevna, bi morala davčna uprava v teh okoliščinah ugotoviti, da je družba Terracult sodelovala v sistemu goljufij oziroma da je vsaj vedela ali bi morala vedeti za ta sistem. Vendar romunska vlada vsaj v okviru tega postopka ni zatrjevala obstoja goljufije ali kakršnega koli drugega nezakonitega ravnanja. Poleg tega ni predložila nobenih elementov, s katerimi bi potrdila namigovanje, da je družba Terracult vedela ali bi morala vedeti za sumljive transakcije, ki so se z zadevnim blagom izvajale po prodaji tega blaga družbi Almos.

71. Romunska vlada je bila na obravnavi pozvana, naj bolj jasno ponazori razloge, iz katerih meni, da družba Terracult v zvezi s temi transakcijami ni ravnala s potrebno skrbnostjo, in pojasni, na podlagi katerih določb nacionalnega prava ali prava Unije bi bilo mogoče od navedene družbe zahtevati povečano skrbnost. Vendar je imela romunska vlada težave s podajanjem jasnega odgovora na to vprašanje. Sklicevala se je zgolj na nedejavnost družbe Terracult v zvezi z iskanjem listin, povezanih s krajem dobave blaga, prodanega družbi Almos, in splošneje na (nedoločene) napake pri vodenju poslovnih knjig.

27 Za več podrobnosti v zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:648, točke od 23 do 31 in od 58 do 107).

28 Glej v tem smislu sodbi z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točki 48 in 50), in z dne 3. oktobra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, točki 30 in 31).

29 Glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 45 in 46), in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 49).

72. Ta odgovor se mi je zdel presenetljiv, zlasti zato, ker se je družba Terracult (in pozneje tudi družba Almos) strinjala z ugotovitvami davčnih inšpektorjev v zvezi s prerazporeditvijo te prodaje v kategorijo nacionalne dobave in ker pred obravnavo niso bili podani nobeni očitki v zvezi z napakami družbe Terracult pri vodenju poslovnih knjig. Vsekakor nisem prepričan, da bi bilo mogoče na podlagi kakršne koli tovrstne napake – ki bi bila, kot je pravilno poudarila Komisija, nedvomno manjša in povsem formalna – upravičiti popolno izgubo pravice družbe Terracult do popravka in vračila davka.

73. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko države članice sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečijo goljufije. Vendar ti ukrepi ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego ciljev, ki se s tem uresničujejo, in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV.[30] Sodišče je zlasti poudarilo, da je sankcija, ki pomeni popolno zavrnitev pravice do odbitka, nesorazmerna, če se izkaže, da ne gre za utajo in da ni bil oškodovan državni proračun.[31] Podobno načelo mora nedvomno veljati tudi v zvezi s popolno zavrnitvijo pravice davčnega zavezanca do popravka neupravičeno zaračunanega davka in do vračila neupravičeno plačanega davka.

74. Država članica lahko torej popravek in vračilo, ki ju zahteva davčni zavezanec, zavrne, le če lahko davčna uprava na podlagi objektivnih dejavnikov pravno zadostno dokaže, da je bil popravek računov, ki je sprožil uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, opravljen v slabi veri, pomenil zlorabo pravic ali je bil povezan z davčno goljufijo, za katero je dobavitelj vedel ali bi moral vedeti.

75. Seveda mora predložitveno sodišče preveriti, ali gre v postopku v glavni stvari za tak primer.

V. Predlog

76. Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Curtea de Apel Timişoara (višje sodišče v Temišvaru, Romunija), odgovori:

– Direktiva 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti nasprotujejo določbi ali praksi države članice, v skladu s katero popravek računov za transakcije, izvedene v obdobju, ki je bilo predmet davčnega nadzora, po katerem so ti organi izdali odmerno odločbo, ki je postala pravnomočna, kadar po izdaji odmerne odločbe pridejo na dan dodatne informacije, zaradi katerih bi se uporabil mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ni dovoljen.

– Država članica lahko popravek in vračilo davka, ki ga je dobavitelj neupravičeno plačal, zavrne, le če lahko davčna uprava na podlagi objektivnih dejavnikov pravno zadostno dokaže, da je bil popravek računov, ki je sprožil uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, opravljen v slabi veri, pomenil zlorabo pravic ali je bil povezan z davčno goljufijo, za katero je dobavitelj vedel ali bi moral vedeti. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali gre v postopku v glavni stvari za tak primer.

30 Glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točki 28 in 29).

31 Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točki 68 in 70).