

Zadeva C-624/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

10. oktober 2023

Predložitveno sodišče:

Administrativen sad Varna (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

27. september 2023

Tožeča stranka:

„SEM Remont“ EOOD

Tožena stranka:

Direktor na direktсия „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“
Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za
prihodite

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet tožbe pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni) je odločba o odmeri davka št. R – 03000322001265-091-001 z dne 25. avgusta 2022, ki jo je izdal organ, pristojen za prihodke, območnega direktorata Varna pri Natsionalnata agentsia za prihodite (nacionalna agencija za javne prihodke, v nadaljevanju: NAP) in s katero je bila tožeči stranki, družbi „SEM Remont“ EOOD, zavrnjena pravica do odbitka za davčno obdobje od 1. decembra 2021 do 31. decembra 2021.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU o razlagi člena 63, člena 167, člena 168(a), člena 176, člena 178(a), člena 218, člena 219, člena 220, člena 203, člena 226 in člena 228 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je v skladu s členom 63, členom 167, členom 168(a), členom 178(a), členom 218, členom 219, členom 220, členom 226 in členom 228 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z uporabo nacionalnih določb in zlasti člena 71(1) Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDS) v povezavi s členom 25(1) ZDDS v povezavi s členom 102(4) ter členi 114, 116 in 117 ZDDS v povezavi s členom 125 ZDDS in členom 126 ZDDS dopustna praksa organa, pristojnega za prihodke, v skladu s katero je bila prejemniku storitve, ki je predmet DDV, zavrnjena pravica do odbitka DDV tako za obdobje opravljanja storitve kot za obdobje njene navedbe v davčnem obračunu iz razloga, ker na računu, ki mu ga je izdal izvajalec storitve, ni bil izkazan DDV, pozneje (v okviru davčnega nadzora pri izvajalcu storitve) pa je bil sestavljen dokument, ki ne izpolnjuje zahtev glede vsebine računa (sestavljen je bil zapisnik, v katerem je bil avtor tega zapisnika določen tako kot izvajalec kot prejemnik storitve po zapisniku) in v katerem je bil naveden račun, izdan prejemniku storitve, in v katerem je bil plačani DDV obračunan od tam navedene davčne osnove, in šele nato je prejemnik storitve na podlagi zapisnika uveljavljal pravico do odbitka („pravico do uveljavljanja dobropisa davka“ po ZDDS), in ali taka praksa davčnemu zavezancu v praksi onemogoča ali pretirano otežuje uveljavljanje pravice do odbitka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: kdaj je treba uveljavljati pravico do odbitka – ob izdaji računa brez izkazanega DDV ali ob izdaji zapisnika s strani izvajalca storitve?

3. Ali je treba člen 203 v povezavi s členom 178(a) in členom 176 Direktive o DDV ter načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da dopušča ureditev, kot je člen 102(4) ZDDS, in prakso nacionalne davčne uprave, v skladu s katerima je izvajalec storitve, ki je predmet DDV, ki v zakonsko določenem roku od datuma, ko se mora na podlagi ZDDS identificirati za namene DDV, ne vloži vloge za identifikacijo po ZDDS, dolžan plačati DDV le od storitev, ki jih je opravil v obdobju od nastanka obveznosti identifikacije do identifikacije pri organu, pristojnem za prihodke, pri čemer ni predvidena možnost za izvajalca storitve, za katerega je bila obveznost plačila DDV ugotovljena v skladu s členom 102(4) ZDDS, da prejemnikom storitve izda popravke računov (ali drugega dokumenta), da bi ti lahko uveljavljali pravico do odbitka?

Zakonodaja in sodna praksa Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), člen 63, člen 167, člen 168(a), člen 176, člen 178(a), člen 218, člen 219, člen 220, člen 203, člen 226 in člen 228

Sodba Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373

Sodba Sodišča z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Sodba Sodišča z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Sodba Sodišča z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Sodba Sodišča z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Sodba Sodišča z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (Nepravilno zaračunan DDV končnim potrošnikom), C-378/21, EU:C:2022:968

Sodba Sodišča z dne 15. septembra 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Sodba Sodišča z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Nacionalna zakonodaja

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS), člen 25(1), člen 71(1), člen 102(4), člen 114, člen 116, člen 117, člen 125 in člen 126

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Predmet preverjanja v postopku pred Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni) je odločba o odmeri davka št. R – 03000322001265-091-001 z dne 25. avgusta 2022, ki jo je izdal organ, pristojen za prihodke, območnega direktorata Varna pri NAP.
- 2 Z izdajo te odločbe o odmeri davka je organ, pristojen za prihodke, ugotovil, da je družba „SEM Remont“ EOOD storila nepravilnosti pri uporabi določb ZDDS, in ji na podlagi teh ugotovitev zavrnil pravico do odbitka v znesku 752.305,05 bolgarskega leva (BGN).
- 3 Družba „SEM Remont“ EOOD je davčni zavezanec v smislu člena 3 ZDDS.
- 4 „Gidrostroy-Rusia“ OOD je družba, registrirana v Ruski federaciji, vendar tudi na podlagi ZDDS, ki deluje na področju najema plovil s tehničnimi posadkami za izvajanje poglobljanih del v okviru projektov hidrotehničnega inženirstva.
- 5 „SEM Remont“ EOOD in „Gidrostroy-Rusia“ OOD nista povezani družbi.

- 6 Družba „Gidrostroy-Rusia“ OOD je 4. avgusta 2020 z družbo „SEM Remont“ EOOD sklenila pogodbo o izvedbi poglobljajalnih del v pristanišču Varna, kanal 1 in kanal 2. V skladu s to pogodbo je družba „Gidrostroy-Rusia“ OOD izvajalec storitve, družba „SEM Remont“ EOOD pa prejemnik storitve.
- 7 Družba „Gidrostroy-Rusia“ OOD je družbi „SEM Remont“ EOOD izdala računa št. 1010 z dne 31. oktobra 2020 in št. 1017 z dne 15. novembra 2020 za opravljene pogodbene dejavnosti. Na nobenem od računov ni bil izkazan DDV na vrednost opravljenih storitev.
- 8 Družba „Gidrostroy-Rusia“ OOD je že pred datumom opravljanja storitve in izdaje računov družbi „SEM Remont“ EOOD dosegla promet, ki je zahteval obvezno identifikacijo na podlagi ZDDS, vendar v času izdajanja računov družbi „SEM Remont“ EOOD ni izpolnila obveznosti identifikacije na podlagi ZDDS.
- 9 Družba „SEM Remont“ EOOD je predložila izjave o opravljenih in sprejetih poglobljajalnih in izkopnih delih.
- 10 Družba „Gidrostroy-Rusia“ OOD je z dopisom z dne 12. julija 2021 v okviru davčnega nadzora, ki je bil opravljen pri njej, pripravila zapisnik št. 1 z dne 29. junija 2021 v skladu s členom 117(1) ZDDS, v katerem je bila kot organizacija, ki izvaja storitve, in organizacija, ki je prejemnica storitve, navedena družba „Gidrostroy-Rusia“ OOD, kar je ena in ista oseba, ter v katerem sta bila navedena računa št. 1010 z dne 31. oktobra 2020 in št. 1017 z dne 15. novembra 2020 z vsakokrat izkazano davčno osnovo in ustrezno obračunanim DDV.
- 11 Na podlagi tega zapisnika je družba „SEM Remont“ EOOD storitve, navedene na navedenih računih, vključila v obračun DDV in knjigo naročil kot storitve, za katere ima pravico do odbitka za davčno obdobje od 1. decembra 2021 do 31. decembra 2021.
- 12 Organi, pristojni za prihodke, so ugotovili, da je družba „EIS-Stroitelna kompania“ AD pooblaščen zastopnik družbe „Gidrostroy-Rusia“ OOD ter da sta družbi „EIS-Stroitelna kompania“ AD in „SEM Remont“ EOOD sklenili posojilno pogodbo z dne 13. julija 2021 za znesek v višini 752.303,05 BGN, to je znesek, v zvezi s katerim je bila s sporno odločbo o odmeri davka zavrnjena pravica do odbitka.
- 13 Z dopisom z dne 13. julija 2021 je družba „EIS-Stroitelna kompania“ AD družbo „SEM Remont“ EOOD obvestila, da bo navedeni znesek uporabila za plačilo dolgovanega DDV, ki je bil obračunan z zapisnikom št. 1 z dne 29. junija 2021 v zvezi z računoma, izdanima družbi „SEM Remont“ EOOD.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

Stališče družbe „SEM Remont“ EOOD

- 14 Družba izpodbija odločbo o odmeri davka in trdi, da ima zaradi navedbe zapisnika št. 1, ki ga je izdal izvajalec storitve, v davčnem obračunu pravico do odbitka iz teh razlogov: **1.** izvajalec storitve naj bi bila oseba, identificirana za namene ZDDS; **2.** davek naj bi bil obračunan z zapisnikom št. 1 z dne 29. junija 2021; **3.** prejemnik storitve, družba „SEM Remont“ EOOD, naj bi bila oseba, identificirana po ZDDS; **4.** storitve naj bi bile obdavčljive in imele kraj opravljanja na ozemlju Republike Bolgarije; **5.** storitve naj bi bile dejansko opravljene; **6.** prejemnik storitve, družba „SEM Remont“ EOOD, naj bi uporabil rezultat prejetih storitev v svoji poslovni dejavnosti, to je za naknadno opravljanje obdavčljivih storitev; **7.** dolgovani DDV naj bi izvajalec storitve, družba „Gidrostroy“, prijavil v davčnem obračunu in ga ustrezno plačal davčnemu organu.

Stališče Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Varni pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: direktor)

- 15 Direktor meni, da v času, ko je bil sestavljen zapisnik št. 1 z dne 29. junija 2021, še ni bilo nobenega obdavčljivega dogodka in ni nastala nobena obveznost obračuna davka. Družba „SEM Remont“ EOOD naj ne bi izpolnjevala pogojev iz člena 71 ZDDS, saj naj ne bi razpolagala z računom z izkazanim DDV, temveč le z zapisnikom, ki naj bi urejal izključno ocene dolgovanega DDV, ki ga je družba, z zamudo identificirana po ZDDS („Gidrostroy-Rusia“ OOD), dolgovala NAP, in naj zato ne bi predstavljal ustreznega dokazila o obstoju pravice do odbitka. Navedene določbe nacionalnega prava naj bi bile v skladu z določbami Direktive 2006/112/ES.
- 16 Glede na to, da naj podjetje, ki je izvajalec, ne bi izdalo popravka računa, temveč naj bi z zapisnikom, ki ga je sestavilo, v postopku obrnjene davčne obveznosti v celoti obračunalo davek, ker naj bi ga organ, pristojen za prihodke, ugotovil v poročilu o davčnem nadzoru, naj bi bilo treba domnevati, da izvajalec storitve ne bi izdal zapisnika, če ne bi bil predmet nadzora. Poleg tega naj na podlagi zapisnika ne bi nastal davčni dolg iz naslova DDV za prejemnika storitve, ker naj v skladu z navedbami v zapisniku družba „SEM Remont“ EOOD ne bi bila navedena kot prejemnik storitve. Zapisnik naj bi bil samostojen dokument, ki se razlikuje od računa, s katerim naj bi izvajalec storitve obračunal DDV „v okviru postopka obrnjene davčne obveznosti“ za [zadevno] obdobje in se zavezal, da bo plačal davek, tako da ga navede v obračunu DDV. Navedenega zapisnika naj ne bi bilo mogoče šteti za račun niti v smislu Direktive niti v smislu ZDDS, ker ne vsebuje niti za to potrebnih podatkov niti nobenega elementa, na podlagi katerega

bi bilo mogoče šteti, da prejemnik storitve dolguje davek. Nasprotno pa naj bi bil izdajatelj zapisnika iz zgoraj navedenih razlogov dolžan plačati davek.

- 17 Zaključiti naj bi bilo treba, da je bila posojilna pogodba podpisana za utemeljitev plačila dolga izvajalca storitve, družbe „Gidrostroy-Rusia“ OOD NAP, s strani tretje osebe, in sicer družbe „EIS – Stroitelna kompania“ AD, in da gre pri tej pogodbi med družbama „EIS – Stroitelna kompania“ AD in „SEM Remont“ EOOD za navidezno pogodbo.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 18 V postopku pred Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni) je sporno, ali Direktiva o DDV dopušča nacionalno zakonodajo in prakso nacionalne davčne uprave, kot je praksa v obravnavanem postopku, v skladu s katero je bila prejemniku storitve zavrnjena pravica do odbitka pod temi pogoji: **1.** opravljanje storitve je nesporno; **2.** za opravljanje storitve je bil izdan račun, na katerem izvajalec storitve ni izkazal DDV; **3.** znesek davčnega dolga izvajalca storitve iz naslova DDV je bil ugotovljen med davčnim nadzorom, opravljenim pri njem na podlagi posebne določbe iz člena 102(4) ZDDS (izvajalec storitve je dosegel promet, ki zahteva obvezno identifikacijo po ZDDS, pred izvedbo storitve in izdajo računa brez izkazanega DDV); **4.** izvajalec storitve se je po izvedbi storitve na zahtevo organa, pristojnega za prihodke, identificiral po ZDDS; **5.** v okviru davčnega nadzora, ki je bil opravljen pri izvajalcu storitve, je izvajalec storitve pripravil zapisnik, v katerem je navedel, da je tako izvajalec kot prejemnik storitve, navedeni so bili tudi računi, izdani prejemniku storitve, od njihove davčne osnove pa je bil obračunan DDV; **6.** pooblaščen zastopnik izvajalca storitve je davčnemu organu plačal DDV za to storitev s sredstvi iz posojila, ki ga je prejel od prejemnika storitve; in **7.** podlaga za uveljavljanje pravice prejemnika storitve do odbitka je navedeni zapisnik in ne popravek računa, ki ga je izdal izvajalec storitve.
- 19 Obravnavani spor se razlikuje od zadev, obravnavanih v navedenih sodbah Sodišča, tako da navodila Sodišča glede razlage in uporabe nacionalnih določb, s katerimi so bile prenesene določbe Direktive o DDV, deloma niso upoštevne. Zato je treba vložiti ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 20 Tako je šlo v sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11), za vprašanje nepravilnosti, ki jih je storil izvajalec storitve ali eden od njegovih dobaviteljev, in za zahteve, naložene prejemniku storitve, da pri uveljavljanju pravice do odbitka zagotovi, da je njegov dobavitelj davčni zavezanec.
- 21 V sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12), je bilo preučeno, ali lahko nacionalna davčna uprava zavrne pravico do odbitka osebi, za katero se uporablja postopek obrnjene davčne obveznosti, ki pa je plačala DDV dobavitelju, ker je bil ta izkazan na računu, ki ga je izdal dobavitelj.

- 22 Iz obrazložitve in izreka sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14), je razvidno, da se je ta zadeva nanašala na popravek določenih podatkov na računu, in sicer identifikacijske številke za DDV, ter na rok za uveljavljanje pravice do odbitka v zvezi z izvedenim popravkom računa.
- 23 V sodbi z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), je bilo obravnavano vprašanje vsebine računov, zlasti glede manjkajočih podatkov, medtem ko se obravnavani spor nanaša na drug davčni dokument, sestavljen na podlagi ZDDS, in sicer na zapisnik, in se ne nanaša na manjkajoče podatke, temveč na način njegove izdaje in dejstvo, da je bila ista oseba, to je izvajalec storitve, določena tako za izvajalca kot za prejemnika storitve.
- 24 V sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), so bile razložene določbe o roku za uveljavljanje pravice do odbitka pri izdaji računov za popravek že izdanih računov, po tem ko je bil ugotovljen dodatni dolg dobavitelja iz naslova DDV. Obravnavani primer se od tega razlikuje po izdanem dokumentu o popravku, njegovi vsebini in nacionalni določbi člena 102(4) ZDDS.
- 25 V sodbi z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (Nepravilno zaračunan DDV končnim potrošnikom) (C-378/21), so bile preučene posledice obračunavanja DDV na podlagi napačne davčne stopnje za izdajatelje računov.
- 26 V sodbi z dne 15. septembra 2022, „HA.EN“ (C-227/21), je bila preučena praksa davčne uprave v zvezi z zavrnitvijo pravice pridobitelja do odbitka plačanega DDV, ker dobavitelj ni plačal davka.
- 27 V sodbi z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14), je bila preučena ureditev identifikacije imetnika pravice po ZDDS in njegove pravice do odbitka po identifikaciji po ZDDS za transakcije, opravljene pred identifikacijo, vendar uporabljene v okviru njegove gospodarske dejavnosti.