Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 3. oktobra 2019*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Nakup živil – Odbitek vstopnega davka – Zavrnitev odbitka – Morebitni fiktivni dobavitelj – Goljufija na področju DDV – Zahteve v zvezi z vednostjo kupca – Uredba (ES) št. 178/2002 – Obveznosti sledljivosti živil in identifikacije dobavitelja – Uredbi (ES) št. 852/2004 in (ES) št. 882/2004 – Obveznost registracije nosilcev živilske dejavnosti – Vpliv na pravico do odbitka DDV“

V zadevi C-329/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 10. maja 2018, ki je prispela na Sodišče 17. maja 2018, v postopku

Valsts ieņēmumu dienests

proti

„Altic“ SIA,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, F. Biltgen (poročevalec), J. Malenovský, C. G. Fernlund, sodniki, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: M. Aleksejev, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. marca 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „Altic“ SIA A. Purmalis, advokāts,

– za latvijsko vlado I. Kucina in V. Soņeca, agentki,

– za špansko vlado L. Aguilera Ruiz, agent,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė in A. Sauka, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. maja 2019

* Jezik postopka: latvijščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Valsts ieņēmumu dienests (latvijska davčna uprava, v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo „Altic“ SIA zaradi zahtevka za plačilo zneska vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) za nakup semen oljne ogrščice, naslovljenega na družbo Altic, ki ga je družba Altic plačala in nato odbila, ter globe in zamudnih obresti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 168(a) Direktive 2006/112 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:

(a) 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“.

4 Člen 178(a) te direktive določa:

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

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI“.

5 Člen 273, prvi odstavek, navedene 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.“

6 V uvodnih izjavah 28 in 29 Uredbe (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o določitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje, ustanovitvi Evropske agencije za varnost hrane in postopkih, ki zadevajo varnost hrane (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 6, str. 463) je navedeno:

„(28) Izkušnje so pokazale, da je delovanje notranjega trga z živili in krmo lahko ogroženo, kadar ni omogočena sledljivost živil in krme. Zato je treba uvesti celovit sistem sledljivosti v dejavnostih živil in krme, da se lahko izvedejo ciljno usmerjeni in natančni umiki proizvodov ali ustrezno obvestijo potrošniki ali nadzorni uradniki, s čimer se prepreči možnost nepotrebnih nadaljnjih motenj pri težavah z varnostjo živil.

(29) Zagotoviti je treba, da dejavnost živil ali krme, vključno z uvoznikom, lahko ugotovi vsaj podjetje, ki je dobavilo živilo, krmo, žival ali snov, ki je lahko sestavni del živila ali krme, s čimer se pri preiskavi zagotovi sledljivost v vseh fazah.“

7 Za namene te uredbe njen člen 3, točka 15, opredeljuje pojem „sledljivost“ kot „možnost sledenja in spremljanja živila, krme, živali, ki daje hrano, ali snovi, ki je namenjena za vključitev v živilo ali se zanjo pričakuje, da bo vključena v živilo ali krmo, skozi vse faze pridelave, predelave in distribucije“.

8 Člen 17(2), tretji pododstavek, navedene uredbe določa:

„Države članice določijo tudi predpise za ukrepe in sankcije pri kršitvah zakonodaje o živilih in krmi. Predvideni ukrepi in sankcije morajo biti učinkoviti, sorazmerni in odvračilni.“

9 V členu 18 iste uredbe, naslovljenem „Sledljivost“, je določeno:

„1. Za vsa živila, krmo, živali za pridobivanje hrane in vse druge snovi, namenjene uporabi ali za katere se pričakuje, da se bodo uporabile v živilih ali krmi, se zagotovi sledljivost v vseh fazah pridelave, predelave in distribucije.

2. Nosilcem živilske dejavnosti in dejavnosti proizvodnje krme mora biti omogočeno določiti vsako osebo, ki jim je dobavila živilo, krmo, žival za pridobivanje hrane ali snov, namenjeno uporabi ali za katero se pričakuje, da se bo uporabila v živilu ali krmi.

Nosilci dejavnosti zato vzpostavijo sisteme in postopke, ki omogočajo sporočanje teh informacij pristojnim organom na njihovo zahtevo.

[…]“.

10 Člen 6(2) Uredbe Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 852/2004 z dne 29. aprila 2004 o higieni živil (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 34, str. 319) določa:

„Zaradi registracije obrata vsak nosilec živilske dejavnosti na način, ki ga zahteva ustrezen pristojni organ, le-tega obvesti o vsakem obratu pod njegovim nadzorom, ki opravlja katero koli stopnjo proizvodnje, predelave in distribucije hrane.

Nosilci živilske dejavnosti zagotovijo tudi, da ima pristojni organ vedno najnovejše podatke o obratih, vključno z obvestilom o vsaki pomembni spremembi dejavnosti ali zaprtju obstoječega obrata.“

11 Člen 31(1) Uredbe (ES) št. 882/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o izvajanju uradnega nadzora, da se zagotovi preverjanje skladnosti z zakonodajo o krmi in živilih ter s pravili o zdravstvenem varstvu živali in zaščiti živali (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 45, str. 200) določa:

„(a) Pristojni organi določijo postopke, ki jih nosilci dejavnosti na področju krme in živil spoštujejo, ko zaprosijo za registracijo svojih obratov v skladu z Uredbo (ES) št. 852/2004, Direktivo [Sveta] 95/69/ES [z dne 22. decembra 1995 o določitvi pogojev in podrobnih določb za odobritev in registracijo določenih obratov in posrednikov, delujočih v sektorju krme za živali in o spremembah direktiv 70/524/EGS, 74/63/EGS, 79/373/EGS in 82/471/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 18, str. 365)], ali novo uredbo o higieni krme.

(b) Sestavijo in sprotno dopolnjujejo seznam nosilcev dejavnosti na področju krme in živil, ki so registrirani. Kadar takšen seznam že obstaja za druge namene, se lahko uporabi tudi za namene te uredbe.“

Latvijsko pravo

12 Člen 10(1), točka 1, likums par pievienotās vērtības nodokli (zakon o DDV) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„Samo davčni zavezanec, ki je registriran pri [davčni upravi], ima pravico, da v obračunu DDV od zneska davka, ki ga je treba plačati, na podlagi vstopnega davka odbije znesek davka, navedenega na računih, ki jih je prejel od drugih davčnih zavezancev za kupljeno blago ali opravljene storitve, da zagotovi lastne obdavčljive transakcije, vključno s transakcijami, opravljenimi v tujini, ki bi bile obdavčljive, če bi bile opravljene na nacionalnem ozemlju.“

13 Člen 10(1^2) tega zakona določa:

„Znesek davka, naveden na računih v zvezi s prejetim blagom in opravljenimi storitvami, se odbije po prejemu računa, povezanega z navedenim prejetim blagom in opravljenimi storitvami, ali po vnaprejšnjem plačilu zneska davka, navedenega na računu.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

14 Družba Altic je julija in avgusta 2011 od družbe „Sakorex“ SIA, oktobra 2011 pa od družbe „Ulmar“ SIA kupila semena oljne ogrščice. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da sta ti družbi vzpostavili stik z družbo Altic tako, da sta se javili na njene oglase v sredstvih javnega obveščanja in na internetu. Ta semena oljne ogrščice so bila dobavljena in shranjena v skladišču, ki je v lasti družbe „Vendo“ SIA. Družba Altic je odbila DDV, plačan iz naslova teh nakupov.

15 Davčna uprava je po pregledu, opravljenem pri družbi Altic, ugotovila, da navedene transakcije nakupa dejansko niso bile opravljene. Družbi Altic je naložila, naj ji plača odbiti DDV ter globo in zamudne obresti.

16 Administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče, Latvija) je ugodilo tožbi družbe Altic za razglasitev ničnosti odločbe davčne uprave. Odločbo tega sodišča je potrdilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija).

17 Zadnjenavedeno sodišče je navedlo, da ni sporno, da so bila semena oljne ogrščice dobavljena v skladišča na datume in v količini, ki so navedeni v spremnih dokumentih družbe Vendo. Presodilo je, da je glede na te okoliščine družba Altic ravnala v dobri veri in da se je popolnoma zanašala na sposobnost družb Sakorex in Ulmar, da dobavita pogodbeno določeno blago – sposobnost, ki je družba Altic ni bila dolžna preveriti. V zvezi s tem naj davčna uprava ne bi navedla, katerih posebnih ukrepov, ki izhajajo iz upoštevne ureditve, družba Altic ni izvedla za namene takega preverjanja.

18 Davčna uprava je pri predložitvenem sodišču Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) vložila kasacijsko pritožbo. Trdi, da morajo imeti nosilci živilske dejavnosti v skladu z Uredbo št. 178/2002 možnost, da identificirajo vsako snov, ki je namenjena ali bi jo bilo mogoče vključiti v živila ali krmo, in morajo zato imeti na voljo sisteme in postopke, ki omogočajo dajanje informacij na razpolago pristojnim organom. Družba Altic pa naj ne bi opravila minimalnih preverjanj glede svojih sopogodbenikov niti naj ne bi preverila, ali so bili registrirani pri Agenciji za varnost živil in varnost v veterini v Latviji. Iz tega naj bi izhajalo, da je družba Altic vedela ali bi morala vedeti, da je bila vpletena v zlorabo skupnega sistema DDV.

19 Po mnenju predložitvenega sodišča ni sporno, da obstajajo indici, da sta družbi Sakorex in Ulmar fiktivni družbi in da porekla zadevnega blaga ni mogoče ugotoviti. Zato se postavlja vprašanje, ali je družba Altic vedela ali bi morala vedeti, da so bile transakcije, obravnavane v postopku v glavni stvari, vpletene v goljufijo na področju DDV.

20 V zvezi s tem predložitveno sodišče poudarja, da noben dokaz ne potrjuje, da so bila kupljena semena oljne ogrščice izključno namenjena za proizvodnjo goriva, kot navaja družba Altic, ali vsaj, da niso bila v nobenem primeru povezana z živilsko verigo. Zato bi bilo treba šteti, da je morala družba Altic glede navedenih transakcij ravnati v skladu z določbami Uredbe št. 178/2002.

21 Navedeno sodišče omenja, da so s členom 18 te uredbe vzpostavljena splošna načela za sledljivost živil in za identifikacijo njihovih dobaviteljev. Glede te identifikacije poudarja, da čeprav navedena uredba ne določa natančno, v kakšnem obsegu mora podjetje identificirati svojega dobavitelja, pa iz smernic za izvajanje členov 11, 12, 14, 17, 18, 19 in 20 Uredbe št. 178/2002 z dne 26. januarja 2010, vsebovanih v ugotovitvah Stalnega odbora Evropske komisije za živilsko verigo in zdravje živali, izhaja, da morajo podjetja hraniti podatke o imenu in naslovu dobavitelja proizvoda ter o identifikaciji tega proizvoda.

22 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali se s ciljem Uredbe št. 178/2002, ki je zagotoviti varnost živil, ne zahteva dokaza o večji skrbnosti nosilca živilske dejavnosti v zvezi z izbiro njegovega sopogodbenika, s čimer bi se od njega tako zahtevalo, da opravi preverjanja v zvezi s tem sopogodbenikom, zlasti glede njegove registracije pri pristojnih organih, in ali je mogoče ob neobstoju take skrbnosti temu nosilcu zavrniti pravico do odbitka DDV. V zvezi s tem se predložitveno sodišče poleg tega sprašuje, ali bi glede na ta isti cilj dejstvo, da je preverila kakovost dobavljenega blaga, družbo Altic lahko razbremenilo take obveznosti, da opravi bolj poglobljen pregled sopogodbenika.

23 Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da po mnenju davčne uprave neobstoj preverjanja registracije sopogodbenikov pri Agenciji za varnost živil in varnost v veterini s strani družbe Altic kaže na to, da je ta družba vedela ali bi morala vedeti, da so bile transakcije, obravnavane v postopku v glavni stvari, del goljufije na področju DDV. Vendar to sodišče meni, da čeprav se s preverjanjem registracije nosilca v živilskem sektorju, določene v določbah uredb št. 852/2004 in št. 882/2004, lahko potrdi, da ta nosilec zakonito sodeluje v živilski verigi, z registracijo nosilca ni izključeno, da je njegova gospodarska dejavnost fiktivna, in, nasprotno, neobstoj registracije ne omogoča samodejne potrditve takega fiktivnega značaja, tako da dejstvo, da preverjanje ni bilo izvedeno, ne more odločilno potrditi ugotovitve davčne uprave.

24 V teh okoliščinah je Augstākā tiesa (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 ob upoštevanju cilja Uredbe [ES] št. 178/2002, in sicer zagotoviti varnost živil (ki se, med drugim, doseže z zagotavljanjem sledljivosti živil), razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se odbitka vstopnega davka ne prizna v primeru, v katerem davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, pri izbiri svojega pogodbenega partnerja ni pokazal večje skrbnosti (večje od običajnih komercialnih praks), ki je v bistvu v obveznosti preveriti pogodbenega partnerja, vendar pa je preveril kakovost živil, s čimer je izpolnil cilj Uredbe št. 178/2002?

2. Ali zahteva iz člena 6 Uredbe št. 852/2004 in člena 31 Uredbe št. 882/2004 v zvezi z registracijo nosilca živilske dejavnosti, če se razlaga glede na člen 168(a) Direktive 2006/112, pomeni, da mora stranka, ki sklepa posel s tem nosilcem, preveriti registracijo tega nosilca, in ali je to preverjanje pomembno za ugotovitev, da je glede na posebnosti navedenega posla navedena stranka vedela ali bi morala vedeti, da je bila vpletena v posel s fiktivnim podjetjem?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

25 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da se davčnemu zavezancu, ki sodeluje v živilski verigi, ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, ker ta davčni zavezanec ni izpolnil svojih obveznosti v zvezi z identifikacijo svojih dobaviteljev zaradi sledljivosti živil na podlagi člena 18(2) Uredbe št. 178/2002.

26 Na prvem mestu je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, če so te dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točki 35 in 37 ter navedena sodna praksa).

27 Pravica do odbitka je sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanci, ki jo želijo uveljavljati, upoštevajo tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje (glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točki 36 in 38 ter navedena sodna praksa).

28 Poleg teh vsebinskih in formalnih zahtev ali pogojev, ki izhajajo člena 168(a) in člena 178(a) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točki 39 in 40), je s členom 273 te direktive državam članicam omogočeno, da pod določenimi pogoji določijo druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje goljufij.

29 Na drugem mestu je treba prav tako opozoriti, da je boj proti morebitnim goljufijam, izogibanju davkov in zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja. Sodišče je presodilo, da se upravičenci ne morejo sklicevati na pravo Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih dokazov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo (sodba z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 40 in navedena sodna praksa).

30 Če je tako, kadar davčno utajo stori davčni zavezanec sam, to velja tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV (sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48 in navedena sodna praksa).

31 Naloga davčne uprave, ki je ugotovila, da je izdajatelj računa storil davčne goljufije ali nepravilnosti, je, da na podlagi objektivnih dejstev in ne da bi od naslovnika računa zahtevala preveritve, ki jih ni dolžan opraviti, dokaže, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo na področju DDV (sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50 in navedena sodna praksa).

32 Glede stopnje skrbnosti, ki se zahteva od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati svojo pravico do odbitka DDV, je Sodišče razsodilo, da bi se morali subjekti, ki sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogoče razumno zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za goljufijo na področju DDV ali druge goljufije, zanesti na zakonitost teh transakcij, ne da bi tvegali, da izgubijo pravico do odbitka vstopnega DDV, pri čemer je določitev ukrepov, ki jih je v ta namen mogoče v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, pretežno odvisna od

okoliščin posameznega primera (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 53 in 59, ter z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 51).

33 V postopku v glavni stvari je davčna uprava, ki je menila, da so bili dobavitelji družbe Altic fiktivne družbe in da je šlo torej za vprašanje goljufije v skupnem sistemu DDV, družbi Altic zavrnila pravico do odbitka DDV. Med drugim je menila, da je bila družba Altic kot gospodarski subjekt v živilskem sektorju dolžna opraviti poglobljeno preverjanje svojih sopogodbenikov na podlagi člena 18(2) Uredbe št. 178/2002. Nespoštovanje take obveznosti naj bi dokazovalo, da je družba Altic vedela ali bi morala vedeti, da je sodelovala pri transakcijah, vpletenih v to goljufijo.

34 Po eni strani, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 46 sklepnih predlogov, zavrnitev pravice do odbitka DDV zaradi nespoštovanja obveznosti, ki izhajajo iz navedene določbe Uredbe št. 178/2002, nima nobene pravne podlage v Direktivi 2006/112. Obveznosti, določene v Uredbi št. 178/2002, namreč niso del vsebinskih in formalnih zahtev ali pogojev pravice do odbitka, določenih s to direktivo. Prav tako iz elementov, s katerimi razpolaga Sodišče, ni razvidno, da navedeni razlog za zavrnitev temelji na upoštevni nacionalni zakonodaji na področju DDV.

35 Po drugi strani je treba v zvezi z dejstvom, da je v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča družba Altic sodelovala v živilski verigi in je torej morala ravnati v skladu z določbami Uredbe št. 178/2002, poudariti, da obveznost, povezana s sledljivostjo živil iz člena 18(2) te uredbe, uresničuje drugačen namen, kot ga ima odkrivanje goljufij na področju DDV. Iz uvodnih izjav 28 in 29 navedene uredbe namreč izhaja, da je obveznost identifikacije dobaviteljev živil namenjena izvajanju ciljno usmerjenih in natančnih umikov teh živil in obveščanju potrošnikov ali uradnih nadzornikov, da se prepreči možnost nepotrebnih nadaljnjih motenj na notranjem trgu. Nespoštovanje te obveznosti lahko privede do sankcij, določenih v nacionalnem pravu, v skladu s členom 17(2), tretji pododstavek, te iste uredbe.

36 Iz tega sledi, da take obveznosti kot take ni mogoče šteti za ukrep, katerega sprejetje je mogoče razumno zahtevati od davčnega zavezanca, da se ta prepriča o tem, da njegove transakcije niso vpletene v goljufijo v skupnem sistemu DDV. Zato, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 56 sklepnih predlogov, morebitna kršitev te obveznosti sama po sebi in samodejno ne more utemeljiti zavrnitve odbitka DDV temu davčnemu zavezancu.

37 V tem okviru je treba poleg tega opozoriti, da obveznost iz člena 18(2) Uredbe št. 178/2002 sestoji, v skladu samim besedilom te določbe, iz identifikacije vsakega dobavitelja živil ter vzpostavitve sistemov in postopkov, ki omogočajo, da se taka informacija da na razpolago pristojnim organom na njihovo zahtevo.

38 V zvezi s podatki, ki se zahtevajo za to identifikacijo, je treba šteti, da morajo ti omogočiti, da se doseže cilj sledljivosti, kakor je opisan v točki 35 te sodbe, tako da načeloma zadostuje, da se dobavitelji identificirajo z njihovim imenom in naslovom. Iz tega sledi, da trditve, na katero se sklicujeta davčna uprava pred predložitvenim sodiščem in latvijska vlada v pisnih stališčih, da se s to uredbo na splošno zahteva poglobljeno preverjanje sopogodbenika, ni mogoče sprejeti.

39 Drugače bi bilo le, če bi bilo pravilno ugotovljeno, da bi zaradi posebnih okoliščin kupec zadevnih živil moral resno dvomiti o resničnem obstoju ali identiteti dobavitelja teh živil, ki ga je v skladu z Uredbo št. 178/2002 dolžan identificirati, tako da si prizadeva zagotoviti navedeno identiteto, kar bo moralo po potrebi preveriti predložitveno sodišče.

40 Če bi se izkazalo, da je tako, bi bila ta okoliščina lahko eden od indicev, ki skupaj in medsebojno usklajeno kažejo na to, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval v transakciji, vpleteni v goljufijo na področju DDV.

41 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da se davčnemu zavezancu, ki sodeluje v živilski verigi, zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV zgolj zato, ker ta davčni zavezanec ni izpolnil svojih obveznosti v zvezi z identifikacijo svojih dobaviteljev zaradi sledljivosti živil na podlagi člena 18(2) Uredbe št. 178/2002, če bi to bilo pravilno ugotovljeno, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. Nespoštovanje teh obveznosti pa je lahko eden izmed elementov, ki skupaj in medsebojno usklajeno kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, vpleteni v goljufijo na področju DDV, kar mora presoditi predložitveno sodišče.

Drugo vprašanje

42 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je to, da davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, ni preveril registracije svojih dobaviteljev pri pristojnih organih v skladu s členom 6(2) Uredbe št. 852/2004 in členom 31(1) Uredbe št. 882/2004, pomembno za ugotovitev, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, vpleteni v goljufijo na področju DDV.

43 V zvezi s tem člen 6(2) Uredbe št. 852/2004 določa, da vsak nosilec živilske dejavnosti obvesti ustrezen pristojni organ o vsakem svojem obratu, vključenem v proizvodnjo, predelavo in distribucijo živil, zaradi njegove registracije. V skladu s členom 31(1)(a) in (b) Uredbe št. 882/2004 morajo pristojni organi določiti postopke, ki jih morajo ti nosilci spoštovati, ko zaprosijo za registracijo svojih obratov, in sprotno dopolnjevati seznam registriranih nosilcev.

44 Ugotoviti je treba, da uredbi št. 852/2004 in 882/2004 ne vsebujeta nobene obveznosti za nosilca živilske dejavnosti, da preveri, ali so njegovi dobavitelji registrirani v skladu z zahtevami teh uredb. Taka obveznost preverjanja zaradi odbitka DDV prav tako ne izhaja iz Direktive 2006/112.

45 Vendar, in kot je bilo opozorjeno v točki 31 te sodbe, kadar želi davčna uprava po ugotovitvi goljufij ali nepravilnosti, ki jih je storil izdajatelj računa, dokazati, da je naslovnik tega računa vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere uveljavlja pravico do odbitka, vpletena v goljufijo na področju DDV, od tega naslovnika ne more zahtevati preverjanj, ki jih ni dolžan opraviti (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50).

46 V tem okviru je Sodišče že razsodilo, da davčna uprava od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, ne more zahtevati, naj predloži dokumente, ki jih je izdal njegov dobavitelj goveda in na katerih so navedene ušesne znamke živali, določene v okviru sistema identifikacije in registracije, ki je bil uveden z Uredbo (ES) št. 1760/2000 Evropskega Parlamenta in Sveta z dne 17. julija 2000 o uvedbi sistema za identifikacijo in registracijo govedi ter o označevanju govejega mesa in proizvodov iz govejega mesa in razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 820/97 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 30, str. 248) (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, točka 42).

47 Prav tako za ugotovitev, da je davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, vedel ali bi moral vedeti, da so bili njegovi dobavitelji vpleteni v goljufijo na področju DDV, davčna uprava od tega davčnega zavezanca ne more zahtevati, naj preveri, da so ti ravnali v skladu s svojimi obveznostmi registracije, kakor se zahtevajo s pravom Unije na področju ureditve živil.

48 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da to, da davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, ni preveril registracije svojih dobaviteljev pri pristojnih organih v skladu s členom 6(2) Uredbe št. 852/2004 in členom 31(1) Uredbe št. 882/2004, ni pomembno za ugotovitev, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, vpleteni v goljufijo na področju DDV.

Stroški

49 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 (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da se davčnemu zavezancu, ki sodeluje v živilski verigi, zavrne pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) zgolj zato, ker ta davčni zavezanec ni izpolnil svojih obveznosti v zvezi z identifikacijo svojih dobaviteljev zaradi sledljivosti živil na podlagi člena 18(2) Uredbe (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o določitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje, ustanovitvi Evropske agencije za varnost hrane in postopkih, ki zadevajo varnost hrane, če bi to bilo pravilno ugotovljeno, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. Nespoštovanje teh obveznosti pa je lahko eden izmed elementov, ki skupaj in medsebojno usklajeno kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, vpleteni v goljufijo na področju DDV, kar mora presoditi predložitveno sodišče.**

2. **Člen 168(a) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, je treba razlagati tako, da to, da davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, ni preveril registracije svojih dobaviteljev pri pristojnih organih v skladu s členom 6(2) Uredbe Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 852/2004 z dne 29. aprila 2004 o higieni živil in členom 31(1) Uredbe (ES) št. 882/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o izvajanju uradnega nadzora, da se zagotovi preverjanje skladnosti z zakonodajo o krmi in živilih ter s pravili o zdravstvenem varstvu živali in zaščiti živali, ni pomembno za ugotovitev, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, vpleteni v goljufijo na področju DDV.**

Podpisi