

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 upravljenje na izpalnenieto“ Plovdiv,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues (poročevalec), predsednik senata, U. Lõhmus, 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 upravljenje 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,

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 načelo 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 prejemninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njuno rabo, 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 davno 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 §len 6(2) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006) v razli?ici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS) dolo?a:

„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 izro?itev predmeta na podlagi pogodbe, ki predvideva prenos lastninske pravice na tem predmetu pod odlo?nim pogojem ali rokom;
- (3) dejansko izro?itev predmeta na podlagi pogodbe o leasingu, ki izrecno predvideva prenos lastninske pravice na tem predmetu; ta dolo?ba se ne uporablja, ?e je v pogodbi o leasingu dogovorjena le mo?nost prenosa lastninske pravice na tem predmetu;
- (4) dejansko izro?itev predmeta osebi, ki ravna v lastnem imenu in za tuj ra?un.“

15 §len 13(1) ZDDS dolo?a, da se za pridobitev znotraj Skupnosti šteje pridobitev lastninske pravice na blagu ter v primerih §lena 6(2) ZDDS dejanski prevzem blaga, ki se pošlje ali prenese iz druge države ?lanice v državo, ?e je dobavitelj dav?ni zavezanec, ki je registriran v drugi državi ?lanici za namen davka na dodano vrednost.

16 §len 25 ZDDS dolo?a:

„1. Za ‚obdav?ljivi dogodek‘ v smislu tega zakona se šteje dobava blaga ali opravljanje storitev, ki jih opravi oseba, ki je dav?ni zavezanec v skladu s tem zakonom, dobava znotraj Skupnosti in uvoz blaga v smislu §lena 16.

2. Obdav?ljivi dogodek nastane tistega dne, ko se prenese lastninska pravica ali opravi storitev.

3. Razen v primerih odstavka 2 do obdav?ljivega dogodka pride:

- (1) na dan dejanske izro?itve blaga v skladu s §lenom 6(2), z izjemo primerov iz odstavka 6;

[...]

6. ?e je pred nastankom obdav?ljivega dogodka v skladu z odstavki 2, 3 ali 4 popolnoma ali deloma pla?ano vnaprejšnje pla?ilo za dobavo ali storitev, obveznost obra?una davka nastane ob prejemu pla?ila (skladno s prejetimi zneski), razen ?e pride do prejema pla?ila v zvezi z dobavo znotraj Skupnosti. V takšnih primerih se domneva, da je davek vklju?en v pla?ani znesek.“

17 §len 63 ZDDS dolo?a:

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

[...]

3. Pri pridobitvi znotraj Skupnosti obveznost obra?una davka nastane 15. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdav?ljivi dogodek v skladu z odstavkoma 1 in 2.

4. Z odstopanjem od odstavka 3 nastane obveznost obračuna na dan izstavitve računa, če je 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 obdobji.“

Spor o glavni stvari in vprašnji 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 vlažilce. Španski dobavitelj je takrat izstavil deset računov s predmetom „prodaja rabljenih tovornih vozil/vlažilcev“ 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 7lenom 100(1) ZDDS in da je bila registracija dejansko opravljena 12. januarja 2009.

28 Družba EMS je junija 2009 v skladu s 7lenom 117 ZDDS, ki se uporablja skupaj s 7lenom 84 ZDDS, sestavila deset zapisnikov o pridobitvah znotraj Skupnosti. Obra7unala je DDV in uveljavila pravico do odbitka. Uporabila so se pravila postopka obrnjene dav7ne obveznosti.

29 Iz predložitvene odlo7be je razvidno, da so dav7ni 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 pla7ati tro7arino, ne gre za izjeme, ki jih dolo7a 7len 99(5) ZDDS. Ker skupna vrednost pridobitve znotraj Skupnosti presega 20.000 BGN in ker v skladu z vsakim od desetih ra7unov vrednost posamezne obdav7ljive pridobitve znotraj Skupnosti presega 20.000 BGN, se mora družba EMS registrirati v skladu s 7lenom 99(1) ZDDS in je dol7na v skladu s 7lenoma 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, temve7 junija 2009.

30 Zaradi zapoznele odmere davka so bile družbi EMS dolo7ene zamudne obresti v znesku 18.250,38 BGN.

31 Poleg tega so dav7ni organi družbi EMS na podlagi 7lena 70(4) ZDDS zavrnili pravico do odbitka zaradi neupo7tevanja roka, ki je predviden v 7lenu 72(1) ZDDS za uveljavljanje te pravice, ter neuporabe 7lena 18 prehodnih in kon7nih dolo7b ZDDS, ki je v veljavi od 1. januarja 2009.

32 Upravna prito7ba pri Direktor na Direkcija „Ob7alvane i upravljenje na izpalnenieto“ Plovdiv, in to7ba pri Administrativen sad – grad Plovdiv (upravno sodi77e v Plovdivu) sta bili zavrnjeni.

33 To sodi77e je presodilo, da je 7len 73a ZDDS materialnopravna dolo7ba, ki se uporablja od 1. januarja 2009. Njena retroaktivna veljava je dolo7ena v 7lenu 18(1) prehodnih in kon7nih dolo7b zakona o spremembah in dopolnitvah ZDDS, ki je prav tako za7el veljati 1. januarja 2009. Ta odstavek dolo7a, da registrirani dav7ni zavezanci odmerijo davek in uveljavljajo pravico do odbitka v roku 7tirih mesecev po za7etku veljavnosti zakona o spremembah, 7e je DDV nastal pred za7etkom njegove veljavnosti. Ker družba EMS takrat, ko je za7el veljati navedeni 7len 18, ni bila registrirana, se na to dolo7bo ne more sklicevati in torej nima pravice do odbitka vstopnega davka.

34 Vendar predlo7itveno sodi77e poudarja, da družbi EMS pravica do odbitka vstopnega davka ni bila zavrnjena zaradi tega, ker ni bila registrirana za DDV, ampak zato, ker ni spo7tovala prekluzivnega roka.

35 Družba EMS je pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodi77e) zoper to sodbo vlo7ila kasacijsko prito7bo.

36 To sodi77e ocenjuje, da je 7lo za pridobitev znotraj Skupnosti in da je dol7nost obra7una davka nastala 14. novembra 2008, na dan izdaje ra7unov. 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 dolo7a zlasti 7len 72(1) tega zakona.

38 Iz predlo7itvene odlo7be je razvidno tudi, da je v skladu z novim 7lenom 73a ZDDS, ki je za7el veljati 1. januarja 2009, bolgarski zakonodajalec 7elel dose7i, da se uveljavljanja pravice do odbitka v primerih obrnjene dav7ne obveznosti ne omeji prekomerno, in je tako omogo7il uveljavljanje te pravice celo brez upo7tevanja roka, ki ga dolo7a 7len 72 tega istega zakona, 7e

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) ZDDSt, 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 sodni organ prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člena 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, Z.Odl., str. I-3457), razlagati tako, da dopuščajo prekluzivni rok, kot je v obravnavanem primeru v členu 72(1) [ZDDSt] (v različici iz leta 2008), ki je bil podaljšan do konca aprila 2009 na podlagi člena 18 prehodnih in končnih določb [ZDDSt], 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 [ZDDSt], prostovoljno registrirati, čeprav ne izpolnjuje pogojev za obvezno registracijo;

– novo ureditev člena 73a [ZDDSt], 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) [ZDDSt], 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 člena 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 na celoma 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 na celoma 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 na celoma 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 teh 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 na celu 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 nezdružljiv 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 (na celu enakovrednosti), in po drugi strani, če v praksi ne onemogoča ali prezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (na celu 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 prezmerno 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 na celu učinkovitosti (glej po analogiji sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak 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, to?ka 49).

52 Pri odlo?anju o tem prekluzivnem roku je treba upoštevati njegovo celotno trajanje, kar v tem primeru pomeni tri dav?na obdobja poleg dav?nega obdobja, v katerem je nastala pravica do odbitka. Nacionalna zakonodaja dolo?a, da dav?no obdobje traja en mesec.

53 ?eprav takšen prekluzivni rok sam po sebi v praksi ne onemogo?a ali ?ezmerno ote?uje uveljavljanja pravice do odbitka, glede na to, da ?lena 167 in 179(1) Direktive o DDV omogo?ata dr?avam ?lanicam, da dav?nemu zavezancu nalo?ijo, da pravico do odbitka uveljavlja v obdobju, ko je ta pravica nastala, je treba njegovo skladnost z na?elom u?inkovitosti presojati glede na vse okoliš?ine primera.

54 Tudi razlogi, ki so nacionalnega zakonodajalca vodili k temu, da je ta rok spremenil, so lahko upoštevne okoliš?ine, ker pri?ajo o morebitnem upoštevanju konkretnih težav, na katere naletijo dav?ni 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 ?lenu 73a ZDDS v mehanizmu obrnjene dav?ne obveznosti dolo?il možnost uveljavljanja pravice do odbitka, ?e je bil rok, dolo?en v ?lenu 72(1) ZDDS spoštovan ali ne, ?e dobava ni bila prikrita in ra?unovodske knjige vsebujejo podatke o njej, in po drugi strani s tem, ko je spremenil ?len 72(1) tako, da se lahko pravica do odbitka uveljavlja v enem od dvanajstih dav?nih obdobjih, ki sledijo za?etnemu obdobju.

56 Predložitveno sodiš?e mora tudi preveriti, ali se mora dav?ni zavezanec za DDV nujno registrirati v tem prekluzivnem roku. ?e se izka?e, da je tako, je treba upoštevati tudi to dejstvo.

57 Kot je razvidno iz predložitvene odlo?be, se registracija kot pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka DDV šteje za opravljeno od dneva vro?itve odlo?be 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 onemogo?eno ali ?ezmerno ote?eno, je torej odvisen od dol?ine postopka registracije.

59 Kot je bilo navedeno v to?ki 40 te sodbe, je imela v zadevi v glavni stvari družba EMS le en mesec ?asa po tem, ko ji je bila vro?ena odlo?ba o registraciji.

60 Treba je pojasniti, da obveznost prijave za?etka dejavnosti za dav?nega zavezanca, ki jo dolo?ata ?lena 213 in 214 Direktive o DDV, ni akt, na katerem temelji pravica do odbitka, temve? pomeni obli?nostne zahteve za namene nadzora (glej zgoraj navedeno sodbo Nidera Handelscompagnie, to?ka 50).

61 Poleg tega formalnosti, ki jih je predpisala zadevna dr?ava ?lanica in ki jih morajo spoštovati dav?ni zavezanci, da bi lahko uveljavljali pravico do odbitka DDV, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za nadzor pravilne uporabe postopka obrnjene dav?ne obveznosti (sodba z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépít?, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, to?ka 38).

62 Poleg tega je Sodiš?e razsodilo, da temeljno na?elo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, ?e so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi ?e nekaterih postopkovnih zahtev dav?ni zavezanci niso izpolnili. ?e ima dav?na uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je dav?ni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za pla?ilo DDV, ne more – glede njegove pravice, da ta davek odbije – nalo?iti dodatnih zahtev, ki bi lahko povzro?ile, da bi bilo uveljavljanje te pravice nemogo?e (glej zgoraj navedeni sodbi Ecotrade, to?ki 63 in 64, in Nidera Handelscompagnie, to?ka 42, ter sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski, C-

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 prikrivanje 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 prepoznega 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 odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? 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 preizredno 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 prepoznega 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

*Jezik postopka: bolgarščina.