

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 5. oktobra 2016(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(a) – Člen 9(1) – Člen 14(1) – Členi 73, 80 in 273 – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Davčna utaja – Nepravilnosti v knjigovodstvu – Prikrivanje dobav in prihodkov – Določitev davčne osnove“

V zadevi C-576/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sod Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu, Bolgarija) z odločbo z dne 28. oktobra 2015, ki je prispela na Sodišče 9. novembra 2015, v postopku

Žyá Žrinova ET

proti

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi C. Toader, predsednica senata, A. Rosas in E. Jarašinas (poročevalci), sodnika,
generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Nacionalnata agentsia za prihodite A. Manov, agent,
- za bolgarsko vlado D. Drambozova in E. Petranova, agentki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in S. Petrova, agentki,

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 člena 2(1)(a), člena 9(1), člena 14(1) ter členov 73, 80 in 273 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 spora med enoosebno družbo Maya Marinova ET (v nadaljevanju: MM) in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Nacionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti v mestu Veliko Tarnovo pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija, v nadaljevanju: direktor) v zvezi s popravkom odločbe o odmeri davka, ki se nanaša na naknaden obračun davka na dodano vrednost (DDV) in zamudnih obresti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 59 direktive o DDV je navedeno:

„Države članice morajo imeti možnost, da z določenimi omejitvami in pod določenimi pogoji sprejmejo ali še naprej uporabljajo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, zaradi poenostavitve obračunavanja davka ali zaradi preprečevanja nekaterih oblik davčnih utaj ali izogibanja davkom.“

4 Člen 2(1) te direktive določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

5 Člen 9(1) navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6 Člen 14(1) te direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

7 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8 Člen 80(1) te direktive določa:

„Da se prepreči davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, lahko države članice sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, v primerih, ko med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova enaka tržni vrednosti, to lahko storijo v [...] primerih[, naštetih v tej določbi]:“

9 Člen 242 navedene direktive določa, da „[v]sak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa“.

10 Člen 244 te direktive določa, da „[v]sak 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.“

11 Člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti račun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost računa in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

12 Člen 273, prvi odstavek, 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 zavezanec med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Bolgarsko pravo

13 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zakon o davku na dodano vrednost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDV) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, v členu 3(1) določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

14 V skladu s členom 6(1) ZDDV „dobava blaga“ v smislu tega zakona pomeni prenos lastninske pravice ali druge stvarne pravice na blagu.

15 V skladu s členom 25(1) ZDDV „obdavčljivi dogodek“ v smislu tega zakona ustreza dobavi blaga ali opravljanju storitev s strani davčnega zavezanca v smislu navedenega zakona, pridobitvi znotraj Skupnosti in uvozu blaga v smislu člena 16 ZDDV.

16 V skladu s členom 26(1) ZDDV je davčna osnova v smislu tega zakona znesek, od katerega se ali se ne računa DDV, odvisno od tega, ali je dobava obdavčljiva ali oproščena davka. Odstavek 2 tega člena določa, da se davčna osnova določi na podlagi kakršnega koli plačila, določenega v bolgarskih levih (BGN) ali centih, odbije pa se davek, ki je dolgovan na podlagi ZDDV in je bil plačan ali ga mora pridobitelj ali tretja oseba plačati dobavitelju za plačilo dobave. Obresti ali kazni, ki imajo naravo odškodnine, ne pomenijo plačila.

17 V skladu s členom 96(1) ZDDV mora vsak davčni zavezanec, ki je ustvaril obdavčljivi promet, ki je višji ali enak 50.000 BGN (približno 25.000 EUR), v obdobju, ki ne presega dvanajst

zaporednih mesecev pred tekočim mesecem, vložiti prošnjo za registracijo za namene tega zakona v štirinajstih dneh po koncu davčnega obdobja, v katerem je ustvaril ta promet.

18 Člen 102(3), točka 1, ZDDS je v različici, ki je veljala do 1. januarja 2012, določal, da se za doložitev davčnega dolga osebe, ki bi morala vložiti prošnjo za registracijo, pa tega v predpisanem roku ni storila, šteje, da je ta oseba zavezana plačati davek na obdavčljive dobave in pridobitve znotraj Skupnosti, ki jih je opravila, za obdobje od izteka roka, v katerem bi morala biti vložena prošnja za registracijo, do datuma dejanske registracije s strani službe za prihodke.

19 V skladu s členom 122(1) Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih) z dne 1. januarja 2006 (DV št. 105 z dne 29. decembra 2005, v nadaljevanju: DOPK) lahko služba za prihodke davčno osnovo, ki jo je določila v skladu z odstavkom 2 tega člena, obdavči po stopnji, določeni z upoštevним zakonom, zlasti kadar je iz elementov razviden obstoj prikritih proizvodov ali prihodkov, če knjigovodstvo ni v skladu z zakonom za schetovodstvo (zakon o knjigovodstvu), če knjigovodstvo ni predloženo ali če na podlagi predloženega knjigovodstva ni mogoče določiti davčne osnove in če so bili dokumenti, potrebni za doložitev davčne osnove ali za izračun socialnih dolgovanih prispevkov, nepravilno uničeni.

20 Člen 122(2), točke 1, 4, 6, 8 in 16, DOPK določa, da služba za prihodke pri doložitvi davčne osnove upošteva vse te posamezne okoliščine: vrsto in naravo dejansko opravljane dejavnosti, uradne dokumente in dokumente, ki vsebujejo verodostojne podatke, gospodarski pomen kraja, v katerem se dejavnost opravlja, proizvode/bruto prihodke (promet) in druge dokaze, ki se lahko uporabijo za doložitev davčne osnove.

21 Na podlagi člena 124(2) DOPK se v okviru postopka pritožbe zoper popravek odločbe o odmeri davka, sprejet po opravljenem nadzoru v skladu s členom 122 DOPK, šteje, da so dejanske ugotovitve iz tega popravka pravilne, dokler se ne dokaže nasprotno, če je dokazano, da so pogoji iz člena 122(1) DOPK izpolnjeni.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 MM je enoosebna družba v lasti bolgarske državljanke Maye Vasileve Marinove kot samostojne podjetnice v smislu bolgarskega prava. To podjetje opravlja dejavnost maloprodaje živilskih in neživilskih proizvodov končnim potrošnikom v trgovini na ozemlju občine Trojan (Bolgarija).

23 Podjetje MM je bilo predmet davčnega nadzora, po katerem je ozemeljski direktorat Natsionalna agentsia po prihodite (nacionalna agencija za javne prihodke, v nadaljevanju: bolgarska davčna uprava) 5. junija 2014 izdal odločbo o odmeri DDV, ki se nanaša na znesek 30.545,73 BGN (približno 15.618 EUR), povečan za obresti v višini 16.442,85 BGN (približno 8407 EUR).

24 Bolgarska davčna uprava je med nadzorom z opravljanjem preverjanj pri poslovnih partnerjih podjetja MM, registriranih za DDV, ugotovila, da je več od njih naslovilo račune na zadnjenavedeno podjetje v zvezi s tobačnimi izdelki in živili, ki so mu jih dobavili. Ti računi so bili vknjiženi v knjigovodstvo njihovih izdajateljev, ne pa v knjigovodstvo podjetja MM, ki ni odbilo DDV, navedenega v navedenih računih.

25 Bolgarska davčna uprava je menila, da je podjetje MM dejansko prejelo blago in je glede na to, da blaga ni bilo v skladišču tega podjetja, in glede na njegovo naravo domnevala, da je podjetje MM to blago prodalo na drobno tretjim nedoločenim osebam v davčnih obdobjih, v katerih so bili navedeni računi izdani. Ker je bolgarska davčna uprava ugotovila, da podjetje MM ni vknjižilo niti dobav blaga s strani dobaviteljev niti njegove poznejše prodaje, je ugotovila, da je to podjetje

prikrilo te dobave in prihodke, povezane s prodajo navedenega blaga.

26 Poleg tega je bolgarska davčna uprava ugotovila, da podjetje MM v obdobju od 1. maja 2008 do 26. aprila 2010 ni bilo vpisano v register zavezancev za DDV, ker njegov prijavljen promet ni dosegal praga 50.000 BGN (približno 25.000 EUR), določene z nacionalno zakonodajo, nad katerim je taka registracija obvezna. Vendar je ta uprava tudi na podlagi računov, ki so jih izdali dobavitelji tega podjetja, menila, da je bil dejanski promet podjetja MM v obdobju od 1. maja 2007 do 30. aprila 2008 višji od navedenega praga in da bi to zato morale zaprositi za vpis v register zavezancev za DDV s 1. majem 2008, to pa je storila šele 26. aprila 2010.

27 Bolgarska davčna uprava je zato naknadno obravnavala DDV in izdala odločbo o odmeri v postopku v glavni stvari. Določila je davčno osnovo za domnevno maloprodajo izdelkov, navedenih na računih, ki so jih izdali poslovni partnerji podjetja MM, in davčno osnovo za prodajo, ki jo je to opravilo v obdobju od 1. maja 2008 do 26. aprila 2010. Za določitev te davčne osnove je v skladu z nacionalno zakonodajo cenam dobav na navedenih računih dodala maržo, določeno glede na cene, ki jih je podjetje MM običajno uporabljalo za ustrezne izdelke.

28 Podjetje MM je zoper to odločbo pri direktorju vložila upravno pritožbo. Ker je bila ta pritožba zavrnjena z odločbo z dne 15. avgusta 2014, je zoper navedeno odločbo o odmeri davka vložilo tožbo pri Administrativnem sodišču Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu).

29 Podjetje MM trdi, da določitev davčne osnove „po analogiji“ po postopku, ki ga določa nacionalno pravo v postopku v glavni stvari, ni utemeljena. Glede tega trdi, da to, da so račune za prodajo blaga vknjižili dobavitelji, ne pomeni, da so ji bili izdelki, ki so v njih navedeni, dejansko dobavljeni in da je prikrila te dobave. Ne bi naj namreč obstajali dokazi, da je podjetje MM navedeno blago prejelo niti da ga je pozneje prodalo.

30 Direktor meni, da je v skladu z nacionalno ureditvijo na podlagi neobstoja rednega knjigovodstva mogoče domnevati, da je bilo nevknjiženo blago pozneje dobavljeno tretjim osebam in da je ta dobava pridobitne narave, ter določiti datum obdavčljivega dogodka in davčno osnovo.

31 Predložitveno sodišče šteje za dokazano, da je podjetje MM kot davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV v okviru opravljanja gospodarske dejavnosti dejansko prejelo blago, navedeno na računih, ki so jih izdali dobavitelji, v davčnih obdobjih, v katerih so bili ti računi izdani, in da je imelo te račune, vendar jih ni vknjižilo niti predložilo bolgarski davčni upravi med davčnim nadzorom.

32 Vendar predložitveno sodišče meni, da prejem tega blaga in nepravilnost knjigovodstva podjetja MM brez drugih objektivnih elementov ne pomenita nujno, da je to podjetje pozneje to blago prodalo. Poudarja, da določbe DOPK ne zahtevajo, da se ugotovi obstoj prikritih prihodkov v zvezi z vsako od prejšnjih domnevnih prodaj, in da davčna osnova, izračunana na podlagi te ureditve, ne odraža nujno plačila, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel, in ugotavlja, da člen 122(2) DOPK določa pravila za določitev davčne osnove za druge dobave od tistih, ki so določene v členih od 73 do 80 navedene direktive.

33 Predložitveno sodišče se tako sprašuje, ali je nacionalna ureitev v postopku v glavni stvari v okviru procesne avtonomije držav članic v skladu z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter s členom 9(1), členom 14(1) in členi 73, 80, 273 te direktive.

34 V teh okoliščinah je Administrativni sodišču Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 273, člen 2(1)(a), člen 9(1) in člen 14(1) Direktive o DDV, ob upoštevanju

na?el dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti, povezano razlagati tako, da je država ?lanica upravi?ena, da dejanski neobstoj blaga, ki je bilo dav?nemu zavezancu predano na podlagi obdav?ljivih dobav, obravnava kot nadaljnje odpla?ne obdav?ljive dobave tega blaga s strani iste osebe, ne da bi bil ugotovljen prejemnik tega blaga, ?e želi s tem prepre?iti utajo DDV?

2. Ali je treba v vprašanju 1 navedene dolo?be, ob upoštevanju na?el dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti, razlagati tako, da je država ?lanica upravi?ena, da manjkajo?e knjižbe dav?no pomembnih listin o prejemu obdav?ljivih dobav s strani dav?nega zavezanca obravnava na zgoraj naveden na?in, ?e to služi istemu cilju?

3. Ali je treba ?lene 273, 73 in 80 Direktive o DDV, ob upoštevanju na?el enakega obravnavanja in sorazmernosti, povezano razlagati tako, da so države ?lanice upravi?ene, da na podlagi nacionalnih predpisov, ki niso namenjeni prenosu prava Unije, dolo?ijo dav?ne osnove za dobave, ki jih opravi dav?ni zavezanec, ne glede na splošno ureditev iz ?lena 73 Direktive o DDV in ne glede na izjeme, predvidene v ?lenu 80 te direktive, ?e se s tem zasleduje na eni strani prepre?evanje utaje DDV, na drugi strani pa dolo?itev kolikor je mogo?e zanesljive dav?ne osnove za zadevne posle?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

35 Najprej je treba poudariti, da ?len 80 Direktive o DDV, na katerega se predložitveno sodiš?e sklicuje v enem od predloženih vprašanj, v obravnavanem primeru ni upošteven, ker se ta ?len nanaša na dolo?itev dav?ne osnove za transakcije med povezanimi strankami, ki se razlikujejo od transakcije v postopku v glavni stvari.

36 Zato je treba vprašanja predložitvenega sodiš?a razlagati tako, da to v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 2(1)(a), ?len 9(1), ?len 14(1), ?lena 73 in 273 Direktive o DDV ter na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko dav?na uprava, ?e v skladiš?u dav?nega zavezanca ni blaga, ki mu je bilo dobavljeno, in ?e v knjigovodstvu tega dav?nega zavezanca niso vknjiženi s tem povezani dav?ni dokumenti, domneva, da je navedeni dav?ni zavezanec to blago pozneje prodal tretjim osebam, in dav?no osnovo za prodajo navedenega blaga dolo?i glede na dejanske elemente, ki jih ima na voljo, v skladu s pravili, ki niso dolo?ena s to direktivo.

37 Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be izhaja, da je po mnenju predložitvenega sodiš?a dokazano, da je podjetje MM dejansko prejelo blago, navedeno na ra?unih, ki so jih izdali njegovi dobavitelji, da je imelo te ra?une, vendar jih ni niti vknjižilo niti predložilo bolgarski dav?ni upravi, da tega blaga med dav?nim nadzorom ni bilo ve? v skladiš?u tega podjetja in da zadnjenavedeno prav tako ni vknjižilo morebitnih poznejših transakcij v zvezi s tem blagom.

38 Glede na te okoliš?ine je treba opozoriti, da ?len 242 Direktive o DDV zavezancem za pla?ilo tega davka nalaga vodenje ustreznega knjigovodstva, da jim ?len 244 te direktive nalaga obveznost hranjenja vseh ra?unov in da ?len 250(1) navedene direktive dav?nim zavezancem nalaga predložitvev obra?una, v katerem so navedeni vsi podatki, potrebni za ugotovitev zneska DDV, ki se zahteva.

39 To, da se ne vodi knjigovodstvo, ki bi omogo?ilo uporabo DDV in njegov nadzor s strani dav?ne uprave, in da se ne knjižijo izdani in pla?ani ra?uni, lahko onemogo?i pravilno pobiranje tega davka in s tem ogroža dobro delovanje skupnega sistema DDV. Zato pravo Unije državam ?lanicam ne prepre?uje, da bi take neizpolnitve obveznosti obravnavale kot dav?no utajo (glej v tem smislu sodbe z dne 7. decembra 2010, R., C?285/09, EU:C:2010:742, to?ki 48 in 49, in z dne 28. julija 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 56).

40 Za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprežitev utaje řlen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV řlamicam omogořa, da poleg obveznosti iz te direktive dolořijo ře druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za ta namena, ob upořtevanju zahteve po enakem obravnavanju domařih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davřni zavezanci med řlamicami, ře te obveznosti v trgovini med řlamicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

41 Sodiřře je pojasnilo, da iz te dolořbe in řlena 2 in řlena 250(1) navedene direktive ter řlena 4(3) PEU izhaja, da mora vsaka řřava řlanica sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da je dolgovan DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in se boriti proti utajam (sodba z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagř Andrei, Cř144/14, EU:C:2015:452, tořka 25 in navedena sodna praksa).

42 Glede tega je treba poudariti, da z goljufivim ravnanjem davřnega zavezanca, kot je prikrivanje dobav in prihodkov, ni mogoře ovirati pobiranja DDV. Glede na řlen 273 iste direktive in sodno prakso, navedeno v prejšnji tořki te sodbe, morajo namreř pristojne nacionalne institucije vzpostaviti polořaj, kakrřen bi obstajal, ře ne bi bilo davřne utaje.

43 Poleg tega je Sodiřře razsodilo, da dolořbe řlena 273 Direktive o DDV zunaj meja, ki jih dolořajo, ne pojasnjujejo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko dolořijo řřave řlanice, in da tako tem řlavam podeljujejo diskrecijsko pravico glede sredstev za uresniřitev ciljev, navedenih v tořki 41 te sodbe (glej v tem smislu sodbi z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, Cř588/10, EU:C:2012:40, tořka 23, in z dne 26. marca 2015, Macikowski, Cř499/13, EU:C:2015:201, tořka 36).

44 Vendar ukrepi, ki jih řřave řlanice v skladu s řlenom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in prepreřevanje davřnih utaj, ne smejo presegati tistega, kar je nujno potrebno za uresniřitev takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej sodbo z dne 26. marca 2015, Macikowski, Cř499/13, EU:C:2015:201, tořka 37 in navedena sodna praksa).

45 V obravnavanem primeru je iz staliřř direktorja in bolgarske vlade razvidno, da brez poseganja v preverjanja, ki jih mora opraviti predložitveno sodiřře, řlen 122 DOPK pomeni sredstvo za boj proti utajam, ki je – v primeru prikrivanja dobav ali prihodkov in v primeru nepredložitve knjigovodstva, ki je v skladu z nacionalno zakonodajo, davřni upravi – namenjeno ugotavljanju davřnih dolgov in dolořitvi davřne osnove, ki je najbliřja plařilu, ki ga je davřni zavezanec dejansko prejel, na podlagi elementov, ki jih ima ta uprava na voljo, kot so vrsta in narava dejansko opravljane dejavnosti, dokumenti, ki vsebujejo verodostojne podatke, gospodarski pomen kraja, v katerem se dejavnost opravlja, zadevni proizvodi in bruto prihodki ter drugi dokazi, ki so v zvezi s tem upořtevni.

46 Predložitveno sodiřře mora presoditi, ali so nacionalni ukrepi v postopku v glavni stvari v skladu z zahtevami, navedenimi v tořki 44 te sodbe, ob upořtevanju vseh okoliřřin zadeve v glavni stvari. Sodiřře pa mu lahko zagotovi vse podatke, ki so koristni za reřitev spora, o katerem odlořa (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, Cř332/15, EU:C:2016:614, tořka 36 in navedena sodna praksa).

47 Prviř, glede prve od teh zahtev, ki izvirajo iz nařela sorazmernosti, je treba poudariti, da iz spisa, predlořenega Sodiřřu, ne izhaja, da ukrepi v postopku v glavni stvari presegajo to, kar je potrebno za uresniřevanje zasledovanih ciljev.

48 Cilj nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari je namreř, da se doloři davřna osnova, ki

je najbližja plačilu, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel, če ni mogoče zbrati objektivnih podatkov o datumih obdavčljivih transakcij, njihovih naslovniki ter obdavčljivih prihodkih davčnega zavezanca zaradi njegovega goljufivega ravnanja in zlasti zaradi njegove neizpolnitve obveznosti vodenja ustreznega knjigovodstva, tako da se pristojnim nacionalnim institucijam omogoči, da ob upoštevanju vseh posameznih okoliščin vzpostavijo prejšnji položaj na podlagi informacij, ki jih imajo na voljo.

49 Drugi, glede na čela davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja (glej sodbi z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 41, in z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, točka 50), je treba ugotoviti, da davčni zavezanci, ki so utajili davke, pri čemer gre med drugim za prikrivanje obdavčljivih transakcij in z njimi povezanih prihodkov, niso v primerljivem položaju z davčnimi zavezanci, ki spoštujejo svoje obveznosti na področju knjigovodstva, obračuna in plačila DDV. Na to načelo se tako ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri taki utaji in ki je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbi 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, in z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 58).

50 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na predložena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 2(1)(a), člen 9(1), člen 14(1), člena 73 in 273 Direktive o DDV ter načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko davčna uprava, če v skladišču davčnega zavezanca ni blaga, ki mu je bilo dobavljeno, in če v knjigovodstvu tega davčnega zavezanca niso vknjiženi s tem povezani davčni dokumenti, domneva, da je navedeni davčni zavezanec to blago pozneje prodal tretjim osebam, in davčno osnovo za prodajo navedenega blaga določi glede na dejanske elemente, ki jih ima na voljo, v skladu s pravili, ki niso določena s to direktivo. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, da določbe te nacionalne ureditve ne presegajo tega, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 2(1)(a), člen 9(1), člen 14(1), člena 73 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko davčna uprava, če v skladišču davčnega zavezanca ni blaga, ki mu je bilo dobavljeno, in če v knjigovodstvu tega davčnega zavezanca niso vknjiženi s tem povezani davčni dokumenti, domneva, da je navedeni davčni zavezanec to blago pozneje prodal tretjim osebam, in davčno osnovo za prodajo navedenega blaga določi glede na dejanske elemente, ki jih ima na voljo, v skladu s pravili, ki niso določena s to direktivo. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, da določbe te nacionalne ureditve ne presegajo tega, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka na dodano vrednost in preprečevanje utaj.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.