



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 28. julija 2016 *

„Predhodno odločanje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Členi 167, 168, od 178 do 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 in 273 — Pravica do odbitka DDV — Vsebinske zahteve — Formalne zahteve — Prekluzivni rok — Nacionalne določbe, s katerimi je izključena pravica do odbitka v primeru nespoštovanja večine formalnih zahtev — Davčna utaja“

V zadevi C-332/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunale di Treviso (sodišče v Trevisu, Italija) z odločbo z dne 17. aprila 2015, ki je prispela na Sodišče 6. julija 2015, v kazenskemu postopku proti

Giuseppeju Astoneju,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi C. Toader, predsednica senata, A. Rosas in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzom, avvocato dello Stato,
- za grško vlado K. Nasopulu in A. Dimitrakopulu, agentki,
- za Evropsko komisijo D. Recchia in C. Soulay, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: italijanščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 167, 168, od 178 do 181, 244 in 250 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru kazenskega postopka, uvedenega proti G. Astoneju kot zakonitem zastopniku družbe La Società Del Ferro Srl (v nadaljevanju: Del Ferro) zaradi nepredložitve obračuna davka na dodano vrednost (DDV) za davčno leto 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Direktiva o DDV pod naslovom X, „Odbitki“, vsebuje pet poglavij. V poglavju 1 tega naslova, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, sta med drugim člena 167 in 168 te direktive, ki določata:

„Člen 167

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

Člen 168

Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

- (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;
 - (b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev [...]
 - (c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti [...]
 - (d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti [...];
 - (e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“
- 4 V poglavju 4 navedenega naslova X, naslovljenem „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, so med drugim členi od 178 do 182 te direktive, ki podrobneje določajo:

„Člen 178

Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni 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;
- (b) za odbitke v skladu s členom 168(b) v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot dobava blaga in opravljanje storitev, izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica;

- (c) za odbitke v skladu s členom 168(c) v zvezi s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti v obračunu DDV iz člena 250 navesti vse podatke, ki so potrebni za izračun zneska DDV, ki ga je dolžan plačati za svoje pridobitve blaga znotraj Skupnosti, in imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236;
- (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 določi 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;

[...]

Člen 179

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

[...]

Člen 180

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

Člen 181

Države članice lahko davčnemu zavezancu, ki nima računa, izdanega v skladu s členi 220 do 236, dovolijo, da opravi odbitek iz člena 168(c) za svoje pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

Člen 182

Države članice določijo pogoje in podrobnosti za uporabo členov 180 in 181.“

- 5 Naslov XI Direktive o DDV, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, vsebuje osem poglavij. Poglavje 1 tega naslova se nanaša na „Obveznost plačila“. V oddelku 1 tega poglavja, naslovljenem „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, člen 193 te direktive podrobneje določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek [...] dolžna plačati druga oseba.“

- 6 V oddelku 2 poglavja 1 naslova XI Direktive o DDV, naslovljenem „Plačilni pogoji“, člen 206 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

- 7 Poglavje 4 naslova XI Direktive o DDV, naslovljeno „Knjigovodstvo“, vsebuje štiri oddelke. V oddelku 2 tega poglavja, naslovljenem „Splošne obveznosti“, člen 242 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa.“

- 8 V oddelku 3 tega poglavja 4, naslovljenem „Posebne obveznosti glede hrambe vseh računov“, člen 244 navedene direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec zagotovi, da se shranijo kopije računov, ki jih izda sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun, ter vsi računi, ki jih je prejel.“

- 9 V poglavju 5 naslova XI Direktive o DDV, naslovljenem „Obračuni“, člena 250 in 252 te direktive podrobneje določata:

„Člen 250

1. 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.“

[...]

Člen 252

1. Obračun DDV je treba predložiti v roku, ki ga predpišejo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.

2. Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

- 10 V poglavju 7 naslova XI Direktive o DDV, naslovljenem „Druge določbe“, člen 273, prvi odstavek, 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.“

Italijansko pravo

- 11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika republike št. 633 o uvedbi in ureditvi davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 (redni dodatek h GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972) v različici, ki se uporabi za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: uredba št. 633), vsebuje člen 19, naslovljen „Odbitek“. V odstavku 1 tega člena je določeno:

„Za določitev davka, dolgotrajnega na podlagi prvega odstavka člena 17, ali preveč plačanega davka iz drugega odstavka člena 30 se od zneska davka za opravljene transakcije odbije znesek davka, ki ga je plačal ali ga dolguje davčni zavezanec, ali davka, ki mu je bil zaračunan in za katerega ima pravico do

prenosa v zvezi z blagom in storitvami, uvoženimi ali pridobljenimi za poslovne, obrtne ali poklicne dejavnosti. Pravica do odbitka davka za pridobljeno ali uvoženo blago in storitve nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun davka in se lahko uveljavlja najpozneje v davčnem obračunu za drugo leto, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do dobitka, in zanjo veljajo pogoji, ki so veljali v času nastanka pravice.“

- 12 Člen 25 uredbe št. 633, naslovljen „Vknjižba prejetih računov“, določa:

„Davčni zavezanec mora zaporedno oštevilčiti račune in carinske sezname za blago in storitve, ki so bili pridobljeni ali uvoženi za poslovne, obrtne ali poklicne dejavnosti [...] in jih vknjižiti v ustrezno knjigo, preden izvede periodično plačilo ali letni obračun, v katerem uveljavlja pravico do odbitka davka v zvezi s temi računi in carinskimi seznamami.

Iz vknjižbe morajo biti razvidni datum računa ali carinskega seznama, zaporedna številka, določena zanju, podjetje, firma ali poslovni naziv dobavitelja blaga ali izvajalca storitev ali ime in priimek, če ne gre za podjetja, družbe ali ustanove, pa tudi obdavčljivi znesek in znesek davka, ki morata biti navedena ločeno za vsako stopnjo.

[...]“

- 13 Člen 39 te uredbe, naslovljen „Vodenje in hranjenje evidenc in dokumentov“, podrobneje določa:

„Evidence, določene s to uredbo [...], je treba voditi v skladu s členom 2219 civilnega zakonika in na vsaki strani zaporedno oštevilčiti, pri čemer se oprosti kolkovina. [...]

[...]

Evidence, knjige računov, datoteke in izpise, pa tudi račune, carinske sezname in druge dokumente, določene s to uredbo, je treba hraniti v skladu s členom 22 uredbe predsednika republike št. 600 z dne 29. septembra 1973. [...]“

- 14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (zakonska uredba št. 74 o novi ureditvi davčnih kaznivih dejanj na področju davka od dohodkov in davka na dodano vrednost v skladu s členom 9 zakona št. 205 z dne 25. junija 1999) z dne 10. marca 2000 (GURI št. 76 z dne 31. marca 2000, str. 4) v različici, ki se uporabi za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonska uredba št. 74), v členu 5, naslovljenem „Nepredložitev obračunov“, določa:

„1. Kdor z namenom utaje davka od dohodkov ali [DDV] ne predloži katerega od obveznih letnih obračunov navedenih davkov in je kateri od posameznih utajenih davkov višji od 30.000 EUR, se kaznuje z zaporem od enega do treh let.

[...]“

- 15 V skladu s členom 1(1)(f) te zakonske uredbe „utajeni davek“ pomeni „razliko med dejansko dolgovanim davkom in tistim davkom, ki je naveden v obračunu, ali celotni davek, dolgovan v primeru nepredložitve obračuna, ob odbitku zneskov, ki so jih plačali davčni zavezanec ali tretje osebe vnaprej, iz naslova odtegljaja ali pa za plačilo navedenega davka pred predložitvijo obračuna ali iztekom roka za predložitev obračuna.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 16 Guardia di Finanza (davčna in finančna policija, Italija) je med davčnim nadzorom, uvedenim 4. julija 2013, ugotovila, da G. Astone kot zastopnik družbe Del Ferro za davčna leta 2010, 2011, 2012 in 2013 ni mogel predložiti knjigovodskih listin niti knjige DDV. Ta nadzor je pokazal tudi, da je ta družba za davčno leto 2010 izdala račune za osnovo za odmero DDV v višini 320.205 EUR, ni pa predložila s tem povezanega obračuna DDV, s čimer je utajila DDV v višini 64.041 EUR, prav tako pa ni predložila davčnih obračunov za poznejša davčna leta. V okviru navedenega nadzora je bilo ugotovljeno tudi, da družba Del Ferro ni izpolnila obveznosti vknjižbe izdanih računov.
- 17 V zvezi z nepredložitvijo obračuna DDV za davčno leto 2010 proti G. Astoneju kot zakonitemu zastopniku družbe Del Ferro poteka postopek pred senatom za kazenske zadeve pri Tribunale di Treviso (sodišče v Trevisu, Italija) zaradi kaznivega dejanja iz člena 5(1) zakonske uredbe št. 74.
- 18 G. Astone je med tem postopkom pred predložitvenim sodiščem predložil račune, ki so jih tretje družbe izdale družbi Del Ferro v davčnem letu 2010 in ki so bili plačani skupaj z DDV, niso pa bili vpisani v računovodske evidence te družbe. Na podlagi teh računov je bil znesek odbitnega DDV izračunan na 30.590 EUR. G. Astone trdi, da bi bilo treba te račune upoštevati v skladu s sodno prakso Sodišča v zvezi s pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačal davčni zavezanec. Ob upoštevanju tega zneska odbitnega DDV in predhodnega dobropisa davka v njegovo korist znesek utajenega davka ne bi presegel praga 30.000 EUR, ki je določen v členu 5(1) zakonske uredbe št. 74, in zato ne bi bil več podan obstoj kaznivega dejanja iz te določbe. G. Astone predlaga, naj se ga zato oprosti. Tudi javno tožilstvo predlaga oprostitev G. Astoneja.
- 19 Predložitveno sodišče navaja, da je treba v italijanski ureditvi za priznanje pravice do odbitka DDV izpolnjevati formalne obveznosti, in sicer zlasti to, da so bili predloženi zadevni obračuni, ko davčni zavezanec uveljavlja dobropis DDV, in da so bili zadevni računi vknjiženi v ustrezno evidenco, tako da po mnenju navedenega sodišča davčnemu zavezancu ni mogoče odbiti vstopnega DDV, ki ni ustrezno vknjižen, tudi če je bil plačan.
- 20 Predložitveno sodišče s sklicevanjem na člen 5(1) zakonske uredbe št. 74 navaja, da je v primeru nepredložitve obračuna DDV v italijanskem pravu določeno, da utajeni davek pomeni celotni dolgovani davek, pri čemer v zvezi z DDV ni mogoče upoštevati davka, plačanega dobaviteljem, če niso izpolnjene formalne obveznosti, določene z zakonom. V obravnavanem primeru je dolgovani davek, tudi za namene ugotovitve, ali je mogoč kazenski pregon na podlagi te določbe, po mnenju predložitvenega sodišča torej davek, ki izhaja iz izdanih računov. Navedeno sodišče namreč meni, da je treba za to, da bi bilo mogoče upoštevati plačan vstopni DDV, pravico do odbitka uveljavljati ob predložitvi letnega obračuna, in sicer samo v zvezi z računi, ki so vknjiženi v zadevni evidenci.
- 21 Predložitveno sodišče navaja, da je tudi v pravu Unije izvrševanje pravice do odbitka pogojeno z izpolnjevanjem nekaterih obveznosti, in glede tega napotuje na člene 167, 168, od 178 do 181, 244 in 250 Direktive o DDV. Poleg tega opozarja, da v skladu s sodbama z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267), in z dne 30. septembra 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569), načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se prizna odbitek plačanega vstopnega DDV, če so bile izpolnjene vsebinske zahteve, s katerimi je urejena pravica do odbitka, čeprav nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. V teh sodbah pa ni pojasnjeno, za katere zahteve gre in zlasti, katere formalne obveznosti morajo biti brezpogojno izpolnjene, da lahko davčni zavezanec uveljavi pravico do odbitka. Ker G. Astone ni izpolnil nobene formalne obveznosti, je potreben odgovor Sodišča, da bi bilo mogoče odločiti o njegovi kazenski odgovornosti.

22 V teh okoliščinah je Tribunale di Treviso (sodišče v Trevisu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali določbe Direktive o DDV, kakor se razlagajo v sodni praksi Unije, navedeni v obrazložitvenem delu [predložitvene odločbe], nasprotujejo obstoju nacionalnih predpisov držav članic – kakršni so navedeni [v predložitveni odločbi] in veljavni v Italiji (člen 19 uredbe št. 633) – ki tudi s kazenskega vidika izključujejo možnost izvrševanja pravice do odbitka, če niso predloženi obračuni DDV, zlasti obračun v zvezi z drugim letom, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do odbitka?
2. Ali določbe Direktive o DDV, kakor se razlagajo v sodni praksi Unije, navedeni v obrazložitvenem delu [predložitvene odločbe], nasprotujejo obstoju nacionalnih predpisov držav članic – kakršni so navedeni [v predložitveni odločbi] in veljavni v Italiji (člena 25 in 39 uredbe št. 633) – ki za namene odbitka DDV tudi s kazenskega vidika izključujejo možnost upoštevanja plačanih računov, ki jih davčni zavezanec ni nikakor vknjižil?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

- 23 Italijanska vlada izpodbija dopustnost vprašanj za predhodno odločanje iz razloga, da temeljita na napačni razlagi italijanskega prava, v katerem naj bi bilo dejansko določeno, da se nacionalne določbe, s katerimi je urejen obseg pravice do odbitka DDV, ne upoštevajo za namene presoje, ali je dosežen prag za sprožitev kazenskega pregona na podlagi člena 5(1) zakonske uredbe št. 74. Zato naj odgovor, ki bi ga podalo Sodišče glede postavljenih vprašanj, ne bi bil koristen za rešitev spora o glavni stvari, ker se italijanski predpisi o prenosu Direktive o DDV ne uporabljajo za ta spor.
- 24 Vendar je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v okviru postopka iz člena 267 PDEU le predložitveno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ki jo je treba sprejeti, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato Sodišče, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma mora odločiti (sodba z dne 8. septembra 2010, Stoß in drugi, C-316/07, od C-358/07 do C-360/07, C-409/07 in C-410/07, EU:C:2010:504, točka 51 in navedena sodna praksa). Prav tako je v okviru tega postopka predložitveno sodišče izključno pristojno za razlago nacionalne zakonodaje (glej v tem smislu sodbo z dne 15. januarja 2013, Križan in drugi, C-416/10, EU:C:2013:8, točka 58 in navedena sodna praksa).
- 25 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da mora Sodišče kljub dvomom, ki jih je v zvezi s tem izrazila italijanska vlada v pisnem stališču, šteti za resnično to, kar je navedlo predložitveno sodišče, in sicer, da je v italijanskem pravu določeno, da se prag za sprožitev kazenskega pregona na podlagi člena 5(1) zakonske uredbe št. 74 določi z uporabo materialnopravnih določb o obsegu pravice do odbitka DDV, in zato ugotoviti, da sta postavljeni vprašanji dopustni.

Vsebinska presoja

- 26 Najprej je treba navesti, da je bila z Direktivo o DDV v skladu z njenima členoma 411 in 413 z učinkom od 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena zakonodaja Unije na področju DDV, zlasti Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 145, str. 23).

27 V skladu z uvodnima izjavama 1 in 3 Direktive o DDV je bilo preoblikovanje Šeste direktive 77/388 nujno, da bi bile vse določbe predstavljene jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar načeloma brez vsebinskih sprememb. Določbe Direktive o DDV, ki so upoštevne v okviru postopka v glavni stvari, pa so v bistvu enake enakovrednim določbam Šeste direktive 77/388. V teh okoliščinah sodna praksa v zvezi z navedenimi določbami Šeste direktive 77/388 ostaja upoštevana za razlago enakovrednih določb Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 35).

Prvo vprašanje

- 28 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da je nameraval obdolženi iz postopka v glavni stvari pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV uveljavljati šele med postopkom, ki je bil uveden pred predložitvenim sodiščem, medtem ko je treba v skladu s členom 19(1) uredbe št. 633 to pravico uveljavljati najpozneje v obračunu za drugo leto, ki sledi letu, v katerem je ta pravica nastala. V teh okoliščinah ter ob upoštevanju tega, kar je navedlo predložitveno sodišče in na kar je opozorjeno v točki 25 te sodbe, je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 167, 168, 178, 179, prvi odstavek, 180 in 182 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero je določen prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kakršen je ta iz zadeve v glavni stvari.
- 29 Glede tega je treba spomniti, da je ureditev odbitkov, ki je določena z Direktivo o DDV, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga dolguje ali ga je plačal v okviru vseh svojih ekonomskih dejavnosti. S skupnim sistemom DDV se želi tako zagotoviti popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 30 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka, ki jo določata člena 167 in 168 Direktive o DDV, sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti (glej zlasti sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 39 in navedena sodna praksa, in z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 44).
- 31 Kot izhaja iz besedila členov 167 in 179, prvi odstavek, Direktive o DDV, se pravica do odbitka načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost za obračun davka.
- 32 Kljub temu se lahko na podlagi členov 180 in 182 te direktive davčnemu zavezancu dovoli odbitek, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalnih ureditvah (sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 33 Vendar bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 44, in z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 48).
- 34 Sodišče je tako v okviru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti že razsodilo, da se prekluzivnega roka, ki poteče in katerega posledica je to, da se premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega DDV, kaznuje s tem, da izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdržljivega s sistemom, določenim z Direktivo o DDV, če ta rok, prvič, velja enako za analogne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in za tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in drugič, v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do

odbitka (načelo učinkovitosti) (sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:26, točka 46 in navedena sodna praksa, in z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 49).

- 35 V obravnavani zadevi iz predložitvene odločbe ni razvidno, ali se v zadevi v glavni stvari uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Vendar to nima posledic za odgovor na prvo postavljeno vprašanje, ker z določbami Direktive o DDV, na katere je opozorjeno v točkah 31 in 32 te sodbe, v zvezi s prekluzivnim rokom za uveljavljanje pravice do odbitka, ki bi ga lahko določile države članice na podlagi teh določb, ni določeno, da je treba ločevati med primeri, v katerih se uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, in primeri, v katerih se ta mehanizem ne uporabi.
- 36 V zvezi z vprašanjem, ali dveletni prekluzivni rok, kakršen je ta iz zadeve v glavni stvari, izpolnjuje pogoje, ki so navedeni v točki 34 te sodbe, je treba opozoriti, da mora v skladu s sodno prakso Sodišča nacionalno sodišče presoditi združljivost nacionalnih ukrepov s pravom Unije. Vendar mu lahko Sodišče posreduje vse koristne napotke za rešitev spora, ki mu je predložen (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 51 in navedena sodna praksa).
- 37 V obravnavani zadevi v zvezi z načelom enakovrednosti – tako kot je Sodišče že ugotovilo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 47), in ki se je med drugim nanašala na enak prekluzivni rok, kot je ta iz zadeve v glavni stvari – iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno in pred Sodiščem tudi ni bilo zatrjevano, da prekluzivni rok iz člena 19(1) uredbe št. 633 ni v skladu s tem načelom.
- 38 V zvezi z načelom učinkovitosti je Sodišče prav tako že ugotovilo, da prekluzivni rok dveh let, kakršen je določen v členu 19(1) uredbe št. 633 in ki je predmet zadeve v glavni stvari, sam po sebi ne more v praksi onemogočiti ali čezmerno otežiti uveljavljanja pravice do odbitka, saj člena 167 in 179, prvi odstavek, Direktive o DDV omogočata državam članicam, da od davčnega zavezanca zahtevajo, da uveljavlja pravico do odbitka v istem obdobju, kot je to, v katerem je ta pravica nastala (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 48).
- 39 Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 167, 168, 178, 179, prvi odstavek, 180 in 182 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero je določen prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kakršen je ta iz zadeve v glavni stvari, če sta spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Drugo vprašanje

- 40 Najprej je treba navesti, da čeprav se predložitveno sodišče v drugem vprašanju sklicuje zgolj na to, da obdolženi iz postopka v glavni stvari ni izpolnil obveznosti vknjižbe računov, ki so bili izdani navedeni družbi, katere zakoniti zastopnik je in na podlagi katerih se uveljavlja pravica do odbitka, navedeno sodišče v obrazložitvi predložitvene odločbe navaja, da obdolženi kot zakoniti zastopnik navedene družbe ni izpolnil „nobene“ od formalnih obveznosti, ki jih je imel na področju DDV.
- 41 V tem smislu je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da navedeni obdolženi za davčno leto 2010, v zvezi s katerim proti njemu poteka postopek pred navedenim sodiščem, ni mogel predložiti niti knjigovodskih listin niti knjige DDV za družbo, katere zakoniti zastopnik je. Poleg tega je razvidno, da ta družba ni predložila obračuna DDV, čeprav je izdala račune, ki predstavljajo davčno osnovo v višini 320.205 EUR, da ni plačala DDV, ki ga je bila dolžna plačati, da ni izpolnila obveznosti vknjižbe izdanih računov in da ni izpolnila niti obveznosti vknjižbe računov, ki so jih ji izdala tretja podjetja in ki jih je plačala.

- 42 V teh okoliščinah ter ob upoštevanju tega, kar je navedlo predložitveno sodišče in na kar je opozorjeno v točki 25 te sodbe, je treba šteti, da navedeno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je davčni upravi dovoljeno, da davčnemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka DDV, če je ugotovljeno, da ni izpolnil večine formalnih obveznosti, ki bi jih moral izpolniti, da bi mu bila ta pravica lahko priznana.
- 43 Glede tega je treba poudariti, da pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki se dolguje ali je bil plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bil uveden z zakonodajo Unije (sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 25 in navedena sodna praksa, in z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 23).
- 44 Kot je bilo v bistvu že navedeno v točkah od 29 do 31 te sodbe, pravica do odbitka, ki je določena v členih od 167 do 192 Direktive o DDV in namenjena zagotovitvi popolne nevtralnosti glede obdavčenja vseh ekonomskih dejavnosti, če so načeloma predmet DDV, načeloma ne sme biti omejena in se uveljavlja takoj v zvezi z vsemi davki na vstopne transakcije.
- 45 Tako v skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 62 in navedena sodna praksa, in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58 in navedena sodna praksa).
- 46 Vendar je lahko drugače, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 71, in z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 47 V zvezi s tem je treba pojasniti, da so vsebinske zahteve v zvezi s pravico do odbitka tiste zahteve, ki urejajo samo podlago in obseg te pravice, kot so zahteve, določene v poglavju 1 naslova X Direktive o DDV, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, medtem ko formalne zahteve v zvezi z navedeno pravico urejajo način in nadzor njenega uveljavljanja ter pravilno delovanje sistema DDV, kot so tiste, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje računov in obračun (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 41 in 42 in navedena sodna praksa).
- 48 Tako so za namene uporabe DDV in nadzora nad njim s strani davčne uprave pod naslovom XI Direktive o DDV našteje nekatere obveznosti, ki jih morajo med drugim izpolniti davčni zavezanci, ki morajo plačati ta davek. Natančneje, poleg obveznosti plačila DDV, ki izhaja zlasti iz členov 193 in 206 te direktive, njen člen 242 nalaga vodenje dovolj podrobnega knjigovodstva, člen 244 navedene direktive določa obveznost shranjevanja vseh računov, člena 250 in 252 te direktive pa nalagata obveznost predložitve obračuna v danem roku.
- 49 Poleg tega lahko na podlagi člena 273 Direktive o DDV države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Vendar ukrepi, ki jih lahko sprejmejo države članice na podlagi te določbe, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 66, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 57 in navedena sodna praksa).

- 50 Boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam pa je cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja. Sodišče pa je večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe. Zato nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicovanja na to pravico goljufija ali zloraba (sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točke od 35 do 37 in navedena sodna praksa, in z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točke od 42 do 44 in navedena sodna praksa).
- 51 Tako je, kadar davčno utajo stori davčni zavezanec sam (sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 38 in navedena sodna praksa, in z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27).
- 52 Ker je nepriznanje pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo pristojni davčni organi pravno zadostno dokazati, da so podani objektivni elementi, ki izkazujejo obstoj utaje ali zlorabe. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih elementov (sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 53 Sodišče v okviru postopka, začetega na podlagi člena 267 PDEU, ni pristojno preverjati ali presoјati okoliščin dejanskega stanja v zvezi z zadevo v glavni stvari. Zato mora predložitveno sodišče v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava opraviti celovito presoјo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, da bi glede na objektivne elemente, ki so mu predloženi, ugotovilo, ali je obdolženi iz postopka v glavni stvari storil takšno utajo ali zlorabo (glej po analogiji sodbo z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 30). Vendar lahko Sodišče temu sodišču, da bi mu koristno odgovorilo, v duhu sodelovanja z nacionalnimi sodišči poda vse smernice, ki se mu zdijo potrebne (glej v tem smislu sodbi z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 42, in z dne 3. septembra 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 46).
- 54 V obravnavani zadevi, kot je bilo ugotovljeno že v točki 41 te sodbe, je iz predložitvene odločbe razvidno, da obdolženi iz postopka v glavni stvari za davčno leto 2010, v zvezi s katerim proti njemu poteka postopek pred predložitvenim sodiščem, poleg tega, da ni izpolnil obveznosti predložitve obračuna DDV davčni upravi in plačala zneska davka, ki ga je dolgovala družba, katere zakoniti zastopnik je, tudi ni mogel predložiti knjigovodskih listin niti knjige DDV za to družbo, prav tako pa ni izpolnil v italijanskemu pravu določene obveznosti zaporednega beleženja računov, ki jih je izdala ali plačala ta družba.
- 55 Tudi ob predpostavki, da neizpolnitve teh formalnih obveznosti, ki jih je imel obdolženi iz postopka v glavni stvari kot zakoniti zastopnik družbe Del Ferro za namene uporabe DDV in nadzora nad njim s strani davčne uprave, 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, pa je treba ugotoviti, da te okoliščine, kot je navedla Evropska komisija v pisnem stališču, lahko dokazujejo najpreprostejši primer davčne utaje, v katerem davčni zavezanec namenoma ne izpolni svojih formalnih obveznosti z namenom izognitve plačilu davka.
- 56 Natančneje, to, da ni bil predložen obračun DDV in da ni bilo vodeno knjigovodstvo, na podlagi česar bi bila mogoča uporaba DDV in nadzor nad njim s strani davčne uprave, ter da niso bili vknjiženi izdani in plačani računi, bi lahko preprečilo pravilno pobiranje davka in posledično ogrozilo pravilno delovanje skupnega sistema DDV. Zato pravo Unije državam članicam ne preprečuje, da takšne neizpolnitve obveznosti obravnavajo kot davčno utajo in da v takem primeru pravice do oprostitve ne priznajo (glej po analogiji sodbo z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točki 48 in 49).

- 57 Glede tega je treba navesti tudi, da je v obravnavani zadevi iz predložitvene odločbe prav tako razvidno, da so bile istovrstne neizpolnitve obveznosti storjene v več zaporednih davčnih letih. Čeprav se postopek v glavni stvari na zadnje navedena davčna leta očitno ne nanaša, so to vseeno dejanske okoliščine, ki jih lahko predložitveno sodišče upošteva v okviru celovite presoje, ki jo mora opraviti v skladu s sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točki 53 te sodbe.
- 58 Nazadnje je treba poudariti, da za nepriznanje pravice do odbitka v okoliščinah, ki izkazujejo, da je davčni zavezanec, ki zatrjuje, da ima to pravico, storil davčno utajo, ni mogoče šteti, da je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, saj se nanj ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki je namenoma sodeloval pri takšni utaji in je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV (glej po analogiji sodbo z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točki 51 in 54, in v tem smislu tudi sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 48).
- 59 Glede na vse zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je davčni upravi dovoljeno, da davčnemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka DDV, če je ugotovljeno, da na goljufiv način, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ni izpolnil večine formalnih obveznosti, ki bi jih moral izpolniti, da bi mu bila ta pravica lahko priznana.

Stroški

- 60 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Člene 167, 168, 178, 179, prvi odstavek, 180 in 182 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero je določen prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kakršen je ta iz zadeve v glavni stvari, če sta spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
2. Člene 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 in 273 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je davčni upravi dovoljeno, da davčnemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka davka na dodano vrednost, če je ugotovljeno, da na goljufiv način, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ni izpolnil večine formalnih obveznosti, ki bi jih moral izpolniti, da bi mu bila ta pravica lahko priznana.

Podpisi