

## Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 6. februarja 2014(\*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Obrnjena davčna obveznost – Pravica do odbitka – Plačilo davka ponudniku storitev – Izpustitev obveznih podatkov – Plačilo nedolgovanega DDV – Izguba pravice do odbitka – Načelo davčne nevtralnosti – Načelo pravne varnosti“

V zadevi C-424/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Oradea (Romunija) z odločbo z dne 26. junija 2012, ki je prispela na Sodišče 18. septembra 2012, v postopku

### SC Fatorie SRL

proti

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,**

SODIŠČE (drugi senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SC Fatorie SRL C. Costa, odvetnik,
- za romunsko vlado R. H. Radu in V. Angelescu skupaj z I. Bara-Bușilă, agenti,
- za estonsko vlado, M. Linntam, agentka,
- za Evropsko komisijo L. Keppenne in L. Lozano Palacios, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, 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 L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in sicer zlasti na razlago določb o pravici do odbitka pri uporabi

sistema obrnjene davne obveznosti ter nael davne nevtralnosti davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in pravne varnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC Fatorie SRL (v nadaljevanju: Fatorie) in Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (generalni direktorat za javne finance v Bihorju, v nadaljevanju: Direcția) glede zavrnitve odbitka DDV družbi Fatorie zaradi neuporabe doložb o sistemu obrnjene davne obveznosti.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 člen 178, točki (a) in (f), Direktive o DDV določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davni 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;

[...]

(f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali člen[*a*] 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica.“

4 člen 199(1) te direktive določa, da lahko države članice za opravljanje nekaterih storitev določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davni zavezanec, za katerega se te storitve opravijo. Ta ureitev, ki se običajno označuje kot „obrnjena davna obveznost“, se lahko v skladu z navedenim členom 199(1)(a) med drugim uporabi za „gradbena dela, vključno s popravili, iščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi [za] predaj[o] gradbenih del“.

5 člen 226, točka 11, navedene direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221, zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(11) v primeru oprostitve ali kjer je pridobitelj ali prejemnik storitev dolžan plačati DDV, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno ali da zanjo velja postopek obrnjene davne obveznosti“.

### *Romunsko pravo*

6 člen 146(1)(a) zakona št. 571/2003 o davnem zakoniku (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003, v nadaljevanju: davni zakonik) določa:

„Davni zavezanec mora za uveljavljanje pravice do odbitka izpolniti te pogoje:

(a) za davek, ki ga mora plačati ali ga je plačal za blago, ki mu je bilo ali mu mora biti dobavljeno, oziroma za storitve, ki so bile ali morajo biti zanj opravljene, mora imeti račun, na katerem so navedeni podatki, ki jih določa člen 155(5)“.

7 ?len 155(5)(n), to?ka 2, dav?nega zakonika dolo?a:

„Ra?un mora vsebovati te podatke:

[...]

2. ?e mora davek pla?ati prejemnik pod pogoji iz ?lena 150(1), od (b) do (d) in (g), napotitev na dolo?be iz tega naslova ali na Direktivo 2006/112 ali zaznamek ‚obrnjena dav?na obveznost‘ za transakcije iz ?lena 160“.

8 ?len 160 dav?nega zakonika v razli?ici, ki se je uporabljala v ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, dolo?a:

„(1) Ponudniki in prejemniki blaga ali storitev iz odstavka 2 morajo uporabiti ukrepe za poenostavitev, ki jih dolo?a ta ?len. Zahtevani pogoj za uporabo ukrepov za poenostavitev je, da sta ponudnik in prejemnik identificirana za namene DDV v skladu s ?lenom 153.

(2) Ukrepi za poenostavitev se uporabijo za dobavo ali opravljanje tega blaga oziroma storitev:

[...]

(b) stavb, delov stavb in raznovrstnih zemljiš?, za dobavo katerih se uporabi sistem obdav?itve;

(c) gradbena in montažna dela;

[...]

(3) Na ra?unih, izdanih za dobavo blaga iz odstavka 2, dobavitelji dopišejo ‚obrnjena dav?na obveznost‘ in ne navedejo pripadajo?ega davka. Na ra?unih, ki jih prejmejo od dobaviteljev, prejemniki navedejo pripadajo? davek, ki ga v dav?nem obra?unu prikažejo hkrati kot pobrani davek in kot davek, ki ga je mogo?e odbiti. Za transakcije, za katere veljajo ukrepi za poenostavitev, ni med dobaviteljem in prejemnikom nobenega pla?ila davka.

[...]

(5) Dobavitelji blaga in ponudniki storitev ter prejemniki so odgovorni za uporabo dolo?b tega ?lena. ?e dobavitelj blaga ali ponudnik storitev na ra?unih, ki jih je izdal za blago ali storitve iz odstavka 2, ni dopisal ‚obrnjena dav?na obveznost‘, prejemnik uporabi sistem obrnjene dav?ne obveznosti, dobavitelju ali ponudniku ne pla?a davka, sam na ra?un dopiše ‚obrnjena dav?na obveznost‘ in izpolni obveznosti iz odstavka 3.“

9 V to?ki 82 uredbe vlade št. 44/2004 o dolo?bah za izvajanje dav?nega zakonika (hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) v razli?ici, veljavni v ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, je dolo?eno:

„(1) Obvezni pogoj iz ?lena 160(1) dav?nega zakonika za uporabo ukrepov za poenostavitev oziroma obrnjene dav?ne obveznosti je, da so tako dobavitelj blaga ali ponudnik storitev kot prejemnik identificirani za namene DDV v skladu s ?lenom 153 dav?nega zakonika in da je zadevna transakcija obdav?ljiva. Ukrepi za poenostavitev se uporabljajo samo za transakcije, opravljene na ozemlju dr?ave v smislu ?lena 125b dav?nega zakonika.

[...]

(3) V primeru dobav ali opravljenih storitev iz ?lena 160(2) dav?nega zakonika in za prejete

predujme dobavitelji blaga in ponudniki storitev izdajo račune brez davka z navedbo ‚obrnjena davčna obveznost‘. Davek izračuna prejemnik in se vpiše na račun in v register nakupov, pri čemer se v obračunu davka ponovno navede kot hkrati pobrani in odbitni davek. Za namene računovodstva prejemnik v davčnem obdobju znesek ustreznega davka vpiše hkrati v postavko 4426 [odbitni DDV] in v postavko 4427 [pobrani DDV].

[...]

(12) V primeru gradbenih in montažnih del, za katera je bil predjem prejet in/ali so bili izdani računi za celotno ali delno vrednost po sistemu obrnjene davčne obveznosti do vključno 31. decembra 2007, vendar je do obdavčljivega dogodka prišlo leta 2008, in sicer na dan, ko so poročila o situaciji izdana ali, odvisno od primera, sprejeta od prejemnikov, se uporabi običajni sistem davka samo za razliko med vrednostjo del, za katera je do obdavčljivega dogodka prišlo leta 2008, in vrednostjo prejetih predjemov ali zneskov, vpisanih na račun, izdane do vključno 31. decembra 2007. [...].“

10 Člen 105(1) in (3) odredbe vlade št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) v različici, objavljeni v *Monitorul Oficial al României* (del I, št. 513 z dne 31. julija 2007), določa:

„Pravila o davčnem nadzoru

(1) Davčni nadzor je namenjen preizkusu vseh dejanskih in pravnih okoliščin, ki so upoštevne za obdavčitev.

[...]

(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. Izjemoma se lahko pristojni davčni inšpektor odloči, da bo opravil ponovni nadzor glede določenega obdobja, če se v obdobju med zaključkom davčnega nadzora in iztekom zastaralnega roka pojavijo dodatni podatki, s katerimi davčni inšpektorji na dan preverjanj niso bili seznanjeni, ali če se ugotovijo računske napake, ki vplivajo na rezultate teh preverjanj.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

11 Družba Fatorie je 3. januarja 2007 z družbo SC Megasal Construcții SRL (v nadaljevanju: Megasal) sklenila okvirno pogodbo za izvedbo del za izgradnjo in montažo hleva za vzrejo prašičev ter modernizacije prašičje farme. Dela so bila končana februarja 2008.

12 Družba Megasal je leta 2007 kot ponudnik zadevnih storitev izdala več računov za plačilo predjemov po sistemu obrnjene davčne obveznosti, pri čemer je uporabila ukrepe za poenostavitev iz točke 82 vladne odločbe št. 44/2004 o določbah za izvajanje davčnega zakonika. Skupni znesek iz računov, pripravljenih in izdanih brez DDV, je znašal 1.017.834,37 romunskih leuov (RON).

13 Družba Megasal je 3. marca 2008 izdala račun, ki je zajemal skupno vrednost opravljenih del v višini 1.052.840,10 RON, od tega 168.101 RON iz naslova DDV in 884.740 RON iz naslova cene opravljenih del. Družba Fatorie je družbi Megasal plačala navedeni DDV.

14 Na podlagi zahteve za vračilo DDV, ki jo je na romunsko državo naslovila družba Fatorie, je Direcția z odločbo z dne 2. julija 2008 dovolil vračilo DDV v višini 173.057 RON, ta znesek pa je vključeval DDV v znesku 168.101 RON iz računa z dne 3. marca 2008 v skladu s poročilom o davčnem nadzoru z dne 13. junija 2008 za obdobje od 1. julija 2007 do 31. marca 2008.

15 Direcția je leta 2009 na podlagi drugega davčnega nadzora v zvezi z DDV, ki ga je družba Fatorie plačala v obdobju od 1. januarja 2007 do 31. marca 2008, odločil, da je treba vrniti DDV iz računa z dne 3. marca 2008, ker naj ne bi bili spoštovani ukrepi za poenostavitev, ki se nanašajo na sistem obrnjene davčne obveznosti. Direcția je torej z odločbo o odmeri davka z dne 18. maja 2009 od družbe Fatorie zahteval, naj v državni proračun vplača 221.221 RON, ki v znesku 168.101 RON ustrezajo DDV, v znesku 53.120 RON pa pripadkom zaradi zamude.

16 Iz dokumentov, predloženih Sodišču, je razvidno, da je šla družba Megasal v stečaj in da romunski davčni upravi ni plačala DDV iz računa z dne 3. marca 2008, ki ga je njej plačala družba Fatorie.

17 Družba Fatorie je 15. julija 2009 pri sodišču vložila tožbo proti Direcția, s katero je predlagala razglasitev ničnosti odločbe o vračilu in odločbe o odmeri davka z dne 18. maja 2009.

18 Tribunalul Bihor je s sodbo z dne 22. septembra 2010 to tožbo zavrnilo kot neutemeljeno. Pritožba zoper to sodbo je bila s sodbo z dne 9. marca 2011 zavrnjena iz istega razloga in zoper sodbo ni bilo več mogoče vložiti pravnega sredstva.

19 Družba Fatorie je 17. maja 2011 vložila zahtevo za revizijo sodbe z dne 22. septembra 2010, ker naj bi bila sprejeta v nasprotju s pravom Unije. Ta zahteva je bila s sodbo z dne 7. novembra 2011 zavrnjena kot nedopustna.

20 Družba Fatorie je 12. januarja 2012 pri Curtea de Apel Oradea zoper to sodbo vložila pritožbo.

21 Družba Fatorie trdi, da je treba v postopku v glavni stvari uporabiti zlasti sodno prakso Sodišča iz sodbe z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl (C-90/02, Recueil, str. I-3303), v skladu s katero naj ob uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti neizpolnjevanje zahtev v zvezi z izdajanjem računov ne bi vplivalo na pravico do odbitka. Nepravilnosti, ki jih je dobavitelj storil pri pripravi računa z dne 3. marca 2008, in to, da jih družba Fatorie ni popravila, naj torej ne bi mogli vplivati na pravico te družbe do odbitka DDV iz tega računa.

22 Direcția meni, da je družba Fatorie izgubila pravico do odbitka DDV iz računa z dne 3. marca 2008, prvič, ker naj bi ta račun njegova izdajateljica, družba Megasal, pripravila narobe, ker je uporabila običajna pravila v zvezi z DDV, medtem ko naj bi račun moral biti pripravljen v skladu z ukrepi za poenostavitev iz člena 160(2)(b) davčnega zakonika, in drugič, ker naj družba Fatorie s tem, da na račun ni vpisala navedbe „obrnjena davčna obveznost“ in da je davek plačala ponudniku storitev, ne bi izpolnila obveznosti iz člena 160(5) tega zakonika.

23 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Constanța prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali določbe Direktive [o DDV] dopuščajo uporabo takšne sankcije, da davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka DDV, če:

(a) je davčni zavezanec zaradi uveljavljanja pravice do odbitka predložil račun, ki ga je tretja oseba izdala nepravilno, ker ni uporabila ukrepov za poenostavitev;

- (b) je davni zavezanec plaal DDV, ki je bil naveden na raunu?
2. Ali naelo pravne varnosti nasprotuje upravni praksi romunskih davnih organov, ki so:
- (a) najprej z dokonno upravno odlobo priznali pravico do odbitka DDV;
- (b) to odlobo nato razveljavili in odloili, da mora davni zavezanec v dravni proraun plaati DDV, za katerega je bila sprva priznana pravica do odbitka, in pripadajo obresti in kazni za zamudo?
3. e:
- (a) je davni zavezanec plaal DDV, ki ga je tretja oseba nepravilno navedla na raunu;
- (b) davni organi niso sprejeli nobenega aktivnega ukrepa, da bi tretji osebi naloili, naj popravi nepravilno izdani raun;
- (c) zdaj zaradi steaja tretje osebe rauna ni ve mogo popraviti, ali naelo davne nevtralnosti DDV dopua, da se davnemu zavezancu odvzame pravica do odbitka DDV?“

### **Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odlobe**

24 Evropska komisija sicer ni izrecno vložila ugovora nedopustnosti zoper predlog za sprejetje predhodne odlobe, vendar dvomi o njegovi dopustnosti, ker naj ne bi vseboval niti navedbe razlogov, iz katerih se predložitveno sodiše sprašuje o razlagi ali veljavnosti nekaterih dolo b prava Unije, niti povezave, ki jo to sodiše vzpostavlja med temi dolo bami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja za spor.

25 Vendar lahko Sodiše v skladu z ustaljeno sodno prakso zavrne predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo nacionalno sodiše, le e je oitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, e je problem hipoteti en ali e Sodiše nima na voljo potrebnih pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (sodbi z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C?11/07, ZOdl., str. I?6845, toka 28, in z dne 20. junija 2013 v zadevi Rodopi?M 91, C?259/12, toka 27).

26 Ugotoviti pa je treba, da v obravnavanem primeru ne gre za to. Zelena razlaga v zvezi z obsegom pravice do odbitka DDV ter naeli davne nevtralnosti in pravne varnosti je namre v neposredni zvezi s predmetom spora o glavni stvari, katerega dejanske narave ni mogo e izpodbijati. Poleg tega predložitvena odloba vsebuje dejanske in pravne elemente, ki zadostujejo za to, da Sodiše lahko poda koristen odgovor na vprašanja, ki so mu predložena.

27 Zato je treba ugotoviti, da je predlog za sprejetje predhodne odlobe dopusten.

### **Vprašanja za predhodno odloanje**

*Prvo in tretje vprašanje*

28 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stežaja navedenega ponudnika storitev.

29 Najprej je treba opozoriti, da pri uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti ni plačan noben DDV med ponudnikom in prejemnikom storitev, saj je prejemnik v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV, ta davek pa lahko naeloma odbije, tako da davni upravi ni treba plačati nobenega zneska.

30 Poudariti je treba tudi, prvič, da je pravica do odbitka sestavni del sistema DDV, in je naeloma ni mogoče omejiti (zgoraj navedena sodba Bockemühl, točka 38, in sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum, C-368/09, ZOdl., str. I-7467, točka 37 in navedena sodna praksa).

31 Namen sistema odbitkov je davnemu zavezancu v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačane DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z davnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti naeloma same predmet DDV (glej sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 48).

32 Drugič, glede podrobnih pravil za izvrševanje pravice do odbitka DDV, naštetih v členu 178 Direktive o DDV, je mogoče, če gre za postopek obrnjene davčne obveznosti iz člena 199(1)(a) navedene direktive, uporabiti le podrobna pravila iz navedenega člena 178(f).

33 Glede tega je treba opozoriti, da davni zavezanec, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo DDV od teh storitev, za izvrševanje svoje pravice do odbitka ni dolžan imeti računa, izdanega v skladu s formalnimi pogoji iz Direktive o DDV, pač pa mora, ko se odloči za možnost iz člena 178(f) iste direktive, zgolj izpolniti formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bockemühl, točka 47).

34 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno tudi, da obseg formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica in jih morajo spoštovati davni zavezanci, da bi lahko izvrševali pravico do odbitka DDV, ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za nadzor pravilne uporabe postopka obrnjene davčne obveznosti in zagotavljanje pobiranja DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bockemühl, točka 50, in sodbo z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépít, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 38).

35 Sodišče je tako že presodilo, da načelo davčne nevtralnosti v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti zahteva, da se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točka 63, in zgoraj navedena sodba Uszodaépít, točka 39).

36 V nasprotju s trditvami družbe Fatorie pa se okoliščine zadeve v glavni stvari razlikujejo od tistih v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Bockemühl.

37 V zadevi v glavni stvari, kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, na račun z dne 3. marca 2008 v nasprotju z zahtevami iz člena 160(3) davnega zakonika ni

navedeno „obrnjena davčna obveznost“, družba Fatorie pa ni sprejela potrebnih ukrepov iz odstavka 5 tega člena, da bi popravila to pomanjkljivost. Poleg tega je treba ugotoviti, da je družba Fatorie DDV, ki je nepravilno naveden na navedenem račun, neutemeljeno izplačala družbi Megasal, medtem ko bi DDV po tem sistemu kot prejemnica storitev morala plačati davčnim organom v skladu s členom 199 Direktive o DDV. Tako poleg tega, da sporni račun ne ustreza formalnim zahtevam iz nacionalne zakonodaje, ni bil spoštovan vsebinski pogoj sistema obrnjene davčne obveznosti.

38 Tak položaj je davčni upravi preprečil nadzor nad uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti in za zadevno državo članico povzročil tveganje izgub davčnih prihodkov.

39 Poleg tega je izvrševanje pravice do odbitka v skladu z ustaljeno sodno prakso omejeno samo na dolgovane davke, torej davke, ki ustrezajo transakciji, za katero se plača DDV, oziroma plačane, če so bili dolgovani (sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding, C-342/87, Recueil, 4227, točka 13, in z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 53).

40 Ker DDV, ki ga je družba Fatorie plačala družbi Megasal, ni bil dolgovan in ker pri tem plačilu ni bila spoštovana vsebinska zahteva sistema obrnjene davčne obveznosti, se tako družba Fatorie ne more sklicevati na pravico do odbitka tega DDV.

41 Glede tega to, da je družba Megasal v stečaju, ne more omajati zavrnitve odbitka DDV, ki je posledica tega, da družba Fatorie ni izpolnila bistvenih obveznosti za uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti.

42 Vendar lahko prejemnik storitev, ki je DDV neutemeljeno plačal ponudniku navedenih storitev, od tega v skladu z nacionalnim pravom zahteva vračilo.

43 Glede okoliščin, da davčna uprava družbi Megasal ni naložila, naj popravi nepravilno izdani račun, je treba poudariti, da se zadeva v glavni stvari nanaša na to, da je Direkcija družbi Fatorie zavrnil priznanje pravice do odbitka in da za odgovor na predložena vprašanja ni treba odločiti o morebitni obveznosti davčne uprave do tretje osebe.

44 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti, da v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, ne nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stečaja navedenega ponudnika storitev.

#### *Drugo vprašanje*

45 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali načelo pravne varnosti nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali navedeni DDV s pripadki zaradi zamude.

46 Najprej je treba priznati, da načelo pravne varnosti zahteva, da se davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Ecotrade, točka 44).

47 Romunska vlada se glede tega v pisnih stališjih sklicuje na člen 105(3) odredbe vlade št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, ki izjemoma dovoljuje, da se pred iztekom zastaralnega

roka opravi ponovni nadzor glede določenega obdobja, če se pojavijo dodatni podatki, s katerimi davčni inšpektorji na dan preverjanj niso bili seznanjeni, ali če se ugotovijo računske napake, ki vplivajo na rezultate teh preverjanj.

48 Priznati je treba, da se s tako ureditvijo, katere jasnost in predvidljivost za davčnega zavezanca nista bili resno prerekanj, spoštuje načelo pravne varnosti.

49 Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali se določba nacionalne zakonodaje, navedena v točki 47 te sodbe, uporabi v sporu, o katerem odloča.

50 Glede pripadkov zaradi zamude je treba opozoriti, da države članice v primeru, ko ni usklajevanja zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 16. decembra 1992 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-210/91, Recueil, str. I-6735, točka 19 in navedena sodna praksa, ter z dne 7. decembra 2000 v zadevi de Andrade, C-213/99, Recueil, str. I-11083, točka 20, ter zgoraj navedeno sodbo Rodopi-M 91, točka 31).

51 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka s pripadki zaradi zamude.

## **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**1. V okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, ne nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stežaja navedenega ponudnika storitev.**

**2. Načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka s pripadki zaradi zamude.**

Podpisi

\* Jezik postopka: romunščina.