

SODBA SODIŠÇA (tretji senat)

z dne 6. septembra 2012(\*)

„Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 9 – Pojem ‚davčni zavezanec‘ – Pravica do odbitka – Zavrnitev – Načelo davčne nevtralnosti – Izdajatelj računa, ki je bil izbrisan iz registra samostojnih podjetnikov – Izdajatelj računa, ki ni izpolnil obveznosti prijave svojih delavcev davčni upravi – Obveznost davčnega zavezanca, da se prepriča o zakonitem ravnanju izdajatelja računa, kar zadeva davčno upravo“

V zadevi C-324/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Legfelsőbb Bíróság (Madžarska) z odločbo z dne 21. aprila 2011, ki je prispela na Sodišče 29. junija 2011, v postopku

**Gábor Tóth**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,**

SODIŠÇE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, J. Malenovský, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis in T. von Danwitz (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za G. Tótha G. Patakiné Schneider, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Fehér in K. Szíjjártó, zastopnika,
- za Evropsko komisijo V. Bottka in A. Sipos, 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 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 G. Tóthom in Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (regijska davna uprava za severno Madžarsko, v sestavi državne davne in carinske uprave), ki je pravna naslednica Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (območni davni urad v sestavi davnega urada regije Severna Madžarska uprave za davke in finančni nadzor) glede zavrnitve te uprave, da bi priznala odbitek plačnega vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za transakcije, ki so se štete za sumljive.

## 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 davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

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

„Ekonomska dejavnost“ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. [...]“

5 Člen 167 iste direktive v naslovu X „Odbitki“ v poglavju 1, ki je naslovljeno „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, določa: „Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

6 Člen 168(a) Direktive 2006/112 določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, 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 davni zavezanec.

7 Člen 178 te direktive v naslovu X v poglavju 4, ki je naslovljeno „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davni 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;

[...]“

8 V skladu s členom 213(1), prvi pododstavek, iste direktive v naslovu XI „Obveznosti davnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davni zavezanci“ v poglavju 2, ki je naslovljeno „Identifikacija“, vsak davni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davni zavezanec.

9 Člen 220, točka 1, Direktive 2006/112 v naslovu XI v poglavju 3, ki je naslovljeno „Fakturiranje“, določa, da mora vsak davni zavezanec zagotoviti, da on sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davni zavezanec.

10 Člen 226 Direktive 2006/112 brez poseganja v posebne določbe te direktive določa tiste

podatke, ki se zahtevajo za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členoma 220 in 221.

11 Člen 273 te direktive v naslovu XI v poglavju 7, ki je naslovljeno „Druge določbe“, 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.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

#### *Madžarsko pravo*

12 Člen 32(1)(a) zakona LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da ima davčni zavezanec pravico, da znesek davka, ki ga mora plačati, zmanjša za znesek davkov, ki jih je za dobave blaga ali opravljanje storitev plačal drug davčni zavezanec.

13 Člen 35(1)(a) tega zakona določa, da se pravica do odbitka lahko uveljavlja, le če ima davčni zavezanec dokumente, ki verodostojno dokazujejo znesek vstopnega davka, razen če zakon o obdavčitvi ne določa drugače. Za take dokumente se štejejo računi, poenostavljeni računi in dokumenti, ki se priznavajo kot računi, izdani na ime davčnega zavezanca.

14 Člen 44(5) zakona o DDV določa:

„Za resničnost podatkov, navedenih na računu in poenostavljenem računu, je odgovoren izdajatelj. Pravice v zvezi s plačilom davka davčnega zavezanca, ki je na potrdilu naveden kot kupec, se ne smejo kršiti, če je davčni zavezanec glede obdavčljivega dogodka ob upoštevanju okoliščin dobave blaga oziroma opravljanja storitve ravnal s potrebno skrbnostjo.“

#### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

15 Leta 2007 je G. Tóth za davčne zavezance opravil gradbena dela, pri čemer je deloma uporabil podizvajalce, med drugim samostojnega podjetnika g. L. Pogodbe med tem podjetnikom in G. Tóthom so določale obveznost podizvajalca, da vodi gradbeni dnevnik in da predloži potrdilo o opravljenih delih. V skladu z gradbenim dnevnikom je g. L. na gradbišču zaposloval od 8 do 14 oseb. Potrditev del je bila storjena, ko je G. Tóth ta predal svojim strankam. G. L. je za zadevna dela izdal 20 računov, ki jih je G. Tóth sprejel in vnesel v svoje računovodske izkaze in davčne napovedi oziroma obračune. G. Tóth navaja, da je račune poravnal v gotovini.

16 G. L. od leta 2003 ni več izpolnjeval svojih davčnih obveznosti. Ravno tako davčni upravi ni prijavil svojih zaposlenih niti iz naslova stalne niti začasne zaposlitve. Z dokončno odločbo z dne 20. junija 2007 je pristojni obinski organ g. L. odvzel njegovo dovoljenje za samostojnega podjetnika.

17 Davčni organ je G. Tóthu naložil plačilo dodatnega DDV za leto 2007 v znesku 5.600.000 HUF, saj ni bilo mogoče odbiti DDV na podlagi računov, ki jih je izdal g. L., ker ta od 20. junija 2007 ni več davčni zavezanec, zato od tega dne ni mogel izdajati veljavnih računov. Poleg tega je bil del računov, ki jih je izdal g. L., datiran pred datumom nakupa pole obrazcev za račune, iz katere so bili izstavljeni, torej 7. septembrom 2007. Nazadnje, G. Tóth naj se ne bi pozanimal o statusu oseb, prisotnih na gradbišču, ki so opravljale delo.

18 Potem ko je G. Tóth zoper to odločbo vložil ugovor, je bila ta potrjena z odločbo tožene stranke v postopku v glavni stvari z dne 8. januarja 2010. Slednja je med drugim ocenila, da ob izdaji 16 od 20 računov g. L. ni bil več davčni zavezanec in zato ni imel več pravice prenesti davka. Dejstvo, da v zadevnem letu njegova davna identifikacijska številka še ni bila izbrisana iz registra davne uprave, naj v zvezi s tem ne bi bilo upoštevno.

19 Nógrád megyei bíróság (okrožno sodišče v Nógrádu) je s sodbo z dne 9. junija 2010 zavrnilo tožbo G. Tótha zoper odločbo tožene stranke v postopku v glavni stvari. Ta zavrnitev se je opirala na dejstvo, da g. L. od 20. junija 2007 ni davčni zavezanec in zato ni upravičen do prenosa DDV. V zvezi z računi, ki jih je g. L. izdal pred tem datumom, je to sodišče ugotovilo, da ta ni imel prijavljenih stalnih ali občasnih delavcev, zaradi česar ni dokazano, da je zidarska dela opravil ravno on. Poleg tega naj se G. Tóth ne bi prepričal, ali je storitev, navedeno v računu, res opravil izdajalec računa in ali so bile osebe, ki so na gradbišču opravljale delo, zaposleni oziroma občasni delavci, ki jih zaposluje g. L.

20 G. Tóth je zoper to zavrnilno sodbo Nógrád megyei bíróság pred predložitvenim sodiščem vložil pritožbo. To sodišče dvomi, da je mogoče pravico do odbitka omejiti zato, ker je bil izdajalec računa izbrisan iz registra podjetnikov. Po drugi strani to sodišče sprašuje, ali je mogoče šteti, da je G. Tóth vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, pri kateri je prišlo do goljufije v zvezi z DDV v smislu točke 59 sodbe z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161), ker ni poskrbel za to, da bi preveril, ali so osebe, ki so opravljale delo, v pravnem razmerju z izdajalcem računa.

21 Ker je Legfelsőbb Bíróság (vrhovno sodišče) menilo, da je rešitev spora o glavni stvari odvisna od razlage prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je razlaga, po kateri naslovník računa ne more uveljavljati pravice do odbitka, kadar uradnik lokalne samoupravne skupnosti izdajatelju računa odvzame dovoljenje za samostojnega podjetnika pred izpolnitvijo pogodbe oziroma izdajo računa, v nasprotju z načelom davne nevtralnosti (člen 9 Direktive Sveta [2006/112])?

2. Ali lahko okoliščina, da samostojni podjetnik, ki je izdal račun, svojih delavcev ne prijavi („delo na črno“) in zato davčni organ ugotovi, da ta podjetnik „ne razpolaga s prijavljenimi delavci“, z vidika načela davne nevtralnosti naslovníku računa onemogoči uveljavljanje pravice do odbitka?

3. Ali se naslovníku računa lahko očitata malomarnost, ker ni preveril, ali so delavci, ki delajo na delovišču, v pravnem razmerju z izdajateljem računa oziroma ali je izdajatelj računa izpolnil svoje davne obveznosti prijave oziroma druge davne obveznosti v zvezi s svojimi delavci. Ali se lahko šteje, da tako ravnanje pomeni objektivno okoliščino, na podlagi katere je naslovník računa vedel oziroma bi moral vedeti, da je sodeloval pri pravnem poslu, katerega namen je bila goljufija v zvezi z DDV?

4. Ali lahko nacionalno sodišče ob upoštevanju načela davne nevtralnosti upošteva zgoraj

navedene okoliš?ine, ?e na podlagi celovite presoje vseh okoliš?in pride do zaklju?ka, da gospodarski posel med strankama, navedenima na ra?unu, ni bil uresni?en?“

## Vprašanja za predhodno odlo?anje

### *Prvo vprašanje*

22 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 in na?elo dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da dav?ni organ dav?nemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, ki ga je dolgoval ali pla?al za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker je bilo dovoljenje za samostojnega podjetnika, izdajatelja ra?una, temu odvzeto, preden je opravil zadevne storitve ali izdal ustrezni ra?un.

23 V skladu z ustaljeno sodno prakso pravica dav?nih zavezancev, da DDV, ki ga morajo pla?ati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali pla?a za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga je dolo?ila zakonodaja Unije (glej med drugim sodbe z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-78/00, Recueil, str. I-8195, to?ka 28; z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, to?ka 14, in z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, to?ka 37).

24 Kot je Sodiš?e ve?krat poudarilo, je pravica do odbitka, dolo?ena v ?lenu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in na?eloma ne sme biti omejena. Natan?neje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej med drugim sodbo z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, to?ka 43, in zgoraj navedeni sodbi Kittel in Recolta Recycling, to?ka 47, in Mahagében in Dávid, to?ka 38).

25 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z dav?nim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, ?e so navedene dejavnosti na?eloma same predmet DDV (glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, to?ka 44; sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, to?ka 78, in zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, to?ka 39).

26 Glede vsebinskih pogojev, ki se zahtevajo za nastanek pravice do odbitka, je iz ?lena 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da mora dav?ni zavezanec blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdav?ljivih transakcij in da mora to vstopno blago ali storitve dobaviti drug dav?ni zavezanec.

27 V zadevi v glavni stvari je iz predložitvene odlo?be razvidno, da ni sporno, da je tože?a stranka v postopku v glavni stvari zadevne storitve uporabila za svoje izstopne obdav?ene storitve.

28 Glede izdajatelja ra?una za te storitve je z vidika njegova statusa dav?nega zavezanca treba opozoriti na opredelitev tega pojma v ?lenu 9(1) Direktive 2006/112.

29 V skladu s prvim pododstavkom te dolo?be je „dav?ni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Na podlagi drugega pododstavka iste dolo?be je „ekonomska dejavnost“ vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev.

30 Iz tega izhaja, da je pojem „dav?ni zavezanec“ opredeljen široko, na podlagi dejanskih okoliš?in. Nasprotno pa iz omenjenega ?lena 9(1) ne izhaja, da je status dav?nega zavezanca odvisen od kakršnega koli dovoljenja ali licence, ki jo uprava dodeli za namene opravljanja ekonomske dejavnosti.

31 Res je sicer, da ?len 213(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 dolo?a, da vsak dav?ni zavezanec prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanec. Vendar ne glede na pomen take prijave za dobro delovanje sistema DDV ta ne more biti dodatni pogoj, ki se zahteva za priznanje statusa dav?nega zavezanca v smislu ?lena 9(1) iste direktive, saj je ta ?len 213 umeš?en v naslov XI poglavja 2, ki je naslovljeno „Identifikacija“.

32 Poleg tega je Sodiš?e že presodilo, da morebitna neizpolnitev obveznosti prijave za?etka svoje obdav?ene dejavnosti ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka prejemnika opravljenih storitev, kar zadeva DDV, pla?an za te storitve. Zato ima ta prejemnik pravico do odbitka DDV, ?eprav je izvajalec storitev dav?ni zavezanec, ki ni registriran za namene DDV, ?e ra?uni za opravljene storitve vsebujejo vse podatke, ki jih zahteva ?len 226 Direktive 2006/112, zlasti tiste, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je izdala te ra?une, in vrsto teh storitev (glej sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski, C-438/09, ZOdl., str. I-14009, to?ke 33, 36 in 38).

33 Iz tega izhaja, da dav?ni organi ne smejo zavrniti pravice do odbitka, ker izdajatelj ra?una nima ve? dovoljenja za samostojnega podjetnika in ker zato nima ve? pravice uporabljati svoje dav?ne identifikacijske številke, kadar so v tem ra?unu zajeti vsi podatki, dolo?eni v ?lenu 226 Direktive 2006/112.

34 Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 in na?elo dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da dav?ni organ dav?nemu zavezancu pravico do odbitka DDV, ki ga je dolgoval ali pla?al za storitve, ki so bile zanj opravljene, zavrne zgolj zato, ker je bilo dovoljenje za samostojnega podjetnika, izdajatelja ra?una, temu odvzeto, preden je opravil zadevne storitve ali izdal ustrezní ra?un, kadar so v tem ra?unu zajeti vsi podatki, dolo?eni v ?lenu 226 te direktive, in zlasti podatki, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je izdala ta ra?un, in vrste opravljenih storitev.

#### *Drugo vprašanje*

35 S tem vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 in na?elo dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da dav?ni organ dav?nemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, ki ga je dolgoval ali pla?al za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker izdajatelj ra?una za te storitve ni prijavil delavcev, ki jih je zaposloval.

36 Ker se to vprašanje nanaša na izvajalca storitev, ki je storil nepravilnost, ker ni prijavil delavcev, ki jih je zaposloval, tako da so ti pri opravljanju zadevnih storitev opravili neprijavljeno delo, se nanaša na podoben položaj, kot je tisti v postopku v glavni stvari v zadevi C-142/11, v kateri je bila izre?ena zgoraj navedena sodba Mahagében in Dávid.

37 V slednji sodbi se je Sodiš?e po eni strani oprlo na na?ela, ki urejajo pravico do odbitka, in po drugi strani na sodno prakso glede zavrnitve pridobitve pravic, na katere se sklicuje z namenom goljufije ali zlorabe (glej zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, to?ke od 37 do 42 in od 46 do 48).

38 Na tej podlagi je Sodiš?e odlo?ilo, da Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni praksi, na podlagi katere dav?ni organ dav?nemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, ker je izdajatelj ra?una za opravljene storitve ravnal nezakonito, ne da bi ta dav?ni organ na podlagi objektivnih

dejavnikov dokazal, da je zadevni dav?ni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug gospodarski subjekt višje v dobavni verigi (glej zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, to?ka 50).

39 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da dav?ni organ dav?nemu zavezancu pravico do odbitka DDV, ki ga je dolgoval ali pla?al za storitve, ki so bile zanj opravljene, zavrne, ker izdajatelj ra?una za te storitve ni prijavil delavcev, ki jih je zaposloval, ne da bi ta organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokazal, da je zadevni dav?ni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug gospodarski subjekt višje v dobavni verigi.

### *Tretje vprašanje*

40 S tretjim vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da dejstvo, da dav?ni zavezanec ni preveril, ali so delavci, ki delajo na gradbiš?u, v pravnem razmerju z izdajateljem ra?una oziroma ali je ta izdajatelj prijavil te delavce, pomeni objektivno okoliš?ino, na podlagi katere je mogo?e sklepati, da je naslovnik ra?una vedel oziroma bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo v zvezi z DDV.

41 To vprašanje se nanaša na podoben položaj kot v postopku v glavni stvari v zadevi C-80/11, v kateri je bila izre?ena zgoraj navedena sodba Mahagében in Dávid.

42 V to?kah 53 in 54 zadnjenavedene sodbe je Sodiš?e najprej opozorilo na sodno prakso, v skladu s katero se subjekti, ki sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogo?e zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za goljufijo v zvezi z DDV ali druge goljufije, lahko zanesejo na zakonitost teh transakcij, ne da bi tvegali, da izgubijo pravico do odbitka vstopnega DDV. Poleg tega je Sodiš?e v to?kah od 55 do 57 in od 62 do 65 iste sodbe upoštevalo ?len 273 Direktive 2006/112 in dejstvo, da morajo na?eloma dav?ni organi opraviti nadzor pri dav?nih zavezancih, zato da odkrijejo nepravilnosti in goljufije v zvezi z DDV in da naložijo sankcije dav?nemu zavezancu, ki je storil te nepravilnosti ali goljufije.

43 Na tej podlagi je Sodiš?e odlo?ilo, da Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero dav?ni organ zavrne pravico do odbitka, ker se dav?ni zavezanec ni prepri?al, ali je imel izdajatelj ra?una za blago, glede katerega se uveljavlja pravica do odbitka, status dav?nega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in pla?ila DDV, ?eprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki so v Direktivi 2006/112 dolo?eni za uveljavljanje pravice do odbitka, in dav?ni zavezanec nima indicev, ki bi upravi?eno kazali na nepravilnost ali goljufijo na strani tega izdajatelja (glej zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, to?ka 66).

44 Ta ugotovitev glede dobave blaga velja tudi v primeru opravljanja storitev glede vprašanja, ali je mogo?e šteti, da je dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je storitev, na katero se sklicuje za utemeljitev svoje pravice do odbitka, predmet goljufije, ki jo je storil izdajatelj ra?una, ker ni preveril, ali je imel izdajatelj ra?una na voljo ustrezno osebje za to, da bi lahko opravil zadevne storitve, ali je ta izdajatelj izpolnil obveznosti prijave glede tega osebja in ali je osebje tega izdajatelja opravilo zadevna dela.

45 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da dejstvo, da dav?ni zavezanec ni preveril, ali so delavci, ki delajo na gradbiš?u, v pravnem razmerju z izdajateljem ra?una oziroma ali je ta izdajatelj prijavil te delavce, ne pomeni objektivne okoliš?ine, na podlagi katere je mogo?e sklepati, da je naslovnik ra?una vedel oziroma bi moral

vedeti, da je sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo v zvezi z DDV, kadar ta naslovnik ni imel indicev, ki bi upravičevali sum obstoja nepravilnosti ali goljufije na strani tega izdajatelja. Zato pravice do odbitka zaradi tega dejstva ni mogoče zavrnilo, čeprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji iz te direktive za izvrševanje te pravice.

#### *Četrto vprašanje*

46 S tem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali Direktiva 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti nasprotujeta temu, da upošteva okoliščine, omenjene v prvih treh vprašanjih, kadar na podlagi splošne presoje vseh okoliščin primera ugotovi, da dejansko transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice do odbitka, ni bila opravljena med strankami, navedenimi na račun.

47 V skladu s predložitveno odločbo ni sporno, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari, ki je želela uveljavljati pravico do odbitka, davčni zavezanec in da je dobavila gradbena dela in torej obdavčljivo storitev drugim davčnim zavezancem. Ker ta davčni zavezanec ni opravil del z lastnim osebjem, temveč tako, da je uporabil podizvajalce, mu je zadevne storitve opravil drug gospodarski subjekt, davčni zavezanec pa jih je uporabil za svoje izstopne obdavčene transakcije.

48 Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari sklenila pogodbo z g. L. za izvedbo zadevnih del in da je predložila račune, ki jih je ta izdal in ki se nanašajo na ta dela in zajemajo vse podatke, ki jih zahteva Direktiva 2006/112. V predložitveni odločbi ni nobene navedbe, na podlagi katere bi bilo mogoče sklepati, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari sama opravila manipulacije, kot je predložitev lažnih prijav ali izdaja nepravilnih računov.

49 V teh okoliščinah je očitno, da se četrto vprašanje nanaša na položaj, v katerem zadevnih storitev ni opravilo osebje izdajatelja računa, ampak osebje drugega gospodarskega subjekta, kar je lahko posledica tako goljufive utaje izvajalca storitev kot zgolj uporabe podizvajalca. Iz predložitvene odločbe pa ni razvidno, da bi bila zaradi tega vprašanja vprašljiva predpostavka, na kateri temeljijo prvo drugo in tretje vprašanje, in sicer da so v zadevi v glavni stvari vsebinski in formalni pogoji iz Direktive 2006/112 za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka izpolnjeni.

50 Res je sicer, da kadar davčni organ predloži konkretne indice glede obstoja goljufije, niti Direktiva 2006/112 niti načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujeta temu, da nacionalno sodišče v okviru spora med davčnim zavezancem in davčnim organom, ki se nanaša na zavrnitev pravice do odbitka, preveri, ali je sam izdajatelj računa opravil zadevno transakcijo, in da za ta namen upošteva vse okoliščine posameznega primera, vključno s tistimi, ki so omenjene v prvem in drugem vprašanju predložitvenega sodišča.

51 Vendar je treba ugotoviti, da zaradi take preveritve ne smejo biti vprašljivi preudarki, ki so temelj za odgovore na prva tri vprašanja, razen če davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokaže, da je zadevni davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi.

52 Ta sklep podkrepljuje sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt (C-271/06, ZOdl., str. I-771, točki 27 in 29) glede oprostitve DDV v zvezi z dobavo blaga, izvoženega zunaj Evropske unije, v kateri je Sodišče presodilo, da mora biti dobavitelju zagotovljeno, da se lahko zanese na zakonitost svojega poslovanja, ne da tvegal izgubo pravice do oprostitve DDV, če niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarstvenika ne more prepoznati, da zaradi ponarejenega dokaza o izvozu, ki mu ga je predložil kupec, pogoji za oprostitve dejansko niso izpolnjeni.



53 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretjo vprašanje odgovoriti tako, da kadar davčni organ predloži konkretne indice o obstoju goljufije, Direktiva 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujeta temu, da nacionalno sodišče na podlagi splošne presoje vseh okoliščin posameznega primera preveri, ali je izdajatelj račun sam opravil zadevno transakcijo. Vendar je v položaju, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, pravico do odbitka mogoče zavrniti le, če davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokaže, da je naslovnik račun vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo omenjenega izdajatelja račun ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi.

## **Stroški**

54 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

- 1. Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčni organ davčnemu zavezancu pravico do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je dolgoval ali plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene, zavrne zgolj zato, ker je bilo dovoljenje za samostojnega podjetnika, izdajatelja račun, temu odvzeto, preden je opravil zadevne storitve ali izdal ustrezni račun, kadar so v tem računu zajeti vsi podatki, določeni v členu 226 te direktive, in zlasti podatki, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je izdala ta račun, in vrste opravljenih storitev.**
- 2. Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu pravico do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je dolgoval ali plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene, zavrne, ker izdajatelj račun za te storitve ni prijavil delavcev, ki jih je zaposloval, ne da bi ta organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokazal, da je zadevni davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug gospodarski subjekt višje v dobavni verigi.**
- 3. Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da dejstvo, da davčni zavezanec ni preveril, ali so delavci, ki delajo na gradbišču, v pravnem razmerju z izdajateljem račun oziroma ali je ta izdajatelj prijavil te delavce, ne pomeni objektivne okoliščine, na podlagi katere je mogoče sklepati, da je naslovnik račun vedel oziroma bi moral vedeti, da je sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo v zvezi z davkom na dodano vrednost, kadar ta naslovnik ni imel indicov, ki bi upravičevali sum obstoja nepravilnosti ali goljufije na strani tega izdajatelja. Zato pravice do odbitka zaradi tega dejstva ni mogoče zavrniti, čeprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji iz te direktive za izvrševanje te pravice.**

4. Kadar davčni organ predloži konkretne indice glede obstoja goljufije, Direktiva 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujeta temu, da nacionalno sodišče na podlagi splošne presoje vseh okoliščin posameznega primera preveri, ali je izdajatelj ražuna sam opravil zadevno transakcijo. Vendar je v položaju, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, pravico do odbitka mogoče zavrniti le, če davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokaže, da je naslovnik ražuna vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo omenjenega izdajatelja ražuna ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi.

Podpisi

\* Jezik postopka: madžarščina.