



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 6. februarja 2014\*

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Obrnjena davčna obveznost — Pravica do odbitka — Plačilo davka ponudniku storitev — Izpustitev obveznih podatkov — Plačilo nedolgovanega DDV — Izguba pravice do odbitka — Načelo davčne nevtralnosti — Načelo pravne varnosti“

V zadevi C-424/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Oradea (Romunija) z odločbo z dne 26. junija 2012, ki je prispela na Sodišče 18. septembra 2012, v postopku

**SC Fatorie SRL**

proti

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,**

SODIȘČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (poročevalec), J.-C. Bonichot in A. Arabadžiev, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SC Fatorie SRL C. Costăș, odvetnik,
- za romunsko vlado R. H. Radu in V. Angelescu skupaj z I. Bara-Bușilă, agenti,
- za estonsko vlado, M. Linntam, agentka,
- za Evropsko komisijo L. Keppenne in L. Lozano Palacios, agentki,

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

\* Jezik postopka: romunščina.

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 L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in sicer zlasti na razlago določb o pravici do odbitka pri uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti ter načel davčne nevtralnosti davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in pravne varnosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC Fatorie SRL (v nadaljevanju: Fatorie) in Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (generalni direktorat za javne finance v Bihorju, v nadaljevanju: Direcția) glede zavrnitve odbitka DDV družbi Fatorie zaradi neuporabe določb o sistemu obrnjene davčne obveznosti.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Člen 178, točki (a) in (f), 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 in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;  
  
[...]  
  
(f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali člen[a] 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica.“
- 4 Člen 199(1) te direktive določa, da lahko države članice za opravljanje nekaterih storitev določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se te storitve opravijo. Ta ureditev, ki se običajno označuje kot „obrnjena davčna obveznost“, se lahko v skladu z navedenim členom 199(1)(a) med drugim uporabi za „gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi [za] predaj[o] gradbenih del“.
- 5 Člen 226, točka 11, navedene direktive 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:  
  
[...]  
  
(11) v primeru oprostitve ali kjer je pridobitelj ali prejemnik storitev dolžan plačati DDV, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno ali da zanjo velja postopek obrnjene davčne obveznosti“.

*Romunsko pravo*

- 6 Člen 146(1)(a) zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003, v nadaljevanju: davčni zakonik) določa:

„Davčni zavezanec mora za uveljavljanje pravice do odbitka izpolniti te pogoje:

- (a) za davek, ki ga mora plačati ali ga je plačal za blago, ki mu je bilo ali mu mora biti dobavljeno, oziroma za storitve, ki so bile ali morajo biti zanj opravljene, mora imeti račun, na katerem so navedeni podatki, ki jih določa člen 155(5)“.

- 7 Člen 155(5)(n), točka 2, davčnega zakonika določa:

„Račun mora vsebovati te podatke:

[...]

2. če mora davek plačati prejemnik pod pogoji iz člena 150(1), od (b) do (d) in (g), napotitev na določbe iz tega naslova ali na Direktivo 2006/112 ali zaznamek ‚obrnjena davčna obveznost‘ za transakcije iz člena 160“.

- 8 Člen 160 davčnega zakonika v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„(1) Ponudniki in prejemniki blaga ali storitev iz odstavka 2 morajo uporabiti ukrepe za poenostavitev, ki jih določa ta člen. Zahtevani pogoj za uporabo ukrepov za poenostavitev je, da sta ponudnik in prejemnik identificirana za namene DDV v skladu s členom 153.

(2) Ukrepi za poenostavitev se uporabijo za dobavo ali opravljanje tega blaga oziroma storitev:

[...]

(b) stavb, delov stavb in raznovrstnih zemljišč, za dobavo katerih se uporabi sistem obdavčitve;

(c) gradbena in montažna dela;

[...]

(3) Na računih, izdanih za dobavo blaga iz odstavka 2, dobavitelji dopišejo ‚obrnjena davčna obveznost‘ in ne navedejo pripadajočega davka. Na računih, ki jih prejmejo od dobaviteljev, prejemniki navedejo pripadajoč davek, ki ga v davčnem obračunu prikažejo hkrati kot pobrani davek in kot davek, ki ga je mogoče odbiti. Za transakcije, za katere veljajo ukrepi za poenostavitev, ni med dobaviteljem in prejemnikom nobenega plačila davka.

[...]

(5) Dobavitelji blaga in ponudniki storitev ter prejemniki so odgovorni za uporabo določb tega člena. Če dobavitelj blaga ali ponudnik storitev na računih, ki jih je izdal za blago ali storitve iz odstavka 2, ni dopisal ‚obrnjena davčna obveznost‘, prejemnik uporabi sistem obrnjene davčne obveznosti, dobavitelju ali ponudniku ne plača davka, sam na račun dopiše ‚obrnjena davčna obveznost‘ in izpolni obveznosti iz odstavka 3.“

- 9 V točki 82 uredbe vlade št. 44/2004 o določbah za izvajanje davčnega zakonika (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) v različici, veljavni v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, je določeno:

„(1) Obvezni pogoj iz člena 160(1) davčnega zakonika za uporabo ukrepov za poenostavitev oziroma obrnjene davčne obveznosti je, da so tako dobavitelj blaga ali ponudnik storitev kot prejemnik identificirani za namene DDV v skladu s členom 153 davčnega zakonika in da je zadevna transakcija obdavčljiva. Ukrepi za poenostavitev se uporabljajo samo za transakcije, opravljene na ozemlju države v smislu člena 125b davčnega zakonika.

[...]

(3) V primeru dobav ali opravljenih storitev iz člena 160(2) davčnega zakonika in za prejete predujme dobavitelji blaga in ponudniki storitev izdajo račune brez davka z navedbo ‚obrnjena davčna obveznost‘. Davek izračuna prejemnik in se vpiše na račune in v register nakupov, pri čemer se v obračunu davka ponovno navede kot hkrati pobrani in odbitni davek. Za namene računovodstva prejemnik v davčnem obdobju znesek ustreznega davka vpiše hkrati v postavko 4426 [odbitni DDV] in v postavko 4427 [pobrani DDV].

[...]

(12) V primeru gradbenih in montažnih del, za katera je bil predjem prejet in/ali so bili izdani računi za celotno ali delno vrednost po sistemu obrnjene davčne obveznosti do vključno 31. decembra 2007, vendar je do obdavčljivega dogodka prišlo leta 2008, in sicer na dan, ko so poročila o situaciji izdana ali, odvisno od primera, sprejeta od prejemnikov, se uporabi običajni sistem davka samo za razliko med vrednostjo del, za katera je do obdavčljivega dogodka prišlo leta 2008, in vrednostjo prejetih predujmov ali zneskov, vpisanih na račune, izdane do vključno 31. decembra 2007. [...].“

- 10 Člen 105(1) in (3) odredbe vlade št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) v različici, objavljeni v *Monitorul Oficial al României* (del I, št. 513 z dne 31. julija 2007), določa:

„Pravila o davčnem nadzoru

(1) Davčni nadzor je namenjen preizkusu vseh dejanskih in pravnih okoliščin, ki so upoštevne za obdavčitev.

[...]

(3) Davčni nadzor se opravi enkrat za vsak davek, dajatev, prispevek in druge zneske, ki jih je treba plačati v konsolidirani splošni proračun, in za vsako davčno obdobje. Izjemoma se lahko pristojni davčni inšpektor odloči, da bo opravil ponovni nadzor glede določenega obdobja, če se v obdobju med zaključkom davčnega nadzora in iztekom zastaralnega roka pojavijo dodatni podatki, s katerimi davčni inšpektorji na dan preverjanj niso bili seznanjeni, ali če se ugotovijo računske napake, ki vplivajo na rezultate teh preverjanj.“

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

- 11 Družba Fatorie je 3. januarja 2007 z družbo SC Megasal Construcții SRL (v nadaljevanju: Megasal) sklenila okvirno pogodbo za izvedbo del za izgradnjo in montažo hleva za vzrejo prašičev ter modernizacije prašičje farme. Dela so bila končana februarja 2008.

- 12 Družba Megasal je leta 2007 kot ponudnik zadevnih storitev izdala več računov za plačilo predujmov po sistemu obrnjene davčne obveznosti, pri čemer je uporabila ukrepe za poenostavitev iz točke 82 vladne odločbe št. 44/2004 o določbah za izvajanje davčnega zakonika. Skupni znesek iz računov, pripravljenih in izdanih brez DDV, je znašal 1 017 834,37 romunskih leuov (RON).
- 13 Družba Megasal je 3. marca 2008 izdala račun, ki je zajemal skupno vrednost opravljenih del v višini 1 052 840,10 RON, od tega 168.101 RON iz naslova DDV in 884.740 RON iz naslova cene opravljenih del. Družba Fatorie je družbi Megasal plačala navedeni DDV.
- 14 Na podlagi zahteve za vračilo DDV, ki jo je na romunsko državo naslovila družba Fatorie, je Direcția z odločbo z dne 2. julija 2008 dovolil vračilo DDV v višini 173.057 RON, ta znesek pa je vključeval DDV v znesku 168.101 RON iz računa z dne 3. marca 2008 v skladu s poročilom o davčnem nadzoru z dne 13. junija 2008 za obdobje od 1. julija 2007 do 31. marca 2008.
- 15 Direcția je leta 2009 na podlagi drugega davčnega nadzora v zvezi z DDV, ki ga je družba Fatorie plačala v obdobju od 1. januarja 2007 do 31. marca 2008, odločil, da je treba vrniti DDV iz računa z dne 3. marca 2008, ker naj ne bi bili spoštovani ukrepi za poenostavitev, ki se nanašajo na sistem obrnjene davčne obveznosti. Direcția je torej z odločbo o odmeri davka z dne 18. maja 2009 od družbe Fatorie zahteval, naj v državni proračun vplača 221.221 RON, ki v znesku 168.101 RON ustrezajo DDV, v znesku 53.120 RON pa pripadkom zaradi zamude.
- 16 Iz dokumentov, predloženih Sodišču, je razvidno, da je šla družba Megasal v stečaj in da romunski davčni upravi ni plačala DDV iz računa z dne 3. marca 2008, ki ga je njej plačala družba Fatorie.
- 17 Družba Fatorie je 15. julija 2009 pri sodišču vložila tožbo proti Direcția, s katero je predlagala razglasitev ničnosti odločbe o vračilu in odločbe o odmeri davka z dne 18. maja 2009.
- 18 Tribunalul Bihor je s sodbo z dne 22. septembra 2010 to tožbo zavrnilo kot neutemeljeno. Pritožba zoper to sodbo je bila s sodbo z dne 9. marca 2011 zavrnjena iz istega razloga in zoper sodbo ni bilo več mogoče vložiti pravnega sredstva.
- 19 Družba Fatorie je 17. maja 2011 vložila zahtevo za revizijo sodbe z dne 22. septembra 2010, ker naj bi bila sprejeta v nasprotju s pravom Unije. Ta zahteva je bila s sodbo z dne 7. novembra 2011 zavrnjena kot nedopustna.
- 20 Družba Fatorie je 12. januarja 2012 pri Curtea de Apel Oradea zoper to sodbo vložila pritožbo.
- 21 Družba Fatorie trdi, da je treba v postopku v glavni stvari uporabiti zlasti sodno prakso Sodišča iz sodbe z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl (C-90/02, Recueil, str. I-3303), v skladu s katero naj ob uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti neizpolnjevanje zahtev v zvezi z izdajanjem računov ne bi vplivalo na pravico do odbitka. Nepravilnosti, ki jih je dobavitelj storil pri pripravi računa z dne 3. marca 2008, in to, da jih družba Fatorie ni popravila, naj torej ne bi mogli vplivati na pravico te družbe do odbitka DDV iz tega računa.
- 22 Direcția meni, da je družba Fatorie izgubila pravico do odbitka DDV iz računa z dne 3. marca 2008, prvič, ker naj bi ta račun njegova izdajateljica, družba Megasal, pripravila narobe, ker je uporabila običajna pravila v zvezi z DDV, medtem ko naj bi račun moral biti pripravljen v skladu z ukrepi za poenostavitev iz člena 160(2)(b) davčnega zakonika, in drugič, ker naj družba Fatorie s tem, da na račun ni vpisala navedbe „obrnjena davčna obveznost“ in da je davek plačala ponudniku storitev, ne bi izpolnila obveznosti iz člena 160(5) tega zakonika.

- 23 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Constanța prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali določbe Direktive [o DDV] dopuščajo uporabo takšne sankcije, da davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka DDV, če:
    - (a) je davčni zavezanec zaradi uveljavljanja pravice do odbitka predložil račun, ki ga je tretja oseba izdala nepravilno, ker ni uporabila ukrepov za poenostavitev;
    - (b) je davčni zavezanec plačal DDV, ki je bil naveden na računu?
  2. Ali načelo pravne varnosti nasprotuje upravni praksi romunskih davčnih organov, ki so:
    - (a) najprej z dokončno upravno odločbo priznali pravico do odbitka DDV;
    - (b) to odločbo nato razveljavili in odločili, da mora davčni zavezanec v državni proračun plačati DDV, za katerega je bila sprva priznana pravica do odbitka, in pripadajoče obresti in kazni za zamudo?
  3. Če:
    - (a) je davčni zavezanec plačal DDV, ki ga je tretja oseba nepravilno navedla na računu;
    - (b) davčni organi niso sprejeli nobenega aktivnega ukrepa, da bi tretji osebi naložili, naj popravi nepravilno izdani račun;
    - (c) zdaj zaradi stečaja tretje osebe računa ni več mogoče popraviti, ali načelo davčne nevtralnosti DDV dopušča, da se davčnemu zavezancu odvzame pravica do odbitka DDV?“

### **Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 24 Evropska komisija sicer ni izrecno vložila ugovora nedopustnosti zoper predlog za sprejetje predhodne odločbe, vendar dvomi o njegovi dopustnosti, ker naj ne bi vseboval niti navedbe razlogov, iz katerih se predložitveno sodišče sprašuje o razlagi ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, niti povezave, ki jo to sodišče vzpostavlja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja za spor.
- 25 Vendar lahko Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso zavrne predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo nacionalno sodišče, le če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo potrebnih pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (sodbi z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 28, in z dne 20. junija 2013 v zadevi Rodopi-M 91, C-259/12, točka 27).
- 26 Ugotoviti pa je treba, da v obravnavanem primeru ne gre za to. Želena razlaga v zvezi z obsegom pravice do odbitka DDV ter načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti je namreč v neposredni zvezi s predmetom spora o glavni stvari, katerega dejanske narave ni mogoče izpodbijati. Poleg tega predložitvena odločba vsebuje dejanske in pravne elemente, ki zadostujejo za to, da Sodišče lahko poda koristen odgovor na vprašanja, ki so mu predložena.
- 27 Zato je treba ugotoviti, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Prvo in tretje vprašanje*

- 28 Predložitevno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stečaja navedenega ponudnika storitev.
- 29 Najprej je treba opozoriti, da pri uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti ni plačan noben DDV med ponudnikom in prejemnikom storitev, saj je prejemnik 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.
- 30 Poudariti je treba tudi, prvič, da je pravica do odbitka sestavni del sistema DDV, in je načeloma ni mogoče omejiti (zgoraj navedena sodba Bockemühl, točka 38, in sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum, C-368/09, ZOdl., str. I-7467, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 31 Namen sistema odbitkov je davčnemu zavezancu v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 48).
- 32 Drugič, glede podrobnih pravil za izvrševanje pravice do odbitka DDV, naštetih v členu 178 Direktive o DDV, je mogoče, če gre za postopek obrnjene davčne obveznosti iz člena 199(1)(a) navedene direktive, uporabiti le podrobna pravila iz navedenega člena 178(f).
- 33 Glede tega je treba opozoriti, da davčni zavezanec, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo DDV od teh storitev, za izvrševanje svoje pravice do odbitka ni dolžan imeti računa, izdanega v skladu s formalnimi pogoji iz Direktive o DDV, pač pa mora, ko se odloči za možnost iz člena 178(f) iste direktive, zgolj izpolniti formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bockemühl, točka 47).
- 34 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno tudi, da obseg formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica in jih morajo spoštovati davčni zavezanci, da bi lahko izvrševali pravico do odbitka DDV, ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za nadzor pravilne uporabe postopka obrnjene davčne obveznosti in zagotavljanje pobiranja DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bockemühl, točka 50, in sodbo z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépítő, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 38).
- 35 Sodišče je tako že presodilo, da načelo davčne nevtralnosti v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti zahteva, da se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točka 63, in zgoraj navedena sodba Uszodaépítő, točka 39).
- 36 V nasprotju s trditvami družbe Fatorie pa se okoliščine zadeve v glavni stvari razlikujejo od tistih v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Bockemühl.

- 37 V zadevi v glavni stvari, kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, na računu z dne 3. marca 2008 v nasprotju z zahtevami iz člena 160(3) davčnega zakonika ni navedeno „obrnjena davčna obveznost“, družba Fatorie pa ni sprejela potrebnih ukrepov iz odstavka 5 tega člena, da bi popravila to pomanjkljivost. Polega tega je treba ugotoviti, da je družba Fatorie DDV, ki je nepravilno naveden na navedenem računu, neutemeljeno izplačala družbi Megasal, medtem ko bi DDV po tem sistemu kot prejemnica storitev morala plačati davčnim organom v skladu s členom 199 Direktive o DDV. Tako poleg tega, da sporni račun ne ustreza formalnim zahtevam iz nacionalne zakonodaje, ni bil spoštovan vsebinski pogoj sistema obrnjene davčne obveznosti.
- 38 Tak položaj je davčni upravi preprečil nadzor nad uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti in za zadevno državo članico povzročil tveganje izgub davčnih prihodkov.
- 39 Poleg tega je izvrševanje pravice do odbitka v skladu z ustaljeno sodno prakso omejeno samo na dolgovane davke, torej davke, ki ustrezajo transakciji, za katero se plača DDV, oziroma plačane, če so bili dolgovani (sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding, C-342/87, Recueil, 4227, točka 13, in z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 53).
- 40 Ker DDV, ki ga je družba Fatorie plačala družbi Megasal, ni bil dolgovan in ker pri tem plačilu ni bila spoštovana vsebinska zahteva sistema obrnjene davčne obveznosti, se tako družba Fatorie ne more sklicevati na pravico do odbitka tega DDV.
- 41 Glede tega to, da je družba Megasal v stečaju, ne more omajati zavrnitve odbitka DDV, ki je posledica tega, da družba Fatorie ni izpolnila bistvenih obveznosti za uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti.
- 42 Vendar lahko prejemnik storitev, ki je DDV neutemeljeno plačal ponudniku navedenih storitev, od tega v skladu z nacionalnim pravom zahteva vračilo.
- 43 Glede okoliščine, da davčna uprava družbi Megasal ni naložila, naj popravi nepravilno izdani račun, je treba poudariti, da se zadeva v glavni stvari nanaša na to, da je Directia družbi Fatorie zavrnil priznanje pravice do odbitka in da za odgovor na predložena vprašanja ni treba odločati o morebitni obveznosti davčne uprave do tretje osebe.
- 44 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti, da v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, ne nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stečaja navedenega ponudnika storitev.

#### *Drugo vprašanje*

- 45 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali načelo pravne varnosti nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali navedeni DDV s pripadki zaradi zamude.
- 46 Najprej je treba priznati, da načelo pravne varnosti zahteva, da se davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Ecotrade, točka 44).



- 47 Romunska vlada se glede tega v pisnih stališčih sklicuje na člen 105(3) odredbe vlade št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, ki izjemoma dovoljuje, da se pred iztekom zastaralnega roka opravi ponovni nadzor glede določenega obdobja, če se pojavijo dodatni podatki, s katerimi davčni inšpektorji na dan preverjanj niso bili seznanjeni, ali če se ugotovijo računске napake, ki vplivajo na rezultate teh preverjanj.
- 48 Priznati je treba, da se s tako ureditvijo, katere jasnost in predvidljivost za davčnega zavezanca nista bili resno prerekani, spoštuje načelo pravne varnosti.
- 49 Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali se določba nacionalne zakonodaje, navedena v točki 47 te sodbe, uporabi v sporu, o katerem odloča.
- 50 Glede pripadkov zaradi zamude je treba opozoriti, da države članice v primeru, ko ni usklajevanja zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 16. decembra 1992 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-210/91, Recueil, str. I-6735, točka 19 in navedena sodna praksa, ter z dne 7. decembra 2000 v zadevi de Andrade, C-213/99, Recueil, str. I-11083, točka 20, ter zgoraj navedeno sodbo Rodopi-M 91, točka 31).
- 51 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravica do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka s pripadki zaradi zamude.

### **Stroški**

- 52 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 (drugi senat) razsodilo:

- 1. V okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, ne nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stečaja navedenega ponudnika storitev.**
- 2. Načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravica do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka s pripadki zaradi zamude.**

Podpisi