Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 21. novembra 2024*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek DDV – Načelo nevtralnosti DDV – Prepozna vložitev prijave za registracijo – Izdaja in vsebina računov – Račun, na katerem ni izkazan vstopni DDV – Davek, izračunan na podlagi zapisnika – Neobstoj popravka računa – Pravica do odbitka – Izključitev“

V zadevi C-624/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad – Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija) z odločbo z dne 27. septembra 2023, ki je na Sodišče prispela 10. oktobra 2023, v postopku

„SEM Remont“ EOOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik prvega senata v funkciji predsednika sedmega senata, M. L. Arastey Sahún (poročevalka), predsednica petega senata, in J. Passer, sodnik,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „SEM Remont“ EOOD A. Bochu, M. Gouraud in B. Le Bret, avocats,

– za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite D. Zhelyazkov,

– za bolgarsko vlado T. Mitova in T. Tsingileva, agentki,

* Jezik postopka: bolgarščina.

– za Evropsko komisijo D. Drambozova in J. Jokubauskaitė, agentki,

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 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in načela nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „SEM Remont“ EOOD in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju davkov in socialne varnosti za mesto Varna pri nacionalni agenciji za javne prihodke, Bolgarija), ker je bila tej družbi zavrnjena pravica do odbitka DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4 Člen 167 te direktive določa:

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

5 Člen 168 navedene direktive 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;

[…]“

6 Člen 176 te direktive določa:

„Svet [Evropske unije] na predlog Komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. […]

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so [k] [Evropski s]kupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

7 Člen 178 Direktive o DDV določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora 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;

[…]“

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.“

10 Člen 218 te direktive določa:

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

11 Člen 219 Direktive o DDV določa:

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

12 Člen 226 te direktive, ki je v njenem oddelku 4 poglavja 3 naslova XI, določa:

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

[…]

(3) identifikacijska številka DDV iz člena 214, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;

[…]

(6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

(7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz točk (4) in (5) člena 220, kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa;

[…]

(8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje;

[…]“

Bolgarsko pravo

13 Člen 25(1) zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa:

„1. Obdavčljivi dogodek v smislu tega zakona so dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih opravijo osebe, zavezane za plačilo davka na podlagi tega zakona, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga iz člena 16.

2. […] Obdavčljivi dogodek nastane na dan prenosa lastninske pravice na blagu ali katere koli druge stvarne pravice in katere koli druge pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik oziroma na dan, ko je bila storitev opravljena.“

14 Člen 71 ZDDS določa:

„Zadevna oseba ima pravico do odbitka davčnega dobropisa, če izpolnjuje vsaj enega od naslednjih pogojev:

1. ima davčni dokument, ki je bil izdan v skladu s pogoji iz členov 114 in 115 in v katerem je DDV izkazan ločeno za blago, ki ji je bilo dobavljeno, oziroma za storitve, ki so bile opravljene zanjo;

[…]“

15 Člen 96(1) ZDDS določa:

„Vsak davčni zavezanec s sedežem na bolgarskem ozemlju, ki je v obdobju, ki ni daljše od dvanajstih zaporednih mesecev pred mesecem, ki je v teku, ustvaril obdavčljivi promet v višini 50.000 [bolgarskih levov (BGN) (okrog 25.600 EUR)] ali več, mora vložiti prijavo za registracijo na podlagi tega zakona v sedmih dneh po izteku davčnega obdobja, v katerem je ta promet dosegel. Če je ta promet dosežen v obdobju, ki ne presega dveh zaporednih mesecev, vključno z mesecem, ki je v teku, mora oseba predložiti prijavo v sedmih dneh od datuma, ko je bil navedeni promet dosežen.“

16 Člen 102 ZDDS določa:

„1. Kadar služba za javne prihodke ugotovi, da oseba svoje obveznosti vložitve prijave za registracijo ni izpolnila pravočasno, to osebo registrira z odločbo o registraciji, če so pogoji za registracijo izpolnjeni.

2. V odločbi iz odstavka 1 sta navedena podlaga za nastanek obveznosti registracije in datum tega nastanka.

3. […] Kar zadeva določitev davčnih dolgov osebe, ki prijave za registracijo ni vložila pravočasno, čeprav je bila k temu zavezana, se za to osebo šteje, da je zavezana plačati davek na obdavčljive dobave in pridobitve znotraj Skupnosti, ki jih je opravila, ter na obdavčljive storitve, ki jih je prejela, za katere davek dolguje prejemnik:

(1) […] za obdobje od izteka roka, v katerem bi morala biti izdana odločba o registraciji, če bi oseba pravočasno vložila prijavo za registracijo, do datuma, na katerega jo je registrirala služba za javne prihodke;

(2) […] za obdobje od izteka roka, v katerem bi morala biti izdana odločba o registraciji, če bi oseba pravočasno vložila prijavo za registracijo, do datuma, na katerega ni več razlogov za registracijo.

4. […] V primerih iz člena 96(1), drugi stavek, se – kar zadeva določitev davčnih dolgov osebe, ki prijave za registracijo ni vložila pravočasno, čeprav je bila k temu zavezana – za to osebo šteje, da je zavezana plačati davek na obdavčljive dobave, ki povzročijo prekoračitev praga obdavčljivega prometa, ki znaša 50.000 BGN [(okrog 25.600 EUR)], od datuma prekoračitve praga prometa do datuma, na katerega jo je registrirala služba za javne prihodke, ali do datuma, na katerega ni več razlogov za registracijo. Davek je treba plačati za obdavčljivo dobavo, ki povzroči prekoračitev praga prometa. Oseba je prav tako zavezana plačati davek na obdavčljive storitve, ki jih je prejela in za katere mora davek plačati prejemnik, ter na obdavčljive pridobitve znotraj Skupnosti, opravljene v tem obdobju.

[…]“

17 Člen 114(1) ZDDS določa:

„Račun vsebuje naslednje navedbe:

[…]

(11) ceno na enoto brez davka in davčno osnovo dobave ter odobrene trgovinske popuste in rabate, če ti niso vključeni v ceno na enoto;

(12) davčno stopnjo in, če je stopnja enaka nič, razloge za njeno uporabo in razloge za neodmero davka;

(13) znesek davka;

(14) znesek, ki ga je treba plačati, če se razlikuje od zneska davčne osnove in davka;

[…]“

18 Člen 116 ZDDS določa:

„1. Računov in dobropisov oziroma bremepisov k tem računom ni dovoljeno popravljati ali dopolnjevati. Nepravilno izdane ali popravljene dokumente je treba razveljaviti in pripraviti nove.

2. Za nepravilno izdane dokumente se štejejo tudi računi in z njimi povezane odločbe, v katerih DDV ni naveden, čeprav bi moral biti.

[…]

4. Glede razveljavitve nepravilno izdanih ali popravljenih dokumentov, ki so navedeni v knjigah dobavitelja oziroma izvajalca ali pridobitelja oziroma prejemnika, se za vsako od strank sestavi zapisnik, ki vsebuje te elemente:

(1) razlog za razveljavitev;

(2) številka in datum dokumenta, ki se razveljavi;

(3) številka in datum izdaje novega dokumenta;

(4) podpis oseb, ki so za vsako od strank sestavile zapisnik.

5. Vse izvode razveljavljenih dokumentov hrani izdajatelj, dobavitelj oziroma izvajalec in pridobitelj oziroma prejemnik pa jih knjižita v skladu z izvedbenimi predpisi k temu zakonu.

[…]

7. […] Popravek računov in odločb v primeru dokončnega akta, ki ga izda davčna uprava, se izvede v skladu z odstavki od 1 do 6, če je bila obveznost, ugotovljena v tem aktu, pri državni blagajni plačana na račun pristojnega teritorialnega direktorata Natsionalna agentsia za prihodite [(nacionalna agencija za javne prihodke, Bolgarija)] ali če jo je pobotala davčna uprava.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 SEM Remont je družba bolgarskega prava, ki opravlja dejavnost gradnje podzemnih in dvignjenih železnic. Je zavezanka za DDV.

20 Ta družba je 4. avgusta 2020 z Gidrostroy – Russia OOD, družbo ruskega prava, ki je specializirana za dajanje na voljo plovil za poglabljanje dna, sklenila pogodbo za izvedbo poglabljanja dna na vodnem območju pristanišča Varna (Bolgarija). Na podlagi te pogodbe je bila družba Gidrostroy – Russia dobaviteljica, družba SEM Remont pa prejemnica.

21 Družba Gidrostroy – Russia je 31. oktobra in 15. novembra 2020 družbi SEM Remont izdala dva računa v zvezi z deli, opravljenimi na podlagi te pogodbe, in sicer v višini 1.320.542,97 BGN (okrog 675.200 EUR) in 2.440.972,26 BGN (okrog 1.248.100 EUR). Družba Gidrostroy – Russia na datum izdaje teh računov v Bolgariji ni bila registrirana za namene DDV na podlagi ZDDS in

torej na navedenih računih ni izkazala DDV. Zadevna dela so bila opravljena pozneje, njihov prejemnik pa je bila družba ES BILD, ki je bila ustanovljena med družbo „SEM Remont“ in družbo EIS – Stroitelna kompania AD, ki je zastopala družbo Gidrostroy – Russia v Bolgariji.

22 Družba Gidrostroy – Russia je vlogo za registracijo za namene DDV predložila 26. novembra 2020. Odločba o registraciji je bila izdana 10. decembra 2020, vročena pa ji je bila 11. decembra 2020.

23 Pri družbi Gidrostroy – Russia je bil opravljen davčni nadzor, na podlagi katerega je bilo mogoče ugotoviti, da je ta družba 9. decembra 2019 presegla prag obdavčljivega prometa, ki je določen v členu 96(1) ZDDS in ki upravičuje njeno registracijo za namene DDV, in da bi torej morala na podlagi te določbe predložiti vlogo za registracijo v smislu tega zakona najpozneje 16. decembra 2019. Ker navedena družba te obveznosti ni izpolnila, se je torej štelo, da je dolžna plačati DDV na dobave, pri katerih je bil ta prag presežen za obdobje od 9. decembra 2019 do datuma njene dejanske registracije na podlagi člena 96(1) ZDDS, to je 11. decembra 2020.

24 Davčni organ je 11. decembra 2020 družbo Gidrostroy – Russia pozval, naj obračuna DDV na obdavčljive transakcije za to obdobje in mu predloži zapisnik na podlagi člena 117(1), točka 1, ZDDS. Ta družba mu je z dopisom z dne 12. julija 2021 vročila ta zapisnik z dne 29. junija 2021, v katerem je obračunala ta DDV ter v katerem je bila navedena kot izvajalka in prejemnica teh transakcij. V tem zapisniku sta bila med drugim navedena računa z dne 31. oktobra in 15. novembra 2020 v skupnem znesku DDV v višini 752.303,05 BGN (okrog 384.650 EUR).

25 Družba EIS – Stroitelna kompania, ki je zastopala družbo Gidrostroy – Russia v Bolgariji in katere bančni račun se je uporabljal za plačilo davčnih obveznosti te družbe v tej državi članici, je 13. julija 2021 z družbo SEM Remont sklenila pogodbo, s katero ji je ta odobrila posojilo v znesku 752.303,05 BGN, enakem znesku DDV, navedenem v zapisniku na podlagi teh dveh računov. Znesek tega posojila je družba EIS – Stroitelna kompania dejansko uporabila za plačilo tega DDV bolgarski državni blagajni.

26 Družba SEM Remont je v svojo knjigo prejetih računov in v obračun DDV za davčno obdobje decembra 2021 na podlagi zapisnika vpisala pravico do odbitka DDV v višini 753.390,12 BGN (okrog 385.200 EUR).

27 Vendar je davčni organ ugotovil, da na dan izdaje tega zapisnika obdavčljivi dogodek, ki ustvari davčno obveznost, ni nastal in da zato DDV ni bil obračunan. V teh okoliščinah je ta organ ugotovil, da družba SEM Remont ne izpolnjuje pogojev za odbitek DDV iz člena 71 ZDDS, ker nima računov, na katerih je izkazan DDV. V zvezi s tem je menil, da navedeni zapisnik ni veljaven dokument, ki bi potrjeval obstoj pravice do odbitka.

28 Zato je davčni organ na podlagi člena 25(1) in (4) ZDDS v povezavi s členom 71(1) tega zakona družbi SEM Remont zavrnil pravico do odbitka zadevnega DDV.

29 Ta zavrnitev davčnega organa je bila poleg tega obrazložena z okoliščino, da je bil DDV, povezan z dobavami, prejetimi od družbe Gidrostroy – Russia, obračunan po postopku nadzora nad to družbo na podlagi člena 102(4) ZDDS. V zvezi s tem je ta organ upošteval razlago te določbe, ki jo je podalo Konstitutsionen sad (ustavno sodišče, Bolgarija) in v skladu s katero mora izvajalec obdavčljive transakcije, ki ni predložil vloge za registracijo v predpisanem roku, plačati DDV na to transakcijo, vendar nima pravice popraviti računov, izdanih v obdobju med datumom, ko je dosegel prag obdavčljivega prometa, nad katerim je registracija za namene DDV obvezna, in datumom, ko je bil dejansko registriran za namene DDV.

30 Družba SEM Remont je zoper odločbo davčnega organa, s katero ji je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, vložila tožbo pri Administrativen sad – Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija), predložitvenem sodišču. To sodišče se sprašuje o združljivosti določb nacionalnega prava in prakse nacionalne uprave – v skladu s katerimi se v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, prejemniku storitve zavrne pravica do odbitka DDV, če je izvajalec, ki ni bil registriran za namene DDV, izdal račun brez navedbe DDV, vendar se je po opravljeni storitvi na zahtevo davčnega organa registriral za namene DDV in po nadzoru ni izdal popravka računa, temveč zapisnik, v katerem je naveden kot izvajalec in prejemnik te transakcije ter v katerem so navedeni zadevni račun, davčna osnova in DDV, ki velja zanj – z Direktivo o DDV in načelom nevtralnosti DDV.

31 V teh okoliščinah je Administrativen sad – Varna (upravno sodišče v Varni) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je v skladu s členi 63, 167, 168(a), 178(a), 218, 219, 220, 226 in 228 [Direktive o DDV] v zvezi z uporabo nacionalne zakonodaje in zlasti člena 71(1) [ZDDS] v povezavi s členom 25(1) ZDDS v povezavi s členi 102(4), 114, 116 in 117 ZDDS v povezavi s členom 125 ZDDS in členom 126 ZDDS dopustna praksa davčnega organa, v skladu s katero je bila prejemniku storitve, ki je predmet DDV, zavrnjena pravica do odbitka DDV tako za obdobje opravljanja storitve kot za obdobje njene navedbe v davčnem obračunu, ker na računu, ki mu ga je izdal izvajalec storitve, ni bil izkazan DDV, pozneje (v okviru davčnega nadzora pri izvajalcu storitve) pa je bil sestavljen dokument, ki ne izpolnjuje zahtev glede vsebine računa (sestavljen je bil zapisnik, v katerem je bil avtor tega zapisnika določen tako kot izvajalec kot prejemnik storitve) in v katerem je bil naveden račun, izdan prejemniku storitve, pri čemer je bil plačani DDV obračunan od tam navedene davčne osnove, in šele nato je prejemnik storitve na podlagi zapisnika, ki ga je sestavil izvajalec storitve, uveljavljal pravico do odbitka (‚pravico do uveljavljanja dobropisa davka' v skladu z ZDDS), in ali taka praksa davčnemu zavezancu dejansko onemogoča ali pretirano otežuje uveljavljanje pravice do odbitka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: kdaj je treba uveljavljati pravico do odbitka – ob izdaji računa brez izkazanega DDV ali ob izdaji zapisnika s strani izvajalca storitve?

3. Ali člen 203 v povezavi s členom 178(a) in členom 176 Direktive o DDV ter načelom davčne nevtralnosti dovoljuje določbo, kot je člen 102(4) ZDDS, in prakso nacionalne davčne uprave, v skladu s katerima je izvajalec storitev, ki so predmet DDV, ki v zakonsko določenem roku od datuma, ko se mora na podlagi ZDDS registrirati za namene DDV, ne vloži vloge za registracijo po ZDDS, dolžan plačati DDV le od storitev, ki jih je opravil v obdobju od nastanka obveznosti registracije do registracije pri službi za prihodke, pri čemer ni predvidena možnost za izvajalca storitve, za katerega je bila obveznost plačila DDV ugotovljena v skladu s členom 102(4) ZDDS, da prejemnikom storitev izda popravke računov (ali druge dokumente), da bi ti lahko uveljavljali pravico do odbitka DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

32 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero prejemniku dobave, ki je predmet DDV, ni priznana pravica do odbitka tega davka, ki je določena v tej direktivi, če dobavitelj, prvič, ni izpolnil svoje obveznosti, določene v nacionalni ureditvi, da predloži vlogo za registracijo za namene DDV, in je prejemniku izdal račune, na katerih ni izkazan DDV, ter je, drugič, med davčnim nadzorom sestavil zapisnik, v katerem je bil ta DDV izkazan in v katerem je bil ta dobavitelj predstavljen tudi kot prejemnik te dobave.

33 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih členov Direktive o DDV sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Natančneje, ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 13. januarja 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, točka 21 in navedena sodna praksa).

34 Vendar je ta pravica do odbitka pogojena s spoštovanjem nekaterih zahtev in zlasti zahteve iz člena 168(a) Direktive 2006/112, v skladu s katero mora biti DDV, katerega odbitek se zahteva, dolgovan ali plačan (sodba z dne 13. januarja 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, točka 22).

35 Sodišče je sicer res razsodilo, da kadar sta stranki določili ceno, ne da bi se kar koli dogovorili glede DDV, in je dobavitelj oseba, ki je zavezana za plačilo DDV na obdavčljivo transakcijo, je treba šteti, da dogovorjena cena že vključuje DDV, če dobavitelj nima možnosti od pridobitelja izterjati DDV, ki ga zahteva davčna uprava (sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavo, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 43, ter z dne 13. januarja 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, točka 23; glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, točke od 30 do 34).

36 Vendar je bila v obravnavanem primeru, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, na zadevnih računih navedena le davčna osnova brez DDV, pri čemer je bil ta davek naveden le v zapisniku, ki ga je sestavil dobavitelj, in sicer družba Gidrostroy – Russia, med davčnim nadzorom.

37 V teh okoliščinah se domneva, ki je določena s sodno prakso, navedeno v točki 35 te sodbe, v postopku v glavni stvari ne uporablja.

38 V zvezi z zapisnikom je treba navesti, da je Sodišče v sodbi z dne 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, točka 46), razsodilo, da je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da je pogodbo, po sklenitvi katere stranki ne izdata računa, mogoče šteti za račun v smislu te določbe, če ta pogodba vsebuje vse potrebne informacije, da lahko davčni organ države članice ugotovi, ali so v konkretnem primeru izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV.

39 Vendar po eni strani zapisnika v tej zadevi, ki ga je sestavila družba Gidrostroy – Russia, v katerem je bilo navedeno, da je ta družba hkrati dobavitelj in prejemnik zadevne transakcije, in ki ni bil predložen družbi SEM Remont, temveč davčnemu organu med pregledom, ki ga je ta opravil, ni mogoče enačiti s pogodbo med strankama, kot je pogodba, ki je bila predmet sodbe, navedene v prejšnji točki.

40 Na drugi strani, kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, Direktiva o DDV in temeljno načelo nevtralnosti DDV zahtevata, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če davčni zavezanci nekaterih formalnih pogojev niso izpolnili (glej v tem smislu sodbo z dne 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, točka 38 in navedena sodna praksa).

41 Ugotoviti pa je treba, da v postopku v glavni stvari družba SEM Remont ni plačala DDV in ga ni dolgovala. Davčni organ je namreč ugotovil, da so bili zadevni računi izdani za transakcijo, ki jo je pozneje izvedla družba Gidrostroy – Russia, prejemnica te transakcije pa je bila družba ES BILD, ki je bila ustanovljena med družbama „SEM Remont“ in EIS – Stroitelna kompania.

42 Te ugotovitve ne omaja obstoj posojilne pogodbe, ki se nanaša na znesek, za katerega je bil družbi SEM Remont zavrnjen odbitek DDV, in ki je bila sklenjena med zadnjenavedeno družbo in družbo EIS – Stroitelna kompania kot zastopnico družbe Gidrostroy – Russia, saj takšna pogodba ne ustvarja obveznosti družbe SEM Remont, da dobavitelju plača DDV, in ne pomeni popravka računov, ki jih je družba Gidrostroy – Russia izdala družbi SEM Remont.

43 V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da so zahteve iz točke 34 te sodbe, ki veljajo za pravico do odbitka DDV, izpolnjene.

44 Ob upoštevanju navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero prejemniku dobave, ki je predmet DDV, ni priznana pravica do odbitka tega davka, ki je določena v tej direktivi, če dobavitelj, prvič, ni izpolnil svoje obveznosti, določene v tej ureditvi, da predloži vlogo za registracijo za namene DDV, in je prejemniku izdal račune, na katerih ni izkazan DDV, ter je, drugič, med davčnim nadzorom sestavil zapisnik, v katerem je bil ta DDV izkazan in v katerem je bil ta dobavitelj predstavljen tudi kot prejemnik te dobave.

Drugo vprašanje

45 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali v primeru iz prvega vprašanja pravica do odbitka DDV nastane ob izdaji računa, na katerem ta davek ni izkazan, ali ko dobavitelj sestavi zapisnik.

46 Glede na odgovor na prvo vprašanje je postalo drugo vprašanje brezpredmetno in nanj zato ni treba odgovoriti.

Tretje vprašanje

47 Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba Direktivo o DDV in načelo nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, ki izključuje možnost popravka računa, prvič, če na računu, ki ga je dobavitelj izdal prejemniku dobave, ki je predmet DDV, ta davek ni bil izkazan in, drugič, če je ta dobavitelj med davčnim nadzorom, opravljenim pri njem, sestavil zapisnik, v katerem je bil DDV izkazan in je bil navedeni dobavitelj predstavljen tudi kot prejemnik te dobave.

48 Sodišče je sicer priznalo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev, vendar pod pogojem, da so bile med drugim izpolnjene vsebinske zahteve (sodba z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 59 in navedena sodna praksa).

49 Hkrati se sodna praksa Sodišča v zvezi z retroaktivnim popravkom računov nanaša na odbitek vstopnega DDV.

50 V zvezi s tem je Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 43), razsodilo, da je treba člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnemu predpisu, na podlagi katerega popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, to je identifikacijsko številko za DDV, nima učinka za nazaj, zaradi česar se pravica do odbitka DDV, ki se uveljavlja na podlagi popravljenega računa, ne nanaša na leto, v katerem je bil ta račun prvotno izdan, temveč na leto, v katerem je bil popravljen.

51 Vendar je v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, vstopni DDV plačala družba, ki je v svojih davčnih obračunih navedla odbitek tega DDV.

52 Kot je razvidno iz sodbe z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 44), se davčna uprava ne sme omejiti na pregled samega računa. Upoštevati mora tudi dodatne informacije, ki jih je predložil davčni zavezanec. To ugotovitev potrjuje člen 219 Direktive o DDV, ki vsak dokument ali sporočilo, ki spreminja prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša, obravnava enako kot račun.

53 Zato je Sodišče v zadnjenavedeni sodbi razsodilo, da je treba člen 178(a) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da nacionalni davčni organi lahko zavrnejo pravico do odbitka DDV zgolj zato, ker ima davčni zavezanec račun, ki ne izpolnjuje pogojev iz člena 226, točki 6 in 7 te direktive, medtem ko imajo ti organi na voljo vse potrebne informacije, da preverijo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi z uveljavljanjem te pravice.

54 Kot prav tako izhaja iz zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), je vstopni DDV plačala družba prejemnica storitev, obdavčenih z DDV, ki je zahtevala odbitek tega davka.

55 Ob upoštevanju preudarkov glede prvega vprašanja v tej zadevi v zvezi z neobstojem pravice družbe SEM Remont do odbitka DDV je treba poudariti, da se v skladu s sodno prakso Sodišča mehanizem za popravek neupravičenih odbitkov DDV, določen z Direktivo o DDV, ne more uporabiti, če je bil začetni odbitek izveden kljub neobstoju kakršne koli pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točki 42 in 43).

56 Poleg tega je Sodišče v sodbi z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točki 34 in 35), razsodilo, da skupni sistem DDV sicer ne prepoveduje popravka napačnih računov, vendar so bile, kar zadeva spor o glavni stvari v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, informacije, potrebne za dopolnitev teh računov in njihovo uskladitev s predpisi, predložene po tem, ko je davčna uprava sprejela odločbo o zavrnitvi pravice do odbitka DDV. Zato pred sprejetjem te odločbe računi, ki so bili predloženi tej upravi, še niso bili popravljeni, da bi tej upravi omogočili, da zagotovi pravilno pobiranje DDV in tudi nadzor nad njim.

57 Sodišče je v točki 36 navedene sodbe ugotovilo, da harmonizirani sistem DDV ne nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere je lahko davčnim zavezancem, prejemnikom storitev, ki imajo nepopolne račune, zavrnjena pravica do odbitka DDV, čeprav so ti računi po sprejetju take zavrnilne odločbe dopolnjeni s predložitvijo podatkov za dokaz dejanskega obstoja, narave in zneska zaračunanih transakcij.

58 V sodbi z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, točka 39), ki se je nanašala na bolgarsko zakonodajo, je Sodišče razsodilo, da nemožnost poprave davčnih dokumentov, ko je dokončno odpravljena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ni nujna za zagotovitev pobiranja DDV in preprečitev goljufij.

59 Vendar sta v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, tako izvajalec kot prejemnik zadevnih storitev plačala DDV in davčna uprava je ta davek torej odmerila dvakrat. Tako ni bilo nobene nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

60 V primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, pa ne gre za to, kajti, kot je bilo navedeno v točki 41 te sodbe, družba SEM Remont ni plačala vstopnega DDV in ni dolgovala DDV.

61 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV in načelo nevtralnosti DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, ki izključuje možnost popravka računa, prvič, če na računu, ki ga je dobavitelj izdal prejemniku dobave, ki je predmet DDV, ta davek ni bil izkazan in, drugič, če je ta dobavitelj med davčnim nadzorom, opravljenim pri njem, sestavil zapisnik, v katerem je bil DDV izkazan in je bil navedeni dobavitelj predstavljen tudi kot prejemnik te dobave.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranki 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 (sedmi senat) razsodilo:

1. **Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010,**

   je treba razlagati tako, da

   ne nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero prejemniku dobave, ki je predmet davka na dodano vrednost (DDV), ni priznana pravica do odbitka tega davka, ki je določena v tej direktivi, če dobavitelj, prvič, ni izpolnil svoje obveznosti, določene v tej ureditvi, da predloži vlogo za registracijo za namene DDV, in je prejemniku izdal račune, na katerih ni izkazan DDV, ter je, drugič, med davčnim nadzorom sestavil zapisnik, v katerem je bil ta DDV izkazan in v katerem je bil ta dobavitelj predstavljen tudi kot prejemnik te dobave.

2. **Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, in načelo davčne nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV)**

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta ureditvi države članice, ki izključuje možnost popravka računa, prvič, če na računu, ki ga je dobavitelj izdal prejemniku dobave, ki je predmet DDV, ta davek ni bil izkazan in, drugič, če je ta dobavitelj med davčnim nadzorom, opravljenim pri njem, sestavil zapisnik, v katerem je bil DDV izkazan in je bil navedeni dobavitelj predstavljen tudi kot prejemnik te dobave.

Podpisi