

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 13. marca 2014(*)

„Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izvršitev plačil – Nepriznanje odbitka – Utaja – Popravek odbitka vstopnega davka, če ni opravljena obdavčljiva transakcija – Pogoji“

V zadevi C-107/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bolgarija) z odločbo z dne 14. februarja 2013, ki je prispela na Sodišče 4. marca 2013, v postopku

FIRIN OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (drugi senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite A. Manov, agent,
- za bolgarsko vlado E. Petranova in D. Drambozova, agentki,
- za estonsko vlado, N. Grünberg in M. Linntam, agentki,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z A. De Stefanom, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in N. Nikolova, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. decembra 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 65, 90(1), 168(a),

185(1), 193 in 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo FIRIN OOD (v nadaljevanju: FIRIN) in Direktor na Direkcija „Obžalovane i dana?no-osiguritelna prakтика“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata „pritožbe in dav?ne prakse ter prakse na podro?ju socialne varnosti“ za mesto Veliko Tarnovo pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: Direktor) glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v obliki odbitka davka v zvezi s pla?ilom za dobavo moke.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 dolo?a, da so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države ?lanice za pla?ilo.

4 ?len 14(1) te direktive dolo?a:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 V skladu s ?lenom 63 navedene direktive obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

6 ?len 65 te direktive dolo?a:

„?e je pla?ilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obra?una DDV v trenutku prejema pla?ila in od prejetega zneska.“

7 ?len 90(1) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Pri preklicu naro?ila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice.“

8 V skladu s ?lenom 167 te direktive pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.

9 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]

10 ?len 178 te direktive dolo?a:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora dav?ni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s ?lenom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti ra?un, izdan v skladu s ?leni 220 do 236 in ?leni 238, 239 in 240;

[...]"

11 Člen 184 Direktive 2006/112 določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

12 Člen 185 te direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

13 Člen 186 te direktive določa, da države članice določijo podrobnosti za uporabo njenih členov 184 in 185.

14 Člen 193 te direktive določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljive storitve, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

15 V skladu s členom 203 Direktive 2006/112 mora DDV plačati vsaka oseba, ki ta davek izkaže na račun.

16 Člen 205 te direktive:

„V primerih iz členov [od] 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.“

Bolgarsko pravo

17 Člen 70(5) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS), določa, da pravica do odbitka vstopnega DDV ne obstaja, če je bil ta neupravičeno obračunan.

18 Člen 177 ZDDS določa:

„(1) Registrirana oseba – prejemnik obdavčljive dobave – odgovarja za davek, ki ga dolguje druga registrirana oseba in ki še ni plačan, če se uveljavlja pravica do odbitka vstopnega DDV, ki je v neposredni ali posredni povezavi z dolgovanim in neplačanim DDV.

(2) Odgovornost v skladu z odstavkom 1 nastane, če je registrirana oseba vedela ali bi morala vedeti, da davek ne bo plačan, in so inšpekcijski organi to dokazali v skladu s členi od 117 do 120 zakonika o davčnem postopku in postopku na področju prispevkov socialnega varstva.

(3) Za namene odstavka 2 se šteje, da bi oseba morala vedeti, ali so kumulativno izpolnjeni ti pogoji:

1. dolgovanega davka v smislu odstavka 1 za davčno obdobje dejansko ni plačal noben prejšnji dobavitelj, na podlagi obdavčljive transakcije, katere predmet je isto blago ali ista storitev, v isti, spremenjeni ali predelani obliki;

2. obdavčljiva dobava je navidezna, z njo se zaobide zakon ali se opravi po ceni, ki se bistveno razlikuje od tržne cene.

(4) Odgovornost na podlagi odstavka 1 ni vezana na pridobitev točno določene ugodnosti zaradi neplačila dolgovanega davka.

(5) V okoliščinah, opredeljenih v odstavkih 2 in 3, je odgovoren tudi začetni dobavitelj davčnega zavezanca, ki dolguje neplačani davek.

(6) V primerih iz odstavkov 1 in 2 je odgovoren davčni zavezanec, ki je neposredni prejemnik dobave, za katero ni bil plačan dolgovani davek, in če popravek ni uspešen, lahko odgovarja vsak poznejši prejemnik dobavne verige.

(7) Odstavek 6 se tako *mutatis mutandis* uporablja tudi za dobavitelje iz zgornjega dela dobavne verige.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 FIRIN, ki je pravna naslednica družbe Hlebozavod Korn, je družba bolgarskega prava, katere cilj je proizvodnja in prodaja kruha ter slaščic. Njen kapital je v 99-odstotni lasti družbe „York Skay“ EOOD (v nadaljevanju: York Skay), preostali del pa je v lasti K. Yorkisheva.

20 Družba FIRIN je konec leta 2010 pri družbi Agra Plani EOOD (v nadaljevanju: Agra Plani), ki je v 100-odstotni lasti K. Yorkisheva, naročila 10.000 ton pšenice. Družba Agra Plani je za to transakcijo, ki jo je treba plačati vnaprej, 29. novembra 2010 izdala račun v višini 3.600.000 bolgarskih levov (v nadaljevanju: BGN), v katerem je bil naveden dolgovani DDV v višini 600.000 BGN.

21 Bolgarska davčna uprava je po inšpekcijskem nadzoru izpodbijala odbitek tega zneska v višini 600.000 BGN, ki ga je družba FIRIN izvedla na podlagi obračunov DDV za obdobje november-december 2010.

22 Davčna uprava je navedeno izpodbijanje utemeljila s tem, da storitev ni bila opravljena in da je bil račun z dne 29. novembra 2010 del sistema utaje, kar je bilo dokazano z inšpekcijskim nadzorom. Ker namreč družba Agra Plani ni bila registrirana pri nacionalni službi za žita, naj namreč ob upoštevanju nacionalnih predpisov ni bila upravičena trgovati z žitom, kar bi družba FIRIN morala vedeti. Poleg tega je bil celotni znesek plačil, ki jih je družba FIRIN po 30. novembru 2010 opravila v korist družbe, v višini 4.170.000 BGN, to je znesek, ki je višji od zneska, dolgovanega v skladu z računom, na ta dan prenesen na račun družbe York Skay. Isti dan je družba York Skay tudi plačala znesek 3.600.000 BGN na bančni račun družbe FIRIN.

23 Ker ni bilo zanesljivih utemeljitev, davčna uprava ni sprejela pojasnil v zvezi z naravo finančnih transakcij, ki naj bi bile – kot navaja družba FIRIN – prva posojilo družbe Agra Plani družbi York Skay ter druga dodatni vložek v kapital družbe FIRIN.

24 Kot posledica tega inšpekcijskega pregleda je bil 26. septembra 2011 izdan popravek

odlo?be o odmeri davka. Družba FIRIN je zoper to odlo?bo o odmeri pri Direktorju vložila pritožbo v upravnem postopku. Slednji je z odlo?bo z dne 16. januarja 2012 to odlo?bo o odmeri potrdil.

25 Družba FIRIN je nato zoper potrdilno odlo?bo Direktorja pri predložitvenem sodiš?u vložila tožbo in trdila, da je izpolnila vse pogoje za upravi?enost do odbitka zneska 600.000 BGN in da se razlogi za ta odbitek nanašajo na okoliš?ine – vklju?no z navideznim zna?ajem transakcije – ki se ne uporabljajo za zavrnitev pravice do odbitka, temve? za nastanek njegove odgovornosti za DDV, ki ga ni pla?al njegov dobavitelj.

26 Predložitveno sodiš?e se v tem okviru sprašuje, ali se lahko pravica do odbitka DDV prizna v položaju, ko iz ve? razlogov na?rtovana storitev ni bila ali ni mogla biti opravljena, in ali je mogo? poznejši popravek. Prav tako se sprašuje, ali je nacionalni sistem solidarne odgovornosti na podro?ju DDV v skladu s pravom Unije.

27 V teh okoliš?inah je Administrativen sad Veliko Tarnovo prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba v primerih, kot je obravnavani v postopku v glavni stvari, v katerih je bil takoj in dejansko izveden odbitek davka na dodano vrednost, povezan z opravljenim predpla?ilom za bodo?o in to?no dolo?eno dobavo blaga, dolo?be ?lena 168(a) v povezavi s ?leni 65, 90(1) in 185(1) Direktive [...] 2006/112 [...] razlagati tako, da se glede na to, da iz objektivnih in/ali subjektivnih razlogov ni bila opravljena glavna protistoritev v skladu z dobavnimi pogoji, pravica do odbitka vstopnega davka ob njegovi izvedbi ne sme priznati?

2. Ali iz te povezane razlage ob upoštevanju na?ela nevtralnosti davka na dodano vrednost sledi, da je v tem primeru pomembna (ali ni pomembna) objektivna možnost dobavitelja, da popravi na ra?unu izkazani davek na dodano vrednost in/ali dav?no osnovo, kot dolo?a nacionalni zakon, in kako bi u?inkoval tak popravek na nepriznanje prvotnega odbitka vstopnega davka?

3. Ali je treba ?len 205 v povezavi s ?lenoma 168(a) in 193 ter ob upoštevanju uvodne izjave 44 Direktive 2006/112 razlagati tako, da državam ?lanicam dovoljuje, da prejemniku dobave ne priznajo odbitka vstopnega davka ob uporabi izklju?no takih meril, ki so jih same dolo?ile v nacionalnem zakonu, v skladu s katerimi se dav?ni dolg naloži drugi osebi kot dav?nemu zavezancu, ?e bi se v tem primeru dav?ni kon?ni rezultat razlikoval od rezultata, pri katerem bi se strogo upoštevala pravila, ki jih je dolo?ila država ?lanica?

4. ?e je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, ali so nacionalni predpisi, kot so obravnavani v postopku v glavni stvari, pri uporabi ?lena 205 Direktive 2006/112 dopustni in združljivi z na?eloma u?inkovitosti in sorazmernosti, ?e uvajajo solidarno odgovornost za pla?ilo davka na dodano vrednost ob uporabi domnev, katerih pogoji niso neposredno ugotovljiva objektivna dejstva, ampak izoblikovani instituti civilnega prava, o katerih se v sporu dokon?no odlo?a po drugi pravni poti?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Dopustnost

28 Predložitveno sodiš?e je z vprašanji zaprosilo Sodiš?e za razlago dolo?b Direktive 2006/112, ki se nanaša na razli?na vidika ureditve DDV, in sicer, prvi?, tistega, ki ureja pravico do odbitka vstopnega davka, in, drugi?, tistega, ki ureja solidarno odgovornost dav?nega zavezanca za davek, ki ga dolguje tretja oseba, kakor je dolo?eno v ?lenu 205 te direktive.

29 Opozoriti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso postopek, uveden s ?lenom 267 PDEU, instrument sodelovanja med Sodiš?em in nacionalnimi sodiš?i, s katerim prvo zagotavlja

drugim razlago prava Unije, ki jo potrebujejo za rešitev obravnavanega spora (glej med drugim sodbo z dne 19. decembra 2013 v zadevi *Fish Legal in Shirley*, C-279/12, točka 29).

30 V okviru tega sodelovanja velja domneva upoštevnosti vprašanj o pravu Unije. Sodišče lahko predlog nacionalnega sodišča zavrže 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 (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo *Fish Legal in Shirley*, točka 30).

31 Čeprav ni sporno, da se spor o glavni stvari nanaša na izpodbijanje pravice družbe FIRIN do odbitka DDV, pa je iz odločbe predložitvenega sodišča razvidno, da bolgarska davčna uprava ni štela, da je družba FIRIN solidarno odgovorna za plačilo DDV, ki ga dolguje družba *Agra Plani*.

32 Ker se nanašata na obseg takšne solidarne odgovornosti, sta delno tretje vprašanje in četrt vprašanje predložitvenega sodišča, ki se nanašata na razlago določb člena 205 Direktive 2006/112, očitno brez povezave s predmetom spora o glavni stvari in ju je treba zato razglasiti za nedopustni.

Vsebinska presoja

33 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki se nanašajo na ureditev pravice do odbitka DDV in ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 65, 90(1), 168(a), 185(1) in 193 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba odbitek DDV, ki ga izvede naslovnik računa, ki je bil izdan zaradi predplačila dobave blaga, popraviti, če v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v postopku v glavni stvari, ta dobava nazadnje ni bila opravljena, tudi kadar je dobavitelj ostal dolžan plačati ta davek in ni povrnil predplačila.

34 Poudariti je treba, da v skladu s členom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, in da v skladu s členom 63 iste direktive obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

35 Člen 65 Direktive 2006/112, ki določa, da obveznost obračuna DDV, če je plačilo izvedeno, preden je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, nastane v trenutku prejema plačila in za prejeti znesek, pomeni odstopanje od pravila iz člena 63 in mora biti kot tak predmet restriktivne razlage (sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi *BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments*, C-419/02, ZOdl., str. I-1685, točka 45).

36 Tako morajo biti, zato da bi v teh okoliščinah lahko nastala obveznost obračuna DDV, vse upoštevne informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali storitve, že znane, in zlasti ob plačilu blago in storitve jasno opredeljeni (v tem smislu zgoraj navedena sodba *BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments*, točka 48).

37 Da bi lahko ugotovili obstoj pravice do odbitka, ki jo na podlagi zadevnega plačila uveljavlja družba FIRIN, je treba preveriti, ali je tako tudi v zadevi v postopku v glavni stvari.

38 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bilo blago, ki ga je bilo treba dostaviti, jasno opredeljeno, ko je družba FIRIN plačala predplačilo iz postopka v glavni stvari.

39 V teh okoliščinah, kakor je navedla generalna pravobranilka v točki 24 sklepnih predlogov, člena 65 Direktive 2006/112 ni mogoče uporabiti, če je nastanek obdavčljivega dogodka ob plačilu negotov. Tako naj bi bilo zlasti v primeru goljufivega ravnanja.

40 Opozoriti je namreč treba, da je boj proti morebitnim utajam, izogibanju davkom in zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in podpira. Sodišče je v zvezi s tem presodilo, da se upravičenci ne morejo sklicevati na pravo Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih dokazov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo (v tem smislu sodba z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, točke od 35 do 37).

41 Tak je primer, kadar davčno utajo zagreši davni zavezanec. V tem primeru namreč objektivna merila, na katerih temeljijo pojma dobave blaga ali opravljanja storitev, ki jih opravi dani zavezanec, ki deluje kot tak, in pojem gospodarske dejavnosti, niso izpolnjena (zgoraj navedena sodba Bonik, točka 38 in navedena sodna praksa).

42 Nasprotno pa z ureditvijo pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni dani zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka (zgoraj navedena sodba Bonik, točka 41 in navedena sodna praksa).

43 Z uvedbo sistema stroge odgovornosti bi bilo namreč prekoračeno tisto, kar je potrebno za varovanje pravic javne blagajne (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bonik, točka 42 in navedena sodna praksa).

44 Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga sestavlja ta pravica, mora pristojni dani organ pravno zadostno dokazati objektivne dejavnike, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je dani zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec v dobavni verigi (zgoraj navedena sodba Bonik, točka 43 in navedena sodna praksa).

45 Vendar pa Sodišče v postopku na podlagi člena 267 PDEU ni pristojno preverjati okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Zato mora nacionalno sodišče v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja te zadeve, da bi ugotovilo, ali družba Bonik lahko uveljavlja pravico do odbitka na podlagi navedenih dobav blaga (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Bonik).

46 Iz tega sledi, da mora izključno predložitveno sodišče preveriti, ali so zadevni dani organi dokazali objektivne dejavnike, ki jih navajajo za ugotovitev, da je družba FIRIN vedela ali bi morala vedeti, da predmet plačila dobavitelju v resnici ni bila dobava blaga, kakor je navedeno v računu, ki ga je izdal ta dobavitelj.

47 Vendar pa je treba za zagotovitev koristnega odgovora predložitvenemu sodišču preučiti vprašanja, ki se nanašajo na pogoje popravka DDV, ki ga je odbila družba FIRIN, za primer, da bi po presoji, ki jo mora opraviti, ugotovilo, da lahko štejemo, da so bili vsi upoštevni elementi prihodnje dobave tej družbi znani že ob plačilu predplačila, in da zato ta dobava ni bila negotova.

48 V zvezi s tem je treba spomniti, da členi od 184 do 186 Direktive 2006/112 določajo pogoje, pod katerimi lahko dani organ od davčnega zavezanca zahteva popravek (v tem smislu sodba

z dne 18. oktobra 2012 v zadevi TETS Haskovo, C-234/11, točka 26).

49 Glede morebitnega vpliva dogodkov, nastalih po navedenem odbitku, na odbitek DDV, ki ga izvede davčni zavezanec, iz sodne prakse izhaja, da uporaba blaga in storitev ali predvidena uporaba blaga in storitev določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, ter obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih, ki jih je treba izvesti v skladu s pogoji, določenimi v teh členih od 184 do 186 Direktive (zgoraj navedena sodba TETS Haskovo, točka 29 in navedena sodna praksa).

50 Mehanizem popravkov, ki je določen z navedenimi členi Direktive, je namreč sestavni del ureditve odbitkov DDV, ki jo določa Direktiva 2006/112. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvedene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za pozneje obdavčene transakcije (zgoraj navedena sodba TETS Haskovo, točki 30 in 31).

51 Glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV člen 185(1) Direktive 2006/112 določa načelo, po katerem se tak popravek opravi zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka (zgoraj navedena sodba TETS Haskovo, točka 32).

52 V položaju, kakršen je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, iz katerega je na podlagi navedb predložitvenega sodišča razvidno, da dobava blaga, za katero je družba FIRIN plačala predplačilo, ne bo opravljena, je torej treba ugotoviti, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 35 sklepnih predlogov, da je do spremembe dejavnikov, ki so bili uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka, prišlo po obračunu DDV. Davčna uprava tako v takih okoliščinah lahko zahteva popravek DDV, ki ga je odbil davčni zavezanec.

53 Te ugotovitve ne more omajati okoliščina, da DDV, ki ga dolguje dobavitelj, ni bil popravljen.

54 V zvezi s tem je namreč treba spomniti, da v zvezi z obravnavo DDV, ki je bil zaradi neobstoja obdavčljive transakcije neupravičeno zaračunan, iz Direktive 2006/112 izhaja, da se vpletena gospodarska subjekta ne obravnavata nujno enako. Po eni strani je namreč izdajatelj računa DDV, ki je izkazan na tem računu, v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dolžan plačati, čeprav obdavčljiva transakcija ne obstaja. Po drugi strani pa je uveljavljanje pravice naslovnika računa do odbitka v skladu s členoma 63 in 167 te direktive omejeno le na davke, ki ustrezajo transakciji, ki je predmet DDV (sodba z dne 31. januarja 2013 v zadevi LVK – 56, C-643/11, točki 46 in 47).

55 V takem primeru je spoštovanje načela davčne nevtralnosti zagotovljeno z možnostjo – ki jo morajo določiti države članice – da se davek, ki je bil na računu neupravičeno izkazan, popravi, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali pravočasno popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov (zgoraj navedena sodba LVK – 56, točka 48).

56 Poleg tega, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 43 sklepnih predlogov, dokler v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v postopku v glavni stvari, dobavitelj ne vrne predplačila, se davčna osnova davka, ki ga mora ta plačati od prejema tega predplačila, ne more zmanjšati na podlagi povezanih določb členov 65, 90 in 193 Direktive 2006/112 (glej v tem smislu, glede popravka davčne osnove v primeru povračila, sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans, C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 35).

57 V teh okoliščinah in brez poseganja v pravico davčnega zavezanca, da na podlagi

upoštevni nacionalni instrumenti od svojega dobavitelja dobi povrnjeno predplačilo, plačano za dobavo blaga, ki nazadnje ni bilo dobavljeno, okoliščina, da sam DDV, ki ga dolguje ta dobavitelj, ni popravljen, ne vpliva na pravico davčne uprave, da dobi vračilo DDV, ki ga je odbil ta davčni zavezanec zaradi plačila predplačila v zvezi s to dobavo.

58 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člene 65, 90(1), 168(a), 185(1) in 193 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se z njimi zahteva, da je treba odbitek DDV, ki ga izvede naslovník računa, ki je bil izdan zaradi predplačila dobave blaga, popraviti, če v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v postopku v glavni stvari, ta dobava nazadnje ni bila opravljena, in to tudi kadar je dobavitelj ostal dolžan plačati ta davek in predplačila ni povrnil.

Stroški

59 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člene 65, 90(1), 168(a), 185(1) in 193 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se z njimi zahteva, da je treba odbitek davka na dodano vrednost, ki ga izvede naslovník računa, ki je bil izdan zaradi predplačila dobave blaga, popraviti, če v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v postopku v glavni stvari, ta dobava nazadnje ni bila opravljena, in to tudi kadar je dobavitelj ostal dolžan plačati ta davek in predplačila ni povrnil.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.