

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 20. junija 2013(*)

„Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Nepravilno knjiženje in izkaz stornacije računa – Popravek opustitve – Plačilo davka – Državni proračun – Neobstoje škoda – Upravna kazen“

V zadevi C-259/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sod Plovdiv (Bolgarija) z odločbo z dne 15. maja 2012, ki je prispela na Sodišče 24. maja 2012, v postopku

Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode – Plovdiv

proti

Rodopi-M 91 OOD,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi E. Jarašinas, predsednik senata, A. Ó Caoimh in C. G. Fernlund (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode – Plovdiv S. Marinov, direktor,
- za Rodopi-M 91 OOD M. Ekimdžiev, K. Bončeva, G. Černičerska in S. Hadžieva, odvetniki,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in D. Roussanov, agenta,

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 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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode – Plovdiv (področni direktorat za mesto Plovdiv nacionalne agencije za davčne prihodke, v nadaljevanju: Teritorialna direkcija) in družbo Rodopi-M 91 OOD (v nadaljevanju: družba Rodopi)

zaradi globe, ki ji je bila naložena zaradi nepravilnega knjiženja in izkaza stornacije računa.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 184 Direktive o DDV določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

4 Člen 186 Direktive o DDV določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

5 Člen 242 Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoči uporabo [davka na dodano vrednost, v nadaljevanju: DDV] in nadzor davčnega organa.“

6 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

7 Člen 72(1) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, v nadaljevanju: ZDDS) določa:

„Oseba, ki je registrirana v skladu s tem zakonom, lahko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka v davnem obdobju, v katerem je ta pravica nastala, ali v enem od dvanajst naslednjih davčnih obdobj.“

8 Člen 78 ZDDS določa:

„1. Registrirana oseba je pri spremembi davčne osnove, pri preklicu prodaje ali pri spremembi vrste prodaje dolžna popraviti znesek vstopnega davka, za katerega se uveljavlja odbitek.

2. Popravek je treba izvesti v davnem obdobju, v katerem so nastale spremembe iz odstavka 1, tako da se dokument iz člena 115 ali nov dokument iz člena 116, s katerim se izvede popravek, vnese v knjigo nakupov in v obračun davka za ustrezno davčno obdobje.“

9 Člen 112(1) ZDDS določa:

„Davčni dokumenti v smislu tega zakona so:

1. račun;

2. obvestilo k računu;

3. zapisnik.“

10 člen 115 ZDDS določa:

„1. Ob spremembi davčne osnove ali preklicu prodaje, za katero je bil izdan račun, mora dobavitelj ali ponudnik storitev k računu izdati obvestilo.

2. Obvestilo je treba izdati v petih dneh po nastopu okoliščin, določenih v odstavku 1.

3. Pri povečanju osnove za odmero davka je treba izdati bremepis, pri zmanjšanju osnove za odmero davka ali preklicu transakcije pa je treba priznati dobropis.

[...]“

11 člen 116(1) ZDDS določa:

„Popravki in dodatki računov in obvestil v zvezi z računom niso dopustni. Nepravilni ali popravljene dokumenti se odpravijo in izdajo se novi dokumenti.“

12 člen 124(4) ZDDS določa:

„Registrirana oseba mora prejete davčne dokumente izkazati v dnevniku nakupov najpozneje do dvanajstega davčnega obdobja, ki sledi davčnemu obdobju, v katerem so bili izdani, vendar pa ne pozneje kot v zadnjem davčnem obdobju v skladu s členom 72(1) ZDDS.“

13 člen 182 ZDDS določa:

„1. Registrirani osebi, ki ne izda davčnega dokumenta oziroma izdanega dokumenta ali prejetega davčnega dokumenta ne izkaže v evidencah računov za ustrezno davčno obdobje, zaradi česar se določi nižji davek, [...], se naloži globa (če gre za fizične osebe, ki ne opravljajo trgovske dejavnosti) ali denarna kazen (če gre za pravne osebe in podjetnike posameznike) v višini zneska neplačanega davka, vendar ne manj od 1000 [bolgarskih levov (BGN)].

2. Za kršitev iz odstavka 1 – če davčni zavezanec izda ali izkaže davčni dokument v obdobju, ki sledi davčnemu obdobju, v katerem bi moral biti dokument izdan ali izkazan – znaša globa oziroma denarna kazen 25 % zneska neplačanega davka, vendar ne manj kot 250 BGN.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Družba Rodopi je bolgarska družba, davčna zavezanka za DDV.

15 Ta družba je v davčnem obdobju december 2009 v svoj register nakupov in v račun, ki ga je predložila, vnesla račun, ki ga je 30. decembra 2009 izdala družba Moda Shport EOOD. Znesek DDV, naveden na tem računu, znaša 161.571,12 BGN (približno 82.800 EUR).

16 Ta račun ne bi smel biti izdan. V skladu z nacionalno zakonodajo je bil zadevni račun storniran z zapisnikom z dne 15. oktobra 2010.

17 Družba Rodopi tega zapisnika ni upoštevala niti v svojem knjigovodstvu niti v obračunu za oktober 2010. Upoštevala ga je za december 2010, ko je popravila odbitek, uveljavljan na podlagi navedenega računa za plačilo celotnega zneska DDV, sprva zmanjšanega na podlagi storniranega računa, in za plačilo pripadajočih obresti.

18 Odločba o ugotovitvi upravne kršitve je bila izdana 22. februarja 2011 in v njej je v bistvu navedeno, da je Teritorialna direkcija kršitev ugotovila novembra 2010. Ta je 17. junija 2011 družbi Rodopi naložila globo v višini zneska DDV, navedenega na zadevnem računu.

19 Zoper to kazen je bila vložena tožba na prvi stopnji pred Rayonen sad (okrajno sodišče).

20 Družba Rodopi je pred tem sodiščem zatrdila, da je priloga 12 k pravilniku za izvajanje ZDDS, ki v obravnavanem primeru določa obveznost evidentiranja storniranja zadevnega računa za oktober 2010, v nasprotju s členom 124(4) ZDDS, ki določa, da mora davčni zavezanec prejete davčne dokumente evidentirati v svojem registru nakupov najpozneje do dvanajstega dne obdobja, ki sledi davnemu obdobju, v katerem so bili izdani, vendar pa ne pozneje kot v zadnjem davnem obdobju, v katerem lahko izvršuje svojo pravico do odbitka, to pomeni dvanajst mesecev po obdobju, v katerem je ta pravica nastala.

21 Rayonen sad je razsodil, da bi družba Rodopi storniranje tega računa morala vknjižiti za oktober 2010, to pa je storila šele za december 2010. Vendar je v zvezi z odločbo o kazni, ki jo je sprejela Teritorialna direkcija, ugotovilo bistveno kršitev postopka, ker ta organ ni spoštoval roka, ki je v Zakonu za administrativne narushenja i nakazania (zakonu o upravnih kršitvah in sankcijah) določen za pripravo akta o ugotovitvi kršitve.

22 Teritorialna direkcija je pri Administrativen sad Plovdiv vložila kasacijsko pritožbo.

23 Družba Rodopi pred tem sodiščem zatrjuje, da je globa, ki ji je bila naložena, v nasprotju s pravom Unije, in natančneje z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

24 Po mnenju predložitvenega sodišča je v obravnavanem primeru treba določiti, ali je kazen, ki je družbi Rodopi naložena, ker ni pravočasno izkazala stornacije zadevnega računa, skladna z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti, ob upoštevanju, da je družba Rodopi davek skupaj s pripadajočimi obrestmi plačala.

25 Administrativen sad Plovdiv je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali načelo davčne nevtralnosti državi članici dopušča, da naloži kazen zaradi nepravilnega izkaza stornacije računa, čeprav je bila stornacija pozneje vknjižena in je zadevna oseba davke, ki so nastali zaradi stornacije, plačala s pripadajočimi obrestmi?

Ali so v zvezi s prvim vprašanjem pomembne te okoliščine:

– rok, v katerem bi morala biti izkazana stornacija računa, je 14 dni od poteka koledarskega meseca, v katerem je prišlo do stornacije;

– stornacija računa je bila dejansko izkazana mesec dni po izteku roka, v katerem bi se morala zgoditi;

– dolgovani DDV skupaj s pripadajočimi obrestmi je bil plačan v državni proračun?

2. Ali člena 242 in 273 Direktive [o DDV] državi članici dopuščata, da davnemu zavezancu, ki

naj ne bi pravočasno izpolnil svoje dolžnosti, da okoliščine, ki vplivajo na izračun DDV, vknjiži, naloži denarno kazen v višini nepravilno plačanega DDV, če je bila opustitev pozneje popravljena, dolgovani davek pa je bil v celoti plačan skupaj s pripadajočimi obrestmi?

3. Ali je pomembna okoliščina, da državni proračun ni bil oškodovan, ker je zadevna oseba nato stornirala izkazala in plačala celotni davek skupaj s pripadajočimi obrestmi?

4. Ali je naložitev denarne kazni v višini celotnega davka, ki je bil že plačan skupaj z obrestmi, v nasprotju z načelom sorazmernosti?

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

26 Teritorialna direkcija trdi, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker ni relevanten za rešitev spora o glavni stvari, saj so samo odgovori na vprašanja, ki se nanašajo na dejansko stanje, pomembni za rešitev navedenega spora.

27 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa je zavrnitev predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga vložijo nacionalno sodišče, mogoča samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je težava hipotetična ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 28 in navedena sodna praksa).

28 Ugotoviti je treba, da v obravnavanem primeru ne gre za to. Želena razlaga načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter členov 242 in 273 Direktive o DDV je namreč v neposredni zvezi s predmetom spora o glavni stvari, dejanske narave katerega ni mogoče izpodbijati. Poleg tega predložitevna odločba vsebuje dejanske in pravne elemente, ki zadostujejo za to, da bi Sodišče lahko podalo koristen odgovor na postavljena vprašanja. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je treba zato razglasiti za dopusten.

Vsebinska presoja

29 Predložitevno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter člena 242 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice davčnemu zavezancu, ki ni v roku, določenem v nacionalni zakonodaji, izpolnil svoje obveznosti, da okoliščine, ki vplivajo na izračun dolgovanega DDV, vknjiži in obračuna, naloži denarno kazen v višini tega nepravilno plačanega davka, če je ta davčni zavezanec pozneje to opustitev popravil in dolgovani davek v celoti plačal skupaj z obrestmi.

30 V skladu s členom 242 Direktive o DDV mora vsak davčni zavezanec voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoči uporabo DDV in nadzor davčnega organa. Poleg tega lahko v skladu s členom 273, prvi pododstavek, Direktive o DDV države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj.

31 Direktiva o DDV ne ureja izrecno sankcij za kršitev obveznosti iz te direktive, ki veljajo za davčne zavezance. Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so države članice pristojne, da lahko ob neusklajenosti zakonodaje Unije na področju sankcij v zvezi z obdavčitvijo izberejo tiste, ki se jim zdijo ustrezne. To pristojnost pa morajo izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi načeli (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Rudihs, C-263/11, točka 44 in navedena sodna praksa).

32 Tako sankcije, ki jih države članice lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in za preprečevanje utaj, zlasti pa za zagotovitev, da davčni zavezanci izpolnjujejo obveznosti v zvezi s popravkom njihovih knjigovodstev po storniranju računa, na podlagi katerega so uveljavljali odbitek, ne morejo, prvič, ogroziti nevtralnosti DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV in nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede pobiranja DDV obravnavajo različno (glej v tem smislu sodbi z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orowski, C-188/09, ZOdl., str. I-7639, točka 26 in navedena sodna praksa, in z dne 29. marca 2012 v zadevi Belvedere Costruzioni, C-500/10, točka 22).

33 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je sistem popravkov odbitkov bistven del sistema, ki ga vzpostavlja Direktiva o DDV, v tem, da ima namen zagotoviti pravilnost odbitkov in torej nevtralnost davčnega bremena (sodba z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 26).

34 V obravnavanem primeru je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da je namen zadevne sankcije v postopku v glavni stvari, ki davčne zavezance spodbuja, da jim prej popravijo znesek dolgovanega davka, kadar je bila transakcija, ki se je uporabljala kot podlaga za odbitek, razveljavljena, v zagotavljanju pravilnega pobiranja davka, zlasti pa v pravilnosti odbitkov ter v preprečevanju utaj, ne da bi kakor koli ogrozila načelo pravice do odbitka.

35 Poleg tega je po eni strani, kot je poudarila Komisija, davčni zavezanec, ki je storil nepravilnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, glede na cilj zagotavljanja pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja utaj v drugačem položaju kot davčni zavezanec, ki je spoštoval svoje računovodske obveznosti.

36 Po drugi strani zadevna denarna kazen v sporu o glavni stvari ni naložena zaradi katere koli transakcije, temveč zaradi nepravilnega popravka odbitka, ki ga je uveljavljal davčni zavezanec in ki je izgubil podlago. Torej ni mogoče šteti, da gre za davek, ki povzroča dvojno obdavčitev, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti (glej v tem smislu in po analogiji sodbi z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World, C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 60, in z dne 15. januarja 2009 v zadevi K-1, C-502/07, ZOdl., str. I-161, točke od 17 do 19).

37 Iz navedenega izhaja, da načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje temu, da se denarna kazen, kakršna je v postopku v glavni stvari, naloži v okoliščinah, ki so povzete v točki 29 te sodbe.

38 Na drugem mestu je treba opozoriti, da sankcije iz točke 32 te sodbe ne smejo presegati tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj. Pri presoji, ali je neka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, in načine izračuna zneska globe (glej zgoraj navedeno sodbo Rudihs, točki 46 in 47 in navedena sodna praksa).

39 Vendar je presoja, ali znesek kazni ne presega tega, kar je nujno za uresni³itev ciljev, navedenih v prejšnji to⁴ki, v pristojnosti nacionalnega sodiš⁵a.

40 V zvezi z na⁶ini dolo⁷anja zadevne kazni je treba ugotoviti, da je znesek kazni, ki je dolo⁸en v ⁹lenu 182(1) in (2) ZDDS, progresiven. ¹⁰e je popravek opravljen le z enomese¹¹no zamudo, znaša kazen le 25 % zneska dolgovanega DDV. Šele ¹²e zamuda preseže enomese¹³ni rok, se kazen zviša na 100 % zneska dolgovanega DDV. Zdi se, da je ta kazen taka, da dav¹⁴ne zavezance spodbuja k temu, da ¹⁵im prej popravijo uveljavljane odbitke, ki pa nimajo ve¹⁶ podlage, in tako uresni¹⁷uje cilj zagotavljanja pravilnega pobiranja davka.

41 Poleg tega je nacionalno sodiš¹⁸e tisto, ki mora preveriti, ali gre pri nepravo¹⁹asnem knjiženju zadevnega ra²⁰una za utajo DDV. Iz ustaljene sodne prakse namre²¹ izhaja, da se upravi²²enci z namenom goljufije ali zlorabe ne morejo sklicevati na pravo Unije. Prav tako uporabe prava Unije ni mogo²³e razširiti tako, da bi zajemala transakcije, ki se opravijo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Unije (glej sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, to²⁴ka 38 in navedena sodna praksa).

42 Vendar je treba poudariti, da zapoznel obra²⁵un DDV sam po sebi ni utaja (glej sodbo z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, to²⁶ka 74 in navedena sodna praksa).

43 Glede na zgoraj navedeno je na postavljena vprašanja treba odgovoriti tako, da na²⁷elo dav²⁸ne nevtralnosti ne nasprotuje temu, da dav²⁹na uprava države ³⁰lanice dav³¹nemu zavezancu, ki ni v roku, dolo³²enem v nacionalni zakonodaji, izpolnil svoje obveznosti, da okoliš³³ine, ki vplivajo na izra³⁴un dolgovanega DDV, vknjiži in obra³⁵una, naloži denarno kazen v višini tega nepravo³⁶asno pla³⁷anega davka, ³⁸e je ta dav³⁹ni zavezanec pozneje to opustitev popravil in dolgovani davek v celoti pla⁴⁰al skupaj z obrestmi. Nacionalno sodiš⁴¹e mora ob upoštevanju ⁴²lenov 242 in 273 Direktive o DDV presoditi, ali glede na okoliš⁴³ine spora o glavni stvari, zlasti glede na rok, v katerem je bila nepravilnost popravljena, glede na težo te nepravilnosti in glede na morebiten obstoj utaje ali obida veljavne zakonodaje, ki ga je mogo⁴⁴e o⁴⁵itati dav⁴⁶nemu zavezancu, znesek naložene kazni ne presega tega, kar je nujno za uresni⁴⁷itev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in prepre⁴⁸evanja utaj.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš⁴⁹em, to odlo⁵⁰i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ⁵¹, Sodiš⁵²u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš⁵³e (osmi senat) razsodilo:

Načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje temu, da davčna uprava države članice davčnemu zavezancu, ki ni v roku, določenem v nacionalni zakonodaji, izpolnil svoje obveznosti, da okoliščine, ki vplivajo na izračun dolgovanega davka na dodano vrednost, vključi in obračuna, naloži denarno kazen v višini tega nepravilno plačanega davka, če je ta davčni zavezanec pozneje to opustitev popravil in dolgovani davek v celoti plačal skupaj z obrestmi. Nacionalno sodišče mora ob upoštevanju členov 242 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost presoditi, ali glede na okoliščine spora o glavni stvari, zlasti glede na rok, v katerem je bila nepravilnost popravljena, glede na težo te nepravilnosti in glede na morebiten obstoj utaje ali obida veljavne zakonodaje, ki ga je mogoče očitati davčnemu zavezancu, znesek naložene kazni ne presega tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.