

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (osmi senat)

z dne 18. novembra 2021(*)

„Predhodno odloanje – Harmonizacija davne zakonodaje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka DDV – Prenehanje identifikacije davnega zavezanca za namene DDV – Zavrnitev pravice do odbitka – Formalni pogoji“

V zadevi C-358/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Judecatoria Oradea (sodiše prve stopnje v Oradei, Romunija) z odlobo z dne 9. julija 2020, ki je na Sodiše prispela 30. julija 2020, v postopku

Promexor Trade SRL

proti

Directia Generala a Finantelor Publice Cluj – Administratia Judetean a Finantelor Publice Bihor,

SODIŠE (osmi senat),

v sestavi F. Biltgen (poroevalec), sodnik v funkciji predsednika osmega senata, L. S. Rossi, sodnica, in N. Wahl, sodnik,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Promexor Trade SRL R. Chiri, avocat,
- za romunsko vlado E. Gane, A. Rotreanu in A. Wellman, agentke,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in L. Lozano Palacios, 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 odlobe se nanaša na razlago lenov 1, od 167 do 169, od 176 do 180, lena 214(1) ter lenov 250, 272 in 273 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 na?el dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti, lojalnega sodelovanja, pravne varnosti, varstva zaupanja v pravo in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Promexor Trade SRL (v nadaljevanju: Promexor) in Directia General? a Finantelor Publice Cluj – Administratia Judetean? a Finantelor Publice Bihor (generalni direktorat za javne finance v Cluju – okrajna uprava za javne finance v Bihorju, Romunija) (v nadaljevanju: uprava za javne finance) glede obveznosti, naložene družbi Promexor, ki ji je bila pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) zavrnjena zaradi prenehanja njene identifikacije za namene DDV, da pla?a DDV na svoje obdav?ene transakcije.

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 ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

(b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s ?lenoma 18(a) in 27;

(c) DDV, ki ga je dolžan pla?ati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s ?lenoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al za uvoženo blago v to državo ?lanico.“

5 ?len 178 navedene 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 ali opravljanjem storitev imeti ra?un, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

(b) za odbitke v skladu s ?lenom 168(b) v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot dobava blaga in opravljanje storitev, izpolnjevati formalnosti, ki jih dolo?i vsaka država ?lanica;

(c) za odbitke v skladu s ?lenom 168(c) v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti v obra?unu DDV iz ?lena 250 navesti vse podatke, potrebne za izra?un zneska DDV, ki ga je treba pla?ati za njegove pridobitve blaga znotraj Skupnosti, in imeti ra?un, izdan v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3 naslova XI;

- (d) za odbitke v skladu s členom 168(d) v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti, izpolnjevati formalnosti, ki jih določa vsaka država članica;
- (e) za odbitke v skladu s členom 168(e) v zvezi z uvozom blaga imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je naveden znesek dolgovanega DDV oziroma omogoča izračun tega zneska dolgovanega DDV;
- (f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali členom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določa vsaka država članica.“

6 Člen 179, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

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

7 Člen 180 te direktive določa:

„Države članice lahko davnemu zavezancu dovolijo, da opravi odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami členov 178 in 179.“

8 Člen 213(1), prvi pododstavek, navedene direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.“

9 Člen 214(1) iste direktive določa:

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

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

(b) vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in ki v skladu s členom 2(1)(b) opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV, ali izkoristi možnost iz člena 3(3) da za svoje pridobitve znotraj Skupnosti obračuna DDV;

(c) vsak davčni zavezanec, ki na njihovem ozemlju opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), ki se opravljajo zunaj tega ozemlja;

(d) vsak davčni zavezanec, za katerega se na njihovem ozemlju opravijo storitve, za katere je v skladu s členom 196 dolžan plačati DDV;

(e) vsak davčni zavezanec, ki ima sedež na njihovem ozemlju in na ozemlju druge države članice opravlja storitve, za katere mora v skladu s členom 196 DDV plačati izključno prejemnik storitev.“

10 Člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za

izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

11 člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Romunsko pravo

Prejšnji davčni zakonik

12 člen 153(9) in (9a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: prejšnji davčni zakonik), je določal:

„9. Pristojni davčni organi odločijo o prenehanju identifikacije osebe za namene DDV v skladu s tem členom:

[...]

(e) če v obračunih DDV, predloženih za šest zaporednih mesecev v koledarskem polletju v primeru oseb, katerih davčno obdobje je koledarski mesec, in za dve zaporedni davčni obdobji v koledarskem polletju v primeru davčnih zavezancev, katerih davčno obdobje je koledarsko četrtletje, nista bili navedeni niti pridobitev blaga ali storitev niti dobava blaga ali storitev, opravljena v teh davčnih obdobjih, šteto od prvega dne drugega meseca, ki sledi tekočemu koledarskemu polletju. Pristojni davčni organi od obračuna, ki se nanaša na julij 2012, za davčne zavezance, katerih davčno obdobje je koledarski mesec, ali od obračuna, ki se nanaša na tretje četrtletje leta 2012, za davčne zavezance, katerih davčno obdobje je koledarsko četrtletje, odločijo o prenehanju identifikacije osebe za namene DDV, če v obračunih DDV, predloženih za šest zaporednih mesecev v primeru davčnih zavezancev, katerih davčno obdobje je koledarski mesec, in za dve zaporedni koledarski četrtletji v primeru davčnih zavezancev, katerih davčno obdobje je koledarsko četrtletje, nista bili navedeni niti pridobitev blaga ali storitev niti dobava blaga ali storitev, opravljena v teh davčnih obdobjih, šteto od prvega dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem se je iztekel rok za predložitev šestega obračuna, v prvem primeru in od prvega dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem je potekel rok za predložitev drugega obračuna, v drugem primeru;

[...]

9 a. Postopek prenehanja identifikacije za namene DDV je opredeljen v veljavnih postopkovnih pravilih. Pristojni davčni organi po prenehanju identifikacije za namene DDV, razglašenem v skladu s točkami od (a) do (e) in (h) odstavka 9, davčnim zavezancem identifikacijo za namene DDV na podlagi odstavka 7a odobrijo:

[...]

(d) na zahtevo davčnega zavezanca v položaju iz odstavka 9(e) na podlagi lastne izjave, iz katere izhaja, da bo opravljal gospodarsko dejavnost. Datum identifikacije davčnega zavezanca za namene DDV je datum vročitve odločbe o identifikaciji za namene DDV.

Davčni zavezanci, ki so v položajih iz tega odstavka, ne smejo uporabiti določb o zgornji meji oprostitve za mala podjetja iz člena 152 do datuma identifikacije za namene DDV in morajo uporabiti določbe člena 11(1a) in (1c).“

13 Člen 11(1c) prejšnjega davčnega zakonika je določal:

„Davčni zavezanci s sedežem v Romuniji, katerih identifikacija za namene DDV je v skladu s členom 153(9), od (b) do (e) in (h), prenehala, v zadevnem obdobju nimajo pravice do odbitka DDV na opravljene pridobitve, vendar v skladu z določbami naslova VI, ki se nanašajo na obdavčljive transakcije, opravljene v tem obdobju, dolgujejo obračunani DDV. Za pridobitve blaga in/ali storitev, opravljene v obdobju, v katerem zadevna oseba nima veljavne identifikacijske številke za DDV, ter namenjene transakcijam, ki bodo opravljene po datumu identifikacije za namene DDV in glede katerih nastane pravica do odbitka na podlagi naslova VI, se v korist davčnega zavezanca z vpisom v prvi obračun davka iz člena 156b, ki ga davčni zavezanec vloži po identifikaciji za namene DDV, oziroma po potrebi s poznejšim obračunom popravi davek, ki se nanaša na:

(a) skladiščeno blago in neuporabljene storitve ob identifikaciji, kar se določi na podlagi seznama zalog;

(b) opredmetena osnovna sredstva, vključno z investicijskim blagom, za katero obdobje popravka še ni poteklo, in opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo, kar se določi na podlagi seznama zalog, pri čemer je imetnik navedenih opredmetenih osnovnih sredstev ob identifikaciji zadevna oseba. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki niso investicijsko blago, se davek, ki se nanaša na knjigovodsko vrednost, popravi ob identifikaciji. Člen 149 se uporablja za investicijsko blago.“

14 Člen 145 prejšnjega davčnega zakonika je določal:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Vsak davčni zavezanec ima pravico do odbitka davka, ki se nanaša na nakup, če se ta uporabi za namene teh transakcij:

(a) obdavčene transakcije;

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

(c) oproščene transakcije v skladu s členi 143, 144 in 144a;

(d) transakcije, oproščene v skladu s členom 141(2)(a), točke od 1 do 5, in (b), če ima pridobitelj ali prejemnik sedež zunaj Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz iz Skupnosti, in transakcije, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun druge osebe, če so udeleženi pri izvajanju takih transakcij;

(e) transakcije iz člena 128(7) in člena 129(7), če se je davek uporabljal za navedeni prenos.

[...]

4. Pod pogoji, določenimi v podrobnih pravilih za izvajanje, se pravica do odbitka davka prizna za pridobitve, ki jih davčni zavezanec opravi pred svojo identifikacijo za namene DDV, v skladu s členom 153.“

Novi davčni zakonik

15 Člen 11(8) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davčnem zakoniku) z dne 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 688 z dne 10. septembra 2015, v nadaljevanju: novi davčni zakonik) določa:

„Davčni zavezanci s sedežem v Romuniji, katerih identifikacija za namene DDV je v skladu s členom 316(11), od (c) do (e) in (h), prenehala, v zadevnem obdobju nimajo pravice do odbitka DDV na opravljene pridobitve, vendar v skladu z določbami naslova VII, ki se nanašajo na obdavčljive transakcije, opravljene v tem obdobju, dolgujejo obračunani DDV. V primeru identifikacije za namene DDV v skladu s členom 316(12) davčni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka za pridobitve blaga in/ali storitev, opravljene v obdobju, v katerem je identifikacijska številka za DDV prenehala, z vpisom v prvi obračun DDV iz člena 323, ki je bil predložen po njegovi identifikaciji za namene DDV, ali, odvisno od primera, v poznejši obračun, tudi če račun ne vsebuje identifikacijske številke za DDV davčnega zavezanca. Davčni zavezanci, potem ko so bili v skladu s členom 316(12) identificirani za namene DDV, za dobave blaga/opravljanje storitev, opravljene v obdobju, v katerem je prenehala identifikacijska številka za DDV, izdajo račune, na katerih ločeno navedejo [DDV], obračunan v tem obdobju, ki pa ni bil vpisan v obračunu DDV, predloženem v skladu s členom 323.“

16 Člen 316(12) in (14) novega davčnega zakonika določa:

„12. Postopek prenehanja identifikacije za namene DDV je opredeljen v veljavnih postopkovnih pravilih. Pristojni davčni organi po prenehanju identifikacije za namene DDV, razglašenem v skladu s točkami od (a) do (e) in (h) odstavka 11, davčnim zavezancem na njihovo zahtevo odobrijo identifikacijo za namene DDV na ta način:

[...]

(d) v položaju iz odstavka 11(e) na podlagi lastne izjave, iz katere izhaja, da bo opravljal gospodarsko dejavnost. Datum identifikacije davčnega zavezanca za namene DDV je datum vročitve odločbe o identifikaciji za namene DDV;

[...]

14. Davčni zavezanci, ki so v položajih iz odstavka 12, ne smejo uporabiti določb o zgornji meji oprostitve za mala podjetja iz člena 310 do datuma identifikacije za namene DDV in morajo uporabiti določbe člena 11(6) in (8).“

17 Člen 297 novega davčnega zakonika določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna davka.

[...]

4. Vsak davčni zavezanec ima pravico do odbitka davka, ki se nanaša na nakup, če se ta uporabi za namene teh transakcij:

- (a) obdavčljive transakcije;
- (b) transakcije, ki izhajajo iz gospodarskih dejavnosti, za katere se za kraj dobave/opravljanja storitve šteje, da je v tujini, v primeru, da bi bil davek odbiten, če bi bile opravljene v Romuniji;
- (c) transakcije, ki so oproščene v skladu s členi 294, 295 in 296;
- (d) transakcije, oproščene v skladu s členom 292(2)(a), točke od 1 do 5, in (b), če ima pridobitelj ali prejemnik sedež zunaj Evropske unije ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim izvozu iz Evropske unije, in za transakcije, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun druge osebe, če so udeleženi pri opravljanju takih transakcij;

[...]

6. Pod pogoji, določenimi v podrobnih pravilih za izvajanje, se pravica do odbitka davka prizna za pridobitve, ki jih davčni zavezanec opravi pred svojo identifikacijo za namene DDV v skladu s členom 316.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

18 Identifikacija družbe Promexor za namene DDV je z odločbo z dne 30. aprila 2014 po uradni dolžnosti prenehala, ker v njenih obračunih DDV za šest zaporednih mesecev niso bile navedene transakcije, ki so predmet DDV. Vendar je družba Promexor brez veljavne identifikacijske številke od maja 2014 dalje izdajala račune brez DDV.

19 Uprava za javne finance je aprila 2019 družbi Promexor poslala obvestilo o davčnem nadzoru, ki se je nanašalo na obdobje od 1. aprila 2014 do 31. decembra 2017. Da bi se družba Promexor izognila plačilu globe zaradi nepravotne predložitve davčnih obračunov, je naknadno predložila obračune DDV, ki so ga dolžni plačati davčni zavezanci, katerih identifikacijska številka za DDV je prenehala v skladu s členom 153(10) prejšnjega davčnega zakonika.

20 Na podlagi teh obračunov in brez dodatnih preverjanj je uprava za javne finance 19. aprila 2019 izdala izvršilni naslov, na podlagi katerega je proti družbi Promexor začela postopek izvršbe, v okviru katerega je istega dne izdala nalog za plačilo DDV.

21 Po davčnem nadzoru, opravljenem 11. junija 2019, je uprava za javne finance v zvezi z zadevnim obdobjem ugotovila, da je družba Promexor dejansko oddala obračune DDV. Družba Promexor je 31. julija 2019, to je po sprejetju poročila o davčnem nadzoru, vendar pred iztekom zastaralnega roka za pravico do odbitka, predložila popravljene obračune, v katerih je bil znesek DDV enak nič.

22 Družba Promexor je 28. maja 2019 pri Judecătoria Oradea (prvostopenjsko sodišče v Oradei, Romunija) vložila tožbo zlasti za razglasitev ničnosti izvršilnega naslova in plačilnega naloga z dne 19. aprila 2019.

23 Družba Promexor je v utemeljitev tožbe navedla, da kljub obstoju ukrepov, katerih namen je odpraviti posledice prenehanja identifikacijske številke za DDV, in sicer možnosti davčnega zavezanca, da po novi identifikaciji za namene DDV retroaktivno uveljavlja odbitek DDV za celotno obdobje, v katerem ni imel identifikacijske številke, ti ukrepi v praksi ostajajo nedostopni. V takih okoliščinah naj davčni zavezanec, čigar identifikacija za namene DDV je prenehala in ki se iz

formalnih razlogov ne more ponovno identificirati za namene DDV, ne bi imel nobenega pravnega sredstva. Poleg tega je družba Promexor trdila, da bi bila ohranitev obveznosti plačila obračunane DDV za nedolžen čas v breme pravne osebe, katere identifikacijska številka za DDV je prenehala, v nasprotju z načeli, določenimi s sodno prakso Sodišča.

24 Uprava za javne finance pa je trdila, da je postopek izvršbe utemeljen in pravilen. Obračuni DDV, ki ga dolgujejo davčni zavezanci, katerih identifikacijska številka za DDV je prenehala, kot so ti, ki jih je predložila družba Promexor, naj bi imeli na podlagi veljavne ureditve vrednostne izjave. Glede popravkov obračunov je uprava za javne finance navedla, da so bili predloženi po sprejetju poročila o davnem nadzoru, tako da jih v skladu z zakonom ni bilo več mogoče popraviti.

25 Predložitveno sodišče najprej navaja, da v skladu z nacionalno ureditvijo davčni zavezanec, čigar identifikacija za namene DDV je prenehala, nima pravice do odbitka DDV, ki se nanaša na opravljene pridobitve, ampak zanj še naprej velja obveznost plačila obračunane DDV. Nato navaja, da veljavna nacionalna zakonodaja ne določa nobene časovne omejitve glede obveznosti obračuna DDV, ki jo ima tak davčni zavezanec. Nazadnje dodaja, da bi se pravica do odbitka DDV po novi identifikaciji za namene DDV seveda lahko uveljavila tudi retroaktivno. Vendar naj bi bila v obravnavanem primeru družbi Promexor taka možnost odvzeta, ker naj ne bi izpolnjevala formalne zahteve, saj naj bi bil njen poslovodja tudi družbenik družbe, ki je v postopku zaradi insolventnosti.

26 V teh okoliščinah je Judecătoria Oradea (sodišče prve stopnje v Oradei) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali določbe Direktive [o DDV] in načelo davčne nevtralnosti nasprotujejo nacionalnim predpisom, s katerimi država članica državljanu za nedolžen čas nalaga obračunavanje [DDV] in njegovo plačilo državi, ne da bi mu priznala ustrezno pravico do odbitka DDV, ker je njegova identifikacijska številka za DDV – ker naj v obračunih DDV, predloženih za šest zaporednih mesecev/dve zaporedni koledarski četrtletji, ne bi bila navedena nobena transakcija, ki je predmet DDV – po uradni dolžnosti prenehala?

2. Ali so v okoliščinah spora o glavni stvari načelo pravne varnosti, načelo varstva zaupanja v pravo, načelo sorazmernosti in [načelo] lojalnega sodelovanja, kot izhajajo iz Direktive [o DDV], v skladu z nacionalnim predpisom ali prakso davčne uprave, na podlagi katerih, čeprav država članica pravni osebi, katere identifikacija za namene DDV je po uradni dolžnosti prenehala, običajno na njeno zahtevo v določenih konkretnih okoliščinah dopusti novo identifikacijo za namene DDV, davčni zavezanec iz zgolj formalnih razlogov ne more zahtevati ponovne identifikacije za namene DDV in je dolžan za nedolžen čas obračunati DDV in ga plačati državi, ne da bi mu bila priznana pravica do odbitka DDV?

3. Ali je treba v okoliščinah spora o glavni stvari načelo pravne varnosti, načelo varstva zaupanja v pravo, načelo sorazmernosti in [načelo] lojalnega sodelovanja, kot izhajajo iz Direktive [o DDV], razlagati tako, da prepovedujejo določitev obveznosti za davčnega zavezanca, da za nedolžen čas obračuna in plača DDV, ne da bi mu bila priznana pravica do odbitka DDV, ne da bi davčni organ preveril, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV, in ne da bi davčni zavezanec storil goljufijo?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

27 Romunska vlada dvomi o opisu pravnega in dejanskega okvira, ki ga je podalo predložitveno sodišče, in trdi, da če bi družba Promexor vložila zahtevek za pridobitev nove identifikacijske številke za DDV, bi ji jo uprava za javne finance izdala. Zato romunska vlada meni, da bi se morala vprašanja za predhodno odločanje razglasiti za nedopustna.

28 Opozoriti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišče. Zato je Sodišče na celoma dolžno odločiti, če se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije (sodba z dne 4. junija 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, točka 21 in navedena sodna praksa).

29 Iz tega sledi, da za vprašanja o razlagi prava Unije, ki jih postavi nacionalno sodišče v pravnem in dejanskem okviru, za opredelitev katerega je samo odgovorno in katerega pravilnost ni predmet presoje Sodišča, velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča Sodišče lahko zavrže le, 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 potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 4. junija 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, točka 22 in navedena sodna praksa).

30 V obravnavani zadevi pa iz spisa, ki je na voljo Sodišču, ni očitno razvidno, da položaj iz postopka v glavni stvari ustreza enemu od primerov, navedenih v prejšnji točki te sodbe. Natančneje, čeprav predložitveno sodišče ni izrecno navedlo nacionalne določbe, ki družbi Promexor preprečuje pridobitev nove identifikacijske številke za DDV, je vseeno omenilo obstoj take določbe. Nikakor ni sporno, da taka določba obstaja in je v Ordinul Președintelui ANAF nr. 2856/2017 (sklep predsednika nacionalne agencije davčne uprave št. 2856/2017). Sodišču pa ni treba preverjati razlage nacionalnega prava, ki jo je podalo predložitveno sodišče.

31 Zato je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vprašanja za predhodno odločanje

32 Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168, člen 213(1), člen 214(1) in člen 273 Direktive o DDV ter načelo nevtralnosti DDV v povezavi z načeli pravne varnosti, varstva zaupanja v pravo in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki davčni upravi, ki se je pri davčnem zavezancu, ki je za šest zaporednih mesecev predložil obračune DDV, v katerih ni nobene obdavčljive transakcije, odločila za prenehanje identifikacije za namene DDV, dovoljuje, da od tega davčnega zavezanca, če po prenehanju identifikacije za namene DDV svojo dejavnost nadaljuje, zahteva, da obračuna DDV, ne da bi lahko zahteval novo identifikacijo za namene DDV in ne da bi bil upravičen do odbitka vstopnega DDV.

33 Za odgovor na to vprašanje je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije. Pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive o DDV je sestavni del mehanizma DDV in na celoma ne sme biti omejena. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, skupni sistem DDV pa zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, točke od 28 do 30 in navedena sodna praksa).

34 V skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno načelo nevtralnosti DDV poleg tega zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, točka 31 in navedena sodna praksa). Zato, čeprav je zavrnitev pravice do odbitka lahko upravičena, če zaradi kršitve formalnih zahtev ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 46 in navedena sodna praksa), pa taka zavrnitev ne bi bila mogoča, če bi imela pristojna uprava na voljo vse podatke, potrebne za ugotovitev, da so izpolnjene vsebinske zahteve (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 44 in 45).

35 Sodišče je med drugim ugotovilo, da sta zlasti identifikacija za namene DDV iz člena 214 Direktive o DDV in dolžnost davčnega zavezanca, da prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti, iz člena 213 te direktive zgolj formalni zahtevi zaradi izvajanja nadzora, ki zlasti ne moreta poseči v pravico do odbitka DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji za nastanek te pravice (sodba z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 60 in navedena sodna praksa).

36 Sodišče je ugotovilo, da zavezancu za DDV ni mogoče preprečiti, da bi uveljavljal pravico do odbitka, ker se ni identificiral kot zavezanec za DDV, preden je uporabil blago, kupljeno v okviru svoje obdavčene dejavnosti (sodba z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 61 in navedena sodna praksa).

37 Natančneje, v zadevi, ki se nanaša na enako nacionalno zakonodajo, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, je Sodišče odločilo, da je treba člene od 167 do 169, člen 179, člen 213(1), člen 214(1) in člen 273 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki davčni upravi dopušča, da davčnemu zavezancu zavrne priznanje pravice do odbitka DDV, kadar se ugotovi, da davčna uprava zaradi neizpolnitve obveznosti, ki se temu davčnemu zavezancu očitajo, ni mogla imeti na voljo podatkov, potrebnih za ugotovitev, da so izpolnjene vsebinske zahteve, na podlagi katerih je mogoče priznati pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačal navedeni davčni zavezanec, ali da je ta ravnal goljufivo, da bi mu bila ta pravica lahko priznana (glej v tem smislu sodbo z dne 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, točka 42).

38 V obravnavani zadevi predložitveno sodišče meni, na eni strani, da v postopku v glavni stvari ni šlo za utajo DDV. Če bi bilo treba potrditi neobstoj utaje, kar mora preveriti predložitveno sodišče, družbi *Promexor* iz tega razloga ne bi bilo mogoče zavrniti pravice do odbitka vstopnega DDV.

39 V okviru tega preverjanja bo moralo predložitveno sodišče upoštevati dejstvo, da čeprav neizpolnitve formalnih obveznosti ne preprečujejo, da se predloži trden dokaz za to, da so bile izpolnjene vsebinske zahteve, na podlagi katerih je mogoče priznati pravico do odbitka vstopnega DDV, lahko take okoliščine dokazujejo najpreprostejši primer davčne utaje, v katerem davčni zavezanec namenoma ne izpolni svojih formalnih obveznosti, da bi se izognil plačilu davka (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 55).

40 Na drugi strani, predložitveno sodišče navaja, da je morala družba *Promexor*, čeprav ji je bila odvzeta pravica do odbitka vstopnega DDV, ker uprava za javne finance ni preverila, ali so vsebinski pogoji za uveljavljanje tega odbitka izpolnjeni, še vedno obračunati DDV, dolgovan za njene obdavčene transakcije, in iz povsem formalnih razlogov ni mogla pridobiti nove identifikacije za namene DDV.

41 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ?eprav iz besedila ?lenov 213 in 214 Direktive o DDV izhaja, da imajo države ?lanice pri sprejemanju ukrepov za zagotovitev identifikacije dav?nih zavezancev za namene DDV dolo?eno diskrecijsko pravico, ta diskrecijska pravica ne more biti neomejena, tako da država ?lanica ne more zavrniti dodelitve posami?ne številke dav?nemu zavezancu brez upravi?enega razloga (glej v tem smislu sodbo z dne 14. marca 2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, to?ki 22 in 23). Natan?neje, ?eprav imajo države ?lanice legitimen interes za sprejetje ustreznih ukrepov za zaš?ito svojih finan?nih interesov ter za boj proti dav?nim utajam, dav?nemu izogibanju in morebitnim zlorabam ter ?eprav lahko torej v skladu s ?lenom 273, prvi odstavek, Direktive o DDV prav tako legitimno dolo?ijo ukrepe, s katerimi lahko prepre?ijo zlorabo identifikacijskih števil, zlasti s strani podjetij, katerih dejavnost in s tem status dav?nega zavezanca bi bila zgolj fiktivna, ti ukrepi ne smejo presegati tega, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in prepre?evanja dav?nih utaj, ter ne smejo sistemati?no pose?i v pravico do odbitka DDV in tako v nevtralnost tega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 14. marca 2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, to?ki 28 in 30).

42 To, da dav?na uprava na podlagi nacionalne zakonodaje pravico do odbitka DDV pogojuje s spoštovanjem formalnih obveznosti, kot je identifikacija za namene DDV, ne da bi upoštevala vsebinske zahteve in zlasti – kot je to v obravnavanem primeru in kot navaja predložitveno sodiš?e – ne da bi se spraševala o tem, ali so te zahteve izpolnjene, presega to, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, to?ka 45 in navedena sodna praksa). Glede na sodno prakso, navedeno v to?ki 41 te sodbe, velja enako, ?e dav?na uprava na podlagi nacionalne zakonodaje sistemati?no odlo?i, da dav?nemu zavezancu ne dodeli identifikacijske številke za DDV zgolj zato, ker je njegov poslovođa družbenik druge družbe, ki je v postopku zaradi insolventnosti, ne da bi pri tem preu?ila, ali obstaja nevarnost za pravilno pobiranje DDV ali nevarnost utaje.

43 Vendar mora nazadnje predložitveno sodiš?e presoditi združljivost nacionalne zakonodaje in njene uporabe s strani uprave za javne finance z zahtevami, navedenimi v to?kah 41 in 42 te sodbe, ob upoštevanju vseh okoliš?in iz postopka v glavni stvari.

44 Glede na zgoraj navedeno je treba na vprašanje za predhodno odlo?anje odgovoriti, da je treba ?len 168, ?len 213(1), ?len 214(1) in ?len 273 Direktive o DDV ter na?elo nevtralnosti DDV v povezavi z na?eli pravne varnosti, varstva zaupanja v pravo in sorazmernosti razlagati tako, da v primeru, da je identifikacija dav?nega zavezanca za namene DDV prenehala zaradi neobstoja navedbe obdav?ljivih transakcij v njegovih obra?unih DDV, predloženih za šest zaporednih mesecev, pri ?emer pa ta dav?ni zavezanec nadaljuje svojo dejavnost ne glede na to prenehanje, ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki pristojni dav?ni upravi dopuš?a, da temu dav?nemu zavezancu naloži obra?un DDV, dolgovan za njegove obdav?ene transakcije, pod pogojem, da lahko ta dav?ni zavezanec zahteva novo identifikacijo za namene DDV in odbije vstopni DDV. Okoliš?ine, da je poslovođa dav?nega zavezanca družbenik druge družbe, ki je predmet postopka zaradi insolventnosti, kot take ni mogo?e uveljavljati za to, da bi se temu dav?nemu zavezancu sistemati?no zavrnila nova identifikacija za namene DDV.

Stroški

45 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

?len 168, ?len 213(1), ?len 214(1) in ?len 273 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 na?elo nevtralnosti davka na dodano

vrednost (DDV) v povezavi z na?eli pravne varnosti, varstva zaupanja v pravo in sorazmernosti je treba razlagati tako, da v primeru, da je identifikacija dav?nega zavezanca za namene DDV prenehala zaradi neobstoja navedbe obdav?ljivih transakcij v njegovih obra?unih DDV, predloženih za šest zaporednih mesecev, pri ?emer pa ta dav?ni zavezanec nadaljuje svojo dejavnost ne glede na to prenehanje, ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki pristojni dav?ni upravi dopuša, da temu dav?nemu zavezancu naloži obra?un DDV, dolgovan za njegove obdav?ene transakcije, pod pogojem, da lahko ta dav?ni zavezanec zahteva novo identifikacijo za namene DDV in odbije vstopni DDV. Okoliš?ine, da je poslovodja dav?nega zavezanca družbenik druge družbe, ki je predmet postopka zaradi insolventnosti, kot take ni mogo?e uveljavljati za to, da bi se temu dav?nemu zavezancu sistemati?no zavrnila nova identifikacija za namene DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: romunš?ina.