



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 12. julija 2012 *

„DDV — Direktiva 2006/112/ES — Pravica do odbitka — Prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka DDV — Načelo učinkovitosti — Zavrnitev pravice do odbitka DDV — Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-284/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 25. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 8. junija 2011, v postopku

EMS-Bulgaria Transport OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Plovdiv,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J.N. Cunha Rodrigues (poročevalec), predsednik senata, U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev in C. G. Fernlund, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. marca 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za EMS-Bulgaria Transport OOD N. Nikolov, odvetnik,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Plovdiv E. Rayčeva in G. Arnaudov, zastopnika,
- za bolgarsko vlado T. Ivanov in E. Petranova, zastopnika,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: bolgarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 179, 180 in 273 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 načel učinkovitosti ter davčne nevtralnosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru tožbe, ki jo je vložila EMS-Bulgaria Transport OOD (v nadaljevanju: EMS) zoper odločbo o odmeri davka, s katero so ji davčni organi zavrnilo pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 20, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premožninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.“

- 4 Člen 68 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju zadevne države članice.“

- 5 Člen 69 te direktive določa:

„1. Za pridobitev blaga znotraj Skupnosti obveznost obračuna DDV nastane 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 obveznost obračuna DDV nastane ob izdaji računa iz člena 220, kadar se ta račun izda pred 15. dnem v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.“

- 6 Člen 167 Direktive o DDV določa:

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

- 7 Člen 168 te direktive določa:

„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:

[...]

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

[...]“

8 Člen 179 te direktive določa:

„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.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

9 Člen 180 Direktive o DDV določa:

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

10 Člen 182 te direktive določa:

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

11 Člen 213 te direktive določa:

„1. Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

[...]

2. Brez vpliva na prvi pododstavek odstavka 1 mora vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki v skladu s členom 3(1) ni predmet DDV, navesti, da takšne pridobitve opravlja, kadar pogoji o neuporabi DDV iz tega člena niso več izpolnjeni.“

12 Člen 214(1) te direktive določa:

„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

(a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199;

(b) vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in ki v skladu s členom 2(1)(b) opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV, ali izkoristi možnost iz člena 3(3) da za svoje pridobitve znotraj Skupnosti obračuna DDV;

(c) vsak davčni zavezanec, ki na njihovem ozemlju opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), ki se opravljajo zunaj tega ozemlja.“

13 Člen 273 Direktive o DDV 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.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Bolgarsko pravo

14 Člen 6(2) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoinost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS) določa:

„V tem zakonu ‚dobava blaga‘ pomeni tudi:

- (1) prenos lastninske pravice ali druge stvarne pravice na predmetu na podlagi poziva ali akta državnih ali lokalnih organov ali na podlagi zakona zaradi odškodnine;
- (2) dejansko izročitev predmeta na podlagi pogodbe, ki predvideva prenos lastninske pravice na tem predmetu pod odložnim pogojem ali rokom;
- (3) dejansko izročitev predmeta na podlagi pogodbe o leasingu, ki izrecno predvideva prenos lastninske pravice na tem predmetu; ta določba se ne uporablja, če je v pogodbi o leasingu dogovorjena le možnost prenosa lastninske pravice na tem predmetu;
- (4) dejansko izročitev predmeta osebi, ki ravna v lastnem imenu in za tuj račun.“

15 Člen 13(1) ZDDS določa, da se za pridobitev znotraj Skupnosti šteje pridobitev lastninske pravice na blagu ter v primerih člena 6(2) ZDDS dejanski prevzem blaga, ki se pošlje ali prenese iz druge države članice v državo, če je dobavitelj davčni zavezanec, ki je registriran v drugi državi članici za namen davka na dodano vrednost.

16 Člen 25 ZDDS določa:

„1. Za ‚obdavčljivi dogodek‘ v smislu tega zakona se šteje dobava blaga ali opravljanje storitev, ki jih opravi oseba, ki je davčni zavezanec v skladu s tem zakonom, dobava znotraj Skupnosti in uvoz blaga v smislu člena 16.

2. Obdavčljivi dogodek nastane tistega dne, ko se prenese lastninska pravica ali opravi storitev.

3. Razen v primerih odstavka 2 do obdavčljivega dogodka pride:

- (1) na dan dejanske izročitve blaga v skladu s členom 6(2), z izjemo primerov iz odstavka 6;

[...]

6. Če je pred nastankom obdavčljivega dogodka v skladu z odstavki 2, 3 ali 4 popolnoma ali deloma plačano vnaprejšnje plačilo za dobavo ali storitev, obveznost obračuna davka nastane ob prejemu plačila (skladno s prejetimi zneski), razen če pride do prejema plačila v zvezi z dobavo znotraj Skupnosti. V takšnih primerih se domneva, da je davek vključen v plačani znesek.“

17 Člen 63 ZDDS določa:

„1. Pri pridobitvi znotraj Skupnosti obdavčljivi dogodek nastane tistega dne, ko bi nastal obdavčljivi dogodek pri dobavi v državi.

[...]

3. Pri pridobitvi znotraj Skupnosti obveznost obračuna davka nastane 15. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek v skladu z odstavkoma 1 in 2.

4. Z odstopanjem od odstavka 3 nastane obveznost obračuna na dan izstavitve računa, če je ta račun izdan pred 15. dnevom v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.“

18 Člen 70(4) ZDDS določa, da oseba, ki je registrirana v skladu s členom 99 ZDDS, nima pravice do odbitka DDV.

19 Člen 71 ZDDS določa:

„Oseba uveljavlja pravico do odbitka DDV, če je izpolnjena ena od naslednjih predpostavk:

[...]

5. če ima dokument, ki ustreza zahtevam člena 114, je sestavila zapisnik v smislu člena 117 in je upoštevala zahteve člena 86 – v primeru pridobitve znotraj Skupnosti.“

20 Člen 72 ZDDS določa:

„1. Oseba, ki je registrirana v skladu s tem zakonom, lahko uveljavlja svojo pravico do odbitka v davčnem obdobju, v katerem je nastala ta pravica, ali v enem od treh sledečih davčnih obdobj.

2. Pravica v skladu z odstavkom 1 se uveljavi tako, da oseba:

(1) vključi znesek vstopnega davka pri ugotavljanju rezultata za davčno obdobje v skladu z odstavkom 1 v obračun DDV v skladu s členom 125 za isto davčno obdobje;

(2) dokument v skladu s členom 71 navede v seznamu naročil v skladu s členom 124 za davčno obdobje v skladu z odstavkom 1.“

21 Člen 99 ZDDS določa:

„1. Vsaka pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, in vsaka oseba, ki je davčni zavezanec in ni registrirana v skladu s členi 96, 97, 98, 100(1) in (3) in 102 in izvede pridobitev blaga znotraj Skupnosti, se je dolžna registrirati v skladu s tem zakonom.

2. Odstavek 1 se ne uporablja, če skupna vrednost obdavčljivih pridobitev znotraj Skupnosti za tekoče koledarsko leto ne presega 20.000 BGN.

3. Osebe iz odstavka 2 so dolžne najpozneje sedem dni pred dnevom, ko nastane obdavčljivi dogodek v zvezi s pridobitvijo, ki presega skupno vrednost obdavčljive pridobitve znotraj Skupnosti 20.000 BGN, vložiti zahtevo za registracijo v skladu s tem zakonom. Pridobitev znotraj Skupnosti, ki presega navedeni prag, se obdavči v skladu s tem zakonom.

4. Vrednost, navedena v odstavku 2, izhaja iz celotnega zneska obdavčljivih pridobitev znotraj Skupnosti, z izjemo pridobitve novih vozil in blaga, za katero se plačuje trošarina, z odbitkom [DDV], ki se dolguje ali je bil plačan v državi članici, iz katere je bilo preneseno ali poslano blago.

5. Odstavek 1 se ne uporablja za:

(1) osebe, ki v skladu s členom 168 pridobijo nova vozila;

(2) osebe iz člena 2, točka 4 (tisti, ki znotraj Skupnosti izvedejo pridobitev blaga, za katero je treba plačati trošarino).

6. Oseba, ki je registrirana v skladu s tem členom in pri kateri nastanejo razlogi za obvezno registracijo v skladu s členi 96, 97 in 98 ali za prostovoljno registracijo v skladu s členom 100(1) in (3), se mora registrirati v skladu s postopkom in v rokih, ki veljajo za obvezno ali za prostovoljno registracijo.“

22 Člen 100(1) in (2) ZDDS določa, da ima vsak davčni zavezanec, pri katerem niso izpolnjeni pogoji za obvezno registracijo v skladu s členoma 96(1) (obdavčljive transakcije v znesku 50.000 BGN ali več v obdobju, ki ni daljše od zadnjih zaporednih dvanajst mesecev pred tekočim mesecem), in 99(1) ZDDS pravico, da se registrira v skladu s tem zakonom.

23 Člen 73a ZDDS, ki velja od 1. januarja 2009, določa:

„1. V primeru dobav, pri katerih je nastala obveznost prejemnika do obračuna davka, obstaja pravica do odbitka tudi, če dobavitelj blaga ni izstavil dokumenta, ki ustreza zahtevam člena 114 in/ali prejemnik nima dokumenta v smislu člena 71, točka 2, točka 4 ali točka 5, in/ali prejemnik ni upošteval zahteve člena 72, če dobava ni bila prikrita in računovodske knjige prejemnika vsebujejo podatke o njej.

2. Pravico do odbitka je treba v primerih iz odstavka 1 uveljaviti v davčnem obdobju, v katerem je nastala obveznost obračuna davka [...].“

24 Člen 18 prehodnih in končnih določb zakona o spremembah in dopolnitvah ZDDS, ki prav tako velja od 1. januarja 2009, določa:

„1. Registrirane osebe, ki so prejemniki dobave ali uvozniki, za katere je nastala obveznost obračuna davka kot za osebe, ki so dolžne plačati davek v skladu s poglavjem 8 pred začetkom veljavnosti tega zakona in do tega trenutka niso obračunale davka v skladu s členom 86(1) in/ali niso uveljavile pravice do odbitka, lahko v roku štirih mesecev po začetku veljavnosti tega zakona odmerijo davek oziroma uveljavijo pravico do odbitka vstopnega davka.

2. Če so osebe iz odstavka 1 odbile vstopni davek šele po poteku roka iz člena 72(1), se domneva, da so svojo pravico do odbitka uveljavile zakonito.

3. Odstavek 2 in člen 73a se uporabljata v upravnih in sodnih postopkih, ki tečejo v času, ko je zakon začel veljati.

[...]“

25 Člen 72(1) ZDDS, v različici, ki velja od 1. januarja 2010, določa:

„Oseba, ki je registrirana v skladu s tem zakonom, lahko uveljavi svojo pravico do odbitka v davčnem obdobju, v katerem je nastala ta pravica, ali v enem od sledečih dvanajstih davčnih obdobjij.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

26 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je Marcotran International Transport C.A., družba s sedežem v Španiji, 14. novembra 2008 družbi EMS s sedežem v Bolgariji prodala rabljena tovorna vozila in cestne vlačilce. Španski dobavitelj je takrat izstavil deset računov s predmetom „prodaja rabljenih tovornih vozil/vlačilcev“ in v elektronsko bazo podatkov sistema izmenjave informacij o DDV (VIES, VAT Information Exchange System) prijavil dobavo znotraj Skupnosti.

- 27 Iz te odločbe je razvidno tudi, da je družba EMS 22. decembra 2008 prijavila prostovoljno registracijo DDV v skladu s členom 100(1) ZDDS in da je bila registracija dejansko opravljena 12. januarja 2009.
- 28 Družba EMS je junija 2009 v skladu s členom 117 ZDDS, ki se uporablja skupaj s členom 84 ZDDS, sestavila deset zapisnikov o pridobitvah znotraj Skupnosti. Obračunala je DDV in uveljavila pravico do odbitka. Uporabila so se pravila postopka obrnjene davčne obveznosti.
- 29 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so davčni organi presodili, da je družba EMS 14. novembra 2008 opravila pridobitev blaga znotraj Skupnosti; ker pa to niso bila niti nova vozila niti blago, za katero je treba plačati trošarino, ne gre za izjeme, ki jih določa člen 99(5) ZDDS. Ker skupna vrednost pridobitve znotraj Skupnosti presega 20.000 BGN in ker v skladu z vsakim od desetih računov vrednost posamezne obdavčljive pridobitve znotraj Skupnosti presega 20.000 BGN, se mora družba EMS registrirati v skladu s členom 99(1) ZDDS in je dolžna v skladu s členoma 86 in 99(3) tega zakona odmeriti DDV za celotno vrednost teh pridobitev znotraj Skupnosti v znesku 229 548,50 BGN. To pa ni bilo opravljeno novembra 2008, temveč junija 2009.
- 30 Zaradi zapoznele odmere davka so bile družbi EMS določene zamudne obresti v znesku 18 250,38 BGN.
- 31 Poleg tega so davčni organi družbi EMS na podlagi člena 70(4) ZDDS zavrnilo pravico do odbitka zaradi neupoštevanja roka, ki je predviden v členu 72(1) ZDDS za uveljavljanje te pravice, ter neuporabe člena 18 prehodnih in končnih določb ZDDS, ki je v veljavi od 1. januarja 2009.
- 32 Upravna pritožba pri Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izpalnenieto“ Plovdiv, in tožba pri Administrativen sad – grad Plovdiv (upravno sodišče v Plovdivu) sta bili zavrjnjeni.
- 33 To sodišče je presodilo, da je člen 73a ZDDS materialnopravna določba, ki se uporablja od 1. januarja 2009. Njena retroaktivna veljava je določena v členu 18(1) prehodnih in končnih določb zakona o spremembah in dopolnitvah ZDDS, ki je prav tako začel veljati 1. januarja 2009. Ta odstavek določa, da registrirani davčni zavezanci odmerijo davek in uveljavljajo pravico do odbitka v roku štirih mesecev po začetku veljavnosti zakona o spremembah, če je DDV nastal pred začetkom njegove veljavnosti. Ker družba EMS takrat, ko je začel veljati navedeni člen 18, ni bila registrirana, se na to določbo ne more sklicevati in torej nima pravice do odbitka vstopnega davka.
- 34 Vendar predložitveno sodišče poudarja, da družbi EMS pravica do odbitka vstopnega davka ni bila zavrjnena zaradi tega, ker ni bila registrirana za DDV, ampak zato, ker ni spoštovala prekluzivnega roka.
- 35 Družba EMS je pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo.
- 36 To sodišče ocenjuje, da je šlo za pridobitev znotraj Skupnosti in da je dolžnost obračuna davka nastala 14. novembra 2008, na dan izdaje računov. Dejstvo, da družba EMS v tem trenutku ni bila registrirana v skladu z ZDDS, ne pomeni, da ne gre za pridobitev znotraj Skupnosti.
- 37 Varhoven administrativen sad poudarja, da obveznost registracije v skladu z ZDDS za uveljavljanje pravice do odbitka določa zlasti člen 72(1) tega zakona.
- 38 Iz predložitvene odločbe je razvidno tudi, da je v skladu z novim členom 73a ZDDS, ki je začel veljati 1. januarja 2009, bolgarski zakonodajalec želel doseči, da se uveljavljanja pravice do odbitka v primerih obrnjene davčne obveznosti ne omeji prekomerno, in je tako omogočil uveljavljanje te pravice celo brez upoštevanja roka, ki ga določa člen 72 tega istega zakona, če ima davčna uprava na razpolago potrebne

informacije, da je zadevna oseba kot prejemnik dobave tudi oseba, ki je dolžna plačati davek. V obravnavanem primeru davčni organi nedvomno razpolagajo s takšnimi informacijami, ki so navedene v računovodskih knjigah družbe EMS.

- 39 Nazadnje predložitveno sodišče pojasnjuje, da je novi rok, v katerem lahko davčni zavezanci uveljavljajo pravico do odbitka, ki je določen v spremenjenem členu 72(1) ZDDS, ki je začel veljati 1. januarja 2010 – in sicer dvanajst namesto treh davčnih obdobj po tistem, v katerem je nastala pravica do odbitka –, znak, da je bil prejšnji prekluzivni rok prekratek in je oteževal uveljavljanje pravice do odbitka.
- 40 Predložitveno sodišče je ocenilo, da je bil v tem primeru ta rok skrajšan, tako da se je družba EMS lahko registrirala za namene DDV preden je uveljavljala pravico do odbitka, medtem ko je prekluzivni rok že začel teči. Po navedbah tega sodišča je imela družba EMS za uveljavljanje pravice do odbitka na voljo le en mesec.
- 41 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člene 179(1), 180 in 273 Direktive [o DDV] ter načelo učinkovitosti na področju posredne obdavčitve, ki se obravnava v sodbi Sodišča z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457), razlagati tako, da dopuščajo prekluzivni rok, kot je v obravnavanem primeru v členu 72(1) [ZDDS] (v različici iz leta 2008), ki je bil podaljšan do konca aprila 2009 na podlagi člena 18 prehodnih in končnih določb [ZDDS], le za prejemnike dobav, za katere je obveznost obračuna davka nastala pred 1. januarjem 2009, pri tem pa je v postopku v glavni stvari treba upoštevati te okoliščine:

- ker je registracija predpogoj za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, se mora oseba, ki je izvedla pridobitev blaga znotraj Skupnosti in ni registrirana v skladu z [ZDDS], prostovoljno registrirati, čeprav ne izpolnjuje pogojev za obvezno registracijo;
- novo ureditev člena 73a [ZDDS], ki velja od 1. januarja 2009, v skladu s katero je treba odobriti pravico do odbitka ne glede na to, ali je bil upoštevan rok iz člena 72(1) zakona o davku na dodano vrednost, če je obveznost odmere davka za prejemnika dobave nastala, če dobava ni bila prikrita, računovodske knjige pa vsebujejo podatke o njej;
- poznejšo spremembo člena 72(1) [ZDDS], ki velja od 1. januarja 2010, v skladu s katero se pravica do odbitka lahko uveljavlja v davčnem obdobju, v katerem je ta pravica nastala, ali pa v naslednjih dvanajstih davčnih obdobjih?

2. Ali je treba načelo davčne nevtralnosti kot temeljno načelo, ki je pomembno za vzpostavitev in delovanje skupnega sistema DDV, razlagati tako, da je dopustna praksa davčnega nadzora, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki priznava prepozen izračun davka na dodano vrednost in za to kot sankcijo določi obrestni dolg in poleg tega določi sankcijo v obliki zavrnitve pravice do odbitka, pri čemer je treba upoštevati, da dobava ni bila prikrita, da računovodske knjige vsebujejo podatke o njej in da davčna uprava razpolaga s potrebnimi informacijami o tem, da ne gre za zlorabo in da proračun ni bil oškodovan?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 42 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je treba člene 179(1), 180 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da ne dopuščajo prekluzivnega roka, s tem ko določajo uveljavljanje pravice do odbitka, kot je v postopku v glavni stvari.
- 43 Najprej je treba spomniti, da je ureditev odbitkov, ki je vzpostavljena z Direktivo o DDV, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan obračunati ali je bil obračunan v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19, in z dne 22. marca 2012 v zadevi Klub, C-153/11, točka 35).
- 44 Pravica do odbitka je sestavni del sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti (glej zlasti sodbo z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43; zgoraj navedeno sodbo Ecotrade, točka 39, in sodbo z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjunt, C-118/11, točka 68 in navedena sodna praksa).
- 45 Kot je določeno v besedilih členov 167 in 179(1) Direktive o DDV, se pravica do odbitka načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost obračuna davka.
- 46 Kljub temu se lahko davčnemu zavezancu na podlagi členov 180 in 182 te direktive dovoli odbitek, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni nekateri pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalni zakonodaji (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Ecotrade, točki 42 in 43).
- 47 Čeprav lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, pa ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-10385, točka 49, in zgoraj navedeno sodbo Klub, točka 50).
- 48 Poleg tega bi možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez vsakršnih omejitev nasprotovala načelu pravne varnosti, ki zahteva, da se davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati (zgoraj navedena sodba Ecotrade, točka 44).
- 49 Sodišče je glede obrnjene davčne obveznosti že odločilo, da se prekluzivni rok, posledica poteka katerega je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, tako, da izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdržljiv s sistemom, določenim z Direktivo o DDV, če po eni strani ta rok velja enako za pravico do odbitka, ki temelji na notranjem pravu, in pravico, ki temelji na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in po drugi strani, če v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (zgoraj navedena sodba Ecotrade, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 50 Predložitveno sodišče sprašuje, ali prekluzivni rok, kot je ta v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka.
- 51 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da čeprav mora nacionalno sodišče preveriti, ali so nacionalni ukrepi v skladu s pravom Unije, v tem primeru z načelom učinkovitosti (glej po analogiji sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski, C-188/09, ZOdl., str. I-7639,

točka 30), si mora Sodišče kljub temu pridobiti vse podatke, ki so potrebni za rešitev spora, o katerem odloča (glej v tem smislu sodbo z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Adam, C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 39, in zgoraj navedeno sodbo Eon Aset Menidjunt, točka 49).

- 52 Pri odločanju o tem prekluzivnem roku je treba upoštevati njegovo celotno trajanje, kar v tem primeru pomeni tri davčna obdobja poleg davčnega obdobja, v katerem je nastala pravica do odbitka. Nacionalna zakonodaja določa, da davčno obdobje traja en mesec.
- 53 Čeprav takšen prekluzivni rok sam po sebi v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka, glede na to, da člena 167 in 179(1) Direktive o DDV omogočata državam članicam, da davčnemu zavezancu naložijo, da pravico do odbitka uveljavlja v obdobju, ko je ta pravica nastala, je treba njegovo skladnost z načelom učinkovitosti presoјati glede na vse okoliščine primera.
- 54 Tudi razlogi, ki so nacionalnega zakonodajalca vodili k temu, da je ta rok spremenil, so lahko upoštevne okoliščine, ker pričajo o morebitnem upoštevanju konkretnih težav, na katere naletijo davčni zavezanci pri uveljavljanju pravice do odbitka.
- 55 Povzamemo torej lahko, da je bolgarski zakonodajalec uvedel podaljšanje prekluzivnega roka, po eni strani s tem, ko je v členu 73a ZDDS v mehanizmu obrnjene davčne obveznosti določil možnost uveljavljanja pravice do odbitka, če je bil rok, določen v členu 72(1) ZDDS spoštovan ali ne, če dobava ni bila prikrita in računovodske knjige vsebujejo podatke o njej, in po drugi strani s tem, ko je spremenil člen 72(1) tako, da se lahko pravica do odbitka uveljavlja v enem od dvanajstih davčnih obdobj, ki sledijo začetnemu obdobju.
- 56 Predložitveno sodišče mora tudi preveriti, ali se mora davčni zavezanec za DDV nujno registrirati v tem prekluzivnem roku. Če se izkaže, da je tako, je treba upoštevati tudi to dejstvo.
- 57 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, se registracija kot pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka DDV šteje za opravljeno od dneva vročitve odločbe o registraciji in ne od dneva, ko je bila vložena zahteva za registracijo.
- 58 Odgovor na vprašanje, ali uveljavljanje pravice do odbitka v praksi v tem roku ni bilo onemogočeno ali čezmerno oteženo, je torej odvisen od dolžine postopka registracije.
- 59 Kot je bilo navedeno v točki 40 te sodbe, je imela v zadevi v glavni stvari družba EMS le en mesec časa po tem, ko ji je bila vročena odločba o registraciji.
- 60 Treba je pojasniti, da obveznost prijave začetka dejavnosti za davčnega zavezanca, ki jo določata člena 213 in 214 Direktive o DDV, ni akt, na katerem temelji pravica do odbitka, temveč pomeni obličnostne zahteve za namene nadzora (glej zgoraj navedeno sodbo Nidera Handelscompagnie, točka 50).
- 61 Poleg tega formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica in ki jih morajo spoštovati davčni zavezanci, da bi lahko uveljavljali pravico do odbitka DDV, ne smejo preseгati tega, kar je nujno potrebno za nadzor pravilne uporabe postopka obrnjene davčne obveznosti (sodba z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépitő, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 38).
- 62 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, ne more – glede njegove pravice, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko povzročile, da bi bilo uveljavljanje te pravice nemogoče (glej zgoraj navedeni sodbi Ecotrade, točki 63 in 64, in Nidera Handelscompagnie, točka 42, ter sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski, C-438/09, ZOdl., str. I-14009, točka 35).

- 63 Iz tega izhaja, da dejstvo, da se davčni zavezanec ne registrira za DDV, ne pomeni, da izgubi pravico do odbitka, če so vsebinski pogoji za uveljavljanje te pravice izpolnjeni.
- 64 Na prvo vprašanje je treba zato odgovoriti, da je treba člene 179(1), 180 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da dopuščajo prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kot je ta v glavni stvari, če ta ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka. To mora presoditi nacionalno sodišče, ki lahko med drugim upošteva naknadno podaljšanje prekluzivnega roka ter dolžino postopka za registracijo za DDV, ki jo je treba izvesti v tem istem roku, da je mogoče uveljavljati to pravico do odbitka.

Drugo vprašanje

- 65 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali načelo davčne nevtralnosti ne dopušča sankcije zavrnitve pravice do odbitka DDV in plačila obresti, če je davek prepozno obračunan.
- 66 Najprej je treba povedati, da se v tem vprašanju ne upošteva, ali se prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka spoštuje ali ne.
- 67 Ob tem je treba spomniti, da čeprav lahko države članice določijo sankcije zaradi neizpolnjevanja obveznosti, ki so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, te sankcije ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Ecotrade, točki 65 in 67, in Dankowski, točka 37).
- 68 Glede sankcije v obliki popolne zavrnitve pravice do odbitka je treba poudariti, da skupni sistem DDV, kot to izhaja iz točke 43 te sodbe, zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ki davčnega zavezanca razbremeni plačila DDV, ki ga je dolžan obračunati ali ga je obračunal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti v skladu s členom 167 Direktive o DDV.
- 69 Države članice pa morajo v skladu z načelom sorazmernosti imeti možnost uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se dejansko doseže cilj, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zakonodaja Skupnosti, kot je temeljno načelo pravice do odbitka DDV (glej sodbo z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 23).
- 70 Glede na prevladujoči položaj, ki ga ima pravica do odbitka v skupnem sistemu DDV, bi bila taka sankcija nesorazmerna, če se izkaže, da ne gre za utajo in da ni bil oškodovan državni proračun.
- 71 Kot namreč izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 62 te sodbe, je treba načeloma odbitek vstopnega DDV odobriti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Drugače bi bilo samo, če zaradi kršitve takih postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. Vendar v postopku v glavni stvari očitno ne gre za to (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 31).
- 72 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da v postopku v glavni stvari dobava ni bila prikrita in da računovodske knjige davčnega zavezanca vsebujejo podatke o njej. Davčna uprava naj bi razpolagala s potrebnimi informacijami o tem, ali so vsebinski pogoji resnično izpolnjeni, kar pa mora v vsakem primeru presoditi nacionalno sodišče.
- 73 Države članice lahko seveda ocenijo, da v določenih okoliščinah prikrievanje obstoja transakcije znotraj Skupnosti štejejo za poskus utaje DDV in v takem primeru uporabijo globe oziroma denarne kazni, določene z njihovim notranjim pravom, pod pogojem, da so sorazmerne s težo zlorabe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 40).

- 74 Vendar zapoznel obračun DDV sam po sebi ni utaja, za obstoj katere se po eni strani zahteva, da je kljub izpolnitvi pogojev, ki jih predvidijo ustrezne določbe Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša ta direktiva, rezultat sporne transakcije pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo te določbe, po drugi strani pa mora biti iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 74 in 75, in zgoraj navedeno sodbo Klub, točka 49).
- 75 Plačilo zamudnih obresti je lahko ustrezna sankcija, če ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseg cilja iz točke 67 te sodbe, in sicer pravilno pobiranje DDV in preprečevanje davčnih utaj.
- 76 Kot izhaja iz točke 68 in naslednjih te sodbe, je takšna sankcija nesorazmerna, če je celotni znesek zahtevanih obresti enak znesku odbitega davka, kar v bistvu davčnemu zavezancu odvzame pravico do odbitka. Sorazmernost sankcije presoja predložitveno sodišče.
- 77 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da načelo davčne nevtralnosti v primeru prepozna obračuna DDV ne dopušča sankcije zavrnitve pravice do odbitka, dopušča pa naložitev zamudnih obresti, pod pogojem, da ta sankcija spoštuje načelo sorazmernosti, kar pa mora presoditi predložitveno sodišče.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

- 1. Člene 179(1), 180 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da dopuščajo prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kot je ta v glavni stvari, če ta ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka. To mora presoditi nacionalno sodišče, ki lahko med drugim upošteva naknadno podaljšanje prekluzivnega roka ter dolžino postopka za registracijo za davek na dodano vrednost, ki jo je treba izvesti v tem istem roku, da je mogoče uveljavljati to pravico do odbitka.**
- 2. Načelo davčne nevtralnosti v primeru prepozna obračuna davka na dodano vrednost ne dopušča sankcije zavrnitve pravice do odbitka, dopušča pa naložitev zamudnih obresti, pod pogojem, da ta sankcija spoštuje načelo sorazmernosti, kar pa mora presoditi predložitveno sodišče.**

Podpisi