Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 31. januarja 2013*

„Obdavčenje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Načelo davčne nevtralnosti — Pravica do odbitka — Zavrnitev — Člen 203 — Izkaz DDV na računu — Obveznost obračuna — Obstoj obdavčljive transakcije — Enaka presoja glede izdajatelja računa in njegovega naslovnika — Nujnost“

V zadevi C-642/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 2. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 15. decembra 2011, v postopku

Stroj trans EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, v funkciji predsednice tretjega senata, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský in T. von Danwitz (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite S. Zlateva, agentka,

— za bolgarsko vlado T. Ivanov in D. Drambozova, agenta,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, agenta,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: bolgarščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Stroj trans EOOD (v nadaljevanju: Stroj trans) in Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direkcije „Pritožbe in vodenje izvršbe“ za mesto Varna, centralna uprava nacionalne agencije za javne prihodke) v zvezi s tem, da je slednji zavrnil priznanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ker ni bilo dokazano, da so se vstopne transakcije dejansko opravile.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 62 te direktive določa:

„Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(2) ‚obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.“

5 V skladu s členom 63 navedene direktive obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

6 Člen 167 Direktive 2006/112 določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

7 Člen 168(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

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“.

8 Člen 178 navedene 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 in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[…]“

9 Člen 203 Direktive 2006/112, ki je pod naslovom XI – „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, poglavje 1 – „Obveznost plačila“, oddelek 1 – „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

Bolgarsko pravo

10 V skladu s členom 70(5) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDV), „[n]i mogoče uveljavljati pravice do odbitka vstopnega DDV, če je bil ta neupravičeno zaračunan“.

11 Člen 82(1) ZDDV določa, da „mora davek plačati davčni zavezanec, registriran v skladu z navedenim zakonom, ki je dobavitelj obdavčljive dobave ali ponudnik obdavčljive storitve […]“.

12 V skladu s členom 85 ZDDV mora DDV plačati vsaka oseba, ki ta davek izkaže na računu.

13 Člen 113(1) in (2) ZDDV določa:

„(1) Vsak dobavitelj, davčni zavezanec, ki dobavi blago, opravi storitve ali v ta namen prejme predplačilo, izda račun, ki ustreza tej transakciji […]

(2) Račun se izda v najmanj dveh izvodih, enem za dobavitelja in enem za naslovnika.“

14 V skladu s členom 115(1) ZDDV mora dobavitelj izdati obvestilo v zvezi z računom, če se spremeni davčna osnova transakcije ali če se transakcija, za katero je bil izdan račun, prekliče.

15 Člen 116 ZDDV določa:

„(1) Računi in obvestila v zvezi z njimi ne smejo vsebovati nobenih popravkov ali dodatkov. Dokument, ki vsebuje napake ali popravke, je treba odpraviti in nadomestiti z novim.

[…]

(3) Računi in obvestila v zvezi z njimi, na katerih je izkazan davek, čeprav ne bi smel biti, se prav tako štejejo za nepravilno izdane dokumente.

(4) Kadar so nepravilno izdani ali popravljeni dokumenti prikazani v poslovnih knjigah dobavitelja ali naslovnika, mora biti o njihovi odpravi za vsako od strank sestavljen zapisnik, ki vsebuje:

1. razloge za odpravo;

2. številko in datum dokumenta, ki se odpravi;

3. številko in datum izdanega novega dokumenta;

4. podpis oseb, ki so sestavile zapisnik za vsako od strank.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Družba Stroj trans je bila registrirana v skladu z ZDDV, njena glavna dejavnost pa je prevoz blaga v cestnem prometu in opravljanje mehaniziranih storitev s posebno opremo. Ta družba je leta 2009 odbila vstopni DDV, kar je izhajalo iz več računov, ki so se nanašali na dobavo dizelskega goriva in sta jih izdali družbi Hadži 98 EOOD oziroma Dizeltrans-73 EOOD (v nadaljevanju: Dizeltrans-73).

17 Davčna uprava je pri teh dveh družbah in pri njunih dobaviteljih iz zgornjega dela dobavne verige opravila davčni nadzor. V okviru tega nadzora je bil predložen del zahtevane dokumentacije.

18 Na podlagi tega nadzora je davčna uprava menila, da iz predložene dokumentacije ni razvidna pot goriva in da v zvezi z zadevnimi računi ni bila opravljena dejanska dobava, tako da pogoji, potrebni za nastanek pravice do odbitka vstopnega DDV, niso bili izpolnjeni. Davčna uprava je torej na družbo Stroj trans naslovila popravek odločbe o odmeri davka, s katerim je zavrnila odbitek DDV v višini skupaj 42 759,22 BGN in tej družbi naložila zamudne obresti (v nadaljevanju: sporni popravek odločbe o odmeri davka).

19 Potem ko je sporni popravek odločbe o odmeri davka z odločbo z dne 28. februarja 2011 potrdil Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, je družba Stroj trans pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni) vložila tožbo, v kateri navaja, da zadevni računi ustrezajo dejanskim dobavam blaga, tako da zavrnitev pravice do odbitka ni bila utemeljena.

20 V postopku v glavni stvari so bili sprejeti sklepi naprošenega strokovnjaka za računovodstvo, v skladu s katerimi so bile – na podlagi računovodskih podatkov družbe Dizeltrans-73 – v času vsake prodaje na voljo količine prodanega goriva.

21 Poleg tega je družba Stroj trans predložila zapisnik davčnega nadzora, ki se nanaša na njenega dobavitelja, družbo Dizeltrans-73, in na popravek odločbe o odmeri davka, naslovljenega na zadnjenavedeno družbo, ki sta bila sestavljena pred spornim popravkom odločbe o odmeri davka. Na podlagi predložene dokumentacije je bila družbi Dizeltrans-73 pravica do odbitka vstopnega DDV, ki izhaja iz nakupa goriva s strani te družbe, zavrnjena, deloma zato, ker zadevni prodajalci niso predložili dokazov, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da ni bilo dobave družbi Dizeltrans-73, in deloma zato, ker niso bili predloženi originalni računi nakupov. Glede izstopnega DDV, ki ga je izkazala družba Dizeltrans-73 in se nanaša na prodajo goriva, pa je bilo navedeno, da „v okviru davčnega nadzora ni bil ugotovljen razlog za popravek davčne osnove za opravljene dobave in zaračunanega DDV“.

22 Družba Stroj trans trdi, da so bile dobave, na katere se sklicuje v utemeljitev pravice do odbitka, dokazane z navedenim popravkom odločbe o odmeri davka, naslovljenim na njenega dobavitelja, družbo Dizeltrans-73, saj davčna uprava v tej odločbi ni popravila izstopnega DDV, ki ga je izkazal ta dobavitelj.

23 Po mnenju predložitvenega sodišča je sodna praksa Vrhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče), ki se nanaša na dokaz dejansko opravljene dobave s popravkom odločbe o odmeri davka, naslovljenim na dobavitelja davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka, protislovna. Nekateri senati tega sodišča menijo, da ta odločba pomeni zgolj enega od dokazov in ne more sama po sebi dokazovati obstoja dejanske dobave blaga. Po mnenju drugih senatov dejstvo, da taka odločba ne vsebuje nobenega popravka DDV, ki ga je zaračunal dobavitelj, pomeni, da so davčne službe same z uradnim dokumentom potrdile, da je bila dobava dejansko opravljena in da je bil ustrezen DDV pravilno izračunan.

24 Predložitveno sodišče poudarja, da razlaga člen 85 ZDDV, s katerim je bil prenesen člen 203 Direktive 2006/112, tako, da ta nalaga posebno obveznost obračuna DDV, izkazanega na računu, ne glede na to, ali sta račun in izkaz DDV upravičena. Poleg tega meni, da je treba na računu izkazani DDV – ker

nacionalne določbe določajo, da popravke in razveljavitve računov opravi njihov izdajatelj, ne določajo pa možnosti njihovega popravka s strani davčne uprave – plačati in ga nadzorni organ ne more popraviti.

25 V teh okoliščinah je Administrativen sad Varna prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali je treba člen 203 Direktive [2006/112] razlagati tako, da je DDV, ki ga je oseba izkazala na računu, dolgovan ne glede na to, ali za izkazani davek obstaja podlaga (neobstoj dobave, opravljanja storitve ali plačila), in tako, da organi, ki nadzirajo izvajanje ZDDV, ob upoštevanju nacionalne določbe, v skladu s katero lahko račun popravi zgolj izdajatelj, niso pristojni za sprejemanje popravkov [DDV], ki ga je oseba izkazala?

2. Ali so načela davčne nevtralnosti, sorazmernosti in varstva zaupanja v pravo kršena z upravno in sodno prakso, v skladu s katero se eni stranki (na računu imenovani kupec blaga ali naročnik storitve) s popravkom odločbe o odmeri davka zavrne pravica do odbitka vstopnega [DDV], medtem ko se pri drugi stranki (izdajatelj računa) – spet s popravkom odločbe o odmeri davka – ne sprejme noben popravek izkazanega davka, in sicer v teh primerih:

— izdajatelj računa ni v okviru davčnega nadzora, ki je bil opravljen pri njem, predložil nobenih dokumentov;

— izdajatelj računa je v postopku davčnega nadzora predložil dokumente, vendar njegovi dobavitelji niso predložili nobenih dokazov ali pa na podlagi predloženih dokazov ni mogoče ugotoviti, da je bilo blago dejansko dobavljeno oziroma da so bile storitve dejansko opravljene;

— v postopku davčnega nadzora izdajatelja računov sporne transakcije v dobavni verigi niso bile preverjene?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

26 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je DDV, ki ga je oseba izkazala na računu, treba plačati ne glede na to, ali dejansko obstaja obdavčljiva transakcija in ali je mogoče zgolj na podlagi dejstva, da davčna uprava v svojem popravku odločbe o obračunu davka, naslovljenem na izdajatelja tega računa, ni popravila DDV, ki ga je ta izkazal, sklepati, da je ta uprava priznala, da je navedeni račun ustrezal dejansko opravljeni obdavčljivi transakciji.

27 Najprej je treba navesti, da se navedeno vprašanje, ki se sicer nanaša na obstoj davčnega dolga izdajatelja računa pri davčni upravi, postavlja v okviru spora med to upravo in naslovnikom spornih računov. Ta spor se nanaša na pravico zadnjenavedenega do odbitka DDV, izkazanega na predloženih računih, ki mu je bila zavrnjena, ker ti računi niso ustrezali dejansko obdavčljivim dobavam, čemur davčni zavezanec nasprotuje.

28 V okviru tega spora, v katerem izdajatelj spornih računov ni stranka, so njegove obveznosti do davčne uprave le posredne, ker je bil popravek odločbe o odmeri davka, naslovljen na tega izdajatelja, predložen kot dokaz dejanskega obstoja obdavčljivih transakcij.

29 V zvezi z določbo, ki je veljala pred členom 203 Direktive 2006/112, in sicer členom 21(1)(c) Šeste direktive 77/388/EGS Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL L 376, str. 1), je Sodišče presodilo, da je na podlagi te določbe vsaka oseba, ki na računu ali v drugem dokumentu, ki se priznava kot račun, izkaže DDV, dolžna plačati ta davek. Zlasti pa so te osebe zavezane za plačilo na računu izkazanega DDV neodvisno od kakršne koli obveznosti njegovega plačila zaradi transakcije, ki je predmet DDV (glej sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi Stadeco, C-566/07, ZOdl., str. I-5295, točka 26 in navedena sodna praksa).

30 Res je, da je v skladu s členoma 167 in 63 Direktive 2006/112 pravica do odbitka zaračunanega DDV načeloma povezana z dejansko izvedbo obdavčljive transakcije (glej sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi António Jorge, C-536/03, ZOdl., str. I-4463, točki 24 in 25) in se izvrševanje te pravice ne razteza na DDV, ki ga je na podlagi člena 203 te direktive treba plačati samo zato, ker je izkazan na računu (glej zlasti sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius, C-342/87, Recueil, str. 4227, točki 13 in 19, in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 23).

31 Vendar nevarnost izgube davčnih prihodkov načeloma ni povsem odpravljena, dokler naslovnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje te pravice v skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 29).

32 V teh okoliščinah je cilj obveznosti iz člena 203 te direktive odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka, določene v členu 167 in naslednjih navedene direktive (glej zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 28).

33 V zvezi s tem ciljem je navedena obveznost omejena z možnostjo, predvideno v notranjih pravnih redih držav članic, da se popravijo vsi neupravičeno zaračunani davki, če izdajatelj računa dokaže dobro vero ali če v ustreznem času popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Genius, točka 18, ter sodbi z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točke od 56 do 61 in 63, in z dne 6. novembra 2003 v združenih zadevah Karageorgou in drugi, od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50).

34 Ob upoštevanju, prvič, navedene možnosti popravka in, drugič, nevarnosti, da se bo račun, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, uporabil za uveljavljanje pravice do odbitka, obveznosti iz člena 203 Direktive 2006/112 ni mogoče razumeti tako, da dolgovanemu plačilu daje naravo sankcije.

35 Poleg tega iz zgoraj navedenega izhaja, da če se izdajatelj računa ne sklicuje na enega od primerov, navedenih v točki 33 te sodbe, ki dopušča popravek neupravičeno izkazanega DDV, davčna uprava ni dolžna v okviru davčnega nadzora tega izdajatelja preveriti, ali zaračunani in izkazani DDV ustreza obdavčljivim transakcijam, ki jih je ta izdajatelj dejansko opravil.

36 Če taka obveznost preverjanja ne obstaja, pa ni mogoče le na podlagi dejstva, da davčna uprava ni popravila DDV, ki ga je izkazal izdajatelj računa, sklepati, da je ta uprava priznala, da so računi izdajatelja ustrezali dejansko opravljenim obdavčljivim transakcijam.

37 Vendar pravo Unije ne izključuje, da pristojna uprava opravi nadzor obstoja transakcij, ki jih zaračuna davčni zavezanec, in da glede na okoliščine primera popravi davčni dolg, ki izhaja iz obračunov davčnega zavezanca. Rezultat takega nadzora – tako kot obračun in plačilo zaračunanega DDV, ki ju opravi izdajatelj računa – pomeni dejavnik, ki ga mora upoštevati nacionalno sodišče pri presoji obstoja obdavčljive transakcije, ki v konkretnem primeru naslovniku računa daje pravico do odbitka.

38 Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako:

— DDV, ki ga oseba izkaže na računu, mora ta oseba plačati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije;

— zgolj na podlagi dejstva, da davčna uprava v popravku odločbe o odmeri davka, naslovljenem na izdajatelja tega računa, ni popravila DDV, ki ga je ta izkazal, ni mogoče sklepati, da je ta uprava priznala, da je navedeni račun ustrezal dejansko opravljeni obdavčljivi transakciji.

Drugo vprašanje

39 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načela davčne nevtralnosti, sorazmernosti in varstva zaupanja v pravo razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se naslovniku računa zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, tudi če v popravku odločbe o odmeri davka, naslovljenem na izdajatelja tega računa, DDV, ki ga je ta izkazal, ni bil popravljen.

40 Predložitveno sodišče je tako postavilo vprašanje, ali pravo Unije zahteva, da se dejanski obstoj dobave blaga ali opravljanja storitve presoja enako glede izdajatelja računa in glede naslovnika tega računa.

41 V zvezi z neupravičeno zaračunanim DDV ob neobstoju obdavčljive transakcije iz Direktive 2006/112 izhaja, da oba udeležena gospodarska subjekta – kot je razvidno iz točk od 29 do 33 te sodbe – nista nujno obravnavana enako, če izdajatelj računa tega računa ni popravil.

42 Prvič, izdajatelj računa je namreč v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dolžan plačati DDV, izkazan na tem računu, tudi, če obdavčljiva transakcija ne obstaja. Drugič, uveljavljanje pravice do odbitka s strani naslovnika računa je v skladu s členoma 63 in 167 te direktive omejeno na davke, ki ustrezajo transakciji, ki je predmet DDV.

43 V takem položaju je spoštovanje načela davčne nevtralnosti zagotovljeno z možnostjo popravka vseh neupravičeno zaračunanih davkov, ki jo imajo države članice in je navedena v točki 33 te sodbe, če izdajatelj računa dokaže dobro vero ali če v ustreznem času popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov.

44 Torej, načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje zavrnitvi odbitka vstopnega DDV naslovniku računa zaradi neobstoja obdavčljive transakcije, tudi če v popravku odločbe o odmeri davka, naslovljenem na izdajatelja računa, DDV, ki ga je ta izkazal, ni bil popravljen.

45 Vendar je davčna uprava, kot je razvidno iz predložitvene odločbe v zadevi v glavni stvari, o neobstoju obdavčljive dobave sklepala zlasti na podlagi dejstva, da dobavitelj oziroma dobavitelji tega niso predložili vseh dokumentov, ki so se zahtevali pri davčnem nadzoru. Ker je tožeča stranka ta sklep izpodbijala, ga mora nacionalno sodišče ponovno preučiti in v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja v zadevi v glavni stvari (glej po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, točka 53, in z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, ZOdl., točka 32).

46 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja, posamezniki pa se ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe (glej zlasti sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 68 in 71, in z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 41, ter zgoraj navedeno sodbo Bonik, točki 35 in 36).

47 Zato morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih dokazov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo na podlagi goljufije ali zlorabe (glej v tem smislu sodbo z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 55, ter zgoraj navedeni sodbi Mahagében in Dávid, točka 42, in Bonik, točka 37).

48 Vendar v skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso ni mogoče na podlagi določb glede pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 z zavrnitvijo te pravice sankcionirati davčnega zavezanca, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV (glej zlasti sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točki 52 in 55, ter zgoraj navedene sodbe Kittel in Recolta Recycling, točke 45, 46 in 60; Mahagében in Dávid, točka 47, in Bonik, točka 41).

49 Poleg tega je Sodišče v točkah od 61 do 65 zgoraj navedene sodbe Mahagében in Dávid presodilo, da davčna uprava ne more na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, zahtevati, prvič, da preveri, ali je imel izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja ta pravica, status davčnega zavezanca, ali je razpolagal z blagom na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede izkaza in plačila DDV, da bi se prepričal, da subjekti v eni od prejšnjih faz transakcije niso bili vpleteni v nepravilnosti in goljufije, in drugič, da ima dokumente v zvezi s tem.

50 Torej mora nacionalno sodišče, ki odloča, ali v konkretnem primeru ni prišlo do obdavčljive transakcije, in pred katerim se je davčna uprava med drugim sklicevala na nepravilnosti, ki naj bi jih storil izdajatelj računa ali eden od njegovih dobaviteljev, kot so pomanjkljivosti v računovodskih izkazih, skrbeti za to, da presoja dokazov ne vodi do izničenja sodne prakse, navedene v točki 48 te sodbe, in naslovniku računa posredno naložiti – načeloma to namreč ni njegova dolžnost – da začne preverjanja pri svojem sopogodbeniku.

51 Kadar v položaju, kakršen je ta v zadevi v glavni stvari, zavrnitev pravice do odbitka izhaja iz uporabe Direktive 2006/112, ki upošteva zahteve, ki izhajajo iz točk od 47 do 50 te sodbe, ni razloga za domnevo, da načeli sorazmernosti in zaupanja v pravo nasprotujeta taki zavrnitvi.

52 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba načela davčne nevtralnosti, sorazmernosti in zaupanja v pravo razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da se naslovniku računa zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi neobstoja dejanske obdavčljive transakcije, čeprav DDV, ki ga je ta naslovnik izkazal v popravku odločbe o odmeri davka, naslovljenem na izdajatelja tega računa, ni bil popravljen. Vendar je treba, če se – ob upoštevanja utaj in nepravilnosti, ki jih je storil ta izdajatelj ali ki so izhajale iz transakcije, na kateri temelji pravica do odbitka vstopnega davka – za to transakcijo šteje, da dejansko ni bila opravljena, na podlagi objektivnih elementov in ne da bi bil naslovnik računa dolžan opraviti preverjanja, kar ni njegova dolžnost, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je navedena transakcija povezana z utajo DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

53 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. **Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako:**

   — **davek na dodano vrednost, ki ga oseba izkaže na računu, mora ta oseba plačati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije;**

   — **zgolj na podlagi dejstva, da davčna uprava v popravku odločbe o odmeri davka, naslovljenem na izdajatelja tega računa, ni popravila davka na dodano vrednost, ki ga je ta izkazal, ni mogoče sklepati, da je ta uprava priznala, da je navedeni račun ustrezal dejansko opravljeni obdavčljivi transakciji.**

2. **Načela davčne nevtralnosti, sorazmernosti in zaupanja v pravo je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da se naslovniku računa zavrne pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost zaradi neobstoja dejanske obdavčljive transakcije, čeprav davek na dodano vrednost, ki ga je ta naslovnik izkazal v popravku odločbe o odmeri davka, naslovljenem na izdajatelja tega računa, ni bil popravljen. Vendar je treba, če se – ob upoštevanju utaj in nepravilnosti, ki jih je storil ta izdajatelj ali ki so izhajale iz transakcije, na kateri temelji pravica do odbitka vstopnega davka – za to transakcijo šteje, da dejansko ni bila opravljena, na podlagi objektivnih elementov in ne da bi bil naslovnik računa dolžan opraviti preverjanja, kar ni njegova dolžnost, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je navedena transakcija povezana z utajo davka na dodano vrednost, kar mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi