

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 13. februarja 2014(*)

„Obdav?enje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/12/ES – Odbitek vstopnega davka – Opravljene storitve – Nadzor – Dobavitelj, ki nima na voljo vseh potrebnih sredstev – Pojem dav?na utaja – Obveznost ugotovitve dav?ne utaje po uradni dolžnosti – Zahteva po u?inkovitem opravljanju storitev – Obveznost vodenja dovolj podrobnega knjigovodstva – Spori – Prepoved, da sodiš?e kazensko opredeli utajo in da postavi tože?o stranko v slabši položaj“

V zadevi C?18/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Sofija?grad (Bolgarija) z odlo?bo z dne 11. decembra 2012, ki je prispela na Sodiš?e 14. januarja 2013, v postopku

Maks Pen EOOD

proti

Direktor na direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna praktika“, Sofija, nekdanji direktor na direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“, Sofija,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, G. Arestis in J.?C. Bonichot (poro?evalec), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Direktor na direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna praktika“, Sofija, nekdanji direktor na direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“, Sofija, A. Georgiev, agent,
- za bolgarsko vlado E. Petranova in D. Drambozova, agentki,
- za grško vlado K. Paraskevopoulou in M. Vergou, agentki,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in D. Roussanov, agenta,

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 63, 178, prvi odstavek, točka (a), 226, prvi odstavek, točka 6, 242 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Maks Pen EOOD (v nadaljevanju: Maks Pen) in Direktor na direkcija „Obžalovane i današnoosiguritelna praktika“, Sofija, nekdanjim direktor na direkcija „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“, Sofija (direktor direktorata Pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Sofija pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke), zaradi zavrnitve odbitka – v obliki davčnega dobropisa – davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi z računom nekaterih dobaviteljev družbe Maks Pen.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 62 Direktive 2006/112 določa:

„Za namene te direktive:

1. je ‚obdavljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;
2. ‚obveznost obračuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.“

4 Člen 63 te direktive določa:

„Obdavljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

5 Člen 167 navedene direktive določa:

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

6 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:

(?) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

7 Člen 178 Direktive 2006/112 določa:

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

(?) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]"

8 Člen 220, točka 1, Direktive 2006/112 v naslovu XI v poglavju 3 z naslovom „Izdajanje računov“, določa, da mora vsak davčni zavezanec zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec.

9 Člen 226 Direktive 2006/112 brez poseganja v posebne določbe te direktive določa podatke, ki se zahtevajo za namene DDV na računih, ki se izdajajo v skladu s členoma 220 in 221 te direktive.

10 Člen 242 navedene direktive določa:

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

11 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

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

12 Člen 70(5) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da se neupravičeno zaračunani DDV ne odbije.

13 Člen 12 izvedbene uredbe k zakonu o DDV (v nadaljevanju: izvedbena uredba), naslovljen „Datum nastanka obdavčljivega dogodka v primeru dobave blaga ali oprave storitve“ v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, v odstavku 1 določa:

„[...] storitev je v skladu z zakonom opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od te storitve v skladu z zakonom o računovodstvu in ustreznimi računovodskimi standardi“.

14 Člen 160(1), (2) in (5) zakonika o davčnem postopku in socialnem zavarovanju (Danačnoosigurnitelen procesualen kodeks) določa:

„1. Sodišče odloča o temelju zadeve in lahko odlobo o odmeri davka v celoti ali delno razglasi za nično, jo spremeni ali tožbo zavrne.“

2. Sodišče presodi o usklajenosti odlobe o odmeri davka z zakonom in njeni utemeljenosti tako, da preveri, ali jo je ob upoštevanju oblikovnostnih in materialnopravnih določb izdal pristojen organ in ali je bila izdana v zahtevani obliki.“

[...]

5. Odlobe o odmeri davka ni mogoče spremeniti s sodno odlobo na stroške tožeče stranke.“

15 Člen 17(1) zakona o pravnem postopku (Graždanski procesualen kodeks) določa:

„Sodišče odloča o vseh vprašanjih, ki so upoštevna za rešitev spora, razen o vprašanju, ali je bila storjena kršitev.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Družba Max Pen je gospodarska družba bolgarskega prava, ki opravlja dejavnost trgovine na debelo s pisarniško opremo in reklamnim gradivom.

17 Davčni organ se je na podlagi davčnega nadzora, ki ga je glede navedene družbe opravil v davčnem obdobju od 1. januarja 2007 do 30. aprila 2009, spraševal o utemeljenosti odbitka DDV, izvedenega zaradi davka, navedenega na računih sedmih njenih dobaviteljev.

18 Na podlagi podatkov, ki so se med nadzorom od njih zahtevali, za nekatere dobavitelje ali za njihove podizvajalce ni bilo mogoče ugotoviti, ali so imeli na voljo sredstva, potrebna za zagotovitev zaračunanih storitev. Ker je davčni organ ocenil, da ni dokazano, da so storitve izvedli nekateri podizvajalci, in da jih niso opravili izvajalci, ki so navedeni na računih, je izdal popravek odločbe o odmeri davka, s katerim je bila izpodbijana pravica do odbitka DDV, navedenega na računih teh sedmih podjetij.

19 Družba Maks Pen je ta popravek odločbe o odmeri davka izpodbijala pri Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izpalnenieto“, Sofija, nato pa pri predložitvenem sodišču, pri čemer je zatrjevala, da je imela ustrezne račune in pogodbene listine, da je te račune plačale prek bančnih računov, da so bili vpisani v knjigovodske listine dobaviteljev, da so ti prijavili ustrezen DDV za te račune, da je bilo tako dokazano, da so bile zadevne storitve dejansko izvedene, in poleg tega ni bilo izpodbijano, da je po tem, ko so bile te storitve opravljene, sama dobavila blago.

20 Davčni organ je zatrjeval, da dejstvo, da ima ustrezne račune, ne zadostuje za utemeljitev pravice do odbitka, medtem ko predvsem na zasebnih dokumentih, ki so jih zadevni dobavitelji predložili v utemeljitev računov, ni bilo navedenih datumov in ti dokumenti niso imeli dokazne moči, podizvajalci pa niso prijavili niti delavcev, na katere so se obrnili, niti opravljenih storitev. Davčni organ je pri predložitvenem sodišču predložil nove elemente, in sicer na eni strani z izpodbijanjem veljavnosti podpisa zastopnikov dveh dobaviteljev in na drugi strani s poudarjanjem, da eden od njiju ni niti v svojih knjigovodskih dokumentih niti v svojih davčnih napovedih vknjižil računov enega od svojih podizvajalcev, na katerega se je obrnil. Šeprav je davčni organ priznal, da so bile zaračunane storitve, opravljene za družbo Maks Pen, pa naj jih ne bi opravili izvajalci, navedeni na teh računih.

21 V teh okoliščinah je Administrativen sod Sofija grad prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je v skladu s pravom Unije treba šteti, da se dejanske okoliščine, v katerih izvajalec, ki je naveden na račun, ali njegov podizvajalec ne razpolaga z osebjem, stvarnimi viri in sredstvi, potrebnimi za opravljanje storitve, in v katerih stroški za dejansko opravljanje storitve niso dokumentirani in niso navedeni v njegovih računovodskih izkazih ter v katerih so bili izdani dokumenti, ki so bili ponarejeni glede lastnosti izdajatelja oseb, ki so te dokumente podpisali v imenu izvajalca, namreč pogodba in zapisnik o prejemu in izročitvi, in so bili predloženi kot dokaz za dolgovane vzajemne dajatve oziroma storitve in za opravljanje storitve, za katero je bil izdan račun z obračunanim DDV in za katero je bila uveljavljena pravica do odbitka, nanašajo na ‚davčno utajo‘ za namene odbitka vstopnega davka?

2. Ali iz dolžnosti, ki jo ima sodišče na podlagi prava Unije in sodne prakse Sodišča Evropske unije, da zaradi davčne utaje zavrne pravico do odbitka, izhaja tudi dolžnost nacionalnega sodišča, da v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, ugotovi obstoj davčne utaje po uradni dolžnosti – ob upoštevanju dolžnosti, ki jo sodišču nalaga nacionalno pravo, da odloži v zadevi, upošteva prepoved postavitve tožene stranke v slabši položaj, upošteva pravico do učinkovitega pravnega sredstva in načelo pravne varnosti ter da po uradni dolžnosti uporabi ustrezne pravne določbe – tako da obravnava nova dejstva, ki so bila prvič navedena pred sodiščem, vse dokaze, vključno z dokumenti, ki se nanašajo na fiktivne posle, ponarejene dokumente in dokumente z nepravilno vsebino?

3. Ali iz člena 178, prvi odstavek, točka (a), Direktive Sveta 2006/112/ES [...] v zvezi z dolžnostjo sodišča, da zaradi davčne utaje zavrne pravico do odbitka, izhaja, da mora za to, da se lahko uveljavlja pravica do odbitka, storitve dejansko opraviti izvajalec, ki je naveden na računu, ali njegov podizvajalec?

4. Ali je treba zahtevo iz člena 242 Direktive 2006/112 [...], da je treba zaradi preverjanja pravice do odbitka voditi podrobno knjigovodstvo, razlagati tako, da je treba upoštevati tudi ustrezne nacionalne računovodske predpise države članice, ki določajo usklajenost z mednarodnimi računovodskimi standardi prava Unije, ali pa jo je treba razumeti tako, da je treba voditi le računovodske izkaze o DDV, ki so določeni v tej direktivi[, in sicer] račune, obračune DDV in rekapitulacijska poročila?

Je pravilna druga možnost, bi bilo treba odgovoriti tudi na to vprašanje:

Ali iz zahteve iz člena 226, prvi odstavek, točka 6, Direktive 2006/112 [...], ki določa, da morata biti na računu navedena 'obseg in vrsta opravljenih storitev', izhaja, da morajo račun ali dokument, ki je bil v zvezi z njimi izdan, v primeru storitev vsebovati navedbe o dejanskem opravljanju storitev – objektivne okoliščine, ki jih je mogoče preizkusiti kot dokaz za to, da je bila storitev dejansko opravljena in da jo je opravljal izvajalec, ki je naveden na računu?

5. Ali je treba člen 242 Direktive 2006/112 [...], ki določa vodenje podrobnega knjigovodstva zaradi preverjanja pravice do odbitka, v povezavi s členoma 63 in 273 te direktive razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni pravni določbi, v skladu s katero je storitev opravljena takrat, ko so pogoji za priznanje prihodkov od te storitve izpolnjeni v skladu z ustreznimi davčnimi predpisi, ki določajo usklajenost z mednarodnimi računovodskimi standardi prava Unije, načelom knjigovodskega dokaza gospodarskih transakcij, prednostjo vsebine pred oblikostjo in primerljivostjo prihodkov in stroškov?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in tretje vprašanje

22 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi davčni zavezanec odbil DDV, ki je naveden na računih, ki jih je izdal izvajalec, če se, čeprav je bila storitev opravljena, izkaže, da storitve dejansko ni opravil ta izvajalec ali njegov podizvajalec, predvsem ker zadnjenavedeni ni imel na voljo potrebnega osebja, stvarnih virov in sredstev, da stroški za njihovo opravljanje niso dokazani v njihovih računovodskih izkazih ter da se je identiteta oseb, ki so nekatere dokumente podpisali v imenu izvajalcev, izkazala za netočno.

23 Treba je spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga

pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (glej sodbo z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, točka 25 in navedena sodna praksa).

24 Sodišče je glede tega večkrat odločilo, da je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zgoraj navedeno sodbo Bonik, točka 26 in navedena sodna praksa).

25 Poleg tega iz besedila člena 168, točka (a), Direktive 2006/112 izhaja, da mora biti po eni strani za nastanek pravice do odbitka zainteresirana oseba davčni zavezanec v smislu te direktive in po drugi strani, da mora blago in storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij in da mora to vstopno blago ali storitve dobaviti drug davčni zavezanec (glej zgoraj navedeno sodbo Bonik, točka 29 in navedena sodna praksa). Če so ti pogoji izpolnjeni, se pravica do odbitka načeloma torej ne sme zavrniti.

26 Tako je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja. Sodišče je v zvezi s tem odločilo, da se posamezniki ne morejo sklicevati na pravo Unije za namen goljufije ali zlorabe. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo (glej zgoraj navedeno sodbo Bonik, točke od 35 do 37 in navedena sodna praksa).

27 Če gre za tak primer, da davčno utajo stori davčni zavezanec sam, jo stori tudi davčni zavezanec, ki je vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del utaje DDV. Za potrebe Direktive 2006/112 ga je treba namreč obravnavati, kot da je pri tej utaji sodeloval, in to ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru transakcij, ki jih je opravil pozneje (glej zgoraj navedeno sodbo Bonik, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

28 Davčnemu zavezancu je tako mogoče pravico do odbitka zavrniti le pod pogojem, če se na podlagi objektivnih dokazov izkaže, da je ta davčni zavezanec – ki so mu bili blago ali storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeni – vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo tega blaga ali storitev sodeloval pri goljufiji na področju DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (glej zgoraj navedeno sodbo Bonik, točka 40 in navedena sodna praksa).

29 Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga sestavlja ta pravica, mora pristojni davčni organ pravno zadostno dokazati, da so objektivni dejavniki, na katere se nanaša prejšnja točka te sodbe, izpolnjeni. Nacionalno sodišče mora nato preveriti, ali so zadevni davčni organi ugotovili obstoj takih objektivnih dokazov (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bonik, točki 43 in 44).

30 Glede tega je treba opozoriti, da Sodišče v postopku na podlagi člena 267 PDEU ni pristojno za preverjanje okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Zato mora v postopku v glavni stvari nacionalno sodišče v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja te zadeve, da bi ugotovilo, ali je ob upoštevanju objektivnih elementov, ki so jih predložili davčni organi, družba Maks Pen vedela ali bi morala vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki so jo storili dobavitelji.

31 V zvezi s tem naj okoliščina, da naj v postopku v glavni stvari storitve, opravljene za družbo Maks Pen, dejansko ne bi opravil izvajalec, naveden na računih, ali njegov podizvajalec,

predvsem ker naj zadnjenavedeni ne bi razpolagal s potrebnim osebjem, stvarnimi viri in sredstvi, da naj bi stroški za njihovo opravljanje ne bili dokazani v njihovih računovodskih izkazih ter da naj bi se identiteta oseb, ki so nekatere dokumente podpisali v imenu izvajalcev, izkazala za netočno, ne bi zadostovala za izključitev pravice do odbitka, ki jo je uveljavljala družba Maks Pen.

32 V teh okoliščinah je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti tako, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi davčni zavezanec odbil DDV, ki je naveden na računih, ki jih je izdal izvajalec, če se, čeprav je bila storitev opravljena, izkaže, da storitve dejansko ni opravil ta izvajalec ali njegov podizvajalec, predvsem ker zadnjenavedeni nima potrebnega osebja, stvarnih virov in sredstev, da stroški za njeno opravljanje niso dokazani v njegovih računovodskih izkazih ter da se je identiteta oseb, ki so nekatere dokumente podpisali v imenu izvajalcev, izkazala za netočno, če sta izpolnjena dva pogoja, in sicer da ta dejstva pomenijo goljufivo ravnanje in da je dokazano, da je ob upoštevanju teh objektivnih elementov, ki so jih predložili davčni organi, davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Drugo vprašanje

33 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali pravo Unije zahteva, naj v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, ugotovi obstoj davčne utaje po uradni dolžnosti na podlagi novih dejstev, ki so bila prvič navedena pred njim, in vseh dokazov, čeprav bi s takim preizkusom kršilo obveznosti, ki jih ima na podlagi veljavnega nacionalnega prava.

34 Kot je bilo opozorjeno v točki 26 te sodbe, pravo Unije zahteva, da nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrnejo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo. In tudi če se stranke ne bi sklicevale na pravo Unije, mora nacionalno sodišče po uradni dolžnosti upoštevati pravne razloge, ki izhajajo iz zavezujočega predpisa prava Unije, kadar so na podlagi nacionalnega prava nacionalna sodišča dolžna ali pristojna to storiti v zvezi z zavezujočim nacionalnim predpisom (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2008 v zadevi Kempter, C-2/06, ZOdl., str. I-411, točka 45 in navedena sodna praksa).

35 Če, kot je predložitveno sodišče pojasnilo v točki 72 predloga za sprejetje predhodne odločbe, iz člena 160(2) zakonika o davnem postopku in socialnem zavarovanju izhaja, da mora navesti, ali gre za davčno utajo, ko po uradni dolžnosti preverja usklajenost popravka odločbe o odmeri davka, s katerim je bila izpodbijana pravica do odbitka DDV, ki ga je izvedel davčni zavezanec, z nacionalnim pravom, mora v skladu s ciljem Direktive 2006/112 boja proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam prav tako po uradni dolžnosti upoštevati zahtevo prava Unije, navedeno v prejšnji točki te sodbe.

36 V zvezi s tem je treba spomniti, da mora nacionalno sodišče nacionalno pravo razlagati, kolikor je mogoče, ob upoštevanju besedila in namena zadevne direktive, da bi se dosegel v njej določen rezultat, zaradi česar mora narediti vse v svoji pristojnosti, upoštevajoč pri tem celotno notranje pravo in ob uporabi najinov razlage, ki jih to priznava (glej v tem smislu sodbo z dne 4. julija 2006 v zadevi Adeneler in drugi, C-212/04, ZOdl., str. I-6057, točka 111). Predložitveno sodišče mora torej preveriti, ali bi bilo mogoče pravila nacionalnega prava, na katera se sklicuje in ki bi po njegovem mnenju lahko nasprotovala zahtevam prava Unije, razlagati ob upoštevanju cilja boja proti davčnim utajam, na katerem temeljijo te zahteve.

37 V zvezi s tem sicer ni sporno, da pravo Unije nacionalnega sodišča ne more zavezati, da po uradni dolžnosti uporabi določbo tega prava, če bi taka uporaba lahko vodila do izključitve načela prepovedi *reformatio in peius*, ki je del nacionalnega procesnega prava (sodba z dne 25.

novembra 2008 v zadevi Heemskerk in Schaap, C-455/06, ZOdl., str. I-8763, točka 46). Vendar se v nobenem primeru ne zdi, da bi lahko v sporu, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se od začetka nanaša na pravico do odbitka DDV, navedenega na nekaterih računih, ta prepoved veljala, kadar davčni organ pri sodišču predloži nove elemente, za katere z vidika teh računov ni mogoče šteti, da davčnega zavezanca, ki uveljavlja to pravico do odbitka, postavljajo v slabši položaj.

38 Poleg tega tudi če bi bila sicer v pravilu nacionalnega prava davčna utaja opredeljena kot kaznivo dejanje in če bi bilo za to opredelitev pristojno samo kazensko sodišče, se ne zdi, da bi tako pravilo nasprotovalo temu, da lahko sodišče, pristojno za presojo zakonitosti popravka odločbe o odmeri davka popravka odločbe o odmeri davka, s katerim je bila izpodbijana pravica do odbitka DDV, ki ga je izvedel davčni zavezanec, svojo presojo utemeljuje na objektivnih elementih, ki jih davčni organ predloži v dokaz obstoja, v obravnavani zadevi, davčne utaje, medtem ko se v skladu z določbo nacionalnega prava, kot je člen 70(5) zakona o DDV, „neupravičeno zaračunani“ DDV ne odbije.

39 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti tako, da kadar so na podlagi nacionalnega prava nacionalna sodišča dolžna ali pristojna upoštevati pravne razloge, ki izhajajo iz zavezujočega nacionalnega predpisa, morajo to storiti ob upoštevanju zavezujočega predpisa prava Unije, kot je ta, ki zahteva, da nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka DDV zavrnejo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo. Ta sodišča morajo pri presoji, ali gre pri uveljavljanju te pravice do odbitka za goljufijo ali zlorabo, razlagati nacionalno pravo, kolikor je mogoče, ob upoštevanju besedila in namena Direktive 2006/112, da bi se doseglo v njej določen rezultat, zaradi česar morajo narediti vse, kar je v njihovi pristojnosti, upoštevajo pri tem celotno notranje pravo in ob uporabi načinov razlage, ki jih to priznava.

Četrto in peto vprašanje

40 Predložitveno sodišče s četrnim in petim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112, ki v skladu s členom 242 zahteva, naj vsak davčni zavezanec vodi podrobno knjigovodstvo, da sta mogoča uporaba DDV in nadzor davčnega organa, razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da zadevna država članica zahteva, naj vsak davčni zavezanec zvezi s tem spoštuje vse nacionalne računovodske predpise, ki določajo usklajenost z mednarodnimi računovodskimi standardi, vključno z nacionalno pravno določbo, v skladu s katero je storitev opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od te zadevne storitve.

41 Spomniti je treba, da morajo države članice v okviru skupnega sistema DDV zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, in da imajo v zvezi s tem določeno svobodo, zlasti v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo. Med temi obveznostmi člen 242 Direktive 2006/112 določa zlasti, da mora vsak davčni zavezanec voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da sta mogoča uporaba DDV in nadzor davčnega organa (glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, ZOdl., str. I-7639, točki 22 in 23).

42 Na podlagi člena 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Ta možnost, ki jo je mogoče uporabljati le, če ne vpliva na trgovino med državami članicami, se, kot je določeno v drugem pododstavku tega člena, ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti poleg teh, ki so določene v tej direktivi.

43 Na podlagi te možnosti se, med drugim, državam članicam ne sme dovoliti, da lahko

sprejmejo ukrepe, ki presegajo to, kar je potrebno za doseg ciljev pravilnega pobiranja davka ter preprečevanja goljufij (zgoraj navedena sodba Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, točka 26).

44 Če dodatni nacionalni raunovodski predpisi, ki naj bi bili določeni ob upoštevanju mednarodnih raunovodskih standardov, ki se uporabljajo v Uniji, pod pogoji, določenimi v Uredbi (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih raunovodskih standardov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 29, str. 609), spoštujejo te omejitve, jim pravo Unije ne nasprotuje.

45 Glede vprašanja, ali lahko ti nacionalni raunovodski standardi določajo, da je storitev opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od te zadevna storitve, je treba ugotoviti, da bi bila posledica tega pravila to, da bi bilo mogoče DDV uveljavljati za tako dobavo le od takrat, ko bi bili stroški, nastali izvajalcu ali podizvajalcu, vknjiženi v raunovodskih izkazih teh subjektov.

46 Spomniti pa je treba, da v skladu s členom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obraun odbitnega davka, in v skladu s členom 63 te direktive obveznost obrauna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Ob upoštevanju posebnih primerov iz členov 64 in 65 navedene direktive, ki niso predmet postopka v glavni stvari, trenutka, ko nastane obveznost za obraun davka in ga je torej mogoče terjati od davčnega zavezanca, ni mogoče opredeliti na splošno na podlagi izpolnjevanja formalnosti, kot je vknjiženje stroškov dobave njihovih storitev v raunovodske izkaze.

47 Poleg tega morebitna neizpolnitev – izvajalca storitev – nekaterih raunovodskih zahtev ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka prejemnika opravljenih storitev, kar zadeva DDV, plačan za te storitve, če rauni za opravljene storitve vsebujejo vse podatke, ki jih zahteva člen 226 Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi Tóth, C-324/11, točka 32).

48 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na četrto in peto vprašanje odgovoriti tako, da je treba Direktivo 2006/112, ki v skladu s členom 242 zahteva, naj vsak davčni zavezanec vodi podrobno knjigovodstvo, da sta mogoča uporaba DDV in nadzor davčnega organa, razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da zadevna država članica ob upoštevanju omejitev iz člena 273 te direktive zahteva, naj vsak davčni zavezanec v zvezi s tem spoštuje vse nacionalne raunovodske predpise, ki določajo usklajenost z mednarodnimi raunovodskimi standardi, če ne presegajo to, kar je potrebno za doseg ciljev pravilnega pobiranja davka ter preprečevanja goljufij. V zvezi s tem Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni določbi, v skladu s katero je storitev opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od zadevne storitve.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

1. Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi davčni zavezanec odbil davek na dodano vrednost, ki je naveden na raunih, ki jih je izdal izvajalec, če se, čeprav je bila storitev opravljena, izkaže, da storitve dejansko ni opravil ta izvajalec ali njegov podizvajalec, predvsem ker zadnjenavedeni nima potrebnega osebja, stvarnih virov in sredstev, in da stroški za njeno opravljanje niso dokazani v njihovih raunovodskih izkazih ter da se je identiteta oseb, ki so nekatere dokumente podpisali v imenu izvajalcev, izkazala

za neto?no, ?e sta izpolnjena dva pogoja, in sicer da ta dejstva pomenijo goljufivo ravnanje in da je dokazano, da je ob upoštevanju teh objektivnih elementov, ki so jih predložili dav?ni organi, dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

2. Kadar so nacionalna sodiš?a na podlagi nacionalnega prava dolžna ali pristojna upoštevati pravne razloge, ki izhajajo iz zavezujo?ega predpisa nacionalnega prava, morajo to storiti ob upoštevanju zavezujo?ega predpisa prava Unije, kot je ta, ki zahteva, da nacionalni organi in nacionalna sodiš?a pravico do odbitka DDV zavrnejo, ?e se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo. Ta sodiš?a morajo pri presoji, ali gre pri uveljavljanju te pravice do odbitka za goljufijo ali zlorabo, razlagati nacionalno pravo, kolikor je mogo?e, ob upoštevanju besedila in namena Direktive 2006/112, da bi se dosegel v njej dolo?en rezultat, zaradi ?esar morajo narediti vse, kar je v njihovi pristojnosti, upoštevajo? pri tem celotno notranje pravo in ob uporabi na?inov razlage, ki jih to priznava.

3. Direktivo 2006/112, ki v skladu s ?lenom 242 zahteva, naj vsak dav?ni zavezanec vodi podrobno knjigovodstvo, da sta mogo?a uporaba DDV in nadzor dav?nega organa, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da zadevna država ?lanica ob upoštevanju omejitev iz ?lena 273 te direktive zahteva, naj vsak dav?ni zavezanec v zvezi s tem spoštuje vse nacionalne ra?unovodske predpise, ki dolo?ajo usklajenost z mednarodnimi ra?unovodskimi standardi, ?e ne presegajo to, kar je potrebno za doseg ciljev pravnega pobiranja davka ter prepre?evanja goljufij. V zvezi s tem Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni dolo?bi, v skladu s katero je storitev opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od zadevne storitve.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarš?ina.