



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-18/13

**Maks Pen EOOD
proti**

Direktor na direkcija „Obžalvane i danačno osiguritelna praksa“ Sofija

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Administrativen sad Sofija-grad)

„Obdavčenje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/12/ES — Odbitek vstopnega davka — Opravljene storitve — Nadzor — Dobavitelj, ki nima na voljo vseh potrebnih sredstev — Pojem davčna utaja — Obveznost ugotovitve davčne utaje po uradni dolžnosti — Zahteva po učinkovitem opravljanju storitev — Obveznost vodenja dovolj podrobnega knjigovodstva — Spori — Prepoved, da sodišče kazensko opredeli utajo in da postavi tožečo stranko v slabši položaj“

Povzetek – Sodba Sodišča (sedmi senat) z dne 13. februarja 2014

- 1. Usklajevanje davčne zakonodaje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Odbitek vstopnega davka — Davek, naveden na računih, ki jih je izdal izvajalec, ki nima na voljo vseh potrebnih sredstev za izvedbo zaračunanih storitev — Storitve, ki jih izvede drug dobavitelj — Izključitev pravice do odbitka — Dopustnost — Pogoji — Preizkus, ki ga opravi nacionalno sodišče*
(Direktiva Sveta 2006/112)
- 2. Pravo Evropske unije — Tožba pred nacionalnim sodiščem — Uporaba po uradni dolžnosti določbe prava Skupnosti, ki vodi do izključitve nacionalnega pravila, ki določa prepoved reformatio in pejus Unije — Dolžnost nacionalnega sodišča — Neobstoj — Izjema*
- 3. Usklajevanje davčne zakonodaje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Odbitek vstopnega davka — Nacionalna ureditev, ki prepoveduje odbitek davka na dodano vrednost v primeru goljufije ali zlorabe — Dolžnost, da se po uradni dolžnosti ugotovi davčna utaja — Razlaga nacionalnega prava ob upoštevanju besedila in cilja Direktive 2006/112 s strani nacionalnega sodišča — Upoštevanje celotnega nacionalnega prava in uporaba njegovih metod razlage*
(Direktiva Sveta 2006/112)
- 4. Usklajevanje davčne zakonodaje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Odbitek vstopnega davka — Obveznost dovolj podrobnega knjigovodstva — Obseg — Obveznost davčnega zavezanca, da upošteva mednarodne računovodske standarde — Dopustnost — Pogoji*
(Uredba Evropskega parlamenta in Sveta št. 1606/2002; Direktiva Sveta 2006/112, člena 242 in 273)

1. Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi davčni zavezanec odbil davek na dodano vrednost, ki je naveden na računih, ki jih je izdal izvajalec, če se, čeprav je bila storitev opravljena, izkaže, da storitve dejansko ni opravil ta izvajalec ali njegov podizvajalec, predvsem ker zadnjenavedeni nima potrebnega osebja, stvarnih virov in sredstev, in da stroški za njeno opravljanje niso dokazani v njihovih računovodskih izkazih ter da se je identiteta oseb, ki so nekatere dokumente podpisali v imenu izvajalcev, izkazala za netočno, če sta izpolnjena dva pogoja, in sicer da ta dejstva pomenijo goljufivo ravnanje in da je dokazano, da je ob upoštevanju teh objektivnih elementov, ki so jih predložili davčni organi, davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

(Glej točko 32 in točko 1 izreka.)

2. Pravo Unije nacionalnega sodišča ne zavezuje, da mora po uradni dolžnosti uporabiti določbo tega prava, če bi ga taka uporaba vodila do izključitve načela prepovedi reformatio in pejus, ki je zasidrano v upoštevnem nacionalnem procesnem pravu.

Vendar se ne zdi, da bi lahko v sporu, ki se od začetka nanaša na pravico do odbitka davka na dodano vrednost, navedenega na nekaterih računih, ta prepoved veljala, kadar davčni organ pri sodišču predloži nove elemente, za katere z vidika teh računov ni mogoče šteti, da davčnega zavezanca, ki uveljavlja to pravico do odbitka, postavljajo v slabši položaj.

(Glej točko 37.)

3. Kadar so nacionalna sodišča dolžna ali pristojna po uradni dolžnosti upoštevati pravne razloge, ki izhajajo iz zavezujočega nacionalnega predpisa, morajo to storiti ob upoštevanju zavezujočega predpisa prava Unije, kot je ta, ki zahteva, da nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka davka na dodano vrednost zavrnejo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo. Ta sodišča morajo pri presoji, ali gre pri uveljavljanju te pravice do odbitka za goljufijo ali zlorabo, razlagati nacionalno pravo, kolikor je mogoče, ob upoštevanju besedila in namena Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, da bi se doseglo v njej določen rezultat, zaradi česar morajo narediti vse, kar je v njihovi pristojnosti, upoštevajoč pri tem celotno notranje pravo in ob uporabi načinov razlage, ki jih to priznava.

V zvezi s tem tudi če bi bila sicer v pravilu nacionalnega prava davčna utaja opredeljena kot kaznivo dejanje in če bi bilo za to opredelitev pristojno samo kazensko sodišče, se ne zdi, da bi tako pravilo nasprotovalo temu, da lahko sodišče, pristojno za presojo zakonitosti popravka odločbe o odmeri davka popravka odločbe o odmeri davka, s katerim je bila izpodbijana pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je izvedel davčni zavezanec, svojo presojo utemeljuje na objektivnih elementih, ki jih davčni organ predloži v dokaz obstoja, davčne utaje, medtem ko se v skladu z določbo nacionalnega prava, „neupravičeno zaračunani“ davek na dodano vrednost ne odbije.

(Glej točki 38 in 39 ter točko 2 izreka.)

4. Direktivo 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki zlasti v skladu s členom 242 zahteva, naj vsak davčni zavezanec vodi podrobno knjigovodstvo, da sta mogoča uporaba davka na dodano vrednost in nadzor davčnega organa, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da zadevna država članica ob upoštevanju omejitev, določenih v členu 273 te direktive, zahteva, naj vsak davčni zavezanec zvezi s tem spoštuje vse nacionalne računovodske predpise, ki določajo usklajenost z mednarodnimi računovodskimi standardi, tako, da sprejeti ukrep, ne presegajo tega, kar je potrebno za doseg ciljev pravnega pobiranja davka ter preprečevanja goljufij. V zvezi s tem Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni pravni določbi, v skladu s katero je storitev opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od te zadevne storitve.

Trenutka, ko nastane obveznost za obračun davka in ga je torej mogoče terjati od davčnega zavezanca, torej ni mogoče opredeliti na splošno na podlagi izpolnjevanja formalnosti, kot je vknjiženje stroškov dobave njihovih storitev v računovodske izkaze. Poleg tega, če dodatni nacionalni računovodski predpisi, ki naj bi bili določeni ob upoštevanju mednarodnih računovodskih standardov, ki se uporabljajo v Uniji, pod pogoji, določenimi v Uredbi št. 1606/2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov spoštujejo te omejitve, jim pravo Unije ne nasprotuje.

(Glej točke 44, 46 in 48 ter točko 3 izreka.)