

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 19. oktobra 2017(1)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Pogoji za izvajanje – Člen 273 – Nacionalni ukrepi – Boj proti davčni utaji in izogibanju davkom – Račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki ga je davčna uprava razglasila za ‚nedejavnega‘ – Nevarnost utaje – Zavrnitev pravice do odbitka – Sorazmernost – Neupoštevanje dokazov o neobstoju davčne utaje ali davčne izgube – Časovna omejitev učinkov prihodnje sodbe – Neobstoj“

V zadevi C-101/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija) z odločbo z dne 21. januarja 2016, ki je na Sodišču prispela 19. februarja 2016, v postopku

SC Paper Consult SRL

proti

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ileși, predsednik senata, A. Rosas (poročevalec), sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarașinas, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. januarja 2017,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za SC Paper Consult SRL A. Bora, odvetnik,
- za romunsko vlado R. H. Radu, M. Bejenar in E. Gane, agenti,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in G. D. Balan, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 31. maja 2017

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 2006/112).

2 Vložen je bil v okviru spora med družbo SC Paper Consult SRL (v nadaljevanju: družba Paper Consult) na eni strani ter Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalni direktorat za javne finance v Cluj-Napoci, Romunija) in Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (uprava za javne finance okrožja Bistrița-Năsăud, Romunija) na drugi, v katerem družba Paper Consult izpodbija upravno odločbo, s katero ji je bila zavrnjena pravica do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), plačnega za storitve, ki jih je zanjo opravila družba SC Rom Packaging SPRL (v nadaljevanju: družba Rom Packaging), ker je zadnjenavedena družba na dan sklenitve pogodbe veljala za „nedejavnega“ davčnega zavezanca.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 V uvodni izjavi 59 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Države članice morajo imeti možnost, da z določenimi omejitvami in pod določenimi pogoji sprejmejo ali še naprej uporabljajo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, zaradi poenostavitve obračunavanja davka ali zaradi preprečevanja nekaterih oblik davčnih utaj ali izogibanja davkom.“

4 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ki spada pod njen naslov 1, naslovljen „Predmet in področje uporabe“, določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

5 Člen 168 navedene direktive, ki je uvrščen pod njen naslov X, naslovljen „Odbitki“, 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(a) Direktive 2006/112 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.“

7 Člen 214(1)(a) te direktive določa:

„1. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

(a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199“.

8 Člen 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 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.“

Uredba (EU) št. 904/2010

9 Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1) je prenovljena različica Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 392). Med drugim razširja vsebino elektronske baze podatkov sistema izmenjave informacij o DDV (*VAT Information Exchange System*, v nadaljevanju: VIES).

10 V uvodni izjavi 16 te uredbe je navedeno:

„Potrditev veljavnosti identifikacijskih števil za DDV po spletu je orodje, ki ga gospodarski subjekti vse pogosteje uporabljajo. Zato bi moral sistem za potrditev veljavnosti identifikacijskih števil za DDV subjektom omogočiti avtomatično potrditev ustreznih informacij.“

11 Člen 17(1)(c) Uredbe št. 904/2010 določa, da države članice v VIES hranijo tudi podatke o identifikacijskih številkah za DDV, ki so jih izdale in so postale neveljavne.

12 V skladu s členom 23 te uredbe lahko davčna uprava zlasti predpostavlja, da je oseba prenehala opravljati gospodarsko dejavnost, če ni predložila obračuna DDV in rekapitulacijskih poročil za posamezno leto po preteku roka za predložitev prvega obračuna ali poročila, čeprav bi to morala storiti, ali, zlasti, če je podala lažne podatke ali ni sporočila sprememb svojih podatkov.

13 V skladu s členom 62, tretji odstavek, Uredbe št. 904/2010 se člen 17 še ni uporabljal v času nastanka dejstev iz zadeve v glavni stvari.

Romunsko pravo

14 V času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je člen 78a(1) ordonană Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (uredba vlade št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, ki je bila ponovno objavljena s poznejšimi spremembami in dopolnitvami) določal:

„Register nedejavnih/ponovno dejavnih zavezancev:

Zavezanci, ki so pravne osebe ali kateri koli drugi subjekt brez statusa pravne osebe, se razglasijo

za nedejavne in se zanje uporabljajo določbe člena 11(1a) in (1b) zakona št. 571 iz leta 2003 o davčnem zakoniku, kakor je bil pozneje spremenjen in dopolnjen (v nadaljevanju: davčni zakonik), če izpolnjujejo enega od teh pogojev:

- (a) za posamezno koledarsko polletje niso vložili nobene od napovedi, določenih z zakonom;
- (b) z napovedjo, v kateri navedejo identifikacijske podatke registriranega sedeža, na podlagi katerih davčni organ ne more ugotoviti tega sedeža, se izognejo davčnemu nadzoru;
- (c) davčni organi so ugotovili, da niso dejavni na registriranem sedežu ali prijavljenem davčnem domicilu.“

15 Člen 11(1a) davčnega zakonika določa:

„Za davčne zavezance s sedežem v Romuniji, ki so bili razglašeni za nedejavne v skladu s členom 78 [uredbe št. 92/2003] in opravljajo gospodarsko dejavnost v obdobju nedejavnosti, veljajo obveznosti v zvezi s plačilom davkov in dajatev, določenih s tem zakonom, vendar v tem obdobju nimajo pravice do odbitka stroškov in [DDV], povezanih z izvedenimi nakupi.“

16 Člen 11(1b) davčnega zakonika določa:

„Upravičenci, ki so kupili blago in/ali storitve od davčnih zavezancev s sedežem v Romuniji po vpisu teh zavezancev kot nedejavnih v register nedejavnih/ponovno dejavnih zavezancev v skladu s členom 78 [uredbe št. 92/2003], nimajo pravice do odbitka stroškov in [DDV] v zvezi z zadevnimi nakupi, razen če gre za nakupe blaga, opravljene v okviru izvršilnega postopka, in/ali za nakupe blaga/storitev, ki jih je opravil davčni zavezanec, v zvezi s katerim je bil uveden stečajni postopek v skladu z zakonom št. 85/2006 o postopkih zaradi insolventnosti, kakor je bil spremenjen in dopolnjen.“

17 Člen 21(4)(r) davčnega zakonika določa:

„Ni mogoče odbiti teh stroškov: [...]

(r) knjiženih stroškov, temelječih na dokazilu, ki ga je predložil nedejaven zavezanec, čigar potrdilo o davčni registraciji je bilo začasno odvzeto s sklepom predsednika nacionalne agencije za davčno upravo“

18 Člen 3 ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală („ANAF“) nr. 819/2008 (sklep predsednika nacionalne agencije za davčno upravo (ANAF) št. 819/2008) določa:

„1. Zavezanci se razglasijo za nedejavne z začetkom veljavnosti sklepa predsednika [ANAF] o odobritvi seznama zavezancev, razglašanih za nedejavne.

2. Seznam zavezancev, razglašanih za nedejavne, se izobesi na sedežu [ANAF] in objavi na internetni strani te agencije v oddelku ‚Javne informacije – Informacije o gospodarskih subjektih‘.

3. Sklep predsednika [ANAF] o odobritvi seznama zavezancev, razglašanih za nedejavne, začne v skladu s členom 44(3) [uredbe št. 92/2003] veljati petnajst dni po objavi.“

19 V prilogi št. 1 k odločbi predsednika ANAF št. 3347/2011 o podrobnejši določitvi obveznosti oddaje davčnih obračunov iz člena 78a(1)(a) uredbe št. 92/2003 so našteje te obveznosti oddaje obračunov:

- „– 100 ‚Obra?un obveznosti pla?ila v dr?javni prora?un‘;
- 112 ‚Obra?un obveznosti pla?ila prispevkov za socialno varnost in dohodnine ter imenski seznam zavarovanih oseb‘;
- 101 ‚Obra?un davka od dohodkov pravnih oseb‘;
- 300 ‚Obra?un [DDV]‘;
- 301 ‚Posebni obra?un [DDV]‘;
- 390 VIES ‚Zbirno poro?ilo za dobave/pridobitve blaga znotraj Skupnosti‘;
- 394 ‚Informativni obra?un za dobave/storitve in nabave, izvedene na nacionalnem ozemlju‘.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

20 Dav?ni organi so z odlo?bo z dne 11. maja 2012 ugotovili, da je družba Rom Packaging s sede?em v Bukare?ti (Romunija) družbi Paper Consult s sede?em v kraju Bistri?a?N?s?ud (Romunija) na podlagi pogodbe o opravljanju storitev z dne 3. januarja 2011 opravila storitve v vrednosti 190.340 romunskih levov (RON) (približno 44.560 EUR) brez DDV.

21 Ker je bila družba Rom Packaging od 7. oktobra 2010 razglašena za nedejavno in zaradi neoddaje dav?nih obra?unov, dolo?enih z zakonom, od 1. novembra 2010 izbrisana s seznama zavezancev za DDV, in ob upoštevanju ?lena 11(1b) dav?nega zakonika so dav?ni organi ugotovili, da družba Paper Consult ni bila upravi?ena odbiti zneska 45.680 RON (približno 10.694 EUR), to je zneska, ki ga je pla?ala iz naslova DDV za storitve, ki jih je opravila družba Rom Packaging.

22 Pritožba, ki jo je družba Paper Consult vložila zoper odlo?bo organa za dav?ni nadzor, je bila z odlo?bo regionalnega generalnega direktorata za javne finance v Cluj?Napoci z dne 17. julija 2014 zavrnjena kot neutemeljena. Tožba v dav?nem sporu, ki jo je družba Paper Consult vložila zoper to odlo?bo, pa je bila zavrnjena s civilno sodbo Tribunalul Bistri?a?N?s?ud (prvostopenjsko sodiš?e v kraju Bistri?a?N?s?ud, Romunija) z dne 8. julija 2015.

23 Družba Paper Consult je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodiš?e v Cluju, Romunija). Ni izpodbijala dejanskega stanja, ki so ga ugotovili dav?ni organi in Tribunalul Bistri?a?N?s?ud (prvostopenjsko sodiš?e v kraju Bistri?a-N?s?ud). Zatrjevala pa je, da ji odlo?ba predsednika ANAF z dne 21. septembra 2010, s katero je bila družba Rom Packaging razglašena za nedejavno, ni bil vro?ena, temve? naj bi bila samo objavljena na sedežu ANAF in na njeni internetni strani. Družba Paper Consult je trdila, da v teh okoliš?inah ta odlo?ba proti njej ne u?inkuje in je ni mogo?e šteti za podlago za zavrnitev njene pravice do odbitka DDV, ker je tak ukrep v nasprotju s pravom Unije.

24 Družba Paper Consult trdi, da je za pravico do odbitka DDV dovolj izpolnjevati pogoje iz ?lena 178 Direktive 2006/112.

25 Vendar predložitveno sodišče navaja, da je v skladu s sodno prakso Sodišča boj proti davčnemu izogibanju, utajam in zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja, če so ukrepi, sprejeti v ta namen, sorazmerni. Po mnenju tega sodišča za zavezanca ni preveliko breme, da na internetni strani ANAF opravijo vsaj osnovno preverjanje oseb, s katerimi nameravajo skleniti pogodbo, da bi preverili, ali so bile razglašene za „nedejavne zavezanca“. Vendar navedeno sodišče ugotavlja, da ni sodne prakse Sodišča v zvezi s takim položajem.

26 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV z obrazložitvijo, da je davčna uprava zavezanca, ki je plačal vstopni davek in izdal račun, na katerem so navedeni stroški in DDV, razglasila za nedejavnega?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali pod pogoji, opisanimi v prvem vprašanju, Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere za zavrnitev pravice do odbitka DDV zadostujeta izobešenje seznama zavezancev, razglašeni za nedejavne, v prostorih ANAF in objava tega seznama na njeni internetni strani v oddelku „Javne informacije – Informacije o gospodarskih subjektih“?

Dopustnost

27 Romunska vlada izpodbija dopustnost vprašanj za predhodno odločanje in trdi, da predložitveno sodišče ni pojasnilo razlogov, iz katerih meni, da je odgovor na njegovi vprašanji potreben za rešitev spora, o katerem odloča, saj se trditve družbe Paper Consult nanašajo izključno na to, da razglasitev nedejavnosti ne ukinje proti njej, ampak na same ukinke nedejavnosti, kot izhajajo iz nacionalne ureditve.

28 Opozoriti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče na celoma dolžno odločiti, če se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije (sodbi z dne 15. januarja 2013, Križan in drugi, C-416/10, EU:C:2013:8, točka 53, in z dne 21. decembra 2016, Vervloet in drugi, C-76/15, EU:C:2016:975, točka 56).

29 Iz tega je razvidno, da za vprašanja, ki se nanašajo na pravo Unije, velja domneva potrebnosti in upoštevnosti. Sodišče lahko odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, zavrne, samo 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 pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodbi z dne 15. januarja 2013, Križan in drugi, C-416/10, EU:C:2013:8, točka 54, in z dne 21. decembra 2016, Vervloet in drugi, C-76/15, EU:C:2016:975, točka 57).

30 V obravnavanem primeru je predložitveno sodišče v sklepu navedlo, da je družba Paper Consult poleg pritožbenega razloga, ki se nanaša na to, da sklep predsednika ANAF proti njej ne uinkuje, navedla tudi pritožbeni razlog, ki se nanaša na spoštovanje pogojev za pravico do odbitka DDV. Predložitveno sodišče je zato štel, da je treba Sodišču zastaviti vprašnji glede razlage Direktive 2006/112.

31 Zato ni oitno, da razlaga prava Unije, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, nima nobene zveze s predmetom spora o glavni stvari ali da je hipotetično.

32 Zato je treba vprašnji, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, šteti za dopustni.

Utemeljenost

33 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je davnemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka DDV, ker je davni organ države lanice subjekt, ki je zanj na podlagi rauna, na katerem so loeno navedeni stroški in DDV, opravil storitve, razglasil za nedejavnega, pri emer je bila ta razglasitev nedejavnosti javna in na internetu dostopna vsem davnim zavezancem v tej državi.

34 Ti vprašnji se v bistvu nanašata na pretehtanje med pravico do odbitka, ki je bistveni element mehanizma DDV, in bojem proti davni utaji, ki je cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja.

35 V zvezi s pravico do odbitka je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plaati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plaali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno naelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (glej zlasti sodbi z dne 25. oktobra 2001, Komisija/Italija, C78/00, EU:C:2001:579, toka 28, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C80/11 in C142/11, EU:C:2012:373, toka 37).

36 Kot je Sodišče vekrat poudarilo, je pravica do odbitka, določena v lenu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in naeloma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C110/98 do C147/98, EU:C:2000:145, toka 43, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C80/11 in C142/11, EU:C:2012:373, toka 38).

37 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plaanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, e so navedene dejavnosti naeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C110/98 do C147/98, EU:C:2000:145, toka 44, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C80/11 in C142/11, EU:C:2012:373, toka 39).

38 Pravica do odbitka DDV je vseeno odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev.

39 Kar zadeva vsebinske zahteve ali pogoje, je iz lene 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da mora zadevni subjekt po eni strani za to, da bi bil lahko upravien do te pravice, biti davni zavezanec v smislu te direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davni zavezanec (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 6. septembra 2012,

Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 26, in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 28 in navedena sodna praksa).

40 Kar zadeva pravila za uveljavljanje pravice do odbitka, ki so primerljiva s formalnimi zahtevami ali pogoji, ?len 178(a) Direktive 2006/112 dolo?a, da mora dav?ni zavezanec imeti ra?un, izdan v skladu s ?leni od 220 do 236 in ?leni od 238 do 240 te direktive.

41 V skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno na?elo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek tega vstopnega davka, ?e so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi ?e nekaterih formalnih zahtev dav?ni zavezanci niso izpolnili (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, to?ka 62 in navedena sodna praksa, in z dne 28. julija 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 45).

42 Vendar je lahko druga?e, ?e zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogo?e predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, to?ka 71 in navedena sodna praksa, in z dne 28. julija 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 46). Vendar kot izhaja iz spisa in kot je generalni pravobranilec navedel v to?kah od 40 do 43 sklepnih predlogov, v zadevi iz postopka v glavni stvari ni tako.

43 Prav tako iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je pravico do odbitka mogo?e zavrniti, ?e se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba. Boj proti dav?nim goljufijam, dav?nemu izogibanju in morebitnim zlorabam je namre? cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja, posamezniki pa se ne morejo sklicevati na dolo?be prava Unije za namen goljufije ali zlorabe (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ki 42 in 43 ter navedena sodna praksa).

44 Kar zadeva nacionalno ureditev iz postopka v glavni stvari, je iz elementov, ki so bili predloženi Sodiš?u, razvidno, da je njen namen boj proti utajam DDV s tem, da se z zavrnitvijo pravice do odbitka sankcionira ravnanje, ki lahko prispeva h kasnejšemu odkritju takih utaj ali vsaj nepla?ila DDV od zavezancev, ki ne vložijo dav?nih obra?unov, dolo?enih z zakonom, se izognejo dav?nemu nadzoru z navedbo identifikacijskih podatkov o registriranem sedežu, na podlagi katerih dav?ni organ ne more ugotoviti tega sedeža, ali za katere so dav?ni organi ugotovili, da ne opravljajo dejavnosti na registriranem sedežu ali prijavljenem dav?nem domicilu.

45 Evropska komisija je v svojem stališ?u, v katerem se sklicuje na podatke iz sporo?ila za javnost, ki ga je objavila 4. septembra 2015, poudarila, da je utaja DDV posebej pomembna v Romuniji, saj je leta 2013 razlika med pri?akovanimi prihodki iz DDV in dejansko pobranim DDV znašala 41,1 %.

46 V tem smislu je tudi romunska vlada na obravnavi poudarila, da je romunski zakonodajalec mehanizem prepre?evanja dav?nih utaj z razglasitvijo nedejavnosti takih zavezancev, katerih finan?no ravnanje prepre?uje odkrivanje nepravilnosti pri pobiranju DDV in pomeni indic za dav?no utajo, sprejel zaradi težav, s katerimi so se organi soo?ali v boju proti utajam DDV. Poleg tega naj bi se nepla?ilo DDV preneslo na prodajno ceno blaga in storitev in bi prodajalcu zagotovilo konkuren?no prednost, zaradi katere bi narasel obseg prodaje, zato naj naložitev denarnih kazni ne bi zadostovala za boj proti utaji DDV.

47 Ni dvoma, da sledenje takemu cilju pomeni izvrševanje obveznosti držav ?lanic, ki izhaja iz ?lena 4(3) PEU in ?lena 325 PDEU ter ?lena 2, ?lena 250(1) in ?lena 273 Direktive 2006/112, da sprejmejo vse zakonodajne in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je DDV, dolgovan na njihovem ozemlju, pobran v celoti, in boj proti goljufijam (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, to?ka 41 in navedena sodna praksa). Poleg tega

obstaja neposredna zveza med pobiranjem prihodkov od DDV ob spoštovanju prava Unije, ki se uporabi, in dajanjem ustreznih virov iz naslova DDV na voljo proračunu Unije, saj lahko vsaka vrzel pri pobiranju prvih povzroči zmanjšanje drugih (glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 26).

48 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo države članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek (glej sodbo z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 26 in navedena sodna praksa).

49 V skladu s členom 273, prvi pododstavek, Direktive 2006/112 lahko države članice določijo še druge obveznosti, kot te, ki so določene s to direktivo, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj.

50 Vendar ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfriša in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 52, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 57).

51 Sodišče je večkrat razsodilo, da organ zavezancu ne more naložiti opravljanja zapletenih in daljnosežnih preverjanj glede njegovega dobavitelja ter s tem nanj dejansko prenesti svoje naloge nadzora (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 65, in z dne 31. januarja 2013, Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 50).

52 Vendar pa ni v nasprotju s pravom Unije od subjekta zahtevati, da ravna razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točki 65 in 68, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 54).

53 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari na zavezanca ne prenaša naloge nadzora organa, ampak ga obvesti o rezultatu upravne preiskave, iz katere izhaja, da pristojni organ več ne nadzira zavezanca, ki je bil razglašen za nedejavnega, bodisi ker ta zavezanec ni več vložil davčnih obračunov, določenih z zakonom, bodisi ker je navedel identifikacijske podatke o registriranem sedežu, na podlagi katerih zadevni davčni organ ne more ugotoviti tega sedeža, bodisi ker dejavnosti ne opravlja na registriranem sedežu ali prijavljenem davčnem domicilu.

54 Edina obveznost, naložena davčnemu zavezancu, je namreč ta, da preveri seznam zavezancev, razglašanih za nedejavne, ki je izobešen na sedežu ANAF in objavljen na internetni strani te agencije, pri čemer se ta preveritev enostavno opravi.

55 Tako je očitno, da nacionalna zakonodaja z naložitvijo davčnemu zavezancu, da to preveri, sledi cilju, ki je legitimen in ga pravo Unije celo nalaga, in sicer zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja utaj, ter da je mogoče od gospodarskega subjekta razumno zahtevati takšno preveritev. Preveriti pa je treba, ali ta zakonodaja ne presega tistega, kar je nujno potrebno za doseg cilja, ki se mu sledi.

56 Čeprav se lahko nevrožitev davčnih obračunov, določenih z zakonom, šteje za indic za utajo, ne dokazuje neovrgljivo obstoja utaje DDV. Poleg tega iz elementov, ki so bili predloženi Sodišču – ob upoštevanju preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče – izhaja, da bi

sankcija iz ?lena 11(1b) dav?nega zakonika ostala v veljavi, tudi ?e bi zavezanec odpravil pomanjkljivosti in dosegel izbris s seznama zavezancev, ki so zavedeni kot nedejavni, tako da kupec blaga ali storitve ne bi mogel ponovno pridobiti pravice do odbitka DDV. ?len 11(1a) dav?nega zakonika pa dolo?a, da lahko „reaktiviran“ zavezanec po „reaktivaciji“ izterja DDV, katerega odbitek je bil zavrnen v obdobju nedejavnosti.

57 Romunska vlada je v zvezi s tem navedla, da je bil zakon spremenjen in da so od 1. januarja 2017 v primeru reaktivacije zavezanca, ki je bil razglašen za nedejavnega, dav?ni u?inki razglasitve za nedejavnega razveljavljeni tako za zadevnega zavezanca kot za njegove poslovne partnerje, ki ponovno pridobijo pravico do odbitka DDV v zvezi s transakcijami, sklenjenimi v obdobju nedejavnosti.

58 Po navedbah družbe Paper Consult je družba Rom Packaging državni zakladnici pla?ala DDV, ki ga je prejela na podlagi pogodbe, sklenjene z družbo Paper Consult. Romunska vlada je v odgovoru na vprašanje Sodiš?a potrdila, da so bili zneski, ki so ustrezali DDV, ki ga je dolgovala družba Rom Packaging, dejansko pla?ani, vendar ni bilo mogo?e preveriti, ali so se ti zneski nanašali na transakcije, sklenjene med družbama, ker družba Rom Packaging ni predložila obra?unov DDV.

59 Ob upoštevanju, da mora to preveriti predložitveno sodiš?e, ostaja dejstvo, da ?len 11(1b) dav?nega zakonika v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, ne dolo?a ureditve v korist zavezanca, ki je pozneje v prodajni verigi, kljub dokazilu, da je zavezanec, ki je prej v prodajni verigi, pla?al DDV, ker je nepriznanje pravice do odbitka dokon?no.

60 Vendar to, da dav?ni zavezanci ne morejo dokazati, da transakcije, sklenjene s subjektom, razglašenim za nedejavnega, izpolnjujejo pogoje iz Direktive 2006/112 in zlasti, da je ta subjekt državni zakladnici pla?al DDV, presega to, kar je potrebno za doseganje legitimnega cilja, ki mu sledi ta direktiva.

61 Zato je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero je dav?nemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka DDV, ker je dav?ni organ države ?lanice subjekt, ki je zanj na podlagi ra?una, na katerem so lo?eno navedeni stroški in DDV, opravil storitve, razglasil za nedejavnega, pri ?emer je bila ta razglasitev nedejavnosti javna in na internetu dostopna vsem dav?nim zavezancem v tej državi, ?e je ta zavrnitev pravice do odbitka sistemati?na in dokon?na ter ne omogo?a predložitve dokaza o neobstoju dav?ne utaje ali izgube dav?nih prihodkov.

Zahteva za ?asovno omejitev u?inkov sodbe Sodiš?a

62 Romunska vlada je Sodiš?u predlagala, naj, ?e bi štel, da pravo Unije nasprotuje zakonu, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ?asovno omeji u?inke prihodnje sodbe.

63 Ta vlada v utemeljitev svojega predloga na prvem mestu navaja svojo dobro vero, ki je temeljila na objektivnem dvomu glede obsega sodne prakse Sodiš?a in na posledicah postopka „EU Pilot“ v zvezi z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, v okviru katerega je Komisija na podlagi odgovora romunskih organov ustavila postopek, zaradi ?esar naj bi ti organi menili, da je ta ureditev združljiva s pravom Unije. Na drugem mestu romunska vlada poudarja resne finan?ne posledice, ?e bi bilo treba na podlagi sodbe Sodiš?a odbitek DDV odobriti vsem subjektom, ki so sklenili transakcije s subjekti, ki so bili od leta 2007 razglašeni za nedejavne.

64 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a razlaga posameznega pravila prava Unije, ki jo to poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi ?lena 267

PDEU, pojasnjuje in natančneje določa pomen ter obseg tega pravila, kot se razume in uporablja vse od dneva začetka njegove veljave oziroma bi ga bilo treba razumeti in uporabljati vse od dneva začetka njegove veljave. Iz tega izhaja, da sodišče pravilo, ki je bilo predmet takšne razlage, lahko in mora uporabiti tudi za pravna razmerja, ki so nastala in so bila oblikovana, preden je bila izdana sodba o predlogu za razlago, če so tudi sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnemu sodišču (glej sodbi z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 58, in z dne 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International in drugi, C-110/15, EU:C:2016:717, točka 59).

65 Sodišče sme le izjemoma z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je bistven del pravnega reda Unije, omejiti možnost vseh zainteresiranih, da bi se sklicevali na določbo, ki jo je razložilo, z namenom izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri. Za določitev take omejitve morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer dobra vera zainteresiranih in nevarnost resnih motenj (glej sodbi z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 59, in z dne 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International in drugi, C-110/15, EU:C:2016:717, točka 60).

66 Natančneje, Sodišče je to rešitev uporabilo le v natančno določenih okoliščinah, predvsem ko je obstajalo tveganje hudih ekonomskih posledic zlasti zaradi velikega števila pravnih razmerij, ki so bila vzpostavljena v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da zakonito velja, in ko se je izkazalo, da so bili posamezniki in nacionalni organi spodbujeni k ravnanju, ki zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega določb prava Unije ni bilo v skladu s pravom Unije, pri čemer je k tej negotovosti morda prispevalo tudi ravnanje drugih držav članic ali Komisije (glej sodbi z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 60, in z dne 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International in drugi, C-110/15, EU:C:2016:717, točka 61).

67 Kar zadeva dvome, ki jih je poudarila romunska vlada v zvezi z razlago prava Unije, je treba opozoriti, da zavrnitev pravice do odbitka DDV davčnim zavezancem pomeni izjemo od temeljnega načela skupnega sistema DDV, katerega zakonitost se v skladu z ustaljeno sodno prakso priznava le v izjemnih okoliščinah.

68 To, da je Komisija končala postopek „EU Pilot“, ne spremeni te analize. Zaključek takega neformalnega postopka, ki nikakor ni urejen z določbami Pogodb, ampak vključuje prostovoljno sodelovanje med Komisijo in državami članicami, ki je namenjeno hkrati preverjanju pravilne uporabe prava Unije in zgodnjemu reševanju vprašanj, ki se postavljajo ob tej uporabi, v ničemur ne vpliva na možnost Komisije, da začne formalni postopek s tožbo zaradi neizpolnjevanja obveznosti na podlagi člena 258 PDEU. Vsekakor legitimno prižigovanje države članice glede skladnosti njene nacionalne ureditve s pravom Unije ne more temeljiti le na ravnanju Komisije, če iz sodne prakse – kot v tej zadevi – izhaja, da ne obstaja objektivna in precejšnja negotovost glede obsega določb prava Unije, zlasti določb Direktive 2006/112.

69 Ker glede romunskih organov ni izpolnjeno merilo v zvezi z dobro vero zainteresiranih, ni treba preveriti, ali je izpolnjeno merilo v zvezi z resnimi ekonomskimi posledicami.

70 Iz teh ugotovitev izhaja, da ušinkov te sodbe ni treba časovno omejiti.

Stroški

71 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero je dav?nemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ker je dav?ni organ države ?lanice subjekt, ki je zanj na podlagi ra?una, na katerem so lo?eno navedeni stroški in davek na dodano vrednost, opravil storitve, razglasil za nedejavnega, pri ?emer je bila ta razglasitev nedejavnosti javna in na internetu dostopna vsem dav?nim zavezancem v tej državi, ?e je ta zavrnitev pravice do odbitka sistemati?na in dokon?na ter ne omogo?a predložitve dokaza o neobstoju dav?ne utaje ali izgube dav?nih prihodkov.

Podpisi

1 Jezik postopka: romunš?ina.