

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. septembra 2016 (*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – členi 167, 178(a), 179 in 226, točka 3 – Odbitek vstopnega davka – Izdajanje računov brez davčne številke ali brez identifikacijske številke za DDV – Predpisi države članice, ki izključujejo popravek računa ex tunc“

V zadevi C-518/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnja Saška, Nemčija) z odločbo z dne 3. julija 2014, ki je prispela na Sodišče 18. novembra 2014, v postopku

Senatex GmbH

proti

Finanzamt Hannover-Nord

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Likurgos, E. Juhász, C. Vajda (poročevalec), sodniki, in K. Jürimäe, sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. januarja 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Senatex GmbH D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, in A. Hüttl, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier in M. Owsiany-Hornung, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. februarja 2016

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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Senatex GmbH in Finanzamt Hannover-Nord (davčni urad Hannover-Nord, v nadaljevanju: davčni urad), ker je ta zavrnil odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je družba Senatex plačala za leta, ko so bili

izdani račun, ki jih je ta imela, ker ti račun v izvirni različici ne ustrezajo zahtevam na podlagi nacionalne davčne zakonodaje.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 63 Direktive 2006/112 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 178 te direktive 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;

[...].“

7 Člen 179 Direktive 2006/112 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.“

8 Člen 219 te direktive določa:

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

9 Člen 226 te 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:

[...]

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

[...]“

10 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Nemško pravo

11 V skladu s členom 15(1), prvi stavek, točka 1, prvi stavek, Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) lahko podjetnik zakonsko dolgovani davek za dobavo blaga in druge storitve, ki jih zanj opravi drug podjetnik v okviru njegove dejavnosti (vstopne transakcije), odbije kot vstopni davek.

12 Člen 15(1), prvi stavek, točka 1, drugi stavek, UStG določa, da je pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka DDV to, da ima podjetnik račun, ki je bil izdan v skladu s členoma 14 in 14a UStG. Tak račun mora zlasti vsebovati vse podatke, naštetе v členu 14(4), točke od 1 do 9, UStG.

13 V skladu z ustaljeno sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) se vstopni davek lahko odbije šele v davčnem obdobju, v katerem so bili izpolnjeni vsi materialnopravni pogoji za uveljavljanje te pravice v smislu člena 15(1), točka 1, prvi stavek, UStG.

14 Člen 31(5) Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uredba o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, UStDV) na splošno določa, da se lahko račun popravi, če ne vsebuje vseh podatkov v skladu s členom 14(4) ali 14a UStG ali če podatki na računu niso pravilni. Za to zadostuje, da se z dokumentom, ki se posebej in jasno nanaša na račun, predloži samo manjkajoče ali nepravilne podatke. Za ta popravek veljajo enake zahteve glede oblike in vsebine, kot so določene v členu 14 UStG.

15 V posebnih primerih, v katerih je bil DDV nepravilno ali neupravičeno izkazan, člen 14c(1) in (2) UStG določa, da je treba smiselno uporabiti člen 17(1) UStG. V skladu s to določbo popravek računov ne uinkuje za nazaj, temveč v obdobju, v katerem se prejemniku storitve pošlje popravljen račun oziroma se izpolni zahteva za popravek zaradi odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

16 Če se odbitek vstopnega DDV zaradi pomanjkljivih ali nepravilnih sestavin računa ne prizna, je v skladu z nemškim pravom mogoče s popravkom računa pridobiti pravico do odbitka v trenutku, ko je popravek izveden. V takem primeru, če davčni prihodki na podlagi DDV ostanejo enaki, so posledica uporabe zamudnih obresti v skladu s členom 233a Abgabenordnung (splošni davčni zakonik) dodatna finančna bremena.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Družba Senatex ima trgovino na debelo s tekstilom. Za leta od 2008 do 2011 je v vsaki od davčnih napovedi navedla odbitek plačnega vstopnega DDV iz naslova obračunov provizij svojim trgovskim zastopnikom in iz naslova računov oglasnega oblikovalca.

18 Davčna uprava je 21. januarja 2013 sklenila, da bo med 11. februarjem in 17. majem 2013 izvedla inšpekcijski nadzor, da bi preverila utemeljenost davčnih napovedi družbe Senatex za obdobje od 2008 do 2011. V okviru inšpekcijskega nadzora je davčna uprava ugotovila, da odbitek plačnega vstopnega DDV iz obračunov provizij, ki jih je družba Senatex izdala svojim trgovskim zastopnikom, ni bil mogoč, saj dobropisi niso pravi računi v smislu člena 15(1) UStG v povezavi z njegovim členom 14(4). Ta davčna uprava meni, da ti dokumenti niti v obračunu provizije niti v prilogah niso vsebovali navedbe davčne številke oziroma identifikacijske številke za DDV njihovega naslovnika. Poleg tega v teh obračunih ni bilo nobenega sklica na kak drug dokument, iz katerega bi bilo mogoče razbrati te navedbe. Davčna uprava je iz istih razlogov ugotovila, da odbitek na podlagi teh računov, ki jih je izstavil oglasni oblikovalec, prav tako ni bil dovoljen.

19 Družba Senatex je obračune provizij za leta od 2009 do 2011 za svoje trgovske zastopnike še med samim inšpekcijskim nadzorom 2. maja 2013 popravila tako, da je na te dokumente dodala zadevno davčno številko oziroma identifikacijsko številko za DDV vsakega trgovskega zastopnika. Prav tako so bili z istim datumom ustrezno popravljeni računi oglasnega oblikovalca za leta od 2009 do 2011, torej še med inšpekcijskim nadzorom.

20 Ne glede na to je davčna uprava 2. julija 2013 izdala spremenjene odmerne odločbe za leta od 2008 do 2011, s katerimi je na podlagi ugotovitev inšpekcijskega nadzora zmanjšala zneske, za katere je družba Senatex imela pravico do odbitka, ker pogoji za ta odbitek za ta leta niso bili izpolnjeni, temveč so bili izpolnjeni samo v času popravka računov, namreč leta 2013.

21 Družba Senatex je z dopisom z dne 19. julija 2013 zoper te spremenjene odločbe vložila ugovor. V postopku z ugovorom se je izkazalo, da družba Senatex ni popravila obračunov provizij, izdanih za leto 2008 in na katere se nanaša odmerna odločba. Tako je družba Senatex šele 11. februarja 2014 za leto 2008 popravila obračune provizij za trgovske zastopnike in račune oglasnega oblikovalca, tako da jih je dopolnila z navedbo njihove davčne številke ali identifikacijske številke za DDV.

22 Davčna uprava je z odločbo z dne 3. marca 2014 zavrnila ugovor družbe Senatex in vztrajala pri svojem stališču, da ker so bili pogoji za odbitek plačnega vstopnega DDV izpolnjeni šele ob popravku teh računov, namreč v letih 2013 in 2014, popravek računa ne more učinkovati retroaktivno za čas, ko je bila opravljena storitev, ki je predmet tega dokumenta.

23 Družba Senatex je 5. marca 2014 pri predložitvenem sodišču, Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnja Saška), vložila tožbo zoper to odločbo. Družba Senatex poudarja, da imajo popravki, ki jih je izvedla, učinek za nazaj, ker so bili izvedeni pred zadnjo upravno odločbo, tj. odločbo davčne uprave z dne 3. marca 2014, s katero je bil zavržen njen ugovor. Družba Senatex zato predložitvenemu sodišču s tožbo predlaga, naj odpravi spremenjene odmerne odločbe, ki jih je izdala davčna uprava za leta od 2008 do 2011.

24 V teh okoliščinah je Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnja Saška) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je *ex nunc* učinek prvič izdanega računa, ki ga je Sodišče ugotovilo v sodbi [z dne 29. aprila 2004,] Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), za tu obravnavani primer

dopolnitve pomanjkljivega računa relativiziran s sodbami Sodišča v sodbah [z dne 15. julija 2010,] Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) in [z dne 8. maja 2013,] Petroma Transport in drugi [(C-271/12, EU:C:2013:297)] v tem smislu, ker je Sodišče v takem primeru v končni fazi hotelo dopustiti retroaktivni učinek?

2. Katere minimalne zahteve je treba določiti za račun, ki ga je mogoče popraviti in katerega popravek ima retroaktivni učinek? Ali mora prvotni račun že vsebovati davčno številko oziroma identifikacijsko številko za DDV ali pa jo je mogoče dodati pozneje, vendar s posledico, da se ohrani odbitek vstopnega davka iz prvotnega računa?

3. Ali je popravek računa še pravočasen, če se izvede šele v okviru postopka na podlagi ugovora zoper odločbo (spremenjena odmerna odločba) davčnega organa?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

25 S prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, kot so tisti iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerih popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. 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 izdan, temveč na leto, v katerem je bil popravljen.

26 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-718/13, EU:C:2014:69, točka 23 in navedena sodna praksa).

27 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV (sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 27 in navedena sodna praksa).

28 V skladu s členom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Vsebinski pogoji, ki se zahtevajo za nastanek te pravice, so naštet v členu 168(a) te direktive. Tako mora po eni strani zadevna stranka za to, da bi bila lahko upravičena do te pravice, biti davčni zavezanec v smislu navedene direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 28 in navedena sodna praksa).

29 Glede formalnih pogojev za pravico do odbitka iz ?lena 178(a) Direktive 2006/112 izhaja, da je uresni?evanje te pravice pogojeno s tem, da ima dav?ni zavezanec ra?un, izdan v skladu s ?lenom 226 te direktive (glej v tem smislu sodbe z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, to?ka 41, in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, to?ka 29). V skladu s ?lenom 226, to?ka 3, te direktive mora ra?un izkazovati zlasti identifikacijsko številko za DDV, pod katero je dav?ni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve.

30 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odlo?be razvidno, da identifikacijska številka DDV, ki jo dolo?a ?len 226, to?ka 3, Direktive 2006/112, prvotno ni bila navedena na zadevnih ra?unih in obra?unih iz postopka v glavni stvari, ker je družba Senatex to številko dopolnila ve? let po datumu izdaje teh dokumentov. Ni sporno, da so ti ra?uni in obra?uni vsebovali druge obvezne informacije, dolo?ene v tem ?lenu.

31 Predložitveno sodiš?e sprašuje ali Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalnemu predpisu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerega se lahko pravico do odbitka DDV v teh okoliš?inah, uveljavlja le za leto, v katerem je bil prvotni ra?un popravljen, ne pa za leto, v katerem je bil ta ra?un izdan.

32 Najprej je treba spomniti, da Direktiva 2006/112 dolo?a možnost popravka ra?una, na katerem niso bile navedene dolo?ene obvezne navedbe. To izhaja iz ?lena 219 te direktive, ki dolo?a, da se „[e]nako kot ra?un [...] obravnava vsak dokument ali sporo?ilo, ki spreminja prvotni ra?un in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša“.

33 Ni sporno, da so bili zadevni ra?uni iz postopka v glavni stvari ustrezno popravljeni.

34 Dalje, res je, da je Sodiš?e v to?ki 43 sodbe z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), kot tudi v to?ki 34 sodbe z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297) potrdilo, da Direktiva 2006/112 ne nasprotuje popravku nepravilnih ra?unov. Vendar pa, kot je navedel generalni pravobranilec v to?kah 36 in 37 svojih sklepnih predlogov, Sodiš?e v teh sodbah ni odgovorilo na vprašanje, kakšni so ?asovni u?inki takšnega popravka na obstoj pravice do odbitka DDV.

35 V zvezi s tem je treba spomniti, da ?len 179, prvi odstavek, Direktive 2006/112 dolo?a, da se opravi odbitek na splošno tako, da se od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, „za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178“. Iz tega izhaja, da je treba pravico do odbitka DDV na?eloma uresni?evati v dav?nem obdobju, v katerem, prvi?, je ta pravica nastala, in drugi?, ima dav?ni zavezanec ra?un (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, to?ka 34).

36 Po mnenju nemške vlade je ob popravku ra?una z dodatkom identifikacijske številke DDV, ki je manjkala v prvotno izdanem ra?unu, zahteva, da ra?un vsebuje navedbo identifikacijske številke DDV izpolnjena šele v ?asu tega popravka, tako da je na podlagi ?lenov 178 in 179 Direktive 2006/112 pravico do odbitka DDV mogo?e uresni?evati šele v ?asu popravka.

37 V zvezi s tem je treba spomniti, prvi?, da je Sodiš?e že ve?krat presodilo, da je pravica do odbitka DDV, ki je dolo?ena v ?lenu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del mehanizma DDV in je na?eloma ni mogo?e omejiti ter se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, to?ka 24 in navedena sodna praksa). Namen tako vzpostavljenega sistema odbitkov, kot je bilo navedeno v to?ki 27 te sodbe, je namre? podjetniku v celoti olajšati breme

dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Vendar nacionalni predpis, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki uporabi zamudne obresti na zneske DDV, za katere meni, da so dolgovani pred popravkom prvotno izdanega računa, nalaga davčno breme, ki izhaja iz DDV, na gospodarske dejavnosti, katerim skupni sistem DDV kljub temu zagotavlja nevtralnost tega davka.

38 Drugi?, Sodišče je že razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (glej v tem smislu sodbi z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42 in navedena sodna praksa; in z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43). Kot je bilo navedeno v točki 29 te sodbe, posedovanje računa, ki vsebuje navedbe, določene v členu 226 Direktive 2006/112, pomeni formalni pogoj, ne pa vsebinski pogoj pravice do odbitka DDV.

39 Tretji?, Sodišče je v točki 38 sodbe z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) sicer presodilo, da je treba pravico do odbitka uveljaviti v davnem obdobju, v katerem je bila opravljena dobava blaga oziroma storitev in v katerem ima davčni zavezanec račun, vendar je treba navesti, da se je zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba, nanašala na podjetje, ki ni imelo računa v času, ko je uresničilo pravico do odbitka in Sodišče torej ni presodilo glede časovnih ušinkov popravka prvotno izdanega računa. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 39 svojih sklepnih predlogov, se ta zadeva razlikuje od zadeve v glavni stvari, ker je družba Senatex v času uveljavljanja svoje pravice do odbitka DDV imela račune in je plačala vstopni DDV.

40 Četrty?, nemška vlada je na obravnavi sama priznala, da v določenih okoliščinah poznejši popravek računa, na primer za popravek napake v identifikacijski številki DDV, ki je na njem, ne vpliva na to, da bi se pravico do odbitka lahko uveljavljalo za leto, v katerem je bil račun izdan. Nasprotno, ta vlada ni navedla prepričljivih razlogov, da bi se lahko razlikovalo te okoliščine od tistih iz postopka v glavni stvari.

41 Nazadnje, opozoriti je treba, da so države članice pristojne za to, da določijo sankcije v primeru nespoštovanja formalnih pogojev v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV. Na podlagi člena 273 Direktive 2006/112 lahko države članice sprejmejo ukrepe za zagotovitev pravilne odmere in pobiranja davka ter preprečevanje davčnih utaj, če ne presežejo tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne ogrozijo nevtralnosti DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62).

42 Nemška vlada je na obravnavi navedla, da je odlog pravice do odbitka na leto, v katerem je račun popravljen, nadomestilo za sankcijo. Vendar je za kaznovanje nespoštovanja formalnih zahtev mogoče predvideti druge sankcije, kot pa zavrnitev pravice do odbitka davka iz naslova leta izdaje računa, kot je naložitev globe ali denarne kazni, ki je sorazmerna teži kršitve (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 63). Poleg tega se v skladu z zadevnimi nacionalnimi predpisi prenos te pravice, ki vključuje uporabo zamudnih obresti, vsekakor izvede brez upoštevanja okoliščin, ki so potrebne za popravek prvotno izdanega računa, kar presega tisto, kar je nujno za doseg ciljev, navedenih v prejšnji točki te sodbe.

43 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnemu predpisu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerega popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. 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, temvež na leto, v katerem je bil popravljen.

Tretje vprašanje

44 S tretjim vprašanjem se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje predpisom ali nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV, če je bil popravek računa opravljen po sprejetju odločbe o zavrnitvi odbitka DDV s strani davčnega organa.

45 Namen tega vprašanja je ugotoviti, ali davčni organi lahko štejejo, da je bil popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za DDV, izveden prepozno, če je bil izveden po tem, ko so ti organi sprejeli odločitev o zavrnitvi odbitka DDV.

46 Iz stališč nemške vlade in družbe Senatex jasno izhaja, da je davčna uprava v zadevi v glavni stvari izrazila namero o priznanju popravljenih računov, ki jih je predložila družba Senatex, in da zato ne meni, da so bili popravki s strani družbe Senatex izvedeni prepozno.

47 V teh okoliščinah na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člene 167, 178(a), 179 in 226, točka 3, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnemu predpisu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katerega popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, nima učinka za nazaj, zaradi česar se pravica do odbitka tega davka, ki se uveljavlja na podlagi popravljenega računa, ne nanaša na leto, v katerem je bil ta račun prvotno izdan, temvež na leto, v katerem je bil popravljen.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.