SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. decembra 2010*

V zadevi C-438/09,

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 14. julija 2009, ki je prispela na Sodišče 9. novembra 2009, v postopku

Bogusław Juliusz Dankowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. novembra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Bogusława Juliusza Dankowskega R. Grzejszczak in J. Skrzydlo, T. Grzejszczak in A. Kania, odvetniki,

– za poljsko vlado A. Kramarczyk, M. Szpunar in B. Majczyna, zastopniki,

– za nemško vlado C. Blaschke in J. Möller, zastopnika,

– za grško vlado Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki in K. Georgiadis, zastopniki,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, A. Stobiecka-Kuik in K. Herrmann, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17(2) in (6) ter 18 in 22 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), v različici, ki je veljala v času nastanka dejstev.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med B. J. Dankowskim in Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (direktorjem davčnega urada v Lodžu) glede omejitve pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

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

[…]“

4 Člen 4 te direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. […]

[…]“

5 Člen 17 Šeste 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) davek na dodano vrednost, 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;

[…]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za

izdatke, ki niso strogo poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.

[…]“

6 Člen 18(1)(a) Šeste direktive določa:

„Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

(a) za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3) […]“

7 Člen 22(1) te direktive določa:

„(a) Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec. […]

[…]

(c) Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da identificirajo s posamično številko:

– vsak davčni zavezanec […] ki na ozemlju države opravlja dobave blaga ali storitev, ki mu dajejo pravico do odbitka, razen dobav blaga ali storitev, za katere davek plača izključno naročnik ali prejemnik […].“

8 Člen 22(3) Šeste direktive določa:

„(a) Vsak davčni zavezanec za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo opravi drugemu davčnemu zavezancu, izda račun […]

(b) Brez poseganja v posebno ureditev, ki jo določa ta direktiva, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s […] točk[o] (a) zahtevajo samo naslednji podatki:

– datum izdaje,

– zaporedna številka […],

– identifikacijska številka za DDV iz odstavka 1(c), pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve […];

– […] identifikacijska številka za DDV iz odstavka 1(c), pod katero so bile zanj opravljene storitve […],

– polno ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega naročnika,

– […] obseg in vrsta opravljenih storitev;

– datum, na katerega je bil[a] […] opravljena storitev […],

[…]“

9 Člen 22(8) Šeste direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj […].

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti, ki jih je več, kot je določeno v odstavku 3.“

Nacionalna ureditev

10 Člen 96 zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 v različici, veljavni v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa, da morajo davčni zavezanci pred izvedbo prvega obdavčljivega dejanja vodji davčnega urada predložiti prijavo za vpis v davčni register.

11 Člen 88(3a), točka 1a, tega zakona določa, da računi ne morejo biti osnova za zmanjšanje dolgovanega vstopnega davka in vračila razlike davka ali vračila vstopnega davka, če je prodaja izkazana z računi, ki jih izstavi neobstoječi subjekt ali subjekt, ki ni pooblaščen za izdajanje računov.

12 Določbe uredbe o izvajanju tega zakona, ki jo je sprejel minister za finance, določajo, da registrirani davčni zavezanci tako kot dejanski zavezanci za DDV, ki imajo davčno identifikacijsko številko, izdajajo račune, ki so označeni z izrazom „račun z obračunanim DDV“.

13 Člen 48(4), točka 1a, te uredbe določa, da v primeru, da je prodaja blaga ali storitev izkazana z računi, ki jih izstavi neobstoječi subjekt ali subjekt, ki ni pooblaščen za izdajanje računov, ti niso osnova za zmanjšanje vstopnega davka in vračila razlike davka ali vračila vstopnega davka.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 B. J. Dankowski, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je lastnik podjetja Dan-Trak. Med letoma 2004 in 2006 je M. Płacek, direktor podjetja Artem-Studio, zanj opravil številne obdavčljive marketinške storitve. M. Płacek ni izpolnil obveznosti vpisa v register zavezancev za plačilo DDV in tega davka tudi ni obračunaval, čeprav je za opravljene storitve izdajal račune, v katerih je bil obračunan dolgovani davek.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi je z odločbo z dne 23. marca 2007 ob tem, da ni podvomil o dejanski izvedbi storitev, B. J. Dankowskemu zavrnil pravico do odbitka vstopnega davka, navedenega na računih, ki jih je izdal M. Płacek.

16 V obrazložitvi te odločbe je bilo navedeno, da izdajatelj računov ni bil registriran kot zavezanec za plačilo DDV in da zato, ker ni izpolnil obveznosti vpisa, ki je zahtevan v skladu z zadevnimi nacionalnimi predpisi, računi, ki jih je izdal ta subjekt, niso osnova za odbitek vstopnega davka.

17 B. J. Dankowski je nato zoper to odločitev vložil tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (vojvodsko upravno sodišče v Lodžu). V obrazložitvi tožbe je med drugim navedel, da je vpis subjekta kot zavezanca za plačilo DDV le tehnično opravilo in ne bi mogel vplivati na pravico do odbitka vstopnega davka.

18 S sodbo z dne 4. decembra 2007 je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi tožbo zavrnilo.

19 B. J. Dankowski v kasacijski pritožbi, ki jo je vložil pri Naczelny Sąd Administracyjny, med drugim očita neskladnost poljskega davčnega prava s pravom Unije in napačno razlago člena 17(6) Šeste direktive.

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

„1. Ali načela skupnostnega sistema DDV, zlasti člen 17(6) Šeste direktive […], ne nasprotujejo zakonodaji države članice, v skladu s katero davčni zavezanec ne pridobi pravice do odbitka vstopnega davka, navedenega na računu z obračunanim DDV, ki ga izda subjekt, ki ni vpisan v register zavezancev za plačilo DDV?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upoštevno, da:

a) ni dvoma, da se za transakcije, navedene na računu z obračunanim DDV, plača DDV in da so bile dejansko opravljene;

b) so bili na računu navedeni vsi podatki, ki so zahtevani po pravu Skupnosti;

c) je bila omejitev pravice davčnega zavezanca do odbitka vstopnega davka, izkazanega na računu, ki ga izstavi neregistriran subjekt, določena v nacionalnem pravnem redu, ki je veljal pred pristopom Republike Poljske k Skupnosti?

3. Ali je odgovor na prvo vprašanje odvisen od izpolnitve dodatnih meril (na primer, ali je treba dokazati, da je davčni zavezanec ravnal v dobri veri)?“

Vprašanja za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče s svojimi tremi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali lahko davčni zavezanec v okoliščinah obravnavanega primera in ob upoštevanju členov 18(1)(a) in 22(3)(b) Šeste direktive uveljavlja pravico do odbitka DDV, plačanega kot vstopni davek za storitve, ki jih opravlja drugi davčni zavezanec, ki ni registriran za namene DDV, in če je odgovor pritrdilen, ali člen 17(6) te direktive nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje pravico do odbitka, če je storitve opravil tak davčni zavezanec.

Prvi del vprašanj za predhodno odločanje

22 Najprej je treba opozoriti, da je pravica do odbitka, določena v členu 17(2) Šeste direktive, sestavni del sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej sodbi z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 33).

23 Pravica do odbitka se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej 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).

24 Namen tako vzpostavljenega sistema 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 vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej 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).

25 V zvezi s postopkom v glavni stvari ni sporno, da je subjekt zadevne storitve opravil kot vstopne transakcije in da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari te storitve uporabila za namene obdavčljivih izstopnih transakcij.

26 Zaradi tega so izpolnjeni bistveni pogoji glede nastanka pravice do odbitka vstopnega davka, določeni v členu 17(2) Šeste direktive.

27 Glede podrobnih pravil o izvrševanju pravice do odbitka člen 18(1)(a) Šeste direktive določa, da morajo davčni zavezanci imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3) te direktive.

28 Člen 22(3)(b) določa, katere podatke morajo vsebovati računi za namene DDV, ki se izstavljajo v skladu z določbami člena 22(3)(a) Šeste direktive, katerega zadnja točka določa, da vsak davčni zavezanec za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo opravi drugemu davčnemu zavezancu, izda račun.

29 Glede navedb iz člena 22(3)(b) Šeste direktive je predložitveno sodišče ugotovilo, da so računi, ki jih je predložila tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, vsebovali vse podatke, zahtevane na podlagi te določbe. Zlasti iz spisa, predloženega Sodišču, in tudi iz podatkov, ki jih je posredovala poljska vlada na obravnavi, je razvidno, da so ti računi vsebovali davčno identifikacijsko številko zadevne osebe, ki opravlja storitve, ki jo poljski davčni organi po uradni dolžnosti dodelijo subjektom ne glede na to, ali sami zahtevajo registracijo.

30 Čeprav se ta določba sklicuje na „identifikacijsko številko za DDV“, je treba upoštevati, da davčna identifikacijska številka, ki je dodeljena v tem primeru, zagotavlja identifikacijo zadevnega davčnega zavezanca in izpolnjuje zahteve iz člena 22(3)(b), tretja alinea, Šeste direktive.

31 Vendar pa, kot navaja predložitveno sodišče, čeprav je izvajalec storitve izdajal račune za storitve, opravljene za tožečo stranko iz postopka v glavni stvari, pri pristojnih organih ni zaprosil za registracijo za namene DDV.

32 Člen 22(1) Šeste direktive določa, da vsak davčni zavezanec prijavi začetek svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

33 Vendar pa ne glede na pomen take registracije za pravilno delovanje sistema DDV, neizpolnitev te obveznosti s strani davčnega zavezanca ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka, ki jo drugemu davčnemu zavezancu daje člen 17(2) Šeste direktive.

34 Člen 22(1) Šeste direktive določa le obveznost prijave začetka, spremembe ali prenehanja dejavnosti, državam članicam pa nikakor ne dovoljuje, da če prijava ni bila opravljena, uveljavljanje pravice do odbitka odložijo do dejanskega začetka običajnega izvrševanja obdavčenih transakcij ali da davčnemu zavezancu preprečijo uveljavljanje te pravice (glej sodbi z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 51, in z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-10385, točka 48).

35 Če ima pristojna davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih marketinških storitev zavezan za plačilo DDV, v zvezi z njegovo pravico do odbitka vstopnega davka ne more določiti dodatnih pogojev, zaradi katerih bi lahko bilo uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče (glej sodbi z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točka 64, in z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépítő, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 40).

36 Če oseba, ki opravlja storitve, ne izpolni obveznosti, določene v členu 22(1) Šeste direktive, to ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka, do katere je upravičen prejemnik teh storitev na podlagi člena 17(2) te direktive.

37 Enako je v primeru člena 22(8) Šeste direktive, na podlagi katerega lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj. Če bi namreč ta določba državam članicam dovoljevala, da sprejmejo nekatere ukrepe, pa ti ne smejo preseči tega, kar je potrebno za dosego ciljev, in jih torej ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično izpodbijali pravico do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV (glej sodbo 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, ter zgoraj navedeni sodbi Gabalfrisa in drugi, točka 52, in Ecotrade, točki 65 in 66).

38 Iz teh ugotovitev je razvidno, da je treba člena 18(1)(a) in 22(3)(b) Šeste direktive razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, plačanega kot vstopni davek za storitve, ki jih opravlja drugi davčni zavezanec, ki ni registriran za namene DDV, če zadevni računi vsebujejo vse podatke, ki jih zahteva člen 22(3)(b), zlasti tiste, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je te račune izdala, in vrste opravljenih storitev.

Drugi del vprašanj za predhodno odločanje

39 Predložitveno sodišče zato, ker ima na podlagi Šeste direktive tožeča stranka v postopku o glavni stvari pravico do odbitka, sprašuje, ali je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal davčni zavezanec drugemu davčnemu zavezancu, ki je opravil storitve, če ta ni registriran za namene DDV.

40 V zvezi s tem je treba spomniti, da pomeni ta določba odstopanje, na podlagi katerega je pod določenimi pogoji zadevni državi članici namreč dovoljeno ohraniti vse izključitve pravice do odbitka, določene v njeni nacionalni zakonodaji ob začetku veljavnosti Šeste direktive za zadevno državo članico, do takrat, ko Svet sprejme določbe, predvidene v tem členu (glej sodbi z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca, C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 28, in z dne 15. aprila 2010 v združenih zadevah X Holding in Oracle Nederland, C-538/08 in C-33/09, ZOdl., str. I-3129, točka 38).

41 Glede obsega te določbe je Sodišče presodilo, da pristojnost, ki jo imajo države članice na podlagi člena 17(6) Šeste direktive, ne pomeni neomejene diskrecijske pravice, da iz pravice do odbitka izključijo vse oziroma skoraj vse blago in storitve in tako odvzamejo bistvo sistemu, uvedenemu z določbami te direktive. Ta pristojnost se zato ne nanaša na splošne izključitve in država članic ne oprosti obveznosti, da zadostno opredelijo vrsto in namen blaga in storitev, za katere je odbitek izključen (glej sodbe z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi, C-305/97, Recueil, str. I-6671, točki 22 in 24; z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točki 33 in 35, in z dne 30. septembra 2010 v zadevi Oasis East, C-395/09, ZOdl., str. I-8811, točka 23).

42 Ker gre za ureditev, ki pomeni odstopanje od načela pravice do odbitka DDV, jo je treba razlagati ozko (glej sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora, C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 28, in zgoraj navedeno sodbo Oasis East, točka 24).

43 Glede postopka v glavni stvari in morebitne uporabe odstopanja, določenega v členu 17(6) Šeste direktive, je treba ugotoviti, da je ta direktiva za Poljsko začela veljati na dan pristopa te države članice k Evropski uniji, torej 1. maja 2004. Zato je ta datum upošteven glede uporabe zgoraj navedene določbe za to državo članico (zgoraj navedena sodba Oasis East, točka 25).

44 V okviru presoje zadevnih nacionalnih predpisov v postopku v glavni stvari je z vidika člena 17(6) Šeste direktive in navedene sodne prakse treba ugotoviti, da so ti predpisi splošni ukrep, s katerim se omeji pravica do odbitka vstopnega DDV za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec, ki ni izpolnil obveznosti vpisa v register zavezancev za plačilo DDV.

45 Navedena ureditev tako vsebuje omejitev pravice do odbitka DDV, ki presega to, kar je dovoljeno s členom 17(6) Šeste direktive.

46 Sodišče je namreč pojasnilo, da države članice niso pooblaščene, da ohranijo izključitve pravice do odbitka DDV, ki se na splošno uporabi za kateri koli izdatek, povezan s pridobitvijo blaga ali storitev (sodba z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točki 28 in 29, in zgoraj navedena sodba Oasis East, točka 30).

47 Iz vseh navedenih preudarkov izhaja, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal davčni zavezanec drugemu davčnemu zavezancu, ki je opravil storitve, če ta ni registriran za namene tega davka.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranke 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 (tretji senat) razsodilo:

1. **Člena 18(1)(a) in 22(3)(b) 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 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006, je treba razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka davka na dodano vrednost, plačanega kot vstopni davek za storitve, ki jih opravlja drugi davčni zavezanec, ki ni registriran za namene tega davka, če zadevni računi vsebujejo vse podatke, ki jih zahteva člen 22(3)(b), zlasti tiste, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je te račune izdala, in vrste opravljenih storitev.**

2. **Člen 17(6) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje pravico do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je plačal davčni zavezanec drugemu davčnemu zavezancu, ki je opravil storitve, če ta ni registriran za namene tega davka.**

Podpisi