

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 21. oktobra 2021(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi od 167 do 171 in člen 178(a) – Pravica do odbitka DDV – Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v državi članici, ki ni država članica vračila – Imetništvo računa – Direktiva 2008/9/ES – Zavrnitev zahtevka za vračilo – ‚Storniranje‘ računa s strani dobavitelja – Izdaja novega računa – Nov zahtevek za vračilo – Zavrnitev“

V zadevi C-80/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 19. decembra 2019, ki je na Sodišču prispela 12. februarja 2020, v postopku

Wilo Salmson France SAS

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, C. Lycourgos in I. Jarukaitis (poročevalci), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Wilo Salmson France SAS C. Apostu, avokat,
- za romunsko vlado E. Gane in R. I. Hațieganu, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 22. aprila 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 167 in 178 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 o DDV), ter člena 14(1)(a) Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Wilo Salmson France SAS (v nadaljevanju: Wilo Salmson) na eni strani ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (nacionalna agencija za davčno upravo – regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti, Romunija) in Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (nacionalna agencija za davčno upravo – regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti – davčna uprava za davčne zavezanec nerezidente, Romunija; v nadaljevanju skupaj: davčna organa) na drugi zaradi odločbe o zavrnitvi zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je leta 2015 ta družba vložila v zvezi s pridobitvijo blaga leta 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 62 Direktive o DDV za namene te direktive opredeljuje „obdavčljivi dogodek“ kot „dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV“, in določa, da „obveznost obračuna DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži“.

4 Člen 63 te direktive natančneje določa, da „[o]b davčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“.

5 Člen 167 navedene direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

6 Člen 168 iste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

7 Člen 169 Direktive o DDV določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljene zunaj države

žalnice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi žalnici;

[...]"

8 člen 170 te direktive določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki [...] nimajo sedeža v državi žalnici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz člena 169;

[...]"

9 člen 171(1) navedene direktive v odstavku 1 določa, da se „[v]račilo DDV davčnim zavezanecem, ki nimajo sedeža v državi žalnici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, ampak v drugi državi žalnici, [...] opravi v skladu s podrobnimi pravili iz Direktive [2008/9]“.

10 člen 178(a) iste direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI [...]"

11 člen 178(a) Direktive 2006/112 je, preden je bil spremenjen z Direktivo 2010/45, določal:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240 [...]"

12 člen 179 Direktive o DDV v prvem odstavku določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.“

13 Naslov X te direktive, „Odbitki“, vsebuje poglavje 5 v zvezi s popravki odbitkov. V tem poglavju člen 185 navedene direktive v odstavku 1 določa:

„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.“

14 V istem poglavju člen 186 iste direktive določa, da „[d]ržave žalnice določijo podrobnosti [podrobna pravila] za uporabo členov 184 in 185“.

15 člen 218 Direktive o DDV iz poglavja 3, naslovljenega „Fakturiranje“, naslova XI Direktive o DDV v zvezi z obveznostmi davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci, določa:

„Za namene te direktive države članice kot račun sprejmejo vse dokumente ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje, določene v tem poglavju.“

16 Člen 219 te direktive določa:

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

Direktiva 2008/9

17 Člen 1 Direktive 2008/9 določa, da ta direktiva „določa podrobna pravila za vračilo [DDV] v skladu s členom 170 [Direktive o DDV] davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in izpolnjujejo pogoje iz člena 3“ te direktive.

18 Člen 2 te direktive vsebuje te opredelitve:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

[...]

3. ‚obdobje vračila‘ je obdobje iz člena 16, za katerega se vloži zahtevek za vračilo;

[...]

5. ‚vlagatelj‘ je davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila in vlaga zahtevek za vračilo.“

19 Člen 3 navedene direktive določa, da se ta direktiva uporablja za vsakega davčnega zavezanca, ki nima sedeža v državi članici vračila in izpolnjuje pogoje, ki so naštet v tem členu.

20 Člen 5 iste direktive določa:

„Vsaka država članica davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, povrne DDV, ki je bil zaračunan za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici [...], če se takšno blago in storitve uporabijo za naslednje transakcije:

(a) transakcije iz člena 169(a) in (b) [Direktive o DDV];

[...]

Brez poseganja v člen 6 se, za namene te direktive, [...] upravičenost do [zahtevka do] vračila [vstopnega DDV] določi v skladu z [Direktivo o DDV], kakor se uporablja v državi članici vračila.“

21 Člen 8 Direktive 2008/9 v odstavku 2 določa:

„Poleg podatkov iz odstavka 1 mora zahtevek za vračilo za vsako državo članico vračila in za vsak račun ali uvozni dokument vsebovati naslednje podatke:

[...]

(d) datum in številko računa ali uvoznega dokumenta;

[...]“

22 Člen 10 te direktive določa:

„Brez poseganja v zahtevo po informacijah iz člena 20 lahko država članica vrnila od vlagatelja zahtevo, da hkrati z zahtevkom za vrnilo v elektronski obliki predloži kopijo računa ali uvoznega dokumenta, če je na račun ali uvoznem dokumentu davčna osnova v višini najmanj 1000 EUR ali v protivrednosti v nacionalni valuti. Vendar pa je v primeru računa za gorivo prag 250 EUR ali protivrednost v nacionalni valuti.“

23 Člen 13, prvi odstavek, navedene direktive določa:

„Če se po predložitvi zahtevka za vrnilo odbitni delež prilagodi [popravi] v skladu s členom 175 [Direktive o DDV], vlagatelj predloži popravek zneska, ki je predmet zahtevka ali ki je že povrnjen.“

24 Člen 14 iste direktive v odstavku 1(a) določa:

„Zahtevek za vrnilo se nanaša na:

(a) nakupe blaga ali storitev, ki so bili zaračunani v obdobju vrnila, pod pogojem, da je obveznost obračuna DDV nastala pred obdobjem ali v obdobju izdajanja računov, ali za katere je obveznost obračuna DDV nastala v obdobju vrnila, pod pogojem, da so bili nakupi zaračunani pred [nastankom] obveznost[i] obračuna davka [...]"

25 Člen 15(1) Direktive 2008/9 določa:

„Zahtevek za vrnilo je treba državi članici, kjer ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vrnila. Zahtevek za vrnilo velja za predloženega le, če je vlagatelj navedel vse podatke iz členov 8, 9 in 11.“

26 Člen 20 Direktive 2008/9 določa:

„1. Če država članica vrnila presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega zahtevka za vrnilo ali dela tega zahtevka, lahko [...] zlasti od vlagatelja ali od pristojnih organov države članice, kjer ima vlagatelj sedež, [...] zahteva dodatne informacije. [...]"

Država članica vrnila lahko po potrebi od vlagatelja zahteva še druge dodatne informacije.

[...]"

2. Državi članici vrnila morajo biti zagotovljene dodatne informacije, zahtevane na podlagi odstavka 1, v enem mesecu od datuma, ko oseba, kateri je zahteva za informacije namenjena, leto prejme.“

27 Člen 23 navedene direktive določa:

„1. Če je zahtevek za vrnilo zavrnjen v celoti ali deloma, država članica vrnila o svoji odločitvi uradno obvesti vlagatelja in ga hkrati obvesti o vzrokih za zavrnitev.“

2. Vlagatelj lahko v primeru zavrnitve zahtevka za vrnilo vloži pritožbo pri pristojnih organih države članice vrnila, in sicer v obliki in v rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vrnilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici.

[...]"

Romunsko pravo

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davnem zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003) je v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: davni zakonik), v členu 145(2) določal:

„2. Vsak davni zavezanec ima pravico do odbitka DDV za nakup, če se ta uporabi za potrebe naslednjih transakcij:

(a) obdavčenih transakcij;

(b) transakcij, ki izhajajo iz gospodarskih dejavnosti, za katere se šteje, da je kraj dobave/opravljanja storitev v tujini, v primeru, v katerem bi bil davek odbiten, če bi bile te transakcije opravljene v Romuniji;

[...]“

29 Člen 146 davnega zakonika je v odstavku 1(a) določal:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za dolgovani ali plačani davek za blago, ki mu ga je neki davni zavezanec dobavil ali mu ga mora dobaviti, oziroma za storitve, ki jih je zanj neki davni zavezanec opravil ali jih mora zanj opraviti, mora imeti račun, ki je bil izdan v skladu z določbami člena 155 [...]“

30 Člen 147b(1)(a) tega zakonika je določal, da „je davni zavezanec, ki nima sedeža v Romuniji, ampak v drugi državi članici, ter ki ni identificiran in se mu ni treba identificirati za DDV v Romuniji, [...] lahko upravičen do vračila plačane [DDV] za uvoz in za pridobitev blaga ali storitev v Romuniji“.

31 Z Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (vladna uredba št. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004) se odobrijo podrobna pravila za izvajanje davnega zakonika, ki so navedena v prilogi k tej uredbi. V različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, se ta podrobna pravila (v nadaljevanju: podrobna pravila za izvajanje) v točki 49 nanašajo na člen 147b davnega zakonika, ki je veljal takrat. V tej točki 49 je v odstavku 1 določeno:

„V skladu s členom 147b(l)(a) davnega zakonika je vsak davni zavezanec, ki nima sedeža v Romuniji, ampak v drugi državi članici, lahko upravičen do vračila plačane [DDV] za uvoz in za pridobitve blaga ali storitev v Romuniji.“

32 V navedeni točki 49 je v odstavku 15(a) določeno, da se zahtevek za vračilo nanaša na „nakupe blaga ali storitev, ki so bili zaračunani v obdobju vračila in plačani pred datumom vložitve zahtevka za vračilo“ in da se „[r]ačuni, ki niso bili plačani pred datumom vložitve zahtevka za vračilo, [...] vključijo v zahtevke za vračilo za obdobja, v katerih so bili plačani“.

33 V točki 49(16) podrobnih pravil za izvajanje je navedeno, da se lahko „poleg transakcij iz odstavka 15 [...] zahtevek za vračilo nanaša tudi na račune ali uvozne dokumente, ki niso bili vključeni v prejšnje zahtevke za vračilo, če se nanašajo na transakcije, opravljene v zadevnem koledarskem letu“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

34 Družba Pompes Salmson SAS, ki ima sedež gospodarske dejavnosti v Franciji, je leta 2012 pri družbi ZES Zollner Electronic SRL (v nadaljevanju: Zollner), ki ima sedež v Romuniji in je tam identificirana za DDV, kupila proizvodno opremo. Ker je družba Pompes Salmson to opremo dala na voljo družbi Zollner, da bi jo ta uporabila za proizvodnjo blaga, ki bi ji ga morala pozneje dobaviti, to blago ni zapustilo romunskega ozemlja.

35 Istega leta je družba Zollner izdala račune za te nakupe, v katere je bil vključen DDV. Družba Pompes Salmson je na njihovi podlagi zahtevala vračilo DDV, plačanega v Romuniji za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2012, v skladu z Direktivo 2008/9 in členom 147b(1)(a) davčnega zakonika v povezavi s točko 49 podrobnih pravil za izvajanje. Ta zahtevek je bil zavržen z odločbo z dne 14. januarja 2014 „iz razlogov, povezanih z dokumenti, priloženimi zahtevku, in zaradi neskladnosti priloženih računov“ (v nadaljevanju: odločba z dne 14. januarja 2014). Družba Zollner je zato stornirala račune, ki so bili prvotno izdani leta 2012. Leta 2015 je za iste nakupe izdala nove račune.

36 Leta 2014 se je družba Pompes Salmson združila z družbo Wilo France SAS. Novi subjekt s poimenovanjem Wilo Salmson France, ki je nastal s to združitvijo in ki je prevzel vse pravice ter obveznosti družbe Pompes Salmson, je leta 2015 na podlagi novih računov, ki jih je izdala družba Zollner, vložil nov zahtevek za vračilo DDV, ki je bil plačan v Romuniji ob nakupu zadevne opreme, in sicer za obdobje med 1. avgustom in 31. oktobrom 2015. Romunski organi so ta zahtevek zavržili z odločbo z dne 12. maja 2016 z obrazložitvijo, da družba Wilo Salmson ni spoštovala točke 49(16) podrobnih pravil za izvajanje in je že zahtevala vračilo DDV, ki je bil naveden na teh računih.

37 Družba Wilo Salmson je zoper to odločbo vložila ugovor pri Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti – davčna uprava za davčne zavezanke nerezidente, Romunija). Ta ugovor je bil z odločbo z dne 2. septembra 2016 zavržen z obrazložitvijo, da je bil DDV, katerega vračilo je bilo zahtevano, predmet predhodnega zahtevka za vračilo in da transakcije, za katere je bilo zahtevano vračilo, niso izhajale iz leta 2015, ampak iz leta 2012.

38 Ta družba je zato pri predložitvenem sodišču, Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija), vložila tožbo za odpravo te odločbe z dne 2. septembra 2016 in za odpravo odločbe z dne 12. maja 2016, s katero je bil zavržen zahtevek za vračilo zneska 449.538,38 romunskih levov (RON) (približno 91.310 EUR), ki je pomenil DDV, katerega vračilo je bilo zahtevano za obdobje med 1. avgustom 2015 in 31. oktobrom 2015.

39 Predložitveno sodišče navaja, da mora ugotoviti, ali je leta 2015 mogoče doseči vračilo DDV, ki je bil plačan za nakupe, ki so bili opravljeni leta 2012 in za katere so bili veljavni davčni računi izdani šele leta 2015. Meni, da je položaj družbe Wilo Salmson neobičajen glede na primere, ki jih določa Direktiva 2008/9, ali primere, ki jih je Sodišče že preučilo, ker so bili računi, ki jih je družba Zollner izdala leta 2012, zaradi njihove nepravilnosti, ki naj bi jo ugotovili romunski davčni organi, razveljavljeni s storniranjem, ker so bili za iste nakupe veljavni računi izdani šele leta 2015, ker je družba Wilo Salmson pravico do vračila uveljavljala z zahtevkom za vračilo, ki ga je vložila leta 2015 in ki je vseboval račune, izdane leta 2015, in ker ta družba do tedaj ni prejela zahtevanega vračila.

40 Trdi, da Direktiva o DDV ne ureja roka za uveljavljanje pravice do odbitka in da je torej treba pojasniti, ali se lahko datum, od katerega ta rok teče, določi izključno glede na datum dobave zadevnega blaga, ne da bi se upoštevale nobene druge upoštevne okoliščine. Glede na člena 167 in 178 te direktive ter dejstvo, da imetnik te pravice nima nadzora nad izdajo računa, bi moralo

Sodišče pojasniti, ali se lahko glede na člen 14(1)(a), prvi primer, Direktive 2008/9 zahtevki za vračilo DDV nanašajo na nakupe blaga ali storitev, ki so bili zaračunani v obdobju vračila, ne glede na to, ali je obveznost obračuna s tem povezanega DDV nastala v tem obdobju ali prej.

41 V zvezi s prvima dvema vprašanjema navaja, da romunska davčna organa nista razlikovala med datumom izdaje računov kot postopkovnim elementom in datumom nastanka obveznosti obračuna DDV kot vsebinskim elementom, čeprav bi morala ta datuma ustvarjati različne učinke z davčnega vidika in pravice do odbitka ne bi bilo mogoče uveljavljati brez računa, izdanega v skladu z zakonskimi zahtevami. Čeprav bi bilo sicer nujno, da bi obveznost obračuna DDV nastala pred izdajo računa ali v trenutku njegove izdaje, pa naj bi bil pri vložitvi zahtevka za vračilo vendarle upošteven trenutek izdaje računa.

42 V zvezi s tretjim in četrtim vprašanjem navaja, da sta romunska davčna organa menila, da računi, ki so bili izdani leta 2015 za nakupe, opravljene leta 2012, niso mogli biti predmet zahtevka za vračilo v zvezi z letom 2015 zaradi obstoja prejšnjih računov. Te račune naj bi sicer družba Zollner enostransko stornirala, kar naj bi imelo učinke razveljavitve, imetnik pravice do odbitka pa naj ne bi imel nobenega pravnega sredstva za to, da bi dobavitelja zavezal k izdaji novega računa.

43 Poleg tega bi morala glede na člena 169 in 178 Direktive o DDV, člen 14(1)(a), prvi primer, Direktive 2008/9 in potrebo, da subjekt ima veljaven račun za možnost uveljavljanja pravice do vračila, zahtevki za vračilo DDV temeljiti izključno na računih, izdanih med „obdobjem vračila“, pri čemer je edini pogoj ta, da je obveznost obračuna DDV nastala pred izdajo računa ali hkrati z njegovo izdajo.

44 Ker je družba Zollner račune, izdane leta 2012, stornirala, so se lahko posledično le z novimi računi, izdanimi leta 2015, dokazovali nakupi in le na njih je lahko temeljil zahtevek za vračilo iz postopka v glavni stvari. Zato bi po mnenju predložitvenega sodišča morali samo ti zadnjenavedeni računi pomeniti „postopkovno navezno okoliščino“, ki omogoča vložitev zahtevka za vračilo v skladu z Direktivo 2008/9.

45 V teh okoliščinah je Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Razlaga člena 167 v povezavi s členom 178 [Direktive o DDV]: ali obstaja razlika med časom nastanka in časom uveljavljanja pravice do odbitka glede na to, kako deluje sistem DDV?

Za to je treba pojasniti, ali se pravica do odbitka DDV lahko uveljavlja brez (veljavnega) davčnega računa, izdanega za opravljene nakupe blaga.

2. Razlaga istih določb v povezavi z določbami člena 14(1)(a), prvi [primer], Direktive 2008/9: katera je postopkovna navezna okoliščina za oceno pravilnosti uveljavljanja pravice do vračila DDV?

Za to je treba pojasniti, ali je mogoče vložiti zahtevek za vračilo DDV, če je obveznost obračuna DDV nastala pred „obdobjem vračila“, račun pa je bil izdan v obdobju vračila.

3. Razlaga istih določb člena 14(1)(a), prvi [primer], Direktive 2008/9 v povezavi s členoma 167 in 178 [Direktive o DDV]: kakšni so učinki razveljavitve in izdaje novih računov za nakupe blaga pred „obdobjem vračila“ na uveljavljanje pravice do vračila DDV v zvezi s temi nakupi?

Za to je treba pojasniti, ali se mora uveljavljanje pravice upravičenca, da zahteva vračilo DDV za nakupe – če dobavitelj razveljavi prvotno izdane račune za nakupe blaga in pozneje izda nove

račune – nanašati na datum novih računov. To se nanaša na okoliščine, ko upravičenec ne more vplivati na razveljavitev prvotnih računov in izdajo novih računov, ampak je to izključno diskrecijska pravica dobavitelja.

4. Ali nacionalna zakonodaja lahko za vračilo DDV, odobreno v skladu z Direktivo [2008/9], določi pogoj obveznosti obračuna DDV, če je bil pravilen račun izdan v obdobju vložitve zahtevka?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

46 Romunska vlada trdi, da postavljena vprašanja niso dopustna. Po eni strani naj bi vprašanja temeljila na napačni in nepopolni predstavitvi dejstev, na katerih temelji spor o glavni stvari, zaradi česar naj bi vprašanja, če bi bila ta popravljena in upoštevana v celoti, postala neuporabna in neupoštevna za rešitev spora o glavni stvari. Po drugi strani naj bi bila ta predstavitev omejena na ponovitev stališča ene od strank v navedenem sporu, s čimer naj predložitveno sodišče ne bi izpolnilo svoje obveznosti razjasnitve dejanskega stanja pred predložitvijo zadeve Sodišču in navedbe razlogov, iz katerih se sprašuje o razlagi prava Unije ter meni, da je odgovor Sodišča potreben za rešitev spora, o katerem odloča.

47 Na prvem mestu je treba opozoriti, da člen 267 PDEU vzpostavlja postopek neposrednega sodelovanja med Sodiščem in sodišči držav članic. V okviru tega postopka, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, je za ugotavljanje in presojo zadevnega dejanskega stanja pristojno nacionalno sodišče, ki mora ob upoštevanju posebnosti zadeve presoditi tako potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, kot upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišču, medtem ko je Sodišče pristojno zgolj za odločitev o razlagi ali veljavnosti akta Unije glede na dejansko in pravno stanje, kot ga je opisalo predložitveno sodišče (glej v tem smislu sodbi z dne 20. decembra 2017, *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, točka 21 in navedena sodna praksa, ter z dne 20. aprila 2021, *Repubblica*, C-896/19, EU:C:2021:311, točka 28 in navedena sodna praksa).

48 Sodišče je zato neločoma zavezano odločiti, če se predložena vprašanja nanašajo na razlago ali veljavnost pravila prava Unije (sodbi z dne 16. junija 2015, *Gauweiler* in drugi, C-62/14, EU:C:2015:400, točka 24 in navedena sodna praksa, in z dne 15. julija 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, točka 54 in navedena sodna praksa).

49 Ker torej za vprašanja, ki se nanašajo na pravo Unije, velja domneva upoštevnosti, lahko Sodišče odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, zavrne samo, če je očitno, da zaprosena razlaga ali presoja veljavnosti pravila Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej v tem smislu sodbi z dne 16. junija 2015, *Gauweiler* in drugi, C-62/14, EU:C:2015:400, točka 25 in navedena sodna praksa, in z dne 15. julija 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, točka 55 in navedena sodna praksa).

50 V obravnavanem primeru trditve, ki jih romunska vlada navaja v dokaz o nekoristnosti postavljenih vprašanj za rešitev spora o glavni stvari, temeljijo na graji presoje predložitvenega sodišča glede dejanskega stanja, ki naj bi bila napačna in pomanjkljiva. Vendar Sodišče ni pristojno, da bi podvomilo o tej presoji, za katero je v tem postopku pristojno nacionalno sodišče. Te trditve zato ne morejo zadošati, da bi se ovrgla domneva upoštevnosti, navedena v prejšnji točki (glej po analogiji sodbo z dne 16. junija 2015, Gauweiler in drugi, C-62/14, EU:C:2015:400, točka 26 in navedena sodna praksa).

51 Na drugem mestu, v delu, v katerem romunska vlada ugotavlja, da so dejstva, ki jih je predstavilo predložitveno sodišče, ponovitev trditev ene od strank v postopku v glavni stvari, je treba navesti, da zgolj ta okoliščina, tudi če bi bila dokazana, ne dokazuje, da to sodišče s tem ni izpolnilo svoje obveznosti, da v predložitveni odločbi v skladu s členom 94 Poslovnika Sodišča navede dejanske okoliščine, na katerih vprašanja temeljijo, in razloge, iz katerih se sprašuje o razlagi določb prava Unije, ki so navedene v postavljenih vprašanjih, in iz katerih je po njegovem mnenju odgovor za rešitev spora, o katerem odloča, potreben odgovor Sodišča.

52 Nasprotno, kot je razvidno iz točk od 39 do 44 te sodbe, je iz predložitvene odločbe mogoče razumeti razloge, iz katerih se predložitveno sodišče sprašuje o obsegu razlikih določb Direktive o DDV in Direktive 2008/9, prav tako pa ta odločba vsebuje dovolj napotkov, ki Sodišču omogočajo, da mu zagotovi elemente za razlago prava Unije, ki jih potrebuje za rešitev spora, o katerem odloča.

53 V zvezi s tem je treba tudi opozoriti, da niti člen 267 PDEU niti nobena druga določba prava Unije ne zahtevata in ne prepovedujeta, da bi predložitveno sodišče po razglasitvi sodbe, izdane v postopku predhodnega odločanja, spremenilo dejanske in pravne ugotovitve, do katerih je prišlo v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe, če to sodišče zagotovi polni učinek razlage prava Unije, ki jo je podalo Sodišče (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, točke od 28 do 30).

54 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da so postavljena vprašanja dopustna.

Vsebinska presoja

Uvodne ugotovitve

55 Uvodoma je treba navesti, da predložitveno sodišče, ki ima edino na voljo vse upoštevne podatke o dejanskem stanju in o nacionalnem pravu, Sodišče sprašuje o razlagi določb Direktive 2006/112 v razliki, ki izhaja iz sprememb, ki so bile uvedene z Direktivo 2010/45 in ki so se v skladu s členom 2(1), drugi pododstavek, te direktive uporabljale od 1. januarja 2013.

56 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da so bile dobave blaga, na katere se nanaša spor o glavni stvari, opravljene leta 2012, da so bili dokumenti, ki so se šteli za račune v zvezi s temi dobavami, sestavljeni leta 2012, nato pa so se z odločbo z dne 14. januarja 2014 šteli za „neskladne“ ter bili leta 2014 ali 2015 stornirani, in da so bili nazadnje leta 2015 izdani novi dokumenti, ki so se šteli za račune v zvezi z istimi dobavami.

57 Dalje, na eni strani v skladu s členom 63 Direktive o DDV obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Na drugi strani je pravica do odbitka, ki je določena z Direktivo o DDV in ustreza pravici do vračila (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 36 in navedena sodna praksa), tako z vsebinskega kot časovnega vidika neposredno povezana z obveznostjo obračuna vstopnega DDV, ki je dolgovan oziroma je bil plačan za blago in storitve (glej v tem smislu sodbo z

dne 27. junija 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, točka 22), saj člen 167 te direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

58 Člena 64 in 65 Direktive o DDV tudi določata različna pravila glede nastanka obveznosti obračuna davka, ki se uporabljajo v okoliščinah, ki so določene v teh členih, medtem ko člen 66 te direktive državam članicam dopušča, da z odstopanjem od členov od 63 do 65 določijo, da obveznost obračuna davka za nekatere transakcije ali za nekatere kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od trenutkov, ki jih določa člen 66.

59 Predložitveno sodišče bo moralo torej ob upoštevanju vseh dejanskih elementov in elementov nacionalnega prava, ki jih ima na voljo, preveriti, ali se za razrešitev vsakega od različnih vidikov spora, o katerem odloča, uporabljajo prav določbe Direktive 2006/112, ki izhajajo iz sprememb, uvedenih z Direktivo 2010/45.

60 V zvezi s tem je treba vseeno pojasniti, da se edina sprememba določbe Direktive 2006/112, ki je bila uvedena z Direktivo 2010/45 in ki je upoštevana za analizo te zadeve s strani Sodišča, nanaša na člen 178(a) Direktive 2006/112, to je določbo, ki pred to spremembo ni napotovala na imetništvo računa, „izdanega v skladu z določbami naslova XI, poglavje 3, od (3) do (6)“, Direktive o DDV, temveč na imetništvo računa, izdanega „v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240“ Direktive 2006/112.

61 Čeprav gre v teh dveh primerih res za napotilo na določbe teh posameznih direktiv, ki v bistvenem določajo okoliščine in pogoje, v katerih je treba izdajati račune, njihovo vsebino, možnost izdajanja ali posredovanja elektronskih računov ter možnost držav članic, da pod določenimi pogoji sprejmejo ukrepe za poenostavitev, pa te določbe niso enake. Njihove vsebinske razlike sicer ne vplivajo na analizo, ki jo mora opraviti Sodišče v tej zadevi, tako da bodo odgovori, ki bodo dani v tej sodbi, uporabni, tudi če bi predložitveno sodišče na koncu ugotovilo, da ena ali več spornih točk, o katerih mora odločiti, ne spada na časovno področje uporabe določb Direktive o DDV, ampak na področje uporabe določb iz različice Direktive 2006/112, ki je veljala pred spremembami, uvedenimi z Direktivo 2010/45.

Prvo vprašanje

62 Glede prvega postavljenega vprašanja je treba najprej ugotoviti, da se v postopku v glavni stvari obravnava položaj davčnega zavezanca, ki ima sedež v državi članici, ki ni država članica, v kateri so bili opravljeni zadevni nakupi blaga. Zadeva iz postopka v glavni stvari se tako ne nanaša na pravico do odbitka DDV, ki je določena v členu 168 Direktive o DDV, ampak na pravico do vračila tega davka, kot je določena v členu 170 te direktive, ki napotuje na transakcije iz člena 169 te direktive.

63 Prav tako je treba opozoriti, da člen 171 navedene direktive v odstavku 1 določa, da se vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, ampak v drugi državi članici, opravi v skladu s podrobnimi pravili iz Direktive 2008/9. Namen te direktive pa ni niti določitev pogojev za uveljavljanje pravice do vračila niti določitev obsega te pravice. Člen 5, drugi odstavek, te direktive namreč določa, da se brez poseganja v člen 6 za namene te direktive upravičenost do zahtevka do vračila vstopnega DDV določi v skladu z Direktivo o DDV, kakor se uporablja v državi članici vračila (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 35).

64 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene od 167 do 171 in 178 Direktive o DDV ter Direktivo 2008/9 razlagati tako, da lahko pravico do vračila DDV, s katerim je bila obdavčena dobava blaga, uveljavlja davčni

zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, če ta davčni zavezanec nima računa v smislu Direktive o DDV v zvezi z nakupom zadevnega blaga.

65 Namen Direktive 2008/9 je v skladu z njenim členom 1 določiti podrobna pravila za vračilo DDV, ki je določeno v členu 170 Direktive o DDV, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in ki izpolnjujejo pogoje iz člena 3 te prve direktive, pri čemer pa se pogoji za uveljavljanje pravice do vračila in obseg te pravice v skladu z določbami te direktive, kot je bilo že opozorjeno v točki 63 te sodbe, določijo v skladu z Direktivo o DDV, kakor se uporablja v državi članici vračila.

66 Pravica davčnega zavezanca, ki ima sedež v neki državi članici, do pridobitve vračila DDV, plačnega v drugi državi članici, kot jo ureja Direktiva 2008/9, tako ustreza pravici – ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo o DDV – da odbije vstopni DDV, ki ga je plačal v svoji državi članici (sodbi z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 36 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 36 in navedena sodna praksa).

67 Poleg tega tako kot pravica do odbitka tudi pravica do vračila pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je vzpostavila zakonodaja Unije in katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačnega 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 na celoma same obdavčene z DDV (sodbi z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 35 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 45).

68 Pravica do odbitka – in zato do vračila – je sestavni del mehanizma DDV in na celoma ne sme biti omejena. Natančneje, ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodbi z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 36 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 46).

69 Pravica do vračila DDV je tako kot pravica do odbitka DDV vendarle pogojena s spoštovanjem tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 40 in navedena sodna praksa).

70 Glede vsebinskih zahtev ali pogojev, ki urejajo uveljavljanje te pravice do vračila, iz člena 169(a) in člena 170 te direktive izhaja, da mora biti zadevna oseba, da bi bila upravičena do vračila, po eni strani „davčni zavezanec“ v smislu te direktive, ki nima sedeža v državi članici, v kateri kupuje blago ali storitve, ali uvaža blago, obdavčeno z DDV, in na drugi strani, da je ta davčni zavezanec blago ali storitve, na katere opira pravico do vračila DDV, uporabil za potrebe svojih izstopnih transakcij, ki so bile opravljene zunaj države članice, v kateri je bil ta davek dolgovan ali plačan, in na podlagi katerih je nastala pravica do odbitka, če so bile opravljene v tej državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 33). Ta davčni zavezanec mora poleg tega izpolnjevati kumulativne pogoje iz člena 3 Direktive 2008/9 (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, točka 55 in navedena sodna praksa).

71 Glede podrobnih pravil za uveljavljanje pravice do vračila, ki ustrezajo formalnim zahtevam ali pogojem, je treba navesti, da člen 178(a) Direktive o DDV v zvezi s pravico do vračila DDV določa, da mora davčni zavezanec za odbitek iz člena 168(a) te direktive imeti račun, izdan v skladu z oddelki od 3 do 6 poglavja 3, naslov XI, te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 42 in navedena sodna praksa).

72 Sodišče je na podlagi tega sklepalo, da v skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka DDV sicer nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, vendar je njeno uveljavljanje v skladu s členom 178 te direktive na celoma mogoče šele, ko ima davčni zavezanec račun (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 43 in navedena sodna praksa). Dalje je razsodilo, da enako velja za uveljavljanje pravice do vračila (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točki 49 in 50).

73 Glede podrobnih pravil za vračilo DDV je treba najprej opozoriti, da mora v skladu s členom 8(2)(d) Direktive 2008/9 zahtevk za vračilo DDV za vsako državo članico vračila in za vsak račun ali uvozni dokument vključevati „datum in številko računa ali uvoznega dokumenta“. Dalje člen 15(1), drugi stavek, te direktive določa, da zahtevk za vračilo velja za predložen le, če je vlagatelj navedel vse podatke, ki se zahtevajo zlasti v tem členu 8. Nazadnje, na podlagi člena 10, prvi stavek, navedene direktive lahko država članica vračila od vlagatelja v smislu iste direktive zahteva, da hkrati z zahtevkom za vračilo v elektronski obliki predloži kopijo računa ali uvoznega dokumenta, če je na računu ali uvoznem dokumentu davčna osnova v višini najmanj 1000 EUR ali v protivrednosti v nacionalni valuti.

74 Ti elementi prikazujejo tudi, da mora davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, za uveljavljanje pravice do vračila DDV, kot je določena v členih 170 in 171 Direktive o DDV in katere podrobna pravila ureja Direktiva 2008/9, imeti račun v zvezi z nakupom zadevnega blaga ali storitev.

75 V zvezi s tem, kot je v bistvu razvidno že iz točk 71 in 72 te sodbe, člen 178(a) Direktive o DDV določa, da mora davčni zavezanec za izvedbo odbitka iz člena 168(a) te direktive v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki od 3 do 6 poglavja 3, naslov XI, te direktive, pri čemer ta zahteva v skladu s členom 5, zadnji pododstavek, Direktive 2008/9 velja tudi za pravico do vračila iz člena 170 Direktive o DDV. Člena 218 in 219 zadnjenavedene direktive poleg tega določata, da države članice kot račune sprejmejo vse dokumente ali sporočila na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje, določene v poglavju 3, naslov XI, navedene direktive, in da se vsak dokument ali sporočilo, ki spreminja prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanaša, obravnava enako kot račun.

76 Vseeno je treba opozoriti, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev (sodbi z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 47).

77 Vendar bi lahko bilo drugače, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodbi z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 81 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 48).

78 Če ima uprava na voljo podatke, ki so potrebni za ugotovitev, da mora davčni zavezanec

plačati DDV, ne more naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko povzročile, da bi bilo uveljavljanje pravice do odbitka ali do vračila DDV popolnoma onemogočeno (sodbi z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Rauni), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 82 in navedena sodna praksa, ter z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 53).

79 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 20 Direktive 2008/9 državi članici vračila, če presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega takega zahtevka ali njegovega dela, daje možnost, da zlasti od davčnega zavezanca ali od pristojnih organov države članice, v kateri ima sedež, zahteva dodatne informacije, ki ji morajo biti zagotovljene v enem mesecu od datuma, ko oseba, ki ji je zahteva za informacije namenjena, to zahtevo prejme.

80 Opozoriti je treba tudi, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam sicer cilj, ki ga določbe prava Unije na področju DDV priznavajo in spodbujajo. Vendar ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg takih ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do vračila DDV in posledično v nevtralnost DDV (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 48 in navedena sodna praksa, ter z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Rauni), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 83).

81 Zato je mogoče le, če je dokument tako pomanjkljiv, da nacionalna davčna uprava nima podatkov, ki so potrebni za utemeljitev zahtevka za vračilo, šteti, da tak dokument ni „raun“ v smislu Direktive o DDV, tako da pravice do vračila ni mogoče uveljavljati, kadar ima davčni zavezanec tak dokument.

82 Glede na vse navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 167 do 171 in 178 Direktive o DDV ter Direktivo 2008/9 razlagati tako, da pravice do vračila DDV, s katerim je bila obdavčena dobava blaga, ne more uveljavljati davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, če ta davčni zavezanec nima računa v smislu Direktive o DDV v zvezi z nakupom zadevnega blaga. Le če je dokument tako pomanjkljiv, da nacionalna davčna uprava nima podatkov, ki so potrebni za utemeljitev zahtevka za vračilo, je mogoče šteti, da tak dokument ni „raun“ v smislu Direktive o DDV.

Drugo in tretje vprašanje

83 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene od 167 do 171 in 178 Direktive o DDV ter člen 14(1)(a), prvi primer, Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se zahtevki za vračilo DDV za določeno obdobje vračila zavrne, ker je obveznost obračuna tega DDV nastala v prejšnjem obdobju vračila, čeprav je bil davek zaračunan šele v tem določenem obdobju.

84 Kot je bilo že navedeno v točki 57 te sodbe, iz člena 63 Direktive o DDV izhaja, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. V skladu s členom 167 in členom 179, prvi odstavek, te direktive se pravica do odbitka DDV na celoma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost za obračun davka (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 44).

85 Vendar je po eni strani, kot izhaja iz točke 82 te sodbe, za to, da lahko davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, uveljavlja pravico do vračila DDV, s katerim je bila obdavčena dobava blaga ali opravljanje storitev, kot je določeno v členih

170 in 171 Direktive o DDV ter Direktivi 2008/9, potrebno, da ima ta davčni zavezanec račun v smislu Direktive o DDV v zvezi z nakupom zadevnega blaga ali storitev.

86 Po drugi strani člen 14 Direktive 2008/9 v odstavku 1(a) določa, da se zahtevek za vračilo nanaša na nakupe blaga ali storitev, ki so bili zaračunani v obdobju vračila, če je obveznost obračuna DDV nastala pred obdobjem ali v obdobju izdajanja računov, ali za katere je obveznost obračuna DDV nastala v obdobju vračila, če so bili nakupi zaračunani pred nastankom obveznosti obračuna davka.

87 Iz teh elementov izhaja, da je pri davčnih zavezancih, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, in če je obveznost obračuna davka nastala pred obdobjem ali v obdobju izdajanja računov, datum, ko je davčni zavezanec pridobil račun v smislu Direktive o DDV v zvezi z nakupom zadevnega blaga ali storitev, tisti, ki določa nakupe, na katere se lahko nanaša zahtevek za vračilo. Zato zahtevka za vračilo DDV ni mogoče zavrniti zgolj zato, ker je obveznost obračuna DDV, s katerim je obdavčena dobava blaga ali opravljanje storitev in katerega vračilo se zahteva, nastala v določenem obdobju vračila, medtem ko je bil ta nakup zaračunan šele v poznejšem obdobju vračila.

88 Glede na vse navedeno je treba na drugo in tretjo vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 167 do 171 in 178 Direktive o DDV ter člen 14(1)(a), prvi primer, Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se zahtevek za vračilo DDV, ki se nanaša na določeno obdobje vračila, zavrne zgolj zato, ker je obveznost obračuna tega DDV nastala v prejšnjem obdobju vračila, medtem ko je bil zaračunan šele v tem določenem obdobju.

Tretje vprašanje

89 Najprej je treba poudariti, da tretje vprašanje implicitno temelji na premisi, da so dokumenti, ki jih je imel davčni zavezanec iz postopka v glavni stvari v letu 2012 in na podlagi katerih je bil vložen zahtevek za vračilo, ki je bil zavrnjen z odločbo z dne 14. januarja 2014, dejansko računi v smislu Direktive o DDV. Če namreč ne bi bilo tako, bi iz odgovorov na prvo, drugo in tretjo vprašanje, ki so navedeni v točkah 82 in 88 te sodbe, izhajalo, da ta davčni zavezanec pred letom 2015 ni mogel uveljavljati pravice do vračila, saj naj bi šele v tem letu pridobil take račune. V takih okoliščinah pa to tretje vprašanje ne bi bilo koristno za rešitev spora o glavni stvari.

90 Dalje, iz predložitvene odločbe je razvidno, da ima storniranje računa dobavitelja v nacionalnem pravu enake učinke kot njegova razveljavitev. Vendar iz te odločbe ne izhaja, da je bilo to storniranje opravljeno sporazumno, prav tako pa iz nje ni razvidno, da naj bi bile same transakcije, na katere se nanašajo računi, izdani leta 2015, in ki so bile opravljene leta 2012, razveljavljene, niti da naj bi bila zato vrnjena plačana kupnina.

91 Nazadnje iz predložitvene odločbe ni razvidno, da naj bi davčni zavezanec odločbo z dne 14. januarja 2014 izpodbijal, češ družba Wilo Salmson sicer niti ne trdi v stališčih, ki jih je predložila Sodišču. Zato je treba – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče – izhajati tudi iz premise, da je ta odločba v trenutku, ko je družba Zollner opravila storniranje iz postopka v glavni stvari in izdala nove račune, postala dokončna, kot to zatrjuje romunska vlada v stališčih, ki jih je predložila Sodišču.

92 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene od 167 do 171 in 178 Direktive o DDV ter Direktivo 2008/9 razlagati tako, da enostranska razveljavitev računa s strani dobavitelja, opravljena po tem, ko je država članica vračila sprejela odločbo o zavrnitvi zahtevka za vračilo, ki je temeljil na tem računu, in čeprav je ta odločba že postala dokončna in je ta dobavitelj na njeni podlagi v poznejšem obdobju vračila izdal nov račun v zvezi z istimi dobavami, ne da bi bile te dobave sporne, vpliva na obstoj

pravice do vračila DDV, ki je že bila uveljavljana, in na obdobje, za katero se mora uveljavljati.

93 Navesti je treba, da člen 15(1) Direktive 2008/9 določa, da je treba zahtevek za vračilo državi članici, v kateri ima vlagatelj sedež, predložiti „najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila“. Ta rok je prekluzivni rok, katerega nespoštovanje povzroči izgubo pravice do vračila DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, točki 26 in 33, ter z dne 2. maja 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 39). Možnost vložitve zahtevka za vračilo DDV brez kakršne koli časovne omejitve bi bila namreč v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (glej po analogiji sodbo z dne 21. junija 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, točka 29 in navedena sodna praksa).

94 Poleg tega lahko v skladu z odstavkom 1 člena 23 Direktive 2008/9 država članica vračila, če je zahtevek za vračilo zavržen v celoti ali deloma, o svoji odločitvi uradno obvesti vlagatelja v smislu te direktive in ga hkrati obvesti o vzrokih za zavrnitev v smislu te direktive, v skladu z odstavkom 2 tega člena pa lahko vlagatelj v primeru zavrnitve zahtevka za vračilo vložijo pritožbo pri pristojnih organih države članice vračila, in sicer v obliki in v rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vračilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici.

95 Sodišče je v zvezi s tem priznalo, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitve pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zadevnega davčnega zavezanca in zadevnega organa združljiva s pravom Unije. Taki roki namreč ne morejo v praksi onemogočiti ali prekomerno oteževati uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav iztek teh rokov že po definiciji povzroči popolno ali delno zavrženje vložene tožbe (sodbi z dne 14. junija 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, točka 42 in navedena sodna praksa, ter z dne 2. julija 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 32 in navedena sodna praksa).

96 Kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 100 in 101 sklepnih predlogov, pa bi priznanje, da bi v okoliščinah, kakršne so te, ki so opisane v točki 92 te sodbe, enostranska razveljavitev računa s strani dobavitelja, potem ko je odločitev o zavrnitvi prvega zahtevka za vračilo, ki temelji na tem računu, postala dokončna, čemur je sledila njegova nadomestitev z izdajo novega računa v zvezi z istimi nakupi, davčnemu zavezancu omogočila, da na podlagi tega novega računa ponovno vložijo zahtevek za vračilo DDV za iste nakupe, ki se nanaša na poznejše obdobje vračila, omogočila, da zaobide tako prekluzivni rok, ki ga člen 15(1) Direktive 2008/9 določa za vložitve zahtevka za vračilo, kot rok za vložitve pritožbe zoper to odločitev o zavrnitvi, ki ga zadevna država članica določi na podlagi člena 23(2) te direktive, s čimer bi bil tem določbam odvzet vsakršen polni učinek in bi bila ogrožena pravna varnost.

97 Poleg tega Direktiva o DDV na eni strani sicer določa možnost popravka začetnega odbitka, če je višji ali nižji od tistega, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen v skladu z določbami naslova X, poglavje 5, te direktive. Tako se člen 185 te direktive nanaša zlasti na primere odpovedi nakupov, pri čemer je določitev podrobnih pravil za uporabo tega člena v skladu s členom 186 navedene direktive v pristojnosti držav članic. Poleg tega ista direktiva, kot je razvidno iz njenega člena 219, določa možnost popravka računa, zlasti če je napačen ali na njem ni nekaterih obveznih podatkov (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, točki 32 in 34 ter navedena sodna praksa). Na drugi strani člen 13 Direktive 2008/9 omogoča popravek zahtevka za vračilo, če se po vložitvi zahtevka odbitni delež popravi na podlagi člena 175 Direktive o DDV.

98 Vendar je treba ugotoviti, da iz okoliščin, kot so te, ki so opisane v točki 92 te sodbe, nikakor ni razvidno, da bi šlo za popravek pravice do vračila, zaradi katerega bi bil vložen nov zahtevek za vračilo, niti za popravek računov, izdanih v prejšnjem obdobju vračila, saj predložitveno sodišče v

obravnavanem primeru ni podalo nobene navedbe v zvezi s tem in tretje postavljeno vprašanje – v nasprotju in kot je bilo že ugotovljeno v točki 89 te sodbe – temelji na premisi, da je bilo mogoče pravico do vračila uinkovito uveljavljati na podlagi prvotnih računov.

99 V teh okoliščinah s sodno prakso Sodišča v zvezi s popravkom odbitkov ali morebitnim retroaktivnim uinkom popravljenih računov ni mogoče ovreči ugotovitve iz točke 96 te sodbe.

100 Zato je treba glede na vse navedene preudarke na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 167 do 171 in 178 Direktive o DDV ter Direktivo 2008/9 razlagati tako, da enostranska razveljavitev računa s strani dobavitelja, opravljena po tem, ko je država članica vračila sprejela odločbo o zavrnitvi zahtevka za vračilo DDV, ki je temeljil na tem računu, in čeprav je ta odločba že postala dokončna in je ta dobavitelj nato v poznejšem obdobju vračila izdal nov račun za iste dobave, ne da bi bile te dobave sporne, nikakor ne vpliva na obstoj pravice do vračila DDV, ki je že bila uveljavljana, in na obdobje, za katero se mora uveljavljati.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člene od 167 do 171 in 178 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, in Direktivo Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, je treba razlagati tako, da pravice do vračila davka na dodano vrednost (DDV), s katerim je bila obdavčena dobava blaga, ne more uveljavljati davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, če ta davčni zavezanec nima računa v smislu Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, v zvezi z nakupom zadevnega blaga. Le če je dokument tako pomanjkljiv, da nacionalna davčna uprava nima podatkov, ki so potrebni za utemeljitev zahtevka za vračilo, je mogoče šteti, da tak dokument ni „račun“ v smislu Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45.

2. Člene od 167 do 171 in 178 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, ter člen 14(1)(a), prvi primer, Direktive 2008/9 je treba razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se zahtevek za vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na določeno obdobje vračila, zavrne zgolj zato, ker je obveznost obračuna tega DDV nastala v prejšnjem obdobju vračila, medtem ko je bil zaračunan šele v tem določenem obdobju.

3. Člene od 167 do 171 in 178 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, ter Direktivo 2008/9 je treba razlagati tako, da enostranska razveljavitev računa s strani dobavitelja, opravljena po tem, ko je država članica vračila sprejela odločbo o zavrnitvi zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ki je temeljil na tem računu, in čeprav je ta odločba že postala dokončna in je ta dobavitelj nato v poznejšem obdobju vračila izdal nov račun za iste dobave, ne da bi bile te dobave sporne, nikakor ne vpliva na obstoj pravice do vračila DDV, ki je že bila uveljavljana, in na obdobje, za katero se mora uveljavljati.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.