

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. Jarašinas (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

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

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 ?lena 167 in 168 te direktive, ki določata:

„?len 167

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

?len 168

Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi ?lanici, 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 ?lanici 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 ?lanico.“

4 V poglavju 4 navedenega naslova X, naslovljenem „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, so med drugim ?leni od 178 do 182 te direktive, ki podrobneje določajo:

„?len 178

Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

- (a) za odbitke v skladu s ?lenom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s ?leni 220 do 236 in ?leni 238, 239 in 240;
- (b) za odbitke v skladu s ?lenom 168(b) v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot dobava blaga in opravljanje storitev, izpolnjevati formalnosti, ki jih določa vsaka država ?lanica;
- (c) za odbitke v skladu s ?lenom 168(c) v zvezi s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti v obračunu DDV iz ?lena 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 ?leni 220 do 236;
- (d) za odbitke v skladu s ?lenom 168(d) v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti, izpolnjevati formalnosti, ki jih določa vsaka država ?lanica;
- (e) za odbitke v skladu s ?lenom 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 računa 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 „Računi“, člena 250 in 252 te direktive podrobneje določata:

„?len 250

1. Vsak dav?ni zavezanec mora predložiti obra?un DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izra?un davka, za katerega je nastala obveznost obra?una in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za dolo?itev osnove za obdav?itev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproš?enih transakcij.“

[...]

?len 252

1. Obra?un DDV je treba predložiti v roku, ki ga predpišejo države ?lanice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega dav?nega obdobja.

2. Države ?lanice dolo?ijo dav?no obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države ?lanice pa lahko dolo?ijo druga?na dav?na obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

10 V poglavju 7 naslova XI Direktive o DDV, naslovljenem „Druge dolo?be“, ?len 273, prvi odstavek, te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami 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 razli?ici, ki se uporabi za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: uredba št. 633), vsebuje ?len 19, naslovljen „Odbitek“. V odstavku 1 tega ?lena je dolo?eno:

„Za dolo?itev davka, dolgovanega na podlagi prvega odstavka ?lena 17, ali preve? pla?anega davka iz drugega odstavka ?lena 30 se od zneska davka za opravljene transakcije odbije znesek davka, ki ga je pla?al ali ga dolguje dav?ni zavezanec, ali davka, ki mu je bil zara?unan 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 obra?un davka in se lahko uveljavlja najpozneje v dav?nem obra?unu za drugo leto, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do dobitka, in zanjo veljajo pogoji, ki so veljali v ?asu nastanka pravice.“

12 ?len 25 uredbe št. 633, naslovljen „Vknjižba prejetih ra?unov“, dolo?a:

„Dav?ni zavezanec mora zaporedno oštevil?iti ra?une 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 periodi?no pla?ilo ali letni obra?un, v katerem uveljavlja pravico do odbitka davka v zvezi s temi ra?uni in carinskimi seznamami.

Iz vknjižbe morajo biti razvidni datum ra?una ali carinskega seznama, zaporedna številka,

določena zanj, 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 razliski, 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 zaporom 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 davnem letu 2010 in ki so bili plažani skupaj z DDV, niso pa bili vpisani v računovodske evidence te družbe. Na podlagi teh računov je bil znesek odbitnega DDV izražunan 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 plažal davni 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 oprostijo. Tudi javno tožilstvo predlaga oprostitve 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 davni zavezanec uveljavlja dobropis DDV, in da so bili zadevni računi vknjiženi v ustrezno evidenco, tako da po mnenju navedenega sodišča davnemu zavezancu ni mogoče odbiti vstopnega DDV, ki ni ustrezno vknjižen, tudi če je bil plažan.

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, plažanega 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 plažan 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, Uszodaépít (C-392/09, EU:C:2010:569), načelo davne nevtralnosti zahteva, da se prizna odbitek plažanega vstopnega DDV, če so bile izpolnjene vsebinske zahteve, s katerimi je urejena pravica do odbitka, čeprav nekaterih formalnih zahtev davni zavezanci niso izpolnili. V teh sodbah pa ni pojasnjeno, za katere zahteve gre in zlasti, katere formalne obveznosti morajo biti brezpogojno izpolnjene, da lahko davni 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 vprašnji:

„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 plažanih računov, ki jih davni zavezanec ni nikakor vknjižil?“

Vprašanja 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 Sodišče. Zato Sodišče, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, na celoma 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 uinkom 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 na celoma 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 upoštevna 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 plačane vrednosti 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 na celoma 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 na celoma 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 na celoma 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 na celom 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 izjemno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, 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 prekomerno 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, to?ka 23).

44 Kot je bilo v bistvu že navedeno v to?kah od 29 do 31 te sodbe, pravica do odbitka, ki je dolo?ena v ?lenih od 167 do 192 Direktive o DDV in namenjena zagotovitvi popolne nevtralnosti glede obdav?enja vseh ekonomskih dejavnosti, ?e so na?eloma predmet DDV, na?eloma 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 na?elo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, ?e so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi ?e nekaterih formalnih zahtev dav?ni zavezanci niso izpolnili (sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, to?ka 62 in navedena sodna praksa, in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 58 in navedena sodna praksa).

46 Vendar je lahko druga?e, ?e zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogo?e 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, to?ka 71, in z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, to?ka 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, dolo?ene 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 na?in in nadzor njenega uveljavljanja ter pravilno delovanje sistema DDV, kot so tiste, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje ra?unov in obra?un (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, to?ki 41 in 42 in navedena sodna praksa).

48 Tako so za namene uporabe DDV in nadzora nad njim s strani dav?ne uprave pod naslovom XI Direktive o DDV naštete nekatere obveznosti, ki jih morajo med drugim izpolniti dav?ni zavezanci, ki morajo pla?ati ta davek. Natan?neje, poleg obveznosti pla?ila DDV, ki izhaja zlasti iz ?lenov 193 in 206 te direktive, njen ?len 242 nalaga vodenje dovolj podrobnega knjigovodstva, ?len 244 navedene direktive dolo?a obveznost shranjevanja vseh ra?unov, ?lena 250 in 252 te direktive pa nalagata obveznost predložitve obra?una v danem roku.

49 Poleg tega lahko na podlagi ?lena 273 Direktive o DDV države ?lanice dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj. Vendar ukrepi, ki jih lahko sprejmejo države ?lanice na podlagi te dolo?be, ne smejo prese?i tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato jih ni mogo?e uporabiti tako, da bi lahko sistemati?no 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, to?ka 66, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 57 in navedena sodna praksa).

50 Boj proti dav?nim utajam, dav?nemu izogibanju in morebitnim zlorabam pa je cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja. Sodiš?e pa je ve?krat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na dolo?be prava Unije za namen goljufije ali zlorabe. Zato nacionalni organi in nacionalna sodiš?a ne smejo priznati pravice do odbitka, ?e se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba (sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, to?ke 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, to?ke od 42 do 44 in navedena sodna praksa).

51 Tako je, kadar dav?no utajo stori dav?ni zavezanec sam (sodbi z dne 6. decembra 2012,

Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 38 in navedena sodna praksa, in z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 27).

52 Ker je nepriznanje pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo pristojni dav?ni organi pravno zadostno dokazati, da so podani objektivni elementi, ki izkazujejo obstoj utaje ali zlorabe. Nacionalna sodiš?a morajo nato preveriti, ali so zadevni dav?ni organi dokazali obstoj takih elementov (sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

53 Sodiš?e v okviru postopka, za?etega na podlagi ?lena 267 PDEU, ni pristojno preverjati ali presoјati okoliš?in dejanskega stanja v zvezi z zadevo v glavni stvari. Zato mora predložitveno sodiš?e v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava opraviti celovito presojo vseh elementov in okoliš?in 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, to?ka 30). Vendar lahko Sodiš?e temu sodiš?u, da bi mu koristno odgovorilo, v duhu sodelovanja z nacionalnimi sodiš?i 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, to?ka 42, in z dne 3. septembra 2014, GMAC UK, C?589/12, EU:C:2014:2131, to?ka 46).

54 V obravnavani zadevi, kot je bilo ugotovljeno že v to?ki 41 te sodbe, je iz predložitvene odlo?be razvidno, da obdolženi iz postopka v glavni stvari za dav?no leto 2010, v zvezi s katerim proti njemu poteka postopek pred predložitvenim sodiš?em, poleg tega, da ni izpolnil obveznosti predložitve obra?una DDV dav?ni upravi in pla?ila 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 dolo?ene obveznosti zaporednega beleženja računov, ki jih je izdala ali pla?ala 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 dav?ne uprave, ne prepre?ujejo, da se predloži trden dokaz za to, da so bile izpolnjene vsebinske zahteve, na podlagi katerih je mogo?e priznati pravico do odbitka vstopnega DDV, pa je treba ugotoviti, da te okoliš?ine, kot je navedla Evropska komisija v pisnem stališ?u, lahko dokazujejo najpreprostejši primer dav?ne utaje, v katerem dav?ni zavezanec namenoma ne izpolni svojih formalnih obveznosti z namenom izognitve pla?ilu davka.

56 Natan?neje, to, da ni bil predložen obra?un DDV in da ni bilo vodeno knjigovodstvo, na podlagi ?esar bi bila mogo?a uporaba DDV in nadzor nad njim s strani dav?ne uprave, ter da niso bili vknjiženi izdani in pla?ani račun, bi lahko prepre?ilo pravilno pobiranje davka in posledično ogrozilo pravilno delovanje skupnega sistema DDV. Zato pravo Unije državam ?lanicam ne prepre?uje, da takšne neizpolnitve obveznosti obravnavajo kot dav?no 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, to?ki 48 in 49).

57 Glede tega je treba navesti tudi, da je v obravnavani zadevi iz predložitvene odlo?be prav tako razvidno, da so bile istovrstne neizpolnitve obveznosti storjene v več zaporednih dav?nih letih. ?eprav se postopek v glavni stvari na zadnje navedena dav?na leta o?itno ne nanaša, so to vseeno dejanske okoliš?ine, ki jih lahko predložitveno sodiš?e upošteva v okviru celovite presoje, ki jo mora opraviti v skladu s sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v to?ki 53 te sodbe.

58 Nazadnje je treba poudariti, da za nepriznanje pravice do odbitka v okoliš?inah, ki izkazujejo, da je dav?ni zavezanec, ki zatrjuje, da ima to pravico, storil dav?no utajo, ni mogo?e šteti, da je v nasprotju z načelom dav?ne 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 odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, 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

* Jezik postopka: italijanščina.