

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 13. junija 2024(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 64(1) in (2) – Uporaba – Storitve stečajnih in likvidacijskih upraviteljev – Storitve, ki se opravljajo nepretrgano – Člen 168(a) – Odbitek vstopnega DDV – Izdatki v zvezi s pravico do uporabe trgovskega imena – Pravica do obrambe – Pravica do izjave“

V zadevi C-696/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Cluj (višje sodišče v Cluju, Romunija) z odločbo z dne 15. julija 2021, ki je na Sodišču prispela 8. novembra 2022, v postopku

C SPRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi O. Spineanu-Matei, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in S. Rodin, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Emiliou,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za C SPRL A. Coroian, A. Madar-Petran in C. A. Păun, avocati,
- za romunsko vlado R. Antonie, E. Gane in A. Rotăreanu, agentke,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in J. Jokubauskaitė, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63, 64, 66 in 168

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 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 (UL 2009, L 14, str. 7) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), ter na?ela spoštovanja pravice do obrambe.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo C SPRL ter Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice (AJFP) Cluj (okrožna uprava za javne finance v Cluju, Romunija) in Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (generalna regionalna direkcija za javne finance v Cluju-Napoci, Romunija) (v nadaljevanju skupaj: romunska dav?na uprava) glede zakonitosti odlo?be o odmeri davka, s katero je bil družbi C odmerjen dodaten davek na dodano vrednost (DDV) za storitve, opravljene za podjetja, ki so predmet postopkov zaradi insolventnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 24 Direktive 2006/12 je navedeno:

„Pojme obdav?ljivega dogodka in obveznosti obra?una davka bi bilo treba uskladiti, da bi uvedba in vse kasnejše spremembe skupnega sistema DDV lahko za?ele veljati hkrati v vseh državah ?lanicah.“

4 Naslov VI te direktive, ki se nanaša na obdav?ljivi dogodek in obveznost obra?una davka, vsebuje poglavje 2, naslovljeno „Dobava blaga in opravljanje storitev“, v katerem so ?leni od 63 do 67 navedene direktive.

5 ?len 63 iste direktive dolo?a:

„Obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

6 ?len 64(2) Direktive 2006/112, v svoji prvotni razli?ici, je bil spremenjen z Direktivo 2008/117, rok za prenos zadnjenavedene direktive pa se je v skladu s ?lenom 3(1) te direktive iztekel 1. januarja 2010. Zato je bil v ?len 64(2) Direktive 2006/112 vstavljen prvi pododstavek, ne da bi bil spremenjen odstavek 1 tega ?lena 64.

7 ?len 64 Direktive 2006/112 dolo?a:

„1. ?e se izdajajo zaporedni ra?uni ali izvršijo zaporedna pla?ila, se dobava blaga, razen tiste, ki predstavlja najem blaga za dolo?eno obdobje ali prodajo blaga z odloženim pla?ilom iz to?ke (b) ?lena 14(2), ali opravljanje storitev šteje za zaklju?eno v trenutku, ko pote?e obdobje, na katerega se taki ra?uni ali pla?ila nanašajo.

2. [...]

Države ?lanice lahko v dolo?enih primerih, ki niso primeri iz prvega odstavka, dolo?ijo, da se šteje, da so bile nepretrgane dobave blaga in storitev, ki se opravljajo v daljšem ?asovnem obdobju, kon?ane najmanj v roku enega leta.“

8 ?len 66 Direktive 2006/112, v svoji prvotni razli?ici, je bil spremenjen z Direktivo 2008/117. Tako je bil v ?len 66 Direktive 2006/112 vstavljen drugi odstavek, ne da bi bil spremenjen prvi odstavek tega ?lena.

9 člen 66 te direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

- (a) najkasneje ob izdaji računa;
- (b) najkasneje ob prejemu plačila;
- (c) če račun ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.

[...]

10 Naslov VII navedene direktive, „Davčna osnova“, vsebuje člen 90, ki določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

11 Naslov X iste direktive, ki se nanaša na odbitke, vsebuje poglavje 1 z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v katerem je člen 168, ki 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;

[...]

Romunsko pravo

12 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), vsebuje člen 134a, naslovljen „Obdavčljivi dogodek za dobavo blaga in opravljanje storitev“, ki določa:

„(1) Obdavčljivi dogodek nastane na dan dobave blaga ali na dan, ko so bile storitve opravljene, ob upoštevanju izjem, določenih v tem poglavju.

[...]

(7) Storitve, ki so podlaga za zaporedne obračune ali plačila, kot so gradbene in montažne storitve, svetovanje, raziskave, strokovno znanje in druge podobne storitve, se štejejo za opravljene na dan izdaje poročila o napredku, poročila o delu ali drugih podobnih dokumentov, ki omogočajo določitev opravljenih storitev, ali če je to primerno, odvisno od pogodbenih določil, na dan, ko jih upravičenci sprejmejo.

(8) V primeru dobave blaga in opravljanja storitev, ki potekajo nepretrgano, razen tistih iz odstavka 7, kot so dobava zemeljskega plina in vode, telefonske storitve, dobava električne

energije in podobno, se šteje, da je dobava opravljena oziroma so storitve opravljene na datume, določene v pogodbi za plačilo dobavljenega blaga ali opravljenih storitev, ali na datum izdaje računa, pri čemer obračunsko obdobje ne sme biti daljše od enega leta.

[...]"

13 Člen 145 navedenega zakonika, naslovljen „Podrobnje uporabe pravice do odbitka“, določa:

„[...]

(2) Vsak davčni zavezanec ima pravico odbiti davek v zvezi z nakupi, če se ti uporabijo za potrebe teh transakcij:

(a) obdavčenih transakcij [...]"

14 Člen 4 Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (zakon št. 85/2006 o postopkih zaradi insolventnosti) z dne 5. aprila 2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 359 z dne 21. aprila 2006) določa:

„(1) Vsi stroški postopka, uvedenega s tem zakonom, vključno s stroški, ki se nanašajo na obvestilo, poziv in vročitev procesnih dokumentov s strani stečajnega upravitelja in/ali likvidacijskega upravitelja, se krijejo iz dolžnikovega premoženja.

[...]

(4) Če na račun dolžnika ni denarnih sredstev, se bodo uporabila sredstva iz likvidacijske mase [...].“

15 Člen 11(1) tega zakona določa:

„V skladu s tem zakonom so glavne naloge stečajnega sodišča, da:

[...]

(c) z odločbo o uvedbi postopka med ustreznimi upravitelji postopkov zaradi insolventnosti, ki so predložili ponudbo za izvajanje storitev v spis zadeve, utemeljeno [...] določi začasnega stečajnega upravitelja, višino njegove nagrade v skladu z merili, ki jih določa zakon o organizaciji dejavnosti upraviteljev postopkov zaradi insolventnosti, in njegove naloge v tem obdobju. Stečajno sodišče imenuje začasnega stečajnega upravitelja ali zaasnega likvidacijskega upravitelja, ki ga predlaga upnik, ki je zahteval uvedbo postopka, ali dolžnik, če je ta vlagatelj zahtevka. [...]

(d) s sklepom potrdi stečajnega ali likvidacijskega upravitelja, ki ga je imenovala skupščina upnikov ali upnik, ki ima več kot 50 % vrednosti terjatev, ter dogovorjene nagrade. [...]"

16 V členu 21(1) in (1a) tega zakona je določeno:

„(1) Stečajni upravitelj vsak mesec predloži poročilo, ki vsebuje opis, kako je opravljal svoje naloge, skupaj z dokazili o stroških, ki so nastali pri vodenju postopka ali drugih nastalih stroških, povezanih z likvidnostjo dolžnikovega premoženja. Poročilo se vložijo v spis zadeve, izvešek pa je objavljen v [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (poročilo o postopkih v primeru insolventnosti)]. Stečajno sodišče vsakih 120 dni določi rok za nadaljevanje postopka, po izteku katerega stečajni upravitelj v povzetku navede ukrepe, ki so bili izvedeni v tem obdobju in so navedeni v poslovnih poročilih.

(1a) V poročilu iz odstavka 1 se navede tudi plačilo stečajnemu ali likvidacijskemu upravitelju,

skupaj z navedbo na?ina izra?una tega pla?ila.“

17 ?len 24 istega zakona dolo?a:

„(1) Ste?ajno sodiš?e ob razglasitvi ste?aja imenuje likvidacijskega upravitelja, pri ?emer se ustrezno uporablja dolo?be ?lenov 19, 21, 22, 23 in 102(5).

(2) Funkcije ste?ajnega upravitelja prenehajo, ko ste?ajno sodiš?e dolo?i likvidacijskega upravitelja.

(3) Predhodno imenovanega ste?ajnega upravitelja se lahko prav tako imenuje za likvidacijskega upravitelja.“

18 Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (uredba vlade št. 92/2003 o zakoniku o dav?nem postopku) z dne 24. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 941 z dne 29. decembra 2003) v razli?ici, ki je veljala v ?asu dejanskega stanja spora o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o dav?nem postopku), je v ?lenu 213, naslovljenem „Obravnavanje pritožbe“, dolo?ala:

„(1) Pristojni organ, ki odlo?a o pritožbi, preu?i dejanske in pravne razloge, ki so podlaga za sprejetje upravnega akta v zvezi z obdav?enjem. Pri analizi pritožbe se upoštevajo navedbe strank, zakonske dolo?be, na katere se te sklicujejo, ter dokumentacija iz spisa. Obravnava pritožbe je omejena na okvir predloženega.

(2) Organ, pristojen za obravnavo pritožbe, lahko za mnenje zaprosi specializirane direktorate ministrstva ali druge institucije in organe.

(3) Odlo?itev o pritožbi ne sme poslabšati položaja pritožnika po tem, ko je ta vložil pravno sredstvo.

(4) Pritožnik, intervenienti ali njihovi zastopniki lahko v utemeljitev svoje zahteve predložijo nove dokaze. V tem primeru bo imel dav?ni organ, ki je izdal upravni akt v zvezi z obdav?enjem, oziroma organ, ki je opravil nadzor, glede na okoliš?ine primera možnost, da se izre?e o teh novih elementih.

(5) Organ, pristojen za obravnavo pritožbe, najprej odlo?a o procesnih in vsebinskih ugovorih, in ?e se ugotovi, da so ti utemeljeni, se zadeva ne obravnava vsebinsko.“

19 ?len 38 Ordonan?a de urgen?? nr. 86/2006 privind organizarea activit??ii practicienilor în insolven?? (izredna uredba vlade št. 86/2006 o organizaciji dejavnosti upraviteljev postopkov zaradi insolventnosti) z dne 8. novembra 2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 944 z dne 22. novembra 2006) dolo?a:

„(1) Upravitelji postopkov zaradi insolventnosti so upravi?eni do nagrad za dejavnost, ki se opravlja, in sicer v obliki fiksne nagrade, nagrade za rezultat ali kombinacije teh vrst nagrad.

[...]

(4) Ste?ajno sodiš?e dolo?i za?asne nagrade za obdobje opazovanja ob uvedbi postopka v primeru insolventnosti, in sicer na podlagi meril iz odstavka 2. Te nagrade lahko spremeni skupš?ina upnikov, ki upošteva dolo?be odstavka 2.

(5) Pla?ilo nagrad upraviteljem postopkov zaradi insolventnosti, ste?ajnim upraviteljem ali likvidacijskim upraviteljem oziroma stroškov postopka se izvede iz sklada, ustanovljenega v skladu

s ?lenom 4 zakona št. 85/2006 [...].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

20 Družba C je družba romunskega prava, ki združuje ste?ajne in likvidacijske upravitelje, ki so v romunskem pravu imenovani „upravitelji postopkov zaradi insolventnosti“. Opravlja storitve za podjetja, ki so v postopkih v primeru insolventnosti. Ni sporno, da so te storitve predmet obdav?itve z DDV.

21 Romunska dav?na uprava je z odlo?bo o odmeri davka z dne 13. avgusta 2015, delno potrjeno z odlo?bo z dne 10. maja 2016, ki je bila sprejeta v odgovor na pritožbo, ki jo je vložila družba C, ugotovila nepravilnosti, zlasti v zvezi z obveznostjo obra?una davka. Družba C je pri Curtea de Apel Cluj (višje sodiš?e v Cluju, Romunija), ki je predložitveno sodiš?e, vložila tožbo v upravnem sporu in predlagala odlog izvršitve odlo?be z dne 10. maja 2016.

22 Predložitveno sodiš?e meni, da se v okviru te tožbe postavljajo tri vprašanja v zvezi z razlago Direktive 2006/112.

23 Prvi?, glede storitev, ki jih je družba C opravila za družbo SM SRL v obdobju od 17. marca 2011 do 31. avgusta 2011, je to sodiš?e ugotovilo, da je družba C na ta datum izdala ra?un.

24 Za presojo zakonitosti tega pristopa naj bi bilo treba ugotoviti, ali zadevne storitve spadajo na podro?je uporabe ?lena 64(2) Direktive 2006/112, ki je bil v romunsko pravo prenesen s ?lenom 134a(8) dav?nega zakonika.

25 V skladu z zadnjenavedeno dolo?bo lahko dav?ni zavezanci dolo?ijo, da se njihove storitve obra?unajo v obdobju najve? enega leta, ?e gre za „storitve, ki se opravljajo nepretrgano“. Podro?je uporabe navedene dolo?be naj bi bilo omejeno s seznamom storitev, ki ni iz?rpen.

26 ?e bi se izkazalo, da storitve, opravljene za družbo SM, spadajo na podro?je uporabe ?lena 134a(8) dav?nega zakonika, naj bi romunska dav?na uprava napa?no menila, da sta obdav?ljivi dogodek in obveznost obra?una davka nastala takrat, ko je družba C te storitve opravila, in da je bila zato zavezana izdati ra?une najpozneje petnajsti dan v mesecu, ki sledi navedeni storitvi.

27 Predložitveno sodiš?e poudarja, da je iz izvedenskega mnenja, opravljenega v okviru spora, v katerem odlo?a, razvidno, da so se zadevne storitve dejansko opravljale nepretrgano. Ob tem naj ne bi bilo izklju?eno, da so bili za te storitve izdani zaporedni ra?uni oziroma izvršena zaporedna pla?ila.

28 Drugi?, predložitveno sodiš?e navaja, da je družba C za storitve, ki so bile opravljene v obdobju od novembra 2010 do oktobra 2011, 3. oktobra 2011 izdala ra?un in 1. novembra 2011, ko je prejela pla?ilo, obra?unala DDV. Ta pristop naj bi upravi?evala okoliš?ina, da je za pla?ilo veljal pogoj, ki se nanaša na to, da mora prejemnik teh storitev razpolagati z likvidnimi sredstvi.

29 Romunska dav?na uprava naj bi menila, da tak pogoj ne omogo?a lo?evanja obdav?ljivega dogodka in obveznosti obra?una DDV, pri ?emer je treba pojasniti, da je družba C opravljala storitve od datuma, ko je bila imenovana za ste?ajnega oziroma likvidacijskega upravitelja.

30 Družba C pa se sklicuje na sodbo z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C?463/14, EU:C:2015:542, to?ka 35), in trdi, da je za „pla?ilo“ zna?ilna neposredna povezava med transakcijo in prejetim nadomestilom. Tako naj pred zadevnim pla?ilom ne bi šlo niti za zamenjavo vzajemnih storitev niti za obdav?ljivo transakcijo.

31 Predložitveno sodiš?e se sprašuje o združljivosti stališ?a romunske dav?ne uprave s ?leni

63, 64 in 66 Direktive 2006/112.

32 Tretji? in zadnji?, DDKK, civilna odvetniška družba, je na podlagi sporazuma o sodelovanju, sklenjenega 8. decembra 2009, družbi C dodelila posojilo in ji priznala pravico do uporabe svojega imena in logotipa.

33 Po mnenju romunske dav?ne uprave je bil ta sporazum del strategije trženja, s katero naj bi se privabile stranke pri vzpostavitvi dejavnosti družbe C kot ste?ajnega ali likvidacijskega upravitelja insolventnih podjetij. Vendar naj bi ta uprava zavrnila odbitek DDV, naveden na ra?unih, ki jih je družba DDKK izdala na podlagi tega sporazuma, ker naj družba C ne bi dokazala, da so se storitve, ki jih je slednja opravila, uporabljale za njene obdav?ljive transakcije.

34 Predložitveno sodiš?e meni, da bi morala družba C za uveljavljanje svoje pravice do odbitka na podlagi ?lena 145(2)(a) dav?nega zakonika dokazati obstoj „neposredne in takojšnje povezave“ med svojimi vstopnimi pridobitvami in izstopnimi transakcijami, ki jih je izvedla. Sodba z dne 25. novembra 2021, Amper Metal (C?334/20, EU:C:2021:961), naj bi vsebovala pokazatelje v zvezi s tem, vendar naj ne bi omogo?ala dolo?itve zahtevanega dokaznega standarda. V obravnavanem primeru naj bi družba C romunski dav?ni upravi predlo?ila sporazum o sodelovanju, ki je bil sklenjen z družbo DDKK, in ra?une, ki jih je ta izdala. Poleg tega naj bi se družba C sklicevala na pove?anje svojega prometa in števila obdav?ljivih transakcij.

35 Predložitveno sodiš?e prav tako poudarja, da se poleg treh vprašanj v zvezi z razlago Direktive 2006/112 spor, o katerem odlo?a, nanaša na vprašanje v zvezi s pravico do obrambe.

36 Romunska dav?na uprava naj bi namre? v okviru pritožbenega postopka zoper odlo?bo o odmeri davka z dne 13. avgusta 2015 navedla nove dejanske in pravne trditve. Družba C trdi, da ni imela možnosti, da bi v zvezi s temi trditvami zavzela stališ?e, pri ?emer je bila kršena njena pravica do obrambe in ?len 213 zakonika o dav?nem postopku, s katerim naj bi bil nadzor, opravljen v okviru pritožbe, omejen na dejanske in pravne razloge, ki so bili upoštevani pri izdaji izpodbijanega akta.

37 Predložitveno sodiš?e opozarja, da je Sodiš?e v to?ki 79 sodbe z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics (C?129/13 in C?130/13, EU:C:2014:2041), razsodilo, da kršitev pravice do obrambe, zlasti pravice do izjave, povzro?i razglasitev ni?nosti odlo?be, sprejete v zadevnem upravnem postopku, le, ?e bi bil izid tega postopka, ?e te kršitve ne bi bilo, druga?en. Iz to?ke 73 te sodbe naj bi izhajalo, da prav tako ne gre za kršitev pravice do obrambe, ?e se izvršitev odlo?be o odmeri davka odloži do njene morebitne spremembe.

38 V obravnavanem primeru naj bi bili za družbo C odobreni za?asni ukrepi, in sicer odlog izvršitve odmerne odlo?be z dne 13. avgusta 2015 do sprejetja meritorne odlo?be predložitvenega sodiš?a. Poleg tega naj bi družba C v okviru spora, v katerem odlo?a to sodiš?e, izpodbijala nove trditve, ki jih je romunska dav?na uprava navedla v pritožbenem postopku.

39 V teh okoliš?inah je Curtea de Apel Cluj (višje sodiš?e v Cluju) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vprašanja:

„1. Ali ?leni 63, 64 in 66 Direktive [2006/112] nasprotujejo upravni praksi dav?nega organa – kot je ta v obravnavanem primeru, ki je dav?nemu zavezancu, poklicni družbi z omejeno odgovornostjo (SPRL), v okviru katere lahko upravitelji postopkov zaradi insolventnosti opravljajo poklic, naložil dodatne obveznosti pla?ila – v skladu s katero obdav?ljivi dogodek in obveznost obra?una davka nastaneta v trenutku oprave storitev v okviru postopka zaradi insolventnosti, ?e je nagrado upravitelja postopkov zaradi insolventnosti dolo?ilo ste?ajno sodiš?e ali skupš?ina

upnikov, zaradi česar mora davčni zavezanec račun izdati najpozneje petnajsti dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek za DDV?

2. Ali členi 63, 64 in 66 Direktive 2006/112 nasprotujejo upravni praksi davčnega organa, kot je ta v obravnavanem primeru, v skladu s katero se davčnemu zavezancu – poklicni družbi z omejeno odgovornostjo (SPRL), v okviru katere lahko upravitelji postopkov zaradi insolventnosti opravljajo poklic – naložijo dodatne obveznosti plačila, ker je račun izdal in DDV obračunal šele na dan prejema plačila za storitve, opravljene v okviru postopka zaradi insolventnosti, čeprav je skupščina upnikov določila, da je plačilo nagrade upravitelju postopkov zaradi insolventnosti odvisno od razpoložljivosti denarnih sredstev na računih dolžnikov?

3. Ali v primeru sporazuma o souporabi blagovnih znamk, sklenjenega med odvetniško pisarno in davčnim zavezancem, za dodelitev pravice do odbitka zadostuje, da davčni zavezanec za to, da dokaže obstoj neposredne in takojšnje povezave med vstopnimi transakcijami davčnega zavezanca in izstopnimi transakcijami, po sklenitvi sporazuma dokaže povezanje prometa ali vrednosti obdavčljivih transakcij brez dodatnih dokazil? Če je odgovor pritrdilen, katera merila je treba upoštevati pri določitvi dejanskega obsega pravice do odbitka?

4. Ali je treba splošno načelo prava Evropske unije o spoštovanju pravice do obrambe razlagati tako, da lahko, če so med nacionalnim upravnim postopkom, s katerim se odloča o pritožbi zoper odločbo o odmeri davka, ki določa plačilo dodatnega DDV, sprejete nove dejanske in pravne trditve glede na tiste, ki jih vsebuje zapisnik o davčnem nadzoru, na katerem temelji odločitev o izdaji navedene odločbe o odmeri, in so bili davčnemu zavezancu do izreka sodišča, ki vsebinsko odloča o zadevi, odobreni sodni ukrepi za varstva v obliki odloga terjatve, sodišče, ki odloča o zadevi, ugotovi, da to načelo ni bilo kršeno, ne da bi preverilo, ali bi lahko bil izid postopka drugačen, če te nepravilnosti ne bi bilo?

Predlog za hitri postopek

40 Predložitveno sodišče je Sodišču predlagalo, naj to zadevo obravnava po hitrem postopku na podlagi člena 105(1) Poslovnika Sodišča, pri čemer je trdilo, da spor o glavni stvari pred njim poteka od leta 2016.

41 Člen 105(1) Poslovnika določa, da lahko predsednik Sodišča, če je treba zadevo zaradi njene narave obravnavati v kar najkrajšem času, na predlog predložitvenega sodišča ali izjemoma po uradni dolžnosti po opredelitvi sodnika poročevalca in generalnega pravobranilca, odloči, da se z odstopanjem od določb tega poslovnika predlog za sprejetje predhodne odločbe obravnava po hitrem postopku.

42 V obravnavanem primeru ni razvidno, da bi moralo predložitveno sodišče odločiti v določenem roku niti da bi bilo pravno sredstvo, ki ga je družba C vložila pri njem leta 2016, predmet nujne obravnave (glej v tem smislu sklep predsednika Sodišča z dne 1. oktobra 2010, N. S. in drugi, C-411/10, EU:C:2010:575, točka 8).

43 V zvezi z zadnjemavedenim vidikom je dovolj poudariti, da se je to sodišče odločilo, da Sodišču predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe 15. julija 2021. Vendar je navedeno sodišče ta predlog vložilo šele 8. novembra 2022.

44 Poleg tega je treba opozoriti, da zahteva po obravnavanju spora pred Sodiščem v kar najkrajšem času ne more izhajati zgolj iz dejstva, da mora predložitveno sodišče zagotoviti hitro rešitev spora (sodba z dne 13. oktobra 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, točka 50).

45 Nazadnje, Sodišče je že razsodilo, da zgolj s – sicer legitimnim – interesom posameznikov, da se jim prej doloži obseg pravic, ki jih imajo na podlagi prava Unije, ni mogoče dokazati obstoja izjemne okoliščine (sklep predsednika Sodišča z dne 10. januarja 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, točka 13 in navedena sodna praksa).

46 V teh okoliščinah je predsednik Sodišča s sklepom z dne 21. decembra 2022 po opredelitvi sodnika poročevalca in generalnega pravobranilca zavrnil predlog za uporabo hitrega postopka iz člena 105 Poslovnika.

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost vprašanj

47 Na prvem mestu, treba je poudariti, da predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem Sodišče prosi za razlago členov 63, 64 in 66 Direktive 2006/112.

48 Vendar je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da se to sodišče dejansko ne sprašuje o razlagi člena 63 Direktive 2006/112 kot takega, temveč o podrobnosti uporabe odstavkov 1 in 2 člena 64 te direktive v povezavi z njenim členom 63.

49 V zvezi s tem je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno tudi to, da je bil člen 64(1) in (2) Direktive 2006/112 v izvorni različici v romunsko pravo prenesen s členom 134a(7) in (8) davčnega zakonika.

50 Sodišče pa, nasprotno, ne more ugotoviti, ali je bil člen 66, prvi odstavek, te direktive, ki je fakultativna izvedbena določba, v času dejanskega stanja iz spora o glavni stvari prenesen v romunsko pravo. Romunska vlada v svojem pisnem stališču trdi, da ni bilo tako. Poleg tega informacije, s katerimi razpolaga Sodišče, temu ne omogočajo presoje upoštevnosti te določbe za rešitev spora o glavni stvari.

51 Ker je predlog za sprejetje predhodne odločbe podlaga za postopek, uveden s členom 267 PDEU, mora nacionalno sodišče v tem predlogu pojasniti dejanski in pravni okvir spora o glavni stvari ter podati potrebna pojasnila o razlogih za izbiro določb prava Unije, katerih razlago zahteva, ter o povezavi, ki jo je ugotovilo med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v sporu, o katerem odloča (sodba z dne 8. junija 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, točka 26 in navedena sodna praksa).

52 Te kumulativne zahteve v zvezi z vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe so izrecno navedene v členu 94 Poslovnika, ki ga mora predložitveno sodišče natančno upoštevati. Na te zahteve je poleg tega opozorjeno v točkah 13, 15 in 16 Priporočil Sodišča Evropske unije nacionalnim sodiščem v zvezi z začetkom postopka predhodnega odločanja (UL 2019, C 380, str. 1) (sodba z dne 8. junija 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, točka 27 in navedena sodna praksa).

53 Glede na te preudarke je treba ugotoviti, da prvo in drugo vprašanje nista dopustna v delu, v katerem se nanašata na razlago člena 66 Direktive 2006/112.

54 Na drugem mestu, tretje vprašanje se nanaša na izvrševanje pravice do odbitka, določene v členu 168(a) Direktive 2006/112. Predložitveno sodišče se sprašuje, na eni strani, o dokazih, ki jih mora davčni zavezanec predložiti davčnim organom, da bi lahko uveljavljal to pravico, na drugi strani pa o njenem obsegu.

55 Vendar se informacije, s katerimi razpolaga Sodišče, nanašajo le na prvi del tretjega

vprašanja, tako da to ne more ugotoviti niti razlogov za vprašanja predložitvenega sodišča v zvezi z obsegom pravice do odbitka niti koristnosti odgovora v zvezi s tem. V teh okoliščinah je drugi del tretjega vprašanja nedopusten.

Prvo vprašanje

56 Najprej je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče v zvezi z opravljanjem storitev iz postopka v glavni stvari v bistvu poudarja, da stečajni in likvidacijski upravitelji, ki so združeni v družbi C, za podjetja, ki so predmet postopkov zaradi insolventnosti, ne opravljajo storitev občasno, temveč nepretrgano v določenem obdobju.

57 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim vprašanjem Sodišče sprašuje, ali je treba člen 64 Direktive 2006/112 razlagati tako, da na področje uporabe odstavkov 1 in 2 tega člena spadajo storitve, ki se opravljajo nepretrgano v določenem obdobju, kot so storitve, ki jih v skladu z romunskim pravom opravljajo stečajni in likvidacijski upravitelji za podjetja, ki so v postopku zaradi insolventnosti.

58 V zvezi s tem je treba na eni strani opozoriti, da je treba člen 64(1) Direktive 2006/112 razlagati ob upoštevanju člena 63 te direktive, ker je prva določba neločljivo povezana z drugo (sodba z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila), C-324/20, EU:C:2021:880, točka 34).

59 V skladu z navedenim členom 63 obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. V skladu z navedenim členom 64(1), če se med drugim izdajajo zaporedni računi oziroma izvršijo zaporedna plačila, se opravljanje storitev šteje za zaključeno v smislu navedenega člena 63 v trenutku, ko obdobje, na katero se ti računi ali plačila nanašajo, poteče (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila), C-324/20, EU:C:2021:880, točka 35).

60 Iz povezane uporabe teh dveh določb izhaja, da za storitve, za katere se izdajajo zaporedni računi ali se izvršijo zaporedna plačila, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta, ko poteče obdobje, na katera se ti računi ali ta plačila nanašajo (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila), C-324/20, EU:C:2021:880, točka 36 in navedena sodna praksa).

61 Sodišče je v zvezi z izrazom „storitve, za katere se izvršijo zaporedna plačila“ potrdilo, da se nanaša le na storitve, katerih sama narava upravičuje obročno plačilo, in sicer tiste, ki se v nekem obdobju ne opravljajo enkratno, ampak ponavljajoče se ali nepretrgano (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila), C-324/20, EU:C:2021:880, točke od 37 do 39).

62 Ta ugotovitev se smiselno uporablja za drugi primer iz člena 64(1) Direktive 2006/112, in sicer kadar „se za storitve izdajajo zaporedni obračuni“.

63 Poleg tega je treba člen 64(1) te direktive kot pravno pravilo, ki določa trenutek nastanka davčne obveznosti, uporabiti le, če časa dejanske izvedbe storitev ni mogoče natančno določiti in se ta čas lahko presoja različno, kar velja, kadar se te storitve zaradi nepretrganosti ali ponavljanja opravijo v enem ali več določenih obdobjih (sodba z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila), C-324/20, EU:C:2021:880, točka 45).

64 Če pa je mogoče trenutek izvršitve storitve natančno določiti, zlasti če je storitev priložnostna in če obstaja točen trenutek, ki v skladu s pogodbenim razmerjem med strankama zadevne transakcije omogoča ugotovitev, da je bila opravljena, člen 64(1) te direktive ni mogoče

uporabiti, ne da bi se s tem kršilo jasno besedilo ?lena 63 navedene direktive (sodba z dne 28. oktobra 2021, X?Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna pla?ila), C?324/20, EU:C:2021:880, to?ka 46).

65 Na drugi strani iz besedila ?lena 64(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 nedvoumno izhaja, da se ta dolo?ba – tako kot odstavek 1 tega ?lena 64 – nanaša na nepretrgane dobave blaga in opravljanje storitev v dolo?enem obdobju.

66 Iz tega tudi izhaja, da ?len 64(2), drugi pododstavek, te direktive dolo?a ureditev, katere izvajanje je fakultativno, tako da se države ?lanice same odlo?ijo, ali ?elijo to ureditev uporabiti. Nacionalni zakonodajalec ima v zvezi s tem nekaj pro?nosti, saj ta dolo?ba dolo?a le, da je njeno uporabo mogo?e predvideti „v dolo?enih primerih“, ne da bi bilo v njej dolo?eno kaj drugega kot to, da gre za nepretrgane dobave, navedene v prejšnji to?ki te sodbe.

67 Kot je bilo navedeno v to?ki 49 te sodbe, se je romunski zakonodajalec dejansko odlo?il za izvajanje navedene dolo?be s sprejetjem ?lena 134a(8) dav?nega zakonika, katerega podro?je uporabe zajema dobave blaga in storitev, ki potekajo nepretrgano, „razen tistih iz odstavka 7“ tega ?lena 134a. Zato je uporaba ?lena 134a(8) dav?nega zakonika izklju?ena, kadar gre za storitve, ki se opravljajo nepretrgano in „za katere se izdajajo zaporedni ra?uni ali izvršijo zaporedna pla?ila“, tako da spadajo na podro?je uporabe odstavka 7 navedenega ?lena 134a, kar pa mora preveriti predložitveno sodiš?e.

68 Zato mora predložitveno sodiš?e, da bi ugotovilo, ali storitve iz postopka v glavni stvari spadajo na podro?je uporabe ?lena 64(1) ali ?lena 64(2) Direktive 2006/112, kakor se izvaja v romunskem pravu, presoditi naravo teh storitev, in sicer ali se te dejansko opravljajo nepretrgano v dolo?enem obdobju ter, zlasti, ali se zanje izdajajo zaporedni ra?uni oziroma izvršijo zaporedna pla?ila.

69 Za vsak primer je treba poudariti, da je iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be razvidno, da je bila zlasti v zvezi s storitvami, opravljenimi za družbo SM, družba C imenovana za likvidacijskega upravitelja te družbe in da so bile dolo?ene mese?ne nagrade v višini 1000,00 romunskih levov (RON) (približno 240 EUR) ter nagrada za uspeh v višini 10 %. Poleg tega sta romunska vlada in Evropska komisija v pisnih stališ?ih navedli, da v skladu z romunskim pravom, in sicer ?lenom 21(1) in (1a) ter ?lenom 24 zakona št. 85/2006 o postopku zaradi insolventnosti v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, ste?ajni in likvidacijski upravitelji predložijo mese?na poro?ila o opravljenih storitvah in pla?ilu, ki jim pripada.

70 Glede na navedeno se zdi – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodiš?e – da se za opravljanje storitev iz postopka v glavni stvari izdajajo zaporedni ra?uni ali izvršijo zaporedna pla?ila in da torej ne spadajo na podro?je uporabe ?lena 64(2) Direktive 2006/112, kakor se v romunskem pravu izvaja s ?lenom 134a(8) dav?nega zakonika, temve? na podro?je uporabe ?lena 64(1) te direktive, ki je bil v romunsko pravo prenesen s ?lenom 134a(7) tega zakonika.

71 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 64 Direktive 2006/112 razlagati tako, da na podro?je uporabe odstavka 1 tega ?lena spadajo storitve, ki se opravljajo nepretrgano v dolo?enem obdobju, kot so storitve, ki jih v skladu z romunskim pravom opravljajo ste?ajni in likvidacijski upravitelji za podjetja, ki so v postopku zaradi insolventnosti, ?e se za opravljanje teh storitev – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodiš?e – izdajajo zaporedni ra?uni ali izvršijo zaporedna pla?ila.

Drugo vprašanje

72 Najprej je treba opozoriti, da je iz odgovora na prvo vprašanje razvidno, da opravljanje storitev, kakršne so te v postopku v glavni stvari, na?eloma spada na podro?je uporabe ?lena 64(1) Direktive 2006/112.

73 Poleg tega bi bilo mogo?e drugo vprašanje glede na njegovo besedilo razumeti tako, da se nanaša na dolo?itev trenutka, ko je treba izdati ra?une in obra?unati DDV. Vendar je iz navedb v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be razvidno, da se to vprašanje, tako kot prvo vprašanje, nanaša na dolo?itev trenutka nastanka obdav?ljivega dogodka za DDV in trenutka, ko nastane obveznost obra?una tega davka.

74 Zato je treba šteti, da predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 64(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ?e pla?ila za storitve, ki spadajo na podro?je uporabe te dolo?be, ni mogo?e izvršiti zaradi nezadostnih likvidnih sredstev na ra?unih dolžnika, je na podlagi navedene dolo?be mogo?e šteti, da obveznost obra?una DDV nastane šele ob dejanskem prejemu pla?ila.

75 Kot je bilo opozorjeno v to?ki 60 te sodbe, iz ?lena 63 v povezavi s ?lenom 64(1) Direktive 2006/112 izhaja, da za storitve, za katere se izdajajo zaporedni ra?uni ali se izvršijo zaporedna pla?ila, obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una davka nastaneta, ko pote?ejo obdobja, na katera se ti ra?uni ali ta pla?ila nanašajo.

76 Tako dolo?eni trenutek v skladu s ?lenom 64(1) Direktive 2006/112 velja za dav?ne zavezanec.

77 V skladu s ?lenom 63 Direktive 2006/112 v povezavi z njeno uvodno izjavo 24 nastanek DDV in njegova obveznost obra?una nista elementa, s katerima bi lahko pogodbeni stranki prosto razpolagali. Zakonodajalec Unije je, nasprotno, želel kar najbolj uskladiti datum nastanka dav?ne obveznosti v vseh državah ?lanicah, da bi se zagotovilo enotno pobiranje tega davka (sodba z dne 28. oktobra 2021, X?Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna pla?ila), C?324/20, EU:C:2021:880, to?ka 47).

78 Zato ?len 64(1) Direktive 2006/112 ne omogo?a, da bi bila nastanek davka in njegova obveznost obra?una pogojena z dejanskim prejemom pla?ila, ki je dolgovano za storitve, opravljene v danem obdobju. Nasprotno, ob izteku tega obdobja, to je na dan, ko je to pla?ilo obi?ajno dolgovano, obveznost pla?ila davka vedno nastane, tudi ?e to pla?ilo iz katerega koli razloga ne bi bilo prejeto, vklju?no zaradi neobstoja likvidnih sredstev na dolžnikovem ra?unu.

79 To razlago ?lena 64(1) Direktive 2006/112 potrjuje sistematika te direktive.

80 Direktiva 2006/112 namre? ne izklju?uje možnosti, da obveznost obra?una DDV nastane najpozneje ob izdaji ra?una ali ob prejemu pla?ila. Vendar gre pri tem le za možnost, ki jo lahko države ?lanice v skladu s ?lenom 66, prvi odstavek, to?ki (a) in (b), te direktive z odstopanjem od ?lenov od 63 do 65 navedene direktive uporabijo le za dolo?ene transakcije ali za dolo?ene kategorije dav?nih zavezancev (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 2021, X?Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna pla?ila), C?324/20, EU:C:2021:880, to?ka 49).

81 Poleg tega je treba opozoriti, da so položaji, v katerih prejemnik dobave blaga ali opravljanja storitev ne plaša oziroma le delno plaša terjatev, ki jo je kljub temu dolžan plašati na podlagi pogodbe, sklenjene z dobaviteljem ali ponudnikom, urejeni s posebno določbo Direktive 2006/112, in sicer členom 90(1) te direktive, ki določa zmanjšanje davčne osnove zlasti pri celotnem ali delnem neplačilu po dobavi (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila), C-324/20, EU:C:2021:880, točki 57 in 60).

82 Glede na vse zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 64(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se plačila za storitve, ki spadajo na področje uporabe te določbe, ni mogoče izvršiti zaradi nezadostnih likvidnih sredstev na računih dolžnika, na podlagi navedene določbe ni mogoče šteti, da obveznost obračuna DDV nastane šele ob dejanskem prejemu plačila.

Tretje vprašanje

83 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da za ugotovitev obstoja neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo na eni strani in izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, na drugi strani zadostuje, da davni zavezanec poleg pogodbe, na kateri temelji vstopna transakcija, in pripadajočih računov predloži dokazila, ki dokazujejo povezanje prometa ali obsega obdavčenih transakcij, domnevno povezanih s to vstopno transakcijo.

84 Člen 168(a) Direktive 2006/112 določa, da ima davni zavezanec – dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij – v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da od zneska DDV, ki ga je dolžan plašati, odbije 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 davni zavezanec.

85 V zvezi s tem je – v skladu z ustaljeno sodno prakso – pravica do odbitka sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačane DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV. Davni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, je – v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije – upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plašati ali ga je plačal za navedeno blago ali storitve (sodba z dne 25. novembra 2021, Amper Metal, C-324/20, EU:C:2021:961, točka 23 in navedena sodna praksa).

86 Sodišče je pojasnilo, da mora za to, da se davnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, na celoma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, predpostavlja, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 45 in navedena sodna praksa).

87 Pravica do odbitka pa se davnemu zavezancu prizna tudi, če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davnega zavezanca (sodba z dne 8.

septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 46 in navedena sodna praksa).

88 V enem ali drugem primeru mora biti strošek vstopnega blaga ali storitev vključen v ceno konkretnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec zagotavlja v okviru svojih ekonomskih dejavnosti (sodba z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 47 in navedena sodna praksa).

89 Sodišče je poleg tega pojasnilo, da je treba obstoj povezav med transakcijami presojati glede na njihovo objektivno vsebino. Zlasti morajo nacionalni davčni organi in nacionalna sodišča upoštevati vse okoliščine, v katerih so potekale zadevne transakcije, in upoštevati le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. V tem smislu je bilo razsojeno, da je treba upoštevati dejansko vstopno uporabo blaga in storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec, in izključiti razlog za to pridobitev, pri čemer je treba to pridobitev šteti za merilo za določitev objektivne vsebine (glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 28, in z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 49 in navedena sodna praksa).

90 Če je ugotovljeno, da transakcija ni bila izvedena za potrebe obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca, ni mogoče šteti, da ima ta transakcija neposredno in takojšnjo povezavo s to dejavnostjo v smislu sodne prakse Sodišča, čeprav bi bila ta transakcija glede na svojo objektivno vsebino obdavčljiva z DDV (sodba z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, točka 37 in navedena sodna praksa).

91 Če bi se nastali stroški delno nanašali na oproščeno ali negospodarsko dejavnost davčnega zavezanca, bi bilo mogoče DDV, plačan za te izdatke, odbiti le delno (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 30 in navedena sodna praksa).

92 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je družba C romunski davčni upravi predložila dokumente, ki dokazujejo povezanje njenega prometa ali obsega njenih obdavčenih transakcij.

93 Vendar je treba glede na zgornje preudarke ugotoviti, da te okoliščine same po sebi romunski davčni upravi ne morejo omogočiti, da dokaže obstoj povezave med storitvami, opravljenimi za družbo C na podlagi pogodbe o sodelovanju, sklenjene z družbo DDKK, in izstopnimi transakcijami, ki jih je opravila družba C in za katere je priznana pravica do odbitka.

94 To ugotovitev potrjuje sodna praksa Sodišča, iz katere izhaja, da člen 168(a) Direktive 2006/112 uveljavljanja pravice do odbitka nikakor ne pogojuje z merilom povezanja prometa davčnega zavezanca niti, splošneje, z merilom ekonomske donosnosti vstopne transakcije. Zlasti neobstoj povezanja prometa davčnega zavezanca ne more vplivati na uveljavljanje pravice do odbitka. Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 85 te sodbe, skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV. Zato je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, pridobljena, tudi če na rtovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdavčenih transakcij oziroma tudi če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki so neodvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, točki 30 in 35).

95 Iz spisa, ki je na voljo Sodišču, pa je razvidno, da v obravnavanem primeru obstajajo drugi elementi, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti potrebno povezavo med zadevnimi transakcijami, ki jih je opravila družba C, in njeno obdavčljivo dejavnostjo v smislu sodne prakse,

navedene v točki 89 te sodbe, ki se nanaša na dejansko uporabo blaga in storitev, ki jih je družba C pridobila na podlagi pogodbe o sodelovanju, sklenjene z družbo DDKK, in na razlog za to pridobitev.

96 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je namreč razvidno, da v skladu s členom 11(1)(c) in (d) zakona št. 85/2006 o postopku zaradi insolventnosti zainteresirani stečajni in likvidacijski upravitelji, da bi lahko ponujali svoje storitve v okviru danega postopka zaradi insolventnosti, oddajo ponudbe v tem smislu, upniki podjetja, na katero se ta postopek nanaša, pa morajo naložitelja imenovati enega od njih. Glede na ta pravni okvir se je romunska davčna uprava že izrekla o razlogu za zadevno transakcijo s tem, ko je ugotovila, da je bil sporazum o sodelovanju med družbama C in DDKK del strategije trženja, katere namen je bil pritegniti stranke z namenom vzpostavitve dejavnosti družbe C kot stečajnega ali likvidacijskega upravitelja insolventnih podjetij.

97 Poleg tega se v zvezi z dejanskim izvajanjem tega sporazuma o sodelovanju zdi pomembno, da se navede, da se je oseba C pred predložitvenim sodiščem sklicevala na to, da je na dokumentih, ki jih je predložila tretjim osebam, navedeno trgovsko ime družbe DDKK.

98 Vendar mora predložitveno sodišče presoditi resničnost zgoraj navedenih okoliščin in jih upoštevati skupaj z vsemi drugimi okoliščinami, v katerih so bile opravljene zadevne izstopne transakcije s strani družbe C, da bi presodilo, ali v obravnavanem primeru obstaja neposredna in takojšnja povezava med vstopnimi in izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka.

99 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je za ugotovitev obstoja neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo na eni strani in izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, na drugi strani treba ugotoviti objektivno vsebino teh transakcij, kar pomeni, da je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih so bile navedene transakcije opravljene, in sicer zlasti dejansko uporabo blaga in storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec z vstopno transakcijo, ter izključni razlog za to pridobitev, pri čemer povezanje prometa ali povezanje obsega obdavčenih transakcij v zvezi s tem nista pomembna dejavnika.

Četrto vprašanje

100 Najprej je treba opozoriti, da predložitveno sodišče odloča o tožbi zoper upravno odločbo, ki je bila sprejeta v odgovor na pritožbo, in da meni, da je bila ta odločba sprejeta ob kršitvi naložitelja spoštovanja pravice do obrambe.

101 V zvezi s tem je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je romunska davčna uprava v obravnavanem primeru sprejela odločbo o odmeri davka, s katero je ugotovila nepravilnosti zlasti v zvezi s trenutkom nastanka obveznosti obračuna DDV, ki ga je določila družba C. Ta odločba je bila ob koncu pritožbenega postopka delno potrjena, vendar na podlagi novih dejanskih in pravnih okoliščin, ne da bi bila družba C pozvana, naj zavzame stališče glede teh elementov.

102 Predložitveno sodišče meni, da ta kršitev pravice do obrambe ni nujno odločilna za odločitev o tožbi. Ta kršitev bi razglasitev ničnosti odločbe, sprejete v odgovor na pritožbo družbe C, namreč povzročila le v primeru, če bi se izkazalo, da bi bil lahko izid pritožbenega postopka, če te kršitve ne bi bilo, drugačen. Vendar predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko tožbo, o kateri odloča, zavrne, ne da bi opravilo tako analizo, ker je bila odločba o odmeri davka z dne 13. avgusta 2015 na predlog družbe C odložena.

103 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba splošno načelo spoštovanja pravice do obrambe, ki ga določa pravo Unije, razlagati tako, da se v okviru upravnega pritožbenega postopka zoper odločbo o odmeri davka, s katero je določen DDV, kadar pristojni organ sprejme odločbo, ki temelji na novih dejanskih in pravnih elementih, glede katerih zadevna oseba ni imela priložnosti zavzeti stališča, zahteva, da se ta odločba razglasi za nično, tudi če se na predlog zadevne osebe izvršitev te odločbe o odmeri davka odloži hkrati s pravnim sredstvom, vloženim zoper to odločbo.

104 V zvezi s tem je treba spomniti, da je spoštovanje pravice do obrambe temeljno načelo prava Unije, katerega sestavni del je pravica do izjave v vsakem postopku (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 28 in navedena sodna praksa).

105 V skladu s tem načelom, ki se uporabi, kadar organ namerava zoper osebo izdati akt, ki posega v njen položaj, mora biti naslovnikom odločb, ki obutno vplivajo na njihove interese, omogočeno, da učinkovito izrazijo svoje stališče o elementih, s katerimi namerava organ utemeljiti svojo odločbo (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 30 in navedena sodna praksa).

106 Ta obveznost velja za organe držav članic, kadar sprejemajo odločbe, ki spadajo na področje uporabe prava Unije, tudi kadar veljavna ureditev izrecno ne določa takšne formalnosti (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 31 in navedena sodna praksa).

107 V obravnavanem primeru je dejansko tako. Načelo spoštovanja pravice do obrambe se namreč uporablja v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih država članica, da bi se uskladila z obveznostjo, ki izhaja iz uporabe prava Unije, glede sprejetja vseh zakonodajnih in upravnih ukrepov, s katerimi je mogoče zagotoviti, da je dolgovan DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in s katerimi se je mogoče boriti proti goljufijam, za davčnega zavezanca uporabi postopek davčnega nadzora (sodba z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 40).

108 Poleg tega je namen pravila, v skladu s katerim mora biti naslovniku odločbe, ki posega v položaj, omogočeno, da predstavi svoja stališča, preden bo ta odločba sprejeta, to, da se pristojnemu organu omogoči, da ustrezno upošteva vse upoštevne elemente. Da bi se zagotovilo učinkovito varstvo zadevne osebe ali podjetja, je namen navedenega pravila zlasti to, da lahko navedena oseba ali podjetje popravi napako ali uveljavlja taka dejstva v zvezi s svojim osebnim položajem, ki govorijo v prid sprejetju ali nesprejetju odločbe ali taki ali drugačni vsebini odločbe (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 38 in navedena sodna praksa).

109 Glede na zgornje preudarke in dejanske elemente, povzete v točki 101 te sodbe, bi bilo mogoče šteti, da je v obravnavanem primeru romunska davčna uprava lahko kršila pravico družbe C do izjave pred sprejetjem akta, ki posega v njen položaj, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče.

110 Drugače pa bi bilo, če nemožnost družbe C, da uveljavi svoje stališče glede novih dejanskih in pravnih okoliščin, upoštevanih v okviru pritožbenega postopka, ne bi bila posledica napake te uprave, ampak uporabe postopkovnega pravila, s katerim se uresničuje priznan cilj v splošnem interesu, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

111 V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč temeljne pravice, kot je spoštovanje pravice do obrambe, ne pomenijo absolutnih pravic, ampak lahko vsebujejo omejitve, če te omejitve dejansko ustrezajo ciljem v splošnem interesu, ki se uresničujejo z zadevnim ukrepom, in če glede na zastavljeni cilj ne pomenijo nesorazmernega in nedopustnega posega, ki bi omejeval samo bistvo tako zagotovljenih pravic (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 42 in navedena sodna praksa).

112 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se z naknadnim zaslišanjem v okviru pravnega sredstva, vloženega zoper neugodno odločbo, pod nekaterimi pogoji lahko zagotovi spoštovanje pravice do izjave (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 55 in navedena sodna praksa).

113 Natančneje, glede na splošni interes Unije za izterjavo lastnih dohodkov v najkrajšem roku, kar pomeni, da je davčni nadzor mogoče opraviti hitro in učinkovito, je omejitev pravice do izjave pred sprejetjem odločbe, ki posega v položaj, kot je odločba o odmeri dajatve, mogoče upravičiti, na eni strani, kadar lahko zadevna oseba ob vložitvi tožbe zoper to odločbo dejansko predlaga sprejetje zahtasnih ukrepov, ki povzročijo odlog izvršitve zadevne odločbe, in na drugi strani, kadar ji ta tožba omogoča, da učinkovito uveljavlja svoje stališče (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točke 54, 66, 67 in 71).

114 Sodna praksa, navedena v točkah od 111 do 113 te sodbe, se nanaša na možnost utemeljitve omejitve pravice do izjave, ki jo določa nacionalno pravo. Vendar se glede na pravne in dejanske elemente, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, v obravnavanem primeru ne zdi, da bi šlo za tako omejitev, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

115 Na podlagi ničesar v spisu, ki je na voljo Sodišču, namreč ni mogoče šteti, da člen 213 zakonika o davčnem postopku – ki glede na informacije, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, ureja pritožbeni postopek – določa kakršno koli omejitev pravice do izjave, ki jo ima pritožnik, če namerava romunska davčna uprava svojo odločbo opreti na nove dejanske in pravne elemente, glede katerih zadevna družba ni imela priložnosti zavzeti stališče. Nasprotno, iz tega vprašanja predložitvenega sodišča in njegovih preudarkov v zvezi s tem izhaja, da to sodišče meni, da opustitev zaslišanja družbe C pred sprejetjem odločbe, s katero je bilo odločeno o njeni pritožbi, dejansko pomeni „nepravilnost“, ki lahko krši pravico do izjave.

116 Vendar, kot je pravilno navedlo predložitveno sodišče, ni nujno, da vsaka kršitev pravice do obrambe v upravnem postopku pripelje do razglasitve ničnosti odločbe, sprejete ob koncu tega postopka.

117 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da kadar pravo Unije ne določa niti pogojev, pod katerimi je treba zagotoviti spoštovanje pravice do obrambe, niti posledic kršitve te pravice, te pogoje in te posledice določa nacionalno pravo, če so ukrepi, sprejeti v zvezi s tem, enaki tistim, ki so jih deležni posamezniki v primerljivem položaju po nacionalnem pravu (načelo enakovrednosti), in v praksi ne onemogočajo ali pretirano ne otežujejo uresničevanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 75 in navedena sodna praksa).

118 Ta rešitev se uporablja na področju DDV, ker Direktiva 2006/112 ne vsebuje določb o pritožbenih postopkih, ki bi jih morale prenesti države članice (glej po analogiji sodbo z dne 3. julija

2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 76).

119 Vendar čeprav države članice lahko dopuščajo izvajanje pravice do obrambe na podlagi enakih pravil, kot veljajo za notranje položaje, morajo biti ta pravila v skladu s pravom Unije, zlasti pa ne smejo ogroziti polnega učinka Direktive 2006/112 (glej po analogiji sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 77).

120 Posledica obveznosti nacionalnega sodišča, da zagotovi polni učinek prava Unije, pa ni vedno razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe, če je bila ob njenem sprejetju kršena pravica do obrambe. Taka kršitev, zlasti kršitev pravice do izjave, namreč povzroči razglasitev ničnosti odločbe, sprejete v zadevnem upravnem postopku, le, če bi bil izid tega postopka, če te kršitve ne bi bilo, drugačen (glej v tem smislu sodbe z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točki 78 in 79; z dne 20. decembra 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, točka 62, in z dne 4. junija 2020, C. F. (Davčni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, točka 35). Okoliščina, da je bila izvršitev akta, katerega razglasitev ničnosti se predlaga, odložena hkrati s tožbo, vloženo zoper ta akt, pa ni upoštevana.

121 V teh okoliščinah mora predložitveno sodišče presoditi, v kolikšnem obsegu bi lahko pritožbeni postopek pripeljal do drugačnega rezultata, če bi bila družba C v tem postopku zaslišana.

122 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tretjo vprašanje odgovoriti, da je treba splošno načelo spoštovanja pravice do obrambe, ki ga določa pravo Unije, razlagati tako, da se v okviru upravnega pritožbenega postopka zoper odločbo o odmeri davka, s katero je določen DDV, kadar pristojni organ sprejme odločbo, ki temelji na novih dejanskih in pravnih elementih, glede katerih zadevna oseba ni imela priložnosti zavzeti stališča, zahteva, da se ta odločba, sprejeta na podlagi tega postopka, razglasi za nično, če bi bil izid tega postopka v primeru, da te kršitve ne bi bilo, drugačen, čeprav je bila na predlog zadevne osebe izvršitev te odločbe o odmeri davka odložena hkrati s pravnim sredstvom, vloženim zoper to odločbo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. Člen 64 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008,

je treba razlagati tako, da

na področje uporabe odstavka 1 tega člena spadajo storitve, ki se opravljajo nepretrgano v določenem obdobju, kot so storitve, ki jih v skladu z romunskim pravom opravljajo stečajni in likvidacijski upravitelji za podjetja, ki so v postopku zaradi insolventnosti, če se za opravljanje teh storitev – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče – izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila.

2. Člen 64(1) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/117,

je treba razlagati tako, da

če plačila za storitve, ki spadajo na področje uporabe te določbe, ni mogoče izvršiti zaradi nezadostnih likvidnih sredstev na računih dolžnika, na podlagi navedene določbe ni mogoče šteti, da obveznost obračuna davka na dodano vrednost nastane šele ob dejanskem prejemu plačila.

3. Člen 168(a) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/117,

je treba razlagati tako, da

je za ugotovitev obstoja neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo na eni strani in izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, na drugi strani treba ugotoviti objektivno vsebino teh transakcij, kar pomeni, da je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih so bile navedene transakcije opravljene, in sicer zlasti dejansko uporabo blaga in storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec z vstopno transakcijo, ter izključni razlog za to pridobitev, pri čemer povezanje prometa ali povezanje obsega obdavčenih transakcij v zvezi s tem nista pomembna dejavnika.

4. Splošno načelo spoštovanja pravice do obrambe, ki ga določa pravo Unije,

je treba razlagati tako, da

se v okviru upravnega pritožbenega postopka zoper odločbo o odmeri davka, s katero je določen davek na dodano vrednost, kadar pristojni organ sprejme odločbo, ki temelji na novih dejanskih in pravnih elementih, glede katerih zadevna oseba ni imela priložnosti zavzeti stališča, zahteva, da se ta odločba, sprejeta na podlagi tega postopka, razglasi za nično, če bi bil izid tega postopka v primeru, da te kršitve ne bi bilo, drugačen, tudi če je bila na predlog zadevne osebe izvršitev te odločbe o odmeri davka odložena hkrati s pravnim sredstvom, vloženim zoper to odločbo.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.