

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 26. aprila 2018(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Odbitek vstopnega davka – Pravica do vračila DDV – Transakcije, ki se nanašajo na davčno obdobje, za katero je bil končan davčni nadzor že opravljen – Nacionalna zakonodaja – Možnost davčnega zavezanca, da popravi obračune davka, glede katerih je bil davčni nadzor že opravljen – Izključitev – Načelo učinkovitosti – Davčna nevtrálnost – Pravna varnost“

V zadevi C-81/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Suceava (pritožbeno sodišče v Suceavi, Romunija) z odločbo z dne 23. januarja 2017, ki je na Sodišču prispela 14. februarja 2017, v postopku

Zabrus Siret SRL

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi C. Vajda, predsednik senata, E. Juhász (poročevalec), sodnik, in K. Jürimäe, sodnica,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za romunsko vlado R. Radu, C. M. Florescu in R. Mangu, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in L. Radu Bouyon, 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 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), ter na?el dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Zabrus Siret SRL (v nadaljevanju: Zabrus) in Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava (generalni direktorat za javne finance v Ia?iju – okrožna uprava za javne finance v Suceavi – služba za dav?ni nadzor – urad za obravnavo pritožb, Romunija) (v nadaljevanju: generalni direktorat) glede možnosti dav?nega zavezanca, da popravi obra?une davka na dodano vrednost (DDV), da bi uveljavljal pravico do odbitka DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 167 Direktive o DDV dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

4 ?len 168 te 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 in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

5 V skladu s ?lenom 179, prvi odstavek, navedene direktive „[d]av?ni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178“.

6 ?len 180 te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dav?nemu zavezancu dovolijo, da opravi odbitek, ki ga ni opravil v skladu z dolo?bami ?lenov 178 in 179.“

7 V skladu s ?lenom 182 Direktive o DDV „[d]ržave ?lanice dolo?ijo pogoje in podrobnosti za uporabo ?lenov 180 in 181“.

8 ?len 183 Direktive o DDV dolo?a:

„?e za dano dav?no obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države ?lanice vrnejo davek ali pa presešek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih dolo?ijo.

Države ?lanice pa lahko zavrnejo vra?ilo ali prenos, ?e je znesek preseška neznaten.“

9 ?len 250 te direktive dolo?a:

„1. Vsak dav?ni zavezanec mora predložiti obra?un DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izra?un davka, za katerega je nastala obveznost obra?una in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za dolo?itev osnove za obdav?itev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke,

ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.

2. Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se obračun DDV iz odstavka 1 predloži z elektronskimi sredstvi, v skladu s pogoji, ki jih določijo.“

10 Člen 252 navedene direktive določa:

„1. Obračun DDV je treba predložiti v roku, ki ga predpišejo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.

2. Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

Romunsko pravo

11 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (vladna odredba št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 863 z dne 26. septembra 2005), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku), v členu 84, naslovljenem „Popravek napovedi za odmero davka“, določa:

„(1) Davčni zavezanec lahko na svojo pobudo popravi napovedi za odmero davka v zastaralnem roku pravice do določitve davčnih obveznosti.

(2) Napovedi za odmero davka je mogoče popraviti, kadar koli davčni zavezanec v prvotni napovedi odkrije napake, in sicer z vložitvijo popravljenih napovedi.

(3) V primeru [DDV] se napake v obračunu davka popravijo v skladu z določbami davčnega zakonika. Vsebinske napake v obračunu [DDV] se popravijo v skladu s postopki, odobrenimi z odlokom predsednika Agenției Naționale de Administrare Fiscală [(nacionalna agencija davčne uprave (ANAF))].

(4) Napovedi za odmero davka ni mogoče vložiti in popraviti po odpravi pridržka poznejšega preverjanja, razen v položajih, v katerih je treba popravek izvesti, ker je ali ni izpolnjen pogoj, določen z zakonom, ki nalaga popravek davčne osnove in/ali z njo povezanega davka.

(5) ‚Napake‘ v smislu tega člena pomenijo napake v zvezi z višino davkov, dajatev, prispevkov, obdavčljivega premoženja in prihodkov ter vsakega drugega dela davčne osnove.

(6) Če davčni zavezanec med davčnim nadzorom vloži ali popravi napovedi za odmero davka v zvezi z obdobji in davki, dajatvami, prispevki in drugimi prihodki, v zvezi s katerimi se izvaja davčni nadzor, jih davčni organ ne upošteva.“

12 Člen 105 zakonika o davčnem postopku, ki vsebuje „pravila o davčnem nadzoru“, določa:

„[...]“

(3) Davčni nadzor se opravi enkrat za vsak davek, dajatev, prispevek in druge zneske, ki jih je treba plačati v konsolidirani splošni proračun, in za vsako davčno obdobje.

[...]

(5) Davčni nadzor se opravi v skladu z načeli neodvisnosti, enotnosti, avtonomije, hierarhije,

teritorialnosti in decentralizacije.

[...]

(8) Dav?ni zavezanec mora po dav?nem inšpekcijskem nadzoru predložiti ?astno izjavo, iz katere je razvidno, da so bila dana na voljo vsa dokazila in informacije, zahtevani za dav?ni nadzor.

(9) Dav?ni zavezanec mora sprejeti ukrepe, dolo?ene v aktu, pripravljenem ob dav?nem nadzoru, v rokih in pod pogoji, ki so jih dolo?ili organi za dav?ni nadzor.“

13 ?len 105a tega zakonika, ki ureja „Pravila o ponovnem nadzoru“, dolo?a:

„(1) Dav?ni inšpektor se lahko z odstopanjem od dolo?b ?lena 105(3) odlo?i za ponovni nadzor posameznega obdobja.

(2) ‚Ponovni nadzor‘ pomeni dav?ni nadzor, opravljen po pridobitvi dodatnih podatkov, ki jih dav?ni inšpektorji med nadzorom niso poznali in ki vplivajo na izid tega nadzora.

(3) ‚Dodatni podatki‘ pomenijo informacije, dokumente ali druga pisanja, ki so bili pridobljeni po nenapovedanem navzkrižnem nadzoru, ali ki so jih organi, pristojni za izvajanje kazenskega pregona, ali drugi javni organi posredovali dav?nim organom, ali ki so jih nadzorni organi pridobili kako druga?e ter so takšni, da lahko spremenijo izid prejšnjega dav?nega nadzora.

(4) Na za?etku ponovnega nadzora mora organ za dav?ni nadzor dav?nemu zavezancu vro?iti odlo?bo o izvedbi ponovnega nadzora, ki jo je mogo?e izpodbijati v skladu s pogoji tega zakonika. Dolo?be v zvezi z vsebino in vro?itvijo obvestila o dav?nem nadzoru se smiselno uporabljajo v zvezi z odlo?bo o ponovnem nadzoru.“

14 ?len 106 navedenega zakonika, naslovljen „Obveznost sodelovanja dav?nega zavezanca“, v odstavku 1 dolo?a, da mora dav?ni zavezanec sodelovati pri ugotavljanju dav?nega dejanskega položaja. Posredovati mora podatke in na kraju, kjer poteka dav?ni nadzor, predložiti vse dokumente in druge dokaze, ki so potrebni za razjasnitev dejanskega položaja, ki je dav?no upošteven.

15 Priloga 1 k Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instruc?iunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax? pe valoarea ad?ugat? (odlok št. 179 o odobritvi pravil za popravek vsebinskih napak v obra?unih davka na dodano vrednost) z dne 14. maja 2007 (v nadaljevanju: odlok št. 179/2007) v to?kah 1, 3.1, 4.1 in 4.2 dolo?a:

„1. Vsebinske napake v obra?unih [DDV], ki so jih predložili dav?ni zavezanci za DDV, lahko popravi pristojni dav?ni organ na lastno pobudo ali na zahtevo dav?nega zavezanca.

[...]

3.1. Vsebinske napake v obra?unu [DDV] se lahko popravijo v petletnem zastaralnem roku, ki za?ne te?i 1. januarja leta po tistem, v katerem je bil predložen obra?un, katerega popravek se zahteva.

[...]

4.1. Na podlagi teh pravil popravek vsebinskih napak v obra?unu [DDV] ni dovoljen za dav?no obdobje, za katero je bil opravljen dav?ni nadzor ali za katero ta še poteka.

4.2. Z odstopanjem od to?ke 4.1 je mogo?e obra?un [DDV] popraviti na podlagi odredbe o

ukrepih, ki jo vroži organ za davčni nadzor. V tem primeru se zahtevku za popravek vsebinske napake, ki ga je vložil davčni zavezanec, priložita kopija ali izvirnik odredbe o ukrepih.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

16 Nad družbo Zabrus je bil opravljen nadzor v zvezi z DDV za obdobje od 1. maja 2014 do 30. novembra 2014. Ta nadzor se je končal s poročilom z dne 26. januarja 2015.

17 Družba Zabrus je 25. maja 2015 predložila obračun DDV za april 2015 z izbiro možnosti vračila tega davka. Ob tej priložnosti je zahtevala zlasti vračilo dveh zneskov, in sicer 39.637 romunskih levov (RON) in 26.627 RON. Prvi znesek je bil v ta obračun vpisan na podlagi popravka računovodskega potrdila o nadomestilu DDV iz julija 2014 po koncu zgoraj navedenega davčnega nadzora. Drugi znesek izhaja iz popravka, izvedenega februarja 2015, za transakcije, opravljene leta 2014, glede katerih je družba Zabrus upoštevna dokazila v svojih poslovnih knjigah našla šele po navedenem davčnem nadzoru.

18 Nato je bil pri družbi Zabrus opravljen davčni nadzor za obdobje od 1. decembra 2014 do 30. aprila 2015. Ta davčni nadzor se je končal s poročilom z dne 9. julija 2015.

19 Davčni organi so zavrnilo vračilo DDV v višini 39.637 RON in 26.627 RON, ker naj bi se zahtevana zneska nanašala na transakcije, ki so bile opravljene v obdobju pred nadzorovanim obdobjem, ki je že bilo predmet davčnega nadzora v zvezi z DDV in ki je bilo končano 26. februarja 2015. Navedli so, da v skladu z veljavnimi nacionalnimi predpisi načelo enotnosti davčnega nadzora nasprotuje vračilu teh zneskov, ki jih zahteva družba Zabrus, saj glede že pregledanega obdobja ni bila ugotovljena nobena nepravilnost v zvezi s plačili DDV in nadzorni organi niso sprejeli nobene odredbe o ukrepih, ki naj bi jih sprejela družba Zabrus.

20 Družba Zabrus je poskušala uveljaviti pravico do vračila DDV z različnimi upravnimi sredstvi, vendar pri tem ni bila uspešna. Zlasti sta bili zavrnjeni njeni zahtevi za ponovni davčni nadzor za obdobje od 1. maja 2014 do 30. novembra 2014 in njen zahtevek za popravek vsebinske napake v obračunih DDV za maj in oktober 2014.

21 Družba Zabrus je 22. oktobra 2015 pri Tribunalul Suceava (sodišče v Suceavi, Romunija) vložila tožbo za razglasitev ničnosti sklepa generalnega direktorata o zavrnitvi vračila DDV v navedenih zneskih. Družba Zabrus je v tožbi poudarila, da je vračilo DDV pravica davčnega zavezanca, ki je ni mogoče omejiti, če so vsebinski pogoji izpolnjeni, tudi če nekatere formalne zahteve niso izpolnjene. Poleg tega je trdila, da je zavrnitev nadzora v zvezi z DDV s sklicevanjem na načelo enotnosti davčnega nadzora enakovredna odvzemu pravice do odbitka z naložitvijo dodatnih vsebinskih in formalnih zahtev, ki naj ne bi bile združljive s pravom Unije, tako da gre za nesorazmeren ukrep, ki naj bi pomenil preveliko breme za davčnega zavezanca.

22 Generalni direktorat je trdil, da v skladu z določbami zakonika o davčnem postopku in odloka št. 179/2007 transakcij, ki se nanašajo na obdobje, za katero je bil že opravljen davčni inšpekcijski nadzor, ni mogoče popraviti ali znova preveriti, razen na pobudo davčnega organa, če ta pridobi nove informacije na podlagi sodelovanja z drugimi institucijami ali na podlagi odredbe o ukrepih, sprejete ob prejšnjem inšpekcijskem nadzoru. Vendar naj v obravnavani zadevi ne bi šlo za to.

23 Tribunalul Suceava (sodišče v Suceavi) je s sodbo z dne 31. marca 2016 tožbo družbe Zabrus zavrnilo kot neutemeljeno, ker morajo za ponovni nadzor obdobja, ki je že bilo predmet nadzora, obstajati informacije, ki so nove glede na že preverjene, ki jih organi ob prvem nadzoru niso poznali in za prepozno predložitev katerih ni odgovoren davčni zavezanec, glede katerega se opravlja nadzor, ali davčni organ.

24 Navedeno sodišče je menilo, da bi bili kršeni načeli enotnosti davčnega nadzora in varnosti pravnih razmerij, če bi se po nadzoru dopustila predložitev dokazil ali upoštevanje napak pri evidentiranju, zaradi katerih bi se spremenil znesek vračila, pod pogoji, ki se razlikujejo od tistih, ki jih je na tem področju ozko določil zakonodajalec. Navedlo je še, da izguba pravice do povračila ni nesorazmerna, saj je za napako pri evidentiranju in naknadno odkritje dokazil odgovorna družba Zabrus.

25 Navedeno sodišče je poleg tega navedlo, da napaka pri evidentiranju DDV za vračilo v višini 39.637 RON in naknadno odkritje dokazil za obračun DDV v višini 26.627 RON ne pomenita dodatnih informacij v smislu nacionalnih predpisov, temveč vsebinski napaki v obračunih DDV, ki ju ni mogoče popraviti, saj po davčnem nadzoru za obdobje od 1. maja 2014 do 30. novembra 2014, ki se je končal s poročilom z dne 26. januarja 2015 – glede na to, da niso bile ugotovljene nepravilnosti, na podlagi katerih bi bilo mogoče spremeniti davčno osnovo za DDV – ni bila sprejeta odredba o ukrepih, ki naj bi jih sprejela družba Zabrus, na podlagi katere bi bil mogoč popravek.

26 Družba Zabrus je zoper to sodbo 31. marca 2016 vložila pritožbo pri Curtea de Apel Suceava (pritožbeno sodišče v Suceavi), pri čemer je trdila, da pravice do vračila DDV ni mogoče zavrniti z naložitvijo dodatnih vsebinskih ali formalnih pogojev, kakršni so pogoji za popravek vsebinskih napak ali pogoji za ponovni nadzor glede obdobja, za katero je bil davčni nadzor že opravljen. Družba Zabrus je ob sklicevanju na načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti navedla, da se z nesorazmerno rešitvijo, ki so jo sprejeli davčni organi in ki jo je potrdilo prvostopenjsko sodišče, razveljavi njena pravica do odbitka DDV iz razlogov, ki so v nasprotju z Direktivo o DDV.

27 Predložitveno sodišče meni, da se družba Zabrus ne more sklicevati na sodno prakso Sodišča s področja načela davčne nevtralnosti, saj ji pravica do odbitka DDV ni bila zavrnjena zaradi nespoštovanja formalne zahteve za pravico do odbitka, temveč zaradi načela enotnosti davčnega nadzora, ki izhaja iz načela pravne varnosti, to pa je načelo, ki se priznava in varuje s pravom Unije in s sodno prakso Sodišča.

28 Po navedbah predložitvenega sodišča je treba upoštevati tudi možnost, določeno v nacionalnih predpisih, da se opravi ponovni nadzor za obdobje, ki je že bilo predmet davčnega nadzora, vendar je ta možnost pridržana davčnim organom, ki podajo pobudo, če naknadno pridobijo dodatne informacije na podlagi sodelovanja med državnimi institucijami, pri čemer je Sodišče v sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), za to določilo ugotovilo, da je v skladu s pravom Unije.

29 Predložitveno sodišče meni, da je treba v obravnavani zadevi načela nevtralnosti, sorazmernosti in pravne varnosti presojati ne le z vidika nezadostne skrbnosti družbe Zabrus, temveč tudi tega, da je obvestili o nadomestilu in vračilu izdala obšinska davčna služba.

30 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Suceava (pritožbeno sodišče v Suceavi) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali Direktiva [o DDV] ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti v okoliščinah, kakršne

so te v sporu o glavni stvari, nasprotujejo upravni praksi in/ali razlagi določb nacionalnega prava, s katerima se preprečita nadzor nad DDV in podelitev pravice do vračila DDV, ki izhaja iz popravkov za transakcije, izvedene v obdobju pred obdobjem navedenega nadzora, v zvezi s katerim je bil že izveden davčni nadzor, na podlagi katerega davčni organi niso ugotovili takšnih nepravilnosti, ki bi spremenile davčno osnovo DDV, čeprav se navedene določbe razlagajo tako, da lahko davčni organi ponovno pregledajo obdobje, za katero je bil pred tem izveden davčni nadzor na podlagi dodatnih podatkov in informacij, pridobljenih pozneje na podlagi sodelovanja med navedenimi organi in državnimi institucijami?

2. Ali je treba Direktivo [o DDV] ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, nasprotujejo nacionalnim normativnim določbam, ki zavračajo možnost popravka vsebinskih napak v obračunih DDV za davčna obdobja, za katera je bil izveden davčni nadzor, razen kadar se popravek izvede na podlagi odredbe o ukrepih, ki jo je vročil organ za davčni nadzor ob prejšnjem pregledu?“

Vprašanja za predhodno odločanje

31 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 167, 168, 179, 180 in 182 Direktive o DDV ter načela učinkovitosti, davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki z odstopanjem od petletnega zastaralnega roka, ki ga nacionalno pravo določa za popravek obračunov DDV, v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, davčnemu zavezancu onemogoča tak popravek, da bi uveljavil pravico do odbitka, samo zato, ker se ta popravek nanaša na obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen.

32 V zvezi s pravico do odbitka je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določil zakonodajalec Unije (glej zlasti sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 37, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 35).

33 Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma 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. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 38, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 36).

34 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 39, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 37).

35 Za pravico do odbitka DDV veljajo vsebinski in formalni pogoji, določeni z Direktivo o DDV, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pa je razvidno, da dvomi predložitvenega sodišča izvirajo izključno iz tega, da je bila pravica do odbitka zavržena, ker davčni zavezanec ni mogel popraviti svojega obračuna DDV, glede na to, da se je zahtevek za popravek nanašal na obdobje, ki je že bilo predmet končanega davčnega nadzora.

36 V zvezi s tem je treba spomniti, kot izhaja iz besedila členov 167 in 179, prvi odstavek, Direktive o DDV, da se pravica do odbitka načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in

sicer takrat, ko nastane obveznost za obračun davka.

37 Vendar se lahko na podlagi členov 180 in 182 navedene direktive davčnemu zavezancu dovoli odbitek, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalnih ureditvah (sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 46 in navedena sodna praksa).

38 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da bi možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez kakršnih koli časovnih omejitev nasprotovala načelu pravne varnosti, ki zahteva, da se davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati. Zato se prekluzivni rok, posledica poteka katerega je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega DDV, tako, da izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdržljiv s sistemom, določenim z Direktivo o DDV, če po eni strani ta rok velja enako za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in za tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali preizredno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točki 48 in 49 ter navedena sodna praksa).

39 V obravnavani zadevi je iz nacionalne ureditve, navedene v predložitveni odločbi, razvidno, da za pravico do odbitka DDV v romunskem pravu velja splošni petletni zastaralni rok. Vendar se v primeru davčnega nadzora za uveljavljanje pravice do odbitka uporablja krajši prekluzivni rok. Načeloma naj namreč davčni zavezanec ne bi mogel popraviti obračunov DDV za davčna obdobja, za katera so davčni organi davčni nadzor že opravili. Tako naj davčni zavezanec v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne bi mogel popraviti svojih obračunov DDV. Romunska vlada trdi, da ta omejitev izhaja iz načela enotnosti davčnega nadzora in da načelo pravne varnosti zahteva enotnost tega nadzora.

40 Iz elementov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, sicer ne izhaja, da bi nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari na področju DDV določala sistem, ki se razlikuje od tistega, ki je določen na drugih davčnih področjih nacionalnega prava, vendar načelo učinkovitosti taki ureditvi nasprotuje, ker bi bilo lahko z njo v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu onemogočen popravek obračuna DDV, če je bil pri tem davčnem zavezancu opravljen davčni nadzor v zvezi z davčnim obdobjem, na katero se nanaša navedeni popravek, tudi če se petletni prekluzivni rok, določen v navedeni ureditvi, še ni iztekel.

41 Če se namreč – tako kot v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari – davčni nadzor začne takoj po predložitvi davčnega obračuna ali kmalu zatem, je davčnemu zavezancu v skladu z navedeno nacionalno ureditvijo odvzeta možnost, da svoj davčni obračun popravi, tako da je izvrševanje pravice do odbitka DDV davčnemu zavezancu praktično onemogočeno ali vsaj preizredno oteženo.

42 Zato to, da je z nacionalno ureditvijo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu odvzeta možnost, da popravi svoj obračun DDV, tako da je z njo skrajšan rok, ki ga ima davčni zavezanec za to na voljo, ni združljivo z načelom učinkovitosti.

43 Poleg tega ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, nasprotujeta tudi načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

44 Načelo davčne nevtralnosti DDV v skladu z ustaljeno sodno prakso zahteva, da se odbitek tega vstopnega davka prizna, če so bile izpolnjene vsebinske zahteve, čeprav nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45).

45 Vendar je v postopku v glavni stvari prav opustitev nekaterih formalnih zahtev, določenih z zadevno nacionalno ureditvijo, povzročila zavrnitev odbitka DDV družbi Zabrus, čeprav je ta zahtevala popravek svojih obračunov, da bi dokazala, da so vsebinski pogoji za odobritev odbitka zadevnih zneskov izpolnjeni.

46 Neizpolnjevanje formalnih zahtev, ki ga je mogoče odpraviti, ne bi smelo ogrožati dobrega delovanja sistema DDV.

47 Tako pa bo na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, del bremena DDV dokončno nosil davčni zavezanec, kar je v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točki 34 te sodbe.

48 Kar zadeva načelo sorazmernosti, ima nacionalni zakonodajalec sicer res možnost, da formalne obveznosti davčnih zavezancev veže na sankcije, ki zadnjenavedene spodbujajo k spoštovanju navedenih obveznosti in k zagotavljanju dobrega delovanja sistema DDV.

49 Tako se lahko malomarnemu davčnemu zavezancu, ki svoj obračun DDV popravi ob opiranju na dokumente, ki izkazujejo njegovo pravico do odbitka DDV, ki jih je imel v posesti ob vložitvi obračuna tega davka, ali po odkritju napake pri evidentiranju, ki vpliva na znesek DDV za vračilo, zlasti naloži upravna globa.

50 Države članice pa morajo v skladu z načelom sorazmernosti imeti možnost uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se dejansko doseže cilj, ki mu sledi nacionalna ureditev, čim manj škodujejo načelom, ki jih določa zakonodaja Unije, kot je temeljno načelo pravice do odbitka DDV (glej sodbo z dne 10. julija 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, točka 23).

51 Zato je v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ob upoštevanju osrednje vloge, ki jo ima pravica do odbitka v skupnem sistemu DDV, sankcija absolutne zavrnitve odbitka očitno nesorazmerna, če ni dokazana davčna utaja ali oškodovanje državnega proračuna (sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 70 in navedena sodna praksa).

52 Vendar noben element iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, ne kaže na to, da obstaja nevarnost utaje ali oškodovanja državnega proračuna.

53 Nazadnje je treba zavrniti trditev romunske vlade, da ureditev iz postopka v glavni stvari, ki jo utemeljuje načelo enotnosti davčnega nadzora, izhaja iz načela pravne varnosti.

54 Sistem davčnega nadzora, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu ne dopušča, da svoj obračun DDV popravi, medtem ko tak popravek določa, če se ta izvede na podlagi akta davčnega organa, in možnost, da davčni organi, ki imajo na voljo nove informacije, opravijo ponovni nadzor, ni namenjen varstvu pravic davkoplačevalcev in očitno ne služi izvajanju načela pravne varnosti. Tak sistem skupaj z navedenimi izjemami dejansko pripomore predvsem k učinkovitosti davčnega nadzora in delovanja državne uprave.

55 Iz sodbe z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), ni mogoče izpeljati nobene druge ugotovitve. Iz te sodbe namreč res izhaja, da se davčni zavezanec v prekluzivnem roku ne more sklicevati na načelo pravne varnosti, da bi nasprotoval preklicu upravne odločbe, s

katero so davčni organi davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka s pripadki zaradi zamude (glej sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 51). Vendar iz navedene sodbe ne izhaja, da se lahko davčni organi v prekluzivnem roku sklicujejo na to isto načelo, da bi nasprotovali temu, da davčni zavezanec popravi obračun DDV, ki se nanaša na obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen.

56 V teh okoliščinah je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člene 167, 168, 179, 180 in 182 Direktive o DDV ter načela učinkovitosti, davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki z odstopanjem od petletnega zastaralnega roka, ki ga nacionalno pravo določa za popravek obračunov DDV, v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, davčnemu zavezancu onemogoča tak popravek, da bi uveljavil pravico do odbitka, samo zato, ker se ta popravek nanaša na obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen.

Stroški

57 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 stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člene 167, 168, 179, 180 in 182 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, ter načela učinkovitosti, davčne nevtralnosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki z odstopanjem od petletnega zastaralnega roka, ki ga nacionalno pravo določa za popravek obračunov davka na dodano vrednost (DDV), v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, davčnemu zavezancu onemogoča tak popravek, da bi uveljavil pravico do odbitka, samo zato, ker se ta popravek nanaša na obdobje, za katero je bil davčni nadzor že opravljen.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.