SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 29. julija 2010*

V zadevi C-188/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 21. maja 2009, ki je prispela na Sodišče 28. maja 2009, v postopku

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

proti

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, nekdanji Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, K. Schiemann, L. Bay Larsen in D. Šváby, sodniki,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. maja 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za poljsko vlado M. Dowgielewicz, A. Rutkowska in A. Kramarczyk, zastopniki,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in K. Herrmann, 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 Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih

(67/227/EGS) (UL 1967, 71, str. 1301, v nadaljevanju: Prva direktiva o DDV) in Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL L 27, str. 44, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J, nekdanjo Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (v nadaljevanju: Profaktor), in Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (direktor davčnega urada v Białymstoku) glede omejitve pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na vstopne transakcije, če davčni zavezanec ni spoštoval obveznosti uporabe registrske blagajne za vodenje knjigovodske evidence prodaje „fizičnim osebam, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti“.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema [DDV] zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število

transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se [DDV] izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska [DDV], ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente."

4 Člen 2 Šeste direktive o DDV določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga."

5 V členu 10(1)(a) navedene direktive je „obdavčljivi dogodek" opredeljen kot „dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka". Člen 10(2) te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Dobave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, se štejejo za zaključene v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo. […]"

6 Člen 17 te direktive določa:

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

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

(b) [DDV], davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

(c) [DDV], ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3).

[…]

4. Svet si prizadeva do 31. decembra 1977 na predlog Komisije soglasno sprejeti pravila Skupnosti, ki v skladu z odstavkom 3 določajo postopke za vračilo davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države. Do začetka veljavnosti takšnih postopkov Skupnosti države članice same določijo način vračila. Če davčni zavezanec

ni rezident na ozemlju Skupnosti, lahko države članice zavrnejo vračilo ali naložijo dodatne pogoje."

7 Člen 22 Šeste direktive o DDV, ki spada v njen naslov XIII „Obveznosti oseb, ki so dolžne plačati davek", določa:

„[…]

2. Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoči uporabo [DDV] in nadzor davčnega organa.

[…]

8. Brez vpliva na določbe, ki se sprejmejo v skladu s členom 17(4), lahko države članice naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

[…]"

8 Člen 27(1) te direktive določa:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje."

9 Člen 33(1) Šeste direktive o DDV določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti, zlasti tiste iz veljavnih predpisov Skupnosti glede splošne ureditve razpolaganja, pretoka in spremljanja trošarinskih izdelkov, ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe, davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, vse davke, dajatve ali bremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, vendar s pogojem, da ti davki, dajatve in bremenitve v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja."

Nacionalna zakonodaja

10 Člen 111(1) in (2) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U št. 54, pozicija 535) z dne 11. marca 2004 (v nadaljevanju: zakon o DDV iz leta 2004) določa:

„1. Davčni zavezanci, ki se ukvarjajo s prodajajo fizičnim osebam, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti, […] so obvezani voditi evidenco prometa in izstopnega davka z uporabo registrskih blagajn.

2. Davčni zavezanci, ki kršijo obveznosti iz prvega odstavka tega člena, do začetka vodenja evidence prometa in izstopnega davka z uporabo registrskih blagajn izgubijo pravico do znižanja zneska izstopnega davka za znesek, ki ustreza 30 % zneska vstopnega davka ob nabavi blaga in storitev."

11 Člen 87(1) navedenega zakona določa:

„Če je znesek vstopnega davka iz člena 86(2) v obračunskem obdobju višji od zneska dolgovanega davka, ima davčni zavezanec pravico, da se mu za razliko med tema zneskoma zniža znesek dolgovanega davka za prihodnja obdobja ali da se mu ta razlika vrne z nakazilom na bančni račun."

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (direktor davčne inšpekcije v Białymstoku) je z odločbo z dne 17. oktobra 2006 določil drugačen znesek DDV, ki ga mora družba Profaktor plačati za nekatere mesece v letih 2004 in 2005, od tistega, ki bi moral po mnenju te družbe izhajati iz obračunov, ki jih je predložila. Na podlagi člena 111 zakona o DDV iz leta 2004 je namreč zmanjšal vstopni davek od nabave blaga in storitev, ki se odbije od dolgovanega davka, za 30 %, ker družba Profaktor ni

spoštovala obveznosti vodenja evidence prometa in tega davka z uporabo registrskih blagajn.

13 Na podlagi pritožbe navedene družbe je Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku izpodbijano odločbo potrdil 7. februarja 2007.

14 Družba Profaktor je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (upravno sodišče vojvodstva Białymstok) predlagala razglasitev ničnosti odločbe z dne 7. februarja 2007. To je delno ugodilo predlogu, potem ko je za obdobje po pridružitvi Republike Poljske Evropski uniji ugotovilo, da zadevne določbe člena 111 zakona o DDV iz leta 2004 niso v skladu s pravom Unije, zlasti ne s členoma 17 in 27 Šeste direktive o DDV. Menilo je namreč, da omejitev pravice do odbitka vstopnega DDV, na katero se nanašajo te določbe, odstopa od te pravice iz člena 17 Šeste direktive o DDV in ima dejansko torej naravo posebnega ukrepa, ki ga Republika Poljska ni izvajala v skladu s pogoji iz člena 27 te direktive.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku je zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo in zatrjeval, da so zadevne določbe samo kaznovalne in da torej ne odstopajo od Šeste direktive o DDV ter da njihov cilj ni omejevanje pravice do odbitka, temveč preprečevanje davčnih goljufij.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, ki mu je bila predložena ta pritožba, je zlasti menilo, da ta sankcija za davčnega zavezanca, ki krši obveznost vodenja evidence, pomeni kršitev načela nevtralnosti DDV, s tem da v njegovo breme nalaga del vstopnega DDV. Dvomilo je o skladnosti zadevnih določb z načelom sorazmernosti, o tem, ali gre za

upravno sankcijo ali za poseben ukrep v smislu člena 27 Šeste direktive o DDV, in o tem, ali je mogoče ta ukrep šteti za dajatev ali davek, ki je enakovreden prometnemu davku.

17 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v prehodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive [o DDV] v povezavi s členi 2, 10(1) in (2) ter 17(1) in (2) Šeste direktive [o DDV] izključuje možnost, da se za davčne zavezance – ki se ukvarjajo s prodajo fizičnim osebam, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti […] – če kršijo obveznost vodenja evidence prometa in izstopnega davka z uporabo registrskih blagajn, določi začasna izguba pravice do zmanjšanja zneska izstopnega davka za znesek, ki ustreza 30 % vstopnega davka ob nabavi blaga in storitev, kot je določeno v odstavku 2 člena 111 v povezavi z odstavkom 1 [istega člena] [zakona o DDV iz leta 2004]?

2. Ali ‚posebni ukrepi' iz člena 27(1) Šeste direktive [o DDV] glede na naravo in namen lahko pomenijo začasno omejitev pravice davčnega zavezanca do odbitka iz odstavka 2 člena 111 v povezavi z odstavkom 1 člena zakona o DDV iz leta 2004, za davčne zavezance, ki kršijo obveznost vodenja evidence prometa in izstopnega davka z uporabo registrskih blagajn, in če je tako, ali je treba za njihovo sprejetje izpeljati postopek iz člena 27, od (2) do (4), Šeste direktive [o DDV]?

3. Ali pravica držav članic iz člena 33(1) Šeste direktive [o DDV] vključuje pooblastilo, da se za davčne zavezance uvede kazen začasne izgube pravice do zmanjšanja zneska izstopnega davka za znesek, ki ustreza 30 % vstopnega davka ob nabavi blaga in storitev, če kršijo obveznost vodenja evidence prometa in izstopnega davka z uporabo registrskih blagajn iz odstavka 2 člena 111 v povezavi z odstavkom 1 člena zakona o DDV iz leta 2004?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

18 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali skupni sistem DDV, kakor je opredeljen v členu 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive o DDV ter v členih 2, 10(1) in (2) ter 17(1) in (2) Šeste direktive o DDV, nasprotuje temu, da država članica začasno omeji pravico do odbitka vstopnega davka za davčne zavezance, ki niso spoštovali formalnosti knjigovodskega evidentiranja svojih prodaj.

19 Spomniti je treba, da je pravica do odbitka iz členov od 17 do 20 Šeste direktive o DDV bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za

vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta, C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 24; z dne 4. junija 2009 v zadevi SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, ZOdl., str. I-4629, točka 70, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 55).

20 Namen odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom za vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld, C-137/02, Recueil, str. I-5547, točka 37, in zgoraj navedeno sodbo SKF, točka 56).

21 Za normalno delovanje skupnega sistema DDV, ki mora zagotavljati nevtralnost davčnega bremena za vse gospodarske dejavnosti, se predpostavlja pravilna odmera in pobiranje davka. Iz členov 2 in 22 Šeste direktive o DDV ter člena 10 ES izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njenem ozemlju in da morajo v zvezi s tem države članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek (sodba z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji, C-132/06, ZOdl., str. I-5457, točka 37).

22 Države članice morajo v okviru skupnega sistema DDV zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, in imajo v zvezi s tem nekaj svobode, zlasti v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo (zgoraj navedena sodba Komisija proti Italiji, točka 38).

23 Med temi obveznostmi člen 22(2) Šeste direktive o DDV določa, da mora vsak davčni zavezanec voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da je mogoča uporaba DDV in nadzor davčnega organa.

24 Poleg tega lahko države članice v skladu z določbami člena 22(8) Šeste direktive o DDV brez vpliva na določbe, ki se sprejmejo v skladu z njenim členom 17(4), naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

25 V zvezi s tem je treba spomniti, da je boj proti morebitnim goljufijam, davčnim izogibanjem in zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva o DDV priznava in spodbuja (glej sodbi z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 71, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 46).

26 Vendar ukrepi, ki jih države članice lahko sprejmejo, ne smejo preseči tega, kar je potrebno za dosego ciljev pravilne odmere in pobiranja davka ter preprečevanja goljufij. Takih ukrepov torej ni mogoče uporabiti tako, da bi izpodbijali nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 47; z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 80, in z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točka 66).

27 Ni sporno, da je namen zadevnega nacionalnega ukrepa v postopku v glavni stvari, kakor je določen v členu 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004 in ki davčnim

zavezancem nalaga uporabo registrskih blagajn za vodenje evidence prometa in zneska dolgovanega davka, zagotoviti pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij. Ni mogoče zanikati, da taka obveznost davčnih zavezancev spada med ukrepe, ki jih države članice lahko sprejmejo na podlagi člena 22(8) Šeste direktive o DDV.

28 V teh okoliščinah je treba navedeni ukrep, kadar se ob nespoštovanju knjigovodske obveznosti davčnemu zavezancu delež odbitka DDV zniža za 30 %, šteti za upravno sankcijo, katere odvračilni učinek zagotavlja učinkovitost navedene obveznosti.

29 V zvezi s tem je treba spomniti, da so države članice, kadar ne obstaja usklajena zakonodaja Unije glede sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, pristojne izbrati sankcijo, ki se jim zdi primerna. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti (sodba z dne 12. julija 2001 v zadevi Louloudakis, C-262/99, Recueil, str. I-5547, točka 67).

30 Glede konkretne uporabe tega načela sorazmernosti mora predložitveno sodišče preveriti, ali so nacionalni ukrepi v skladu s pravom Unije, Sodišče pa je pristojno le, da predložitvenemu sodišču posreduje vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo, da presodi o tej skladnosti (glej zlasti sodbo z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C-55/94, Recueil, str. I-4165, in zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 49).

31 Zato je treba ugotoviti, prvič, da se z določbami zakona o DDV iz leta 2004 ne izpodbija sama pravica do odbitka, do katere je še vedno upravičen vsak davčni zavezanec. Ta pravica še naprej obstaja, tudi če zadevni davčni zavezanec ne bi spoštoval obveznosti iz teh določb.

32 Drugič, upravna sankcija, ki se veže na to obveznost, ima naravo finančnega bremena, ki ga namerava nacionalni zakonodajalec naložiti davčnemu zavezancu, ki stori kršitev, in to samo za čas trajanja te kršitve. Taka odločitev, ki spada v pristojnost zadevne države članice, se ob upoštevanju želenega cilja ne zdi očitno neustrezna.

33 Tretjič, tudi odločitev, da se to finančno breme naloži tako, da se zadrži del odbitka od dolgovanega DDV, in ne tako, da davčni zavezanec plača neki znesek v državno blagajno, spada v pristojnost zadevne države članice.

34 Vendar lahko ta določba, s tem da vpliva na znesek pravice do odbitka, ogrozi načelo nevtralnosti v zvezi z davčnim bremenom za vse gospodarske dejavnosti, zlasti če bi način določanja zneska sankcije in okoliščine, v katerih se ugotavljajo, preiskujejo in, če je tak primer, presojajo dejstva, ki jih davčni organ navaja za uporabo navedene sankcije, pravici do odbitka DDV odvzeli njeno vsebino.

35 Čeprav je predložitveno sodišče pristojno preveriti, da ta način in okoliščine iz zakona o DDV iz leta 2004 nimajo take posledice, je treba v zvezi s tem poudariti, da se stopnja odtegnitve v zadevi v glavni stvari, ki je omejena na 30 % in ki tako ohranja

večino vstopnega davka, ne zdi ne pretirana ne nezadostna za zagotavljanje odvračilnega učinka zadevne sankcije in torej njene učinkovitosti.

36 Poleg tega ta odtegnitev, ki je določena od zneska davka, ki ga mora plačati davčni zavezanec, očitno ni brez vsake povezave s stopnjo gospodarske dejavnosti zadevne osebe.

37 Dalje, ker cilj te sankcije ni odprava knjigovodskih napak, temveč njihovo preprečevanje, pri presoji sorazmernosti te sankcije ni mogoče upoštevati njene pavšalnosti, ki je posledica fiksne 30-odstotne stopnje, in torej neobstoja povezave med njenim zneskom in napakami, ki jih je morebiti storil davčni zavezanec. Sicer pa prav neobstoj registrskih blagajn onemogoča natančno določitev zneska opravljenih prodaj in torej nasprotuje vsakršni presoji prilagojenosti sankcije glede na znesek morebitnih knjigovodskih napak.

38 Še več, za primer, ki ga navaja Komisija, v katerem se registrske blagajne ne uporabljajo iz razlogov, ki niso odvisni od davkoplačevalca, naj bi bila naloga nacionalnega sodišča, da v primeru, če je bila v skladu z nacionalnimi procesnimi in dokaznimi pravili dokazana resničnost teh okoliščin, to upošteva pri presoji, ali je treba ob upoštevanju vseh okoliščin primera davčno sankcijo vseeno naložiti, in če je tako, preveriti, da ta ni nesorazmerna.

39 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da skupni sistem DDV, kakor je opredeljen v členu 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive o DDV ter v členih 2, 10(1) in (2) ter 17(1) in (2) Šeste direktive o DDV, ne nasprotuje temu, da država članica začasno omeji pravico do odbitka vstopnega davka za davčne

zavezance, ki niso spoštovali formalnosti knjigovodskega evidentiranja svojih prodaj, če je taka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti.

Drugo vprašanje

40 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je mogoče določbe člena 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004 šteti za „posebne ukrepe, ki odstopajo" in ki so namenjeni preprečevanju nekaterih davčnih goljufij in izogibanj v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

41 V zvezi s tem zadošča poudariti, da ukrep iz postopka v glavni stvari, kot je določen z določbami člena 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004, pomeni upravno sankcijo, ki se naloži, kadar je ugotovljeno, da davčni zavezanec ni spoštoval obveznosti uporabe registrske blagajne za evidentiranje prometa in dolgovanega davka v svoje knjigovodstvo. Tak ukrep, ki je take narave kot tisti iz člena 22(8) Šeste direktive o DDV, torej ne more pomeniti posebnega ukrepa, ki odstopa v smislu člena 27(1) te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 14. julija 1988 v združenih zadevah Jeunehomme in EGI, 123/87 in 330/87, Recueil, str. 4517, točka 15, in z dne 15. januarja 2009 v zadevi K-1, C-502/07, ZOdl., str. I-161, točka 23).

42 Zato se za določbe, kot so te iz člena 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004, ne uporablja navedeni člen 27(1).

43 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da določbe, kot so te iz člena 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004, niso „posebni ukrepi, ki odstopajo“ in katerih namen je preprečevanje nekaterih davčnih goljufij ali izogibanj v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

Tretje vprašanje

44 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 33 Šeste direktive o DDV nasprotuje ohranjanju določb, kot so določbe člena 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004.

45 Šesta direktiva o DDV v členu 33 dopušča državi članici, da ohrani ali uvede davke, dajatve in bremenitve na dobavo blaga, opravljanje storitev ali uvoze le, če ti nimajo narave prometnih davkov (glej sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo K-1, točka 27).

46 Da bi presodili, ali je mogoče davek, dajatev ali bremenitev označiti kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive, je treba zlasti ugotoviti, ali njegov učinek ogroža delovanje skupnega sistema DDV, s tem da bremeni pretok blaga in storitev ter da obdavčuje gospodarske transakcije na način, primerljiv z DDV (sodba z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 34).

47 V skladu z ustaljeno sodno prakso ima DDV štiri bistvene značilnosti, in sicer, da se na splošno uporablja za blagovne ali storitvene transakcije; da je znesek določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve; da se ta davek pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tudi v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij, in da davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika (zgoraj navedene sodbe Banca popolare di Cremona, točka 28; KÖGÁZ in drugi, točka 37, in K-1, točka 17).

48 Ukrep iz določb zakona o DDV iz leta 2004 iz postopka v glavni stvari nima teh značilnosti. Kot je razvidno iz presoje v točki 28 te sodbe, te določbe določajo samo upravno sankcijo, ki se lahko naloži zavezancem za DDV, če je ugotovljeno, da ti niso spoštovali knjigovodskih obveznosti. Ta sankcija, ki nima za podlago nobene transakcije, temveč neizpolnitev knjigovodske obveznosti, torej nima narave prometnega davka v smislu člena 33 Šeste direktive.

49 V teh okoliščinah je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da člen 33 Šeste direktive o DDV ne nasprotuje temu, da se ohranjajo določbe, kot so določbe člena 111(1) in (2) zakona o DDV iz leta 2004.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Skupni sistem davka na dodano vrednost, kot je opredeljen v členu 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) in v členih 2, 10(1) in (2) ter 17(1) in (2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004, ne nasprotuje temu, da država članica začasno omeji pravico do odbitka vstopnega davka za davčne zavezance, ki niso spoštovali formalnosti knjigovodskega evidentiranja svojih prodaj, če je taka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti.**

2. **Določbe, kot so te iz člena 111(1) in (2) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004, niso „posebni ukrepi, ki odstopajo“ in katerih namen je preprečevanje nekaterih davčnih goljufij ali izogibanj v smislu člena 27(1) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/7.**

3. Člen 33 Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/7, ne nasprotuje temu, da se ohranjajo določbe, kot so določbe člena 111(1) in (2) zakona o davku na blago in storitve z dne 11. marca 2004.

Podpisi