

**Zadeva C-640/23**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

25. oktober 2023

**Predložitveno sodišče:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romunija)

**Datum predložitvene odločbe:**

26. junij 2023

**Pritožnici v postopku s kasacijsko pritožbo in toženi stranki na prvi stopnji:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo in tožeča stranka na prvi stopnji:**

Greentech SA

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Kasacijski pritožbi zoper sodbo, s katero je bilo delno ugodeno tožbi, ki jo je nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo in tožeča stranka na prvi stopnji vložila v upravnem sporu in s katero je predlagala odpravo nekaterih davčnih upravnih aktov v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV), ki sta jih izdali pritožnici v postopku s kasacijsko pritožbo in toženi stranki na prvi stopnji.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Na podlagi člena 267 PDEU se prosi za razlago členov 2, 19 in 168 v povezavi s členom 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

## Vprašanje za predhodno odločanje

Ali načela nevtralnosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj iz členov 2, 19 in 168 v povezavi s členom 203 Direktive [2006/112] nasprotujejo zavrnitvi priznanja pravice do odbitka DDV, plačanega v zvezi s prodajo, ki jo je davčni organ pozneje opredelil kot prenos podjetja, ki ne spada na področje uporabe DDV, če je država zadevni DDV že pobrala in ga na podlagi nacionalne zakonodaje ni mogoče vrniti?

## Navedene določbe prava Unije

Členi 2, 19 in 168 v povezavi s členom 203 Direktive 2006/112

Sodna praksa Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče), zlasti sodbe z dne 26. aprila 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; z dne 11. aprila 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, in z dne 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

## Navedene določbe nacionalnega prava

Codul fiscal din anul 2003 (Legea nr. 571/2003) (davčni zakonik iz leta 2003 (zakon št. 571/2003)), člen 3 (v skladu s katerim davki in dajatve, ki jih ureja ta zakonik, temeljijo med drugim na načelu davčne nevtralnosti); člen 126(1) (v skladu s katerim so transakcije, ki pomenijo dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ali se štejejo za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, predmet DDV); člen 128(7) (v skladu s katerim prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja, med drugim na podlagi prodaje, ne pomeni dobave blaga, če je oseba, na katero je to blago preneseno, davčni zavezanec); in člen 145(2) (v skladu s katerim ima vsak davčni zavezanec pravico do odbitka DDV za pridobitve, ki so predmet DDV).

Codul de procedură fiscală din anul 2003 (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003) (zakonik o davčnem postopku iz leta 2003 (uredba vlade št. 92/2003)), člen 84 (v skladu s katerim lahko davčni zavezanec pred iztekom zastaralnega roka, ki velja za pravico do ugotovitve davčnih obveznosti, načeloma na lastno pobudo popravi obračun davka) in člen 91 (v skladu s katerim pravica davčnega organa do ugotovitve davčnih obveznosti načeloma zastara v petih letih od 1. januarja leta, ki sledi letu nastanka zadevne davčne terjatve).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (odredba vlade št. 44/2004 o potrditvi metodoloških predpisov za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku), točka 6(7) in (8), v kateri je pojasnjen pomen pojma prenos celotnih sredstev podjetja iz člena 128(7) davčnega zakonika.

## Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionalna generalna direkcija za javne finance v Galațiju – uprava za javne finance okrožja Vrancea, Romunija (v nadaljevanju: AJFP Vrancea) je v obdobju od 23. novembra 2015 do 15. julija 2016 opravila davčni nadzor na sedežu družbe Greentech SA (v nadaljevanju: Greentech), na podlagi katerega so bile v breme te družbe ugotovljene dodatne davčne obveznosti v višini 4.388.720 romunskih levov (RON) iz naslova DDV in povezanih dajatev. Te davčne obveznosti so nastale zaradi nove pravne opredelitve transakcije, ki se je nanašala na prodajo opreme družbe Greenfiber International SA (v nadaljevanju: GFI) družbi Greentech (to je transakcije, ki jo je zadnjeimenujena družba obravnavala kot dobavo blaga, ki je predmet DDV), in ki jo je AJFP Vrancea opredelila kot prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja med povezanima družbama (to je kot transakcijo, ki ni predmet DDV).
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generalna direkcija za velike davčne zavezance, Romunija, v nadaljevanju: DGAMC) je zavrnila upravno pritožbo, ki jo je družba Greentech vložila zoper ugotovitev teh davčnih obveznosti.
- 3 Družba Greentech je zoper odločbo, s katero je DGAMC zavrnila davčno pritožbo, vložila tožbo v upravnem sporu pri Curtea de Apel Ploiești (višje sodišče v Ploieștiju, Romunija), ki je tej tožbi delno ugodilo.
- 4 Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija, v nadaljevanju: ÎCCJ) je z odločbo z dne 23. novembra 2021 delno ugodilo kasacijskima pritožbama, ki sta ju AJFP Vrancea in DGAMC vložili zoper sodbo Curtea de Apel Ploiești (višje sodišče v Ploieștiju).
- 5 Družba Greentech je vložila predlog za revizijo odločbe ÎCCJ, v katerem je navedla, da je ta v nasprotju s sodno prakso Sodišča, zlasti s sodbama Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, in PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327; v skladu z navedeno sodno prakso naj bi veljalo, da je treba pravico do odbitka DDV priznati tudi v primerih, v katerih zadevne transakcije ne spadajo na področje uporabe DDV, če iz posebnih okoliščin obravnavane zadeve izhajajo, da je pridobitev vračila zadevnega zneska DDV za osebo, ki je ta znesek plačala, nemogoča ali pretirano otežena, saj bi bili sicer kršeni načeli nevtralnosti in učinkovitosti DDV.
- 6 ÎCCJ je z odločbo z dne 31. januarja 2023 predlogu za revizijo ugodilo, izpodbijano upravno odločbo odpravilo v delu, na katerega se je nanašal tožbeni razlog v zvezi s spremembo pravne opredelitve prodaje opreme v prenos celotnih sredstev podjetja, in odločitev v tej zadevi pridržalo do ponovne presoje tega razloga v pritožbenem postopku.

**Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 7 Družba Greentech, nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo in tožeča stranka na prvi stopnji, meni, da je treba pojasniti, ali lahko davčni organi države članice na podlagi razlage določb Direktive 2006/112 ter načel davčne nevtralnosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj zavrnejo priznanje pravice do odbitka DDV, plačanega v zvezi s prodajo, ki jo davčni organi pozneje opredeli kot prenos blaga, ki ni predmet DDV, če je bil DDV vplačan v državni proračun, njegovo vračilo osebi, ki ga je plačala, ni mogoče, ker se je zastaralni rok, ki velja v davčnih postopkih, že iztekel, nacionalna zakonodaja pa ne določa instrumentov in postopkovnih pravil, v skladu s katerimi bi lahko davčni organi v primeru navedene spremembe opredelitve vrnili znesek, plačan iz naslova DDV.
- 8 Družba Greentech trdi, da mora DDV v skladu z načelom davčne nevtralnosti imeti nevtralen učinek, kar pomeni, da mora omogočiti, da se z mehanizmom uveljavljanja pravice do odbitka doseže enak končni rezultat ne glede na posrednike. To načelo naj se ne bi uporabljalo le v primeru, v katerem blago ali storitev prejme končni potrošnik; v tem primeru naj bi moral DDV plačati končni potrošnik. Sodišče naj bi v svoji sodni praksi dosledno odločalo, da vsaka omejitev pravice do odbitka pomeni kršitev načela davčne nevtralnosti (sodba z dne 26. aprila 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Družba Greentech navaja, da družba GFI po koncu davčnega nadzora, opravljenega v družbi Greentech, ni mogla popraviti računa, ki ga je izdala v zvezi z zadevno prodajo, saj je bil v družbi GFI pred tem ravno tako opravljen davčni nadzor, na podlagi katerega je skupina inšpektorjev ugotovila, da sta stranki to poslovno transakcijo pravilno obravnavali kot transakcijo, ki je predmet DDV, ter da je družba GFI zato pravilno obračunala DDV in ga vplačala v državno blagajno.
- 10 Nacionalni davčni organ, ki je opravil oba nadzora, naj bi tako zadevno poslovno transakcijo obravnaval povsem različno, in sicer kot transakcijo, ki je predmet DDV, ki ga mora družba GFI obračunati in ki ji ga mora družba Greentech plačati, in kot transakcijo, ki za družbo Greentech ni predmet DDV. Družbi Greentech naj bi bila s tem odvzeta pravica do odbitka plačanega DDV.
- 11 AJFP Vrancea, pritožnica v postopku s kasacijsko pritožbo in tožena stranka na prvi stopnji, trdi, da je treba upoštevati posebnosti obravnavane zadeve, in sicer, da je transakcija, ki je bila izvedena med povezanima družbama, zajemala prodajo proizvodne linije in da je bila istega dne podpisana najemna pogodba, na podlagi katere je družba Greentech za izvajanje svoje dejavnosti v okviru iste industrijske cone in po zaposlitvi specializiranega osebja uporabljala iste prostore, s katerimi je razpolagala povezana družba, to je družba GFI. Pri tem pa naj ne bi bilo razvidno, da je povezani subjekt po tem, ko je njegovo gospodarsko dejavnost prevzel drug subjekt, ohranil svojo identiteto.

- 12 AJFP Vrancea meni, da pravice do odbitka v okviru prenosa celotnih sredstev ali dela sredstev davčnega zavezanca, ki ne pomeni dobave blaga v smislu člena 128(7) davčnega zakonika, ni mogoče uveljavljati, ker tak prenos ne spada na področje uporabe DDV.
- 13 Kljub temu pa AJFP Vrancea meni, da davčni organi pravice davčnega zavezanca do popravka obračunov DDV niso omejili. Družba Greentech naj bi namreč imela možnost, da od družbe GFI pridobi vračilo DDV, za katerega ne more uveljavljati pravice do odbitka, in sicer tako, da popravi napačno izdan račun in zahteva vračilo davka, plačanega na podlagi tega računa, s čimer naj bi bila družba Greentech med davčnim nadzorom tudi seznanjena.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 14 Predložitveno sodišče navaja, da je odgovor na postavljeno vprašanje upošteven za analizo, ki jo je treba opraviti v zvezi s spoštovanjem načela davčne nevtralnosti ob upoštevanju treh vidikov, in sicer, prvič, ali lahko družba Greentech od svojega poslovnega partnerja, to je družbe GFI, pridobi vračilo DDV; drugič, ali je bila zadevna transakcija na področje uporabe DDV vključena zaradi pridobitve davčnih ugodnosti; in, tretjič, ali gre za goljufijo, ki škoduje državnemu proračunu.
- 15 Predložitveno sodišče meni, da so členi 2, 19, 168 in 203 Direktive 2006/112, katerih razlaga se predlaga, bistveni za rešitev spora, saj skupni sistem DDV temelji na nizu zavezujočih načel prava Unije. Predložitveno sodišče bo na podlagi razlage navedenih določb, ki jo bo podalo Sodišče, presodilo, ali je pristop, ki so ga davčni organi zavzeli v obravnavani zadevi, v skladu z duhom evropske zakonodaje ali pa je, nasprotno, napačen.
- 16 Predložitveno sodišče navaja, da ni seznanjeno z nobeno sodbo, v kateri bi Sodišče podalo razlago prava Unije, da bi pojasnilo, ali lahko nacionalni davčni organi v primeru spremembe pravne opredelitve iz dobave blaga, ki spada na področje uporabe DDV, v prenos sredstev, ki ne spada na področje uporabe DDV, zavrnejo pravico do odbitka DDV, če ni nobenega učinkovitega načina za pridobitev vračila zneska, plačanega iz naslova DDV.
- 17 Predložitveno sodišče poleg tega meni, da iz sodne prakse, ki jo je Sodišče izoblikovalo v zadevah, v katerih so bila obravnavana podobna vprašanja, izhaja, da je treba pri ugotavljanju obstoja pravice do odbitka prednostno upoštevati spoštovanje načel davčne nevtralnosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ter da je treba v okviru ukrepov, ki jih sprejmejo nacionalni organi, upoštevati morebitno oškodovanje državnega proračuna in omogočiti ugotavljanje, ali so zainteresirane stranke ravnale v dobri oziroma slabi veri.
- 18 Na prvem mestu, v zvezi z načelom davčne nevtralnosti je treba navesti, da Sodišče v sodni praksi dosledno ugotavlja, da vsaka omejitev pravice do odbitka



pomeni kršitev tega načela, zaradi katere pride do dvojne obdavčitve transakcij, ki jih opravijo davčni zavezanci.

- 19 Po mnenju predložitvenega sodišča je v obravnavani zadevi upoštevna sodba z dne 26. aprila 2017, Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), v kateri je Sodišče razsodilo:

„Določbe Direktive 2006/112 [...] ter načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, pridobitelju blaga odvzeta pravica do odbitka [DDV], ki ga je neupravičeno plačal prodajalcu na podlagi računa, izdanega v skladu s pravili o običajnem sistemu [DDV], čeprav je upoštevna transakcija spadala pod sistem obrnjene davčne obveznosti, kadar je prodajalec navedeni davek plačal v državno blagajno. Vendar ta načela zahtevajo – če vračilo neupravičeno zaračunanega [DDV] prodajalca pridobitelju postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti prodajalca – da pridobitelj lahko zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.“

- 20 V obravnavani zadevi pa za razliko od zadeve, v kateri je bila izdana sodba Tibor Farkas, ne gre za to, da vračila DDV ne bi bilo mogoče pridobiti zaradi plačilne nesposobnosti prodajalca, ampak za to, da računa, na katerem je bil zaračunan DDV, ni mogoče popraviti, ker se je zastaralni rok, ki velja za pravico do takega popravka, že iztekel.
- 21 Predložitveno sodišče ugotavlja, da o odgovornosti strank za iztek zastaralnega roka sicer ne more ugibati, saj bi lahko s tem prejudiciralo odločitev o vsebini te zadeve, vendar navaja, da obstaja več upoštevni razlogov, zaradi katerih ni mogoče ugotoviti, da si stranki nista prizadevali za pridobitev vračila DDV, in ki utemeljujejo stališče, da računa, na katerem je bil obračunan DDV, pred iztekom tega roka ni bilo mogoče popraviti.
- 22 Predložitveno sodišče se sklicuje tudi na druge zadeve, o katerih je odločalo Sodišče in v katerih so bila obravnavana podobna vprašanja. Tako je Sodišče v sodbi z dne 11. aprila 2019, PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327), razsodilo:

„Direktivo [2006/112] ter načeli davčne nevtralnosti in učinkovitosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi davčnega organa, v skladu s katero ta organ, če ne sumi goljufije, podjetju zavrne pravico do odbitka [DDV], ki ga je to podjetje kot prejemnik storitev neupravičeno plačalo ponudniku teh storitev na podlagi računa, ki ga je ta ponudnik izdal v skladu s pravili o običajnem sistemu [DDV], čeprav je upoštevna transakcija spadala v sistem obrnjene davčne obveznosti, ne da bi davčni organ

- preden zavrne pravico do odbitka, preučil, ali lahko izdajatelj tega napačnega računa prejemniku računa vrne znesek neupravičeno plačanega DDV in navedeni račun v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo popravi v okviru

postopka samoprijave, da bi pridobil vračilo davka, ki ga je neupravičeno vplačal v državno blagajno, ali

- sklenil, da prejemniku tega računa sam povrne davek, ki ga je ta neupravičeno plačal izdajatelju navedenega računa in zadnjenavedeni nato neupravičeno vplačal v državno blagajno.

Vendar ti načeli zahtevata, da lahko prejemnik storitev – če bi vračilo neupravičeno zaračunanega DDV s strani ponudnika storitev prejemniku teh storitev postalo nemogoče ali pretirano oteženo [...] – zahtevo za vračilo uveljavlja neposredno proti davčnemu organu.“

- 23 Predložitveno sodišče meni, da je zadeva, ki mu je bila predložena, podobna zadevi, v kateri je bila izdana sodba PORR Építési, in sicer v delu, ki se nanaša na pogoj, da vračilo DDV s strani izdajatelja računa ne sme postati nemogoče ali pretirano oteženo, za kar se zdi, da gre v obravnavani zadevi, saj družba Greentech računa ne more popraviti, in sicer zato, prvič, ker se je zastaralni rok za uveljavljanje pravice do takega popravka že iztekel in, drugič, ker bi morala ta popravek izvesti družba GFI, pri kateri so davčni organi po opravljenem nadzoru potrdili, da je bil davek pravilno obračunan.
- 24 Predložitveno sodišče v zvezi z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj na drugem mestu poudarja, da ima v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča možnost sklicevati se na ti načeli vsak gospodarski subjekt, pri katerem je institucija ustvarila upravičena pričakovanja. V skladu s to sodno prakso so zagotovila, ki lahko – ne glede na obliko, v kateri so bila sporočena – vzbudijo taka pričakovanja, natančne, brezpogojne in usklajene informacije iz pooblaščenih in zanesljivih virov (sodba z dne 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, točki 24 in 25).
- 25 Predložitveno sodišče glede na navedeni načeli meni, da je upošteveno dejstvo, da so davčni organi, ki so opravili nadzor v družbi GFI, pred nadzorom, opravljenim v družbi Greentech, potrdili davčno obravnavo – to je dobavo blaga, ki je predmet DDV –, ki sta jo družbi uporabili za prodajo opreme. Isti nacionalni davčni organ je tako poslovno transakcijo, ki se je nanašala na opremo, katere prenos je bil podlaga za DDV, obravnaval povsem različno: ugotovil je, da je družba GFI, od katere je družba Greentech pridobila zadevno opremo in ji plačala DDV, zavezanka za plačilo DDV, za družbo Greentech pa je ugotovil, da ni zavezanka za DDV, zaradi česar je zadnjenavedeni družbi odvzel pravico do odbitka plačanega DDV.