



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 2. julija 2020\*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Popravek računa – Napačno zaračunan davek – Vračilo neutemeljeno plačanega davka – Sistem obrnjene obveznosti DDV – Transakcije, ki se nanašajo na davčno obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen – Davčna nevtralnost – Načelo učinkovitosti – Sorazmernost“

V zadevi C-835/18,

katero predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Timișoara (pritožbeno sodišče v Temišvaru, Romunija) z odločbo z dne 21. novembra 2018, ki je prispela na Sodišče 24. decembra 2018, v postopku

**SC Terracult SRL**

proti

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,**

**ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,**

SODIȘČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis, E. Juhász (poročevalec), M. Ilešič in C. Lycourgos, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. februarja 2020,

ob upoštevanju stališč, ki jih je predložili:

- za SC Terracult SRL I. Kocsis-Josan, avokatâ,
- za romunsko vlado sprva E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim in C.-R. Cantâr, nato E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman in O.-C. Ichim, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in N. Gossement, agentki,

\* Jezik postopka: romunščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. marca 2020  
izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago določb 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 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 (UL 2013, L 201, str. 4, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), ter načel davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC Terracult SRL, gospodarsko družbo romunskega prava (v nadaljevanju: Terracult), ter Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (generalni direktorat za javne finance v Temišvaru – okrožna uprava za javne finance v Aradu – služba za davčni nadzor pravnih oseb št. 5, Romunija) in ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (nacionalna agencija davčne uprave – generalni direktorat za javne finance v Temišvaru – služba za obravnavo pritožb, Romunija) v zvezi z zahtevo za odpravo odločbe o odmeri davka, s katero je bila navedeni družbi zavrnjena pravica do vračila davka na dodano vrednost (DDV) in naloženo plačilo dodatnega zneska davka.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Člen 193 Direktive o DDV določa:

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

- 4 Člen 199a te direktive, ki izhaja iz Direktive 2013/43, ki je začela veljati 15. avgusta 2013, 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;

[...]

1a. Države članice lahko določijo pogoje za uporabo mehanizma iz odstavka 1.

1b. Mehanizem iz odstavka 1 se za dobavo katerega koli blaga ali storitev iz točk od (c) do (j) tega odstavka uporablja pod pogojem, da se uvedejo ustrezne in učinkovite obveznosti poročanja za davčne zavezanec, ki dobavijo blago ali storitve, za katere se uporablja mehanizem iz odstavka 1.“

- 5 V skladu z Izvedbenim sklepom Sveta z dne 20. junija 2011 o dovoljenju Romuniji, da uporabi posebni ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive 2006/112 (UL 2011, L 163, str. 26), ki je veljal do 31. maja 2013, in nato v skladu s členom 199a(1) Direktive o DDV, ki izhaja iz Direktive 2013/43, je ta država članica uporabljala sistem obrnjene davčne obveznosti v zvezi z nekaterimi žiti, vključno z oljno ogrščico.

### **Romunsko pravo**

- 6 Člen 7(2) Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (vladna odredba št. 92 o zakoniku o davčnem postopku) z dne 24. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 941 z dne 29. decembra 2003) določa:

„Davčni organ je pooblaščen, da po uradni dolžnosti preveri dejanski položaj ter pridobi in uporabi vse potrebne informacije in dokumente, da pravilno določi davčni položaj davčnega zavezanca. Davčni organ v okviru svoje analize oceni in upošteva vse upoštevne okoliščine zadeve.“

- 7 Člen 205 tega zakonika, naslovljen „Možnost vložitve pritožbe“, v odstavku 1 določa:

„V skladu z zakonom je mogoče pritožbo vložiti zoper davčno terjatev in zoper vse druge davčne upravne akte. Ker je pritožba upravno pravno sredstvo, osebam, ki menijo, da so bile oškodovane z davčnim upravnim aktom ali z neobstojem takega akta, z njo ni odvzeta pravica do sprožitve sodnega postopka v skladu s pogoji, določenimi z zakonom.“

- 8 Člen 207(1) navedenega zakonika določa:

„Pritožba se vloži v 30 dneh od vročitve davčnega upravnega akta, pri čemer gre za prekluzivni rok.“

- 9 Člen 213 tega zakonika, naslovljen „Obravnava pritožbe“, v odstavkih 1 in 4 določa:

„(1) Pristojni organ, ki odloča o pritožbi, preuči dejanske in pravne razloge, ki so podlaga za sprejetje davčnega upravnega akta. 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.

[...]

(4) Vložnik pritožbe, intervenienti ali njihovi zastopniki lahko v utemeljitev svoje zahteve predložijo nove dokaze. V tem primeru bo imel davčni organ, ki je izdal izpodbijani davčni upravni akt, ali organ, ki je opravil nadzor, glede na okoliščine primera možnost, da se izreče o teh novih elementih.“

- 10 Legea nr. 571 privind Codul fiscal (zakon št. 571 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003), kakor je bil spremenjen in dopolnjen z Legea nr. 343 (zakon št. 343) z dne 17. julija 2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 662 z dne 1. avgusta 2006), s katerim je bila v romunsko pravo med drugim prenesena zlasti Direktiva o DDV, v členu 159 določa:

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

- (a) če dokument ni bil poslan prejemniku, se razveljavi in izda nov dokument;

(b) če je bil dokument poslan prejemniku, se izda nov dokument, ki mora po eni strani vsebovati informacije, ki jih je vseboval prvotni dokument, številko in datum popravljenega dokumenta ter vrednosti z negativnim predznakom (,-'), ter 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 vpišeta številka in datum popravljenega dokumenta.

[...]

(3) Davčni zavezanci, pri katerih je bil opravljen davčni nadzor in pri katerih so bile ugotovljene napake pri določitvi 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 obračuna DDV. Prejemniki imajo pravico do odbitka davka, navedenega na takih računih, v mejah in pod pogoji iz členov od 145 do 147b.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

- 11 Družba Donauland SRL, gospodarska družba romunskega prava, je med 10. in 14. oktobrom 2013 dobavila oljno ogrščico družbi Almos Alfons Mosel Handels GmbH (v nadaljevanju: Almos), ki je gospodarska družba nemškega prava. Ustrezne transakcije je štela za dobave blaga znotraj Skupnosti.
- 12 Ker družba Donauland med davčnim nadzorom, ki je bil opravljen v zvezi z njo, ni mogla predložiti dokumentov, ki bi dokazovali, da je tako dobavljena oljna ogrščica zapustila romunsko ozemlje, je pristojni davčni organ menil, da se oprostitev DDV, določena za dobave blaga znotraj Skupnosti, za te transakcije ne uporabi. Ta organ je torej družbi Donauland z odločbo o odmeri davka z dne 4. marca 2014 (v nadaljevanju: odločba o odmeri davka z dne 4. marca 2014) naložil plačilo 440.241 romunskih levov (RON) (približno 100.000 EUR) iz naslova DDV za dobave oljne ogrščice, namenjene družbi Almos, iz oktobra 2013, ki so bile opredeljene kot nacionalne dobave po splošni stopnji 24 %. Družba Donauland te odločbe o odmeri davka ni izpodbijala, zato je ta postala pravnomočna.
- 13 Družba Donauland je 27. marca 2014 v skladu z odločbo o odmeri davka z dne 4. marca 2014 zadevne dobave znotraj Skupnosti prekvalificirala tako, da jih je uvrstila v kategorijo nacionalnih dobav, za katere velja splošna stopnja DDV, in za to izdala popravne račune. Na teh računih je bila navedena razveljavitev navedenih dobav znotraj Skupnosti in njihova prekvalifikacija. Na njih je bila navedena njihova popravna narava in pojasnjeno, da so bili izdani na podlagi odločbe o odmeri davka z dne 4. marca 2014.
- 14 Družba Almos je 28. marca 2014 družbo Donauland obvestila, da je ugotovila, da navedeni popravni računi vsebujejo njeno nemško davčno identifikacijsko številko, in zahtevala popravek teh računov, tako da se na njih navedejo njeni romunski identifikacijski podatki. Družba Almos je družbi Donauland sporočila tudi, da zadevna oljna ogrščica ni zapustila romunskega ozemlja in da bi moral za zadevne dobave veljati sistem obrnjene obveznosti DDV.
- 15 Družba Donauland je zato 31. marca 2014 izdala nove popravne račune, s katerimi je zadevne nacionalne dobave, za katere velja splošna stopnja DDV, prekvalificirala tako, da jih je uvrstila v kategorijo dobav blaga, za katere velja sistem obrnjene obveznosti DDV, in sicer zaradi napačne opredelitve kupca, ki je bila odkrita na podlagi sporočila družbe Almos z dne 28. marca 2014. Potem ko so bili ti popravni računi upoštevani v obračunu DDV za marec 2014, je družba Donauland DDV iz teh računov odbila od DDV, dolgovanega za tekoče obdobje. Ker je bil izračunan negativen znesek DDV, je družba Donauland zahtevala vračilo DDV v višini 440.241 RON (približno 100.000 EUR), ki ustreza dodatnemu DDV, navedenemu v odločbi o odmeri davka z dne 4. marca 2014.

- 16 Potem ko je pristojni davčni organ med 28. novembrom 2016 in 10. februarjem 2017 preveril navedeno zahtevo za vračilo DDV, je z odločbo o odmeri davka z dne 10. februarja 2017 (v nadaljevanju: odločba o odmeri davka z dne 10. februarja 2017) končno družbi Terracult, ki je 1. avgusta 2016 s pripojitvijo prevzela družbo Donauland, naložil plačilo tega zneska 440.241 RON (približno 100.000 EUR) iz naslova dodatnega DDV v zvezi z dobavami oljne ogrščice, opravljenimi oktobra 2013. Ta davčni organ je med drugim menil, da so bili s prekvalifikacijo teh dobav oljne ogrščice in z njihovo uvrstitvijo v kategorijo dobav blaga, za katere velja sistem obrnjene obveznosti DDV, nezakonito razveljavljeni učinki odločbe o odmeri davka z dne 4. marca 2014, čeprav je ta postala pravnomočna.
- 17 Družba Terracult je zoper odločbo o odmeri davka z dne 10. februarja 2017 vložila upravno pritožbo, ki je bila 14. julija 2017 zavrtnjena.
- 18 Družba Terracult je 2. februarja 2018 pri Tribunalul Arad (okrožno sodišče v Aradu, Romunija) vložila tožbo, s katero je med drugim predlagala odpravo odločbe z dne 14. julija 2017 o zavrtnitvi njene pritožbe, delno odpravo odločbe o odmeri davka z dne 10. februarja 2017 in vračilo zneska, plačanega na podlagi odločbe o odmeri davka z dne 4. marca 2014. Družba Terracult je navedla, da je treba to vračilo izvesti, ker je družba Donauland zgolj ravnala, najprej, v skladu z informacijami, ki jih je zagotovila družba Almos in glede na katere bo dobavljena oljna ogrščica zapustila romunsko ozemlje, nato, v skladu z odločbo o odmeri davka z dne 4. marca 2014, v kateri je bilo ugotovljeno, da navedena oljna ogrščica ni zapustila tega ozemlja, in je bilo naloženo plačilo dodatnega DDV za nacionalne dobave, ter nazadnje, v skladu z dejanskim stanjem, ki vključuje uporabo sistema obrnjene obveznosti DDV za te dobave. Družba Terracult je trdila, da pravila v zvezi s tem sistemom in načelo nevtralnosti DDV zahtevajo, da se dopusti popravek zadevnih računov, opravljen 31. marca 2014 glede na dejansko stanje, in vračilo neutemeljeno plačanega dodatnega DDV.
- 19 To sodišče je 18. maja 2018 zavrnilo tožbo družbe Terracult z obrazložitvijo, da družba Donauland ni vložila upravne pritožbe, na podlagi katere bi lahko spremenila davčno upošteveno dejansko stanje, navedeno v odločbi o odmeri davka z dne 4. marca 2014. Družba Terracult je 29. junija 2018 zoper odločbo o zavrtnitvi njene tožbe vložila pritožbo pri Curtea de Apel Timișoara (pritožbeno sodišče v Temišvaru, Romunija).
- 20 Ker Curtea de Apel Timișoara (pritožbeno sodišče v Temišvaru) dvomi o združljivosti upoštevnih nacionalnih zakonodaj in tega, kako so jo nacionalni organi uporabili, s pravom Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali v okoliščinah, kakršne so te 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?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

- 21 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali nacionalni upravni praksi, v skladu s katero davčni zavezanec, ki je opravil transakcije, za katere se je pozneje izkazalo, da se zanje uporabi sistem obrnjene obveznosti DDV, ne more popraviti računov, ki se nanašajo na te transakcije, in jih uveljavljati tako, da popravi prejšnji davčni obračun ali da predloži nov davčni obračun, pri katerem se upošteva tako izvedeni popravek, da bi se vrnil DDV, ki ga je ta

davčni zavezanec neutemeljeno zaračunal in plačal, ker je bil za obdobje, v katerem so bile navedene transakcije opravljene, že opravljen davčni nadzor, po katerem je pristojni davčni organ izdal odločbo o odmeri davka, ki je, ker je navedeni davčni zavezanec ni izpodbijal, postala pravnomočna.

- 22 Med zainteresiranimi subjekti, ki so v tej zadevi predložili pisna stališča, ni sporno, da je bilo treba za vsako dobavo oljne ogrščice, ki jo je oktobra 2013 v Romuniji opravil davčni zavezanec dobavitelj v korist drugega davčnega zavezanca, pri čemer sta imela oba romunsko davčno identifikacijsko številko, uporabiti sistem obrnjene obveznosti DDV. V skladu s tem sistemom pa ni plačan noben DDV med dobaviteljem in prejemnikom dobav, saj je zadnjenavedeni v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 23 Ker tak dobavitelj v skladu s členi 193, 199 in 199a Direktive o DDV ni dolžnik DDV, zanj ni mogoče šteti, da je dolžan plačati DDV, in okoliščina, da je ta dobavitelj plačal DDV, ker se je oprl na napačno domnevo, da se za zadevno dobavo ne uporabi sistem obrnjene obveznosti DDV, ne omogoča odstopanja od tega pravila (glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, točki 28 in 29), tako da je treba ta napačno zaračunani in plačani DDV načeloma vrniti navedenemu dobavitelju.
- 24 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je namreč 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. Država članica torej načeloma mora vrniti dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije. Zahtevek za vračilo neutemeljeno plačanega DDV izhaja iz pravice do vračila neupravičeno plačanega zneska, ki je v skladu z ustaljeno sodno prakso namenjena temu, da se posledice nezdružljivosti dajatve s pravom Unije odpravijo tako, da se nevtralizira ekonomsko breme, ki je bilo s to dajatvijo neutemeljeno naloženo subjektu, ki ga je ne nazadnje tudi dejansko nosil (sodba z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točki 29 in 30 ter navedena sodna praksa).
- 25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je namen načela nevtralnosti DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV pri svojih gospodarskih dejavnostih. Tako se s tem sistemom zagotavlja popolna nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 26 V zvezi z vračilom napačno zaračunanega DDV je Sodišče že navedlo, da Direktiva o DDV ne vsebuje nobene določbe o tem, kako izdajatelj računa popravi DDV, ki je bil neutemeljeno zaračunan, in da morajo v teh okoliščinah načeloma države članice določiti pogoje, pod katerimi se lahko popravi DDV, ki je bil neutemeljeno zaračunan (sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 27 Države članice morajo, zato da se zagotovi nevtralnost DDV, v svojih notranjih pravnih redih določiti možnost popravka vsake neutemeljeno zaračunane dajatve, če izdajatelj računa dokaže, da je v dobri veri (sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 28 Kadar je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, pa se z načelom nevtralnosti DDV zahteva, da se neupravičeno zaračunani DDV lahko popravi, ne da bi bilo državam članicam dopuščeno, da za tak popravek določijo pogoj dobrovernosti izdajatelja navedenega računa. Ta popravek ne more biti odvisen od diskrecijske pravice davčne uprave (sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 27 in navedena sodna praksa).

- 29 V primeru dobave blaga, za katero se uporablja sistem obrnjene obveznosti DDV, pa je nevarnost izgube davčnih prihodkov, povezana z izvrševanjem pravice do vračila, odpravljena. Če je davčni zavezanec, ki je prejemnik navedenih dobav, zavezanec za plačilo vstopnega DDV, lahko načeloma ta davek odbije, tako da davčni upravi ni treba plačati nobenega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 30 Ob neobstoju nevarnosti izgube davčnih prihodkov bi to, da bi se dobavitelju zavrnilo vračilo neutemeljeno plačanega DDV, pri čemer je bil ta DDV zaračunan kljub okoliščini, da so za dobavo, ki jo je opravil ta dobavitelj pri opravljanju svojih gospodarskih dejavnosti, ki so predmet DDV, namesto pravil o splošnem sistemu DDV veljala pravila o sistemu obrnjene obveznosti DDV, torej pomenilo, da bi se mu naložilo davčno breme v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV.
- 31 Poleg tega tudi načeli učinkovitosti in sorazmernosti nasprotujeta ureditvi ali upravni praksi, kakršni sta ti v postopku v glavni stvari.
- 32 V zvezi z načelom učinkovitosti, s katerim se zahteva, da nacionalna postopkovna določba v praksi ne onemogoča ali pretirano otežuje izvajanja pravic, ki jih posamezniku zagotavlja pravo Unije, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je možnost vložitve zahteve za vračilo DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen. Sodišče je priznalo, 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 ne morejo dejansko onemogočati ali čezmerno oteževati uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav že po definiciji iztek teh rokov povzroči popolno ali delno zavrnitev vložene tožbe (glej v tem smislu sodbo z dne 14. februarja 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 33 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so v obravnavani zadevi davčni organi in sodišče, ki je odločalo na prvi stopnji, dobavitelju pravico, da s popravkom računov, ki jih je izdal, uporabi določbe nacionalne davčne zakonodaje, s katerimi je urejena možnost pridobitve vračila neutemeljeno zaračunanega in plačanega DDV v roku petih let, zavrnilo, ker bi moral ta dobavitelj v skladu z nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari za to vračilo uporabiti možnost izpodbijanja prve odločbe o odmeri davka, preden je ta postala pravnomočna.
- 34 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 47 sklepnih predlogov, pa lahko ima – čeprav je z nacionalno zakonodajo določeno, da ima davčni zavezanec za vložitev pritožbe na voljo 30 dni od vročitve odločbe o odmeri davka – ta davčni zavezanec na voljo le zelo malo časa ali je celo prekludiran, ko se po izdaji te odločbe o odmeri davka odkrijejo elementi, na podlagi katerih bi bilo mogoče to odločbo izpodbijati, tako da to, da bi davčni zavezanec uveljavil pravico do odbitka DDV, v praksi postane onemogočeno ali vsaj pretirano oteženo. Glede na informacije, ki jih ima na voljo Sodišče, naj bi imel predhodnik družbe Terracult v obravnavani zadevi na voljo le nekaj dni za učinkovito izpodbijanje prve odločbe o odmeri davka v postopku s pritožbo, ki mu je bil omogočen.
- 35 V teh okoliščinah načelo učinkovitosti nasprotuje takšnim nacionalnim ureditvam ali upravnim praksam, ker se lahko z njimi davčnemu zavezancu odvzame možnost, da popravi račun v zvezi z nekaterimi od svojih transakcij in da jih uveljavlja za vračilo DDV, ki ga je ta davčni zavezanec neupravičeno zaračunal in plačal, medtem ko se petletni prekluzivni rok, določen z navedeno ureditvijo, še ni iztekel (glej po analogiji sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 40).
- 36 V zvezi s pomisleki predložitvenega sodišča, ki se nanašajo na načelo sorazmernosti, je treba opozoriti, da ima nacionalni zakonodajalec za zagotovitev dobrega delovanja sistema DDV možnost, da za formalne obveznosti davčnih zavezancev določi sankcije, ki lahko zadnjenavedene spodbujajo

k spoštovanju navedenih obveznosti, in da se lahko za davčnega zavezanca, katerega zahteva za vračilo neutemeljeno plačanega DDV izhaja iz njegove malomarnosti, uporabi upravna globa (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točki 48 in 49).

- 37 Navesti je treba, da mora zadevna država članica, tudi če se predpostavi, da je malomarnost davčnega zavezanca dokazana, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče, uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se učinkovito doseže cilj nacionalne ureditve, čim manj posegajo v načela, določena z zakonodajo Unije, kot je načelo nevtralnosti DDV. Zato je ob upoštevanju pomena tega načela v skupnem sistemu DDV sankcija, ki pomeni absolutno zavrnitev pravice do vračila napačno zaračunanega in neutemeljeno plačanega DDV, očitno nesorazmerna (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točki 50 in 51 ter navedena sodna praksa).
- 38 Dodati je treba tudi, da je treba, kot je poudarila romunska vlada, zavriniti pravico do vračila DDV, če se ta pravica uveljavlja z goljufijo ali z zlorabo. Boj proti morebitnim goljufijam in zlorabam je namreč cilj, ki je z Direktivo o DDV priznan in spodbujan, pravni subjekti pa se ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, točka 29 in navedena sodna praksa). Vendar v obravnavanem primeru predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe nikjer ne navaja obstoja goljufije ali zlorabe.
- 39 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Direktive o DDV ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali nacionalni upravni praksi, v skladu s katero davčni zavezanec, ki je opravil transakcije, za katere se je pozneje izkazalo, da se zanje uporabi sistem obrnjene obveznosti DDV, ne more popraviti računov, ki se nanašajo na te transakcije, in jih uveljavljati tako, da popravi prejšnji davčni obračun ali da predloži nov davčni obračun, pri katerem se upošteva tako izvedeni popravek, za vračilo DDV, ki ga je ta davčni zavezanec neutemeljeno zaračunal in plačal, ker je bil za obdobje, v katerem so bile navedene transakcije opravljene, že opravljen davčni nadzor, po katerem je pristojni davčni organ izdal odločbo o odmeri davka, ki je, ker je navedeni davčni zavezanec ni izpodbijal, postala pravnomočna.

### **Stroški**

- 40 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 (peti senat) razsodilo:

**Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013, ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali nacionalni upravni praksi, v skladu s katero davčni zavezanec, ki je opravil transakcije, za katere se je pozneje izkazalo, da se zanje uporabi sistem obrnjene obveznosti davka na dodano vrednost (DDV), ne more popraviti računov, ki se nanašajo na te transakcije, in jih uveljavljati tako, da popravi prejšnji davčni obračun ali da predloži nov davčni obračun, pri katerem se upošteva tako izvedeni popravek, za vračilo DDV, ki ga je ta davčni zavezanec neutemeljeno zaračunal in plačal, ker je bil za obdobje, v katerem so bile navedene transakcije opravljene, že opravljen davčni nadzor, po katerem je pristojni davčni organ izdal odločbo o odmeri davka, ki je, ker je navedeni davčni zavezanec ni izpodbijal, postala pravnomočna.**

Podpisi