

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 31. januarja 2013(*)

„Obdav?enje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Na?elo dav?ne nevtralnosti – Pravica do odbitka – Nepriznanje – ?len 203 – Na ra?unu izkazani DDV – Obveznost obra?una – Obstoj obdav?ljive transakcije – Enaka presoja glede izdajatelja ra?una in glede njegovega naslovnika – Nujnost“

V zadevi C-643/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odlo?bo z dne 2. decembra 2011, ki je prispela na Sodiš?e 15. decembra 2011, v postopku

LVK – 56 EOOD

proti

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

SODIŠ?E (tretji senat),

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

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za LVK – 56 EOOD P. Bakalova, odvetnica,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie 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

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 LVK – 56 EOOD (v nadaljevanju: LVK) in Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke) v zvezi z nepriznanjem pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) z obrazložitvijo, da ni bilo dokazano, da so bile dobave opravljene.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 39 Direktive 2006/112 je navedeno, da je „[p]ravila v zvezi z odbitki [...] treba uskladiti tako, da vplivajo na dejansko pobrane zneske“, in da je [o]dbitni delež [...] treba v vseh državah članicah računati na podoben način“.

4 Člen 2(1)(a) in (c) te direktive določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

5 Člen 62 navedene 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.“

6 V skladu s členom 63 Direktive 2006/112 nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

7 Člen 73 te direktive določa, da „[p]ri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8 Člen 167 navedene direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

9 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 [dobavil ali zanj] opravil drug davčni zavezanec“.

10 Člen 178 te direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora dav?ni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s ?lenom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti ra?un, izdan v skladu s ?leni 220 do 236 in ?leni 238, 239 in 240;

[...]

11 V skladu s ?lenom 179, prvi odstavek, navedene direktive „[d]av?ni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z dolo?bami odstavka 178“.

12 ?len 203 Direktive 2006/112, ki je pod naslovom XI – „Obveznosti dav?nih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso dav?ni zavezanci“, poglavje 1 – „Obveznost pla?ila“, oddelek 1 – „Osebe, ki so dolžne pla?ati DDV dav?nim organom“, dolo?a:

„DDV je dolžna pla?ati vsaka oseba, ki izkaže DDV na ra?unu.“

13 ?len 273 te direktive, ki je pod naslovom XI, poglavje 7, naslovljeno „Druge dolo?be“, dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami 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 ra?unov, ki jih je ve?, kot je dolo?eno v poglavju 3.“

14 ?len 395, od (1) do (3), navedene direktive dolo?a:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi ?lanici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od dolo?b te direktive, za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ali za prepre?evanje nekaterih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom.

Ukrepi za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek dav?nih prihodkov države ?lanice v fazi kon?ne potrošnje.

2. Država ?lanica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, pošlje vlogo Komisiji in ji da vse potrebne informacije. ?e Komisija meni, da nima vseh potrebnih informacij, o tem v roku dveh mesecev od dneva prejema vloge obvesti zadevno državo ?lanico in podrobno navede, katere dodatne informacije potrebuje.

Ko ima Komisija vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo zahteve, v roku enega meseca o tem uradno obvesti državo ?lanico, ki je zahtevo vložila in zahtevo v izvornem jeziku posreduje drugim državam ?lanicam.

3. Komisija v treh mesecih od uradnega obvestila iz drugega pododstavka odstavka 2 Svetu predloži ustrezen predlog, ?e pa zahtevanemu odstopanju nasprotuje, obvestilo o zavrnitvi z obrazložitvijo.“

Bolgarsko pravo

15 Člen 70(5) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki jo je treba uporabiti za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa, da „ne obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, če je bil ta nezakonito izkazan“.

16 V skladu s členom 71, točka 1, ZDDS lahko davni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka, če ima za dobavljeno blago ali storitve, ki so bile opravljene zanj, davni dokument, ki izpolnjuje zahteve iz členov 114 in 115 ter v katerem je DDV izkazan v svoji vrstici.

17 Člen 82(1) ZDDS določa, da mora „davek [...] plačati davni zavezanec, registriran v smislu tega zakona, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev“.

18 V skladu s členom 85 ZDDS mora davek plačati vsaka oseba, ki izkaže ta davek v davnem dokumentu v smislu člena 112 ZDDS, kot je zlasti račun.

19 Člen 113(1) in (2) ZDDS določa:

„(1) Vsak davni zavezanec, ki dobavi blago, opravi storitev ali za to prejme predplačilo, izda račun, ki ustreza tej transakciji, razen če je ta izkazana v dokumentu iz člena 117.

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

20 V skladu s členom 115(1) ZDDS mora dobavitelj oziroma izvajalec v primeru spremembe davne osnove za transakcijo ali razveljavitve transakcije, za katero je bil izdan račun, izdati sporočilo k računu.

21 Člen 116 ZDDS določa:

„(1) Popravki in dodatki v računih ter sporočil k računom niso dopustni. Nepravilno pripravljene ali popravljene dokumente je treba uničiti in izdati nove.

[...]

(3) Za nepravilno pripravljene dokumente se štejejo tudi izdani računi in sporočila k računom, v katerih je davek izkazan, čeprav ne bi smel biti.

(4) Če so nepravilno pripravljene ali popravljene dokumenti vpisani v poslovnih knjigah dobavitelja oziroma izvajalca ali prejemnika, je treba za vsako od strank izdati dokument o razveljavitvi, ki vsebuje:

1. razloge za razveljavitve;
2. številko in datum razveljavljenega dokumenta;
3. številko in datum novega dokumenta;
4. podpis oseb, ki so za vsako od strank izdale dokument o razveljavitvi.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 Družba LVK, ki se ukvarja s kmetijsko pridelavo, je septembra in oktobra 2007 odbila vstopni davek v zvezi z več različnimi za dobavo blaga, ki sta jih izdali družba REYA – 96 OOD (v nadaljevanju: REYA) in družba SITI GRUP 76 DZZD (v nadaljevanju: SITI GRUP), ki sta bili medtem izbrisani iz registra davčnih zavezancev za DDV. Vsi ti različni so bili poravnani z gotovino in vpisani v poslovne knjige družbe LVK. Nesporno je tudi, da so ustrezne dobave vpisane v knjigah izdanih različnih navedenih dobaviteljev.

23 Davčna uprava je pri obeh dobaviteljih opravilo navzkrižna preverjanja. V okviru teh preverjanj je zahtevala predložitev več dokumentov, ki so se nanašali med drugim na poreklo dobavljenega blaga in izvedbo dobave. Dobavitelja te zahteve v danem roku nista izpolnila.

24 Družba LVK je na zahtevo davčne uprave, naj predloži dokaze, da so bile zadevne dobave dejansko opravljene, poslala dobavnice, potrdila o teži in tovarne liste, ki pa so vsebovali nepravilnosti.

25 Davčna uprava je ugotovila, da ni bilo dokazano, da so bile dobave, za katere so bili izdani različni, opravljene, tako da je bil DDV na zadevnih različnih izkazan neupravičeno. Tako je družbi LVK v postopku davčnega nadzora izdala odmerno odločbo z dne 20. decembra 2010, s katero je zavrnila odbitje DDV v zvezi s temi različni (v nadaljevanju: sporna odmerna odločba).

26 Potem ko je Direktor na Direkcija „Obžalovane in upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe v Varni pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke) z odločbo z dne 18. februarja 2011 sporno odmerno odločbo potrdil, je družba LVK vložila tožbo pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče Varna), s katero je uveljavljala, da zadevni različni ustrezajo dejanskim dobavam blaga, tako da nepriznanje pravice do odbitka ni bilo utemeljeno.

27 Med postopkom v glavni stvari sta bili v spis vloženi odločbi, ki sta bili v zvezi z družbama REYA in SITI GRUP izdani v postopku davčnega nadzora. Izdani sta bili pred sporno odmerno odločbo in se nanašata na obdobje, ki se obravnava v postopku v glavni stvari. Iz navedenih odločb je razvidno, da je davčna uprava ugotovila, da ni nobenih razlogov za popravek davčne osnove in DDV, zaradi česar za dobave, ki sta jih opravili družbi REYA in SITI GRUP.

28 Predložitveno sodišče navaja, da mora presoditi, ali je obstoj obdavčljivega dogodka pri nakupih zadostno dokazan glede na to, da je davčna uprava nepriznanje pravice do odbitka utemeljila s tem, da dobavitelja družbe LVK nista predložila zahtevanih dokumentov, in da v dokumentih, ki jih je predložila družba LVK kot prejemnica spornih dobav, nekaterih podatkov ni bilo ali pa so bili napačno navedeni. Zato želi z vidika prava Unije izvedeti, kako pomembni sta odločbi, izdani v zvezi z dobaviteljema družbe LVK v postopku davčnega nadzora, in ali je mogoče na podlagi njih ugotoviti, da je davčna uprava priznala, da zadevni različni ustrezajo dejansko opravljenim obdavčljivim transakcijam.

29 V teh okoliščinah je Administrativen sad Varna prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 203 Direktive Sveta 2006/112 zajema vse primere davka na dodano vrednost, ki je napačno izkazan na različni, vključno s primeri, v katerih se izda različni z izkazanim davkom na dodano vrednost, ne da bi prišlo do obdavčljivega dogodka? Če se na to vprašanje odgovori pritrdilno: ali člena 203 in 273 Direktive 2006/112 zahtevata, da države članice izrecno določijo, da je treba plačati davek na dodano vrednost, ki je bil izkazan na različni in v zvezi s katerim ni bila

opravljena nobena transakcija, ali pa zadostuje prenos splošnega pravila [navedene] direktive, po katerem je dolžan davek plažati vsak, ki ga izkaže na račun?

2. Ali členi 73, 179 in 203 Direktive 2006/112 glede na uvodno izjavo 39 Direktive 2006/112 in zaradi zagotovitve točnosti odbitkov vstopnega davka zahtevajo, da službe, pristojne za prihodke, popravijo davčno osnovo in davek, izkazan na račun, če je na račun izkazan davek na dodano vrednost, ne da bi prišlo do obdavčljivega dogodka?

3. Ali gre za posebne ukrepe iz člena 395 Direktive 2006/112 v primeru davčne prakse, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero službe, pristojne za prihodke, zaradi nadzora odbitkov vstopnega davka preverijo samo odbitek vstopnega davka, medtem ko se davek na opravljene transakcije šteje za brezpogojno dolgovanega že zato, ker je bil izkazan na račun? Če se na to vprašanje odgovori pritrdilno: ali je v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dopustno – in če je tako, v katerih primerih – da se davek na dodano vrednost obračuna za isto transakcijo enkrat pri dobavitelju ali izvajalcu storitev, ker je izkazal davek na račun, in drugič pri pridobitelju dobave ali prejemniku storitve, s tem ko se mu ne prizna pravica do odbitka vstopnega davka?

4. Ali se z davčno prakso, kot je ta v postopku v glavni stvari – v skladu s katero se osebi, za katero je bila opravljena obdavčljiva dobava ali obdavčljiva storitev, ne prizna pravica do odbitka davka zaradi ‚manjkajočega dokaza o opravljeni transakciji‘, ne da bi se upoštevalo že ugotovljeno, da je za dobavitelja oziroma izvajalca storitev nastala obveznost obračuna davka in da mora ta davek plažati, pri čemer se do presoje nastanka pravice do odbitka vstopnega davka odločba, izdana v postopku davčnega nadzora, ni spremenila oziroma ni obstajal in ni bil ugotovljen noben razlog, da bi se spremenila tako, kot je predvidela država – krši neakumulacija davka na dodano vrednost ter ali je ta davčna praksa v nasprotju z načeli pravne varnosti, enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti?

5. Ali je v skladu s členoma 167 in 168(a) Direktive 2006/112 dopustno, da se pravica do odbitka vstopnega davka – zato ‚ker ni bilo obdavčljivega dogodka‘ – ne prizna osebi, za katero je bila opravljena obdavčljiva dobava ali obdavčljiva storitev, ki izpolnjuje vse pogoje iz člena 178 navedene direktive, potem ko z odločbo, ki je bila izdana v postopku davčnega nadzora in je postala dokončna, ni bil opravljen noben popravek davka na dodano vrednost, izkazanega na račun za to transakcijo, temveč je bil priznan nastanek obveznosti obračuna davka, ki je bila upoštevana pri ugotavljanju rezultatov zadevnega davčnega obdobja? Ali je za odgovor na to vprašanje pomembna okoliščina, da dobavitelj ali izvajalec storitve v postopku davčnega nadzora ni predložil nobene računovodske dokumentacije in se je rezultat za to obdobje ugotavljal samo na podlagi podatkov v obračunih davka na dodano vrednost ter v knjigah izdanih računov in knjigah prejetih računov?

6. Glede na odgovore na prejšnja vprašanja: ali je treba člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nevtralnost davka na dodano vrednost v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, zahteva, da lahko davčni zavezanec odbije davek, ki ga je za transakcije izkazal na račun?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

30 Predložitveno sodišče želi s prvim in drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da mora oseba, ki je DDV izkazala na račun, tega plažati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije, in ali je na podlagi tega, da davčna uprava v odločbi, ki jo je v postopku davčnega nadzora izdala izdajatelju tega računa, ni popravila DDV, ki ga je ta obračunal, mogoče sklepati, da je davčna uprava priznala, da navedeni račun ustreza

dejanski obdavčljivi transakciji.

31 Najprej je treba navesti, da se ta vprašanja sicer nanašajo na obstoj davčnega dolga izdajatelja računa do davčne uprave, vendar so bila zastavljena v okviru spora med to upravo in naslovnikom spornih računov. Ta spor se nanaša na pravico tega naslovnika do odbitka DDV, izkazanega v predloženih računih, ki ni bila priznana, obrazložitev za to pa je bila, da ti računi ne ustrezajo dejanskim obdavčljivim dobavam, kar davčni zavezanec izpodbija.

32 V okviru tega spora, v katerem izdajatelj spornih računov ni stranka, so njegove obveznosti do davčne uprave pomembne le posredno, saj je bila odločba, izdana v zvezi z njim v postopku davčnega nadzora, predložena kot dokaz za dejanski obstoj obdavčljivih transakcij.

33 Sodišče je glede določbe, ki je veljala pred členom 203 Direktive 2006/112, namreč člena 21(1)(c) 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160), presodilo, da je v skladu s to določbo vsaka oseba, ki na račun ali drugem dokumentu, ki se priznava kot račun, izkaže DDV, dolžna ta davek plažati. Zlasti pa so take osebe zavezane za plažilo na račun izkazanega DDV neodvisno od kakršne koli obveznosti njegovega plažila 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).

34 Res je sicer, da je v skladu s členoma 167 in 63 Direktive 2006/112 pravica do odbitka praviloma vezana na to, da se obdavčljiva transakcija dejansko opravi (glej sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi António Jorge, C-536/03, ZOdl., str. I-4463, točki 24 in 25), in da se ta pravica ne razširja na DDV, ki ga je na podlagi člena 203 te direktive treba plažati samo zato, ker je izkazan na račun (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).

35 Vendar pa nevarnost izgube davčnih prihodkov naeloma ni povsem odpravljena, dokler naslovník računa, ki neupravičeno izkazuje DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka skladno s členom 178(a) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 29).

36 V teh okoliščinah je namen obveznosti, določene v členu 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).

37 Glede na ta cilj je navedena obveznost omejena z možnostjo – ki jo morajo države članice določiti v notranjem pravnem redu – da se davek, ki je bil na račun neupravičeno izkazan, popravi, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali pravočasno 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).

38 Glede na navedeno možnost popravka in nevarnost, da se račun, ki neupravičeno izkazuje DDV, uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka, za obveznost iz člena 203 Direktive 2006/112 ni mogoče šteti, da daje dolgovanemu plažilu naravo sankcije.

39 Poleg tega iz zgoraj navedenega izhaja, da če se izdajatelj računa ne sklicuje na enega od

primerov iz točke 37 te sodbe, ki omogočata popravek neupravičeno izkazanega DDV, davna uprava ni dolžna v postopku davnega nadzora pri tem izdajatelju preveriti, ali na račun izkazani in obračunani DDV ustreza obdavčljivim transakcijam, ki jih je dejansko opravil.

40 Ker pa take obveznosti ni, samo na podlagi tega, da davna uprava ni popravila DDV, ki ga je obračunal izdajatelj računa, ni mogoče sklepati, da je priznala, da izdani račun ustrezajo dejanskim obdavčljivim transakcijam.

41 Vendar pa v skladu s pravom Unije ni izključeno, da pristojni organ preveri obstoj transakcij, za katere je davni zavezanec izdal račun, in da po potrebi popravi davni dolg, ki izhaja iz obračunov davnega zavezanca. Nacionalno sodišče mora rezultat takega nadzora, skupaj z obračunom in plačilom na račun izkazanega DDV s strani izdajatelja računa, upoštevati pri presoji obstoja obdavčljive transakcije, ki daje v konkretnem primeru naslovníku računa pravico do odbitka.

42 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako:

- oseba, ki je na račun izkazala DDV, ga mora plačati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije;
- zgolj na podlagi tega, da davna uprava v odločbi, ki jo je v postopku davnega nadzora izdala izdajatelju tega računa, ni popravila DDV, ki ga je obračunal, ni mogoče sklepati, da je priznala, da navedeni račun ustreza dejanski obdavčljivi transakciji.

Prvi del tretjega vprašanja

43 Glede na odgovor na prvo in drugo vprašanje ni treba odgovoriti na prvi del tretjega vprašanja.

Drugi del tretjega vprašanja, četrto, peto in šesto vprašanje

44 Predložitveno sodišče z drugim delom tretjega vprašanja ter s četrtim, petim in šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter načela davne nevtralnosti, pravne varnosti in enakega obravnavanja nasprotujejo temu, da se naslovníku računa ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, čeprav DDV, ki ga je obračunal izdajatelj tega računa, ni bil popravljen v odločbi, ki je bila v postopku davnega nadzora izdana izdajatelju.

45 Tako se zastavlja vprašanje, ali se v skladu s pravom Unije zahteva, da se dejanski obstoj dobave blaga ali storitve presoja enako glede izdajatelja računa in glede naslovníka tega računa.

46 V zvezi z obravnavo DDV, ki je bil zaradi neobstoja obdavčljive transakcije neupravičeno izkazan, iz Direktive 2006/112 izhaja, kot je razvidno iz točk od 33 do 37 te sodbe, da se vpletena gospodarska subjekta ne obravnavata nujno enako, če izdajatelj računa ni popravil.

47 Po eni strani je namreč izdajatelj računa DDV, ki je izkazan na tem računu, v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dolžan plačati, čeprav ni obdavčljive transakcije. Po drugi strani je uveljavljanje pravice naslovníka računa do odbitka v skladu s členoma 63 in 167 te direktive omejeno le na davke, ki ustrezajo transakciji, ki je predmet DDV.

48 V takem primeru je spoštovanje načela davne nevtralnosti zagotovljeno z možnostjo – ki jo morajo določiti države članice in je omenjena v točki 37 te sodbe – da se davek, ki je bil na račun neupravičeno izkazan, popravi, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali pravočasno

popolnoma odpravi nevarnost izgube dav?nih prihodkov.

49 Glede na vprašanja iz predložitvene odlo?be je treba pojasniti, da dav?ni organi te možnosti ne smejo izni?iti s tem, da bi svoj nadzor opravljali sistemati?no tako, da bi bila v postopku dav?nega nadzora najprej izdana odlo?ba izdajatelju ra?una in da bi v nekaterih primerih ta odlo?ba celo postala dokon?na, preden bi bil nadzor opravljen pri naslovniku tega ra?una. Enako te možnosti ni mogo?e izklju?iti zgolj zato, ker izdajatelj ra?una ob popravku ni ve? registriran kot zavezanec za pla?ilo DDV.

50 Iz tega izhaja, da ?lena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter na?elo dav?ne nevtralnosti ne nasprotujejo temu, da se naslovniku ra?una zaradi neobstoja obdav?ljive transakcije ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, ?eprav v odlo?bi, ki je bila v postopku dav?nega nadzora izdana izdajatelju tega ra?una, DDV, ki ga je obra?unal ta izdajatelj, ni bil popravljen.

51 Glede na?ela pravne varnosti je treba opozoriti, da je del splošnih na?el prava Unije in zahteva, da so pravna pravila jasna, natan?na in imajo predvidljive u?inke, da se lahko zadevne osebe orientirajo v položajih in pravnih razmerjih, ki izhajajo iz pravnega reda Unije (glej sodbo z dne 8. decembra 2011 v zadevi France Télécom proti Komisiji, C-81/10 P, ZOdl., str. I-12899, to?ka 100 in navedena sodna praksa).

52 Vendar pa glede dav?nih predpisov, ki jih je treba uporabiti v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, ni nobenega indica, na podlagi katerega bi bilo mogo?e domnevati, da se zainteresirana oseba v zvezi z uporabo teh predpisov ni mogla ustrezno orientirati.

53 Zato na?elo pravne varnosti prav tako ne nasprotuje temu, da se v okoliš?inah, kot so te iz to?ke 50 te sodbe, ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV.

54 Enako velja za na?elo enakega obravnavanja.

55 Splošno na?elo enakega obravnavanja, katerega poseben izraz na podro?ju DDV je na?elo dav?ne nevtralnosti (glej sodbe z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, to?ka 49; z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, to?ki 41 in 44, in z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah Rank Group, C-259/10 in C-260/10, ZOdl., str. I-10947, to?ka 61), zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo razli?no, razen ?e je razlikovanje objektivno utemeljeno (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, to?ka 51, in NCC Construction Danmark, to?ka 44, ter sodbo z dne 9. junija 2011 v zadevi Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, ZOdl., str. I-5059, to?ka 29).

56 Vendar je, kot je navedeno v to?kah od 33 do 37, 46 in 47 te sodbe, iz dolo?b Direktive 2006/112 razvidno, da izdajatelj in naslovnik ra?una za dobavo, ki v resnici ni bila opravljena, nista v primerljivem položaju.

57 Glede zadeve iz postopka v glavni stvari pa je iz predložitvene odlo?be razvidno, da je dav?na uprava ugotovila, da obdav?ljiva dobava ni bila opravljena, zlasti na podlagi dejstva, da dobavitelj med postopkom dav?nega nadzora ni predložil zahtevanih dokumentov. Ker tože?a stranka to ugotovitev izpodbija, jo mora predložitveno sodiš?e preizkusiti, pri tem pa v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliš?in dejanskega stanja te zadeve (glej po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, to?ka 53, in z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, to?ka 32).

58 Glede tega je treba opozoriti, da je boj proti dav?nim utajam, dav?nemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki je priznan in spodbujan z Direktivo 2006/112, in da se posamezniki na pravo Unije ne morejo sklicevati z namenom goljufije ali zlorabe (glej zlasti sodbi z dne 21.

februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, to?ki 68 in 71, in z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, to?ka 41, in zgoraj navedeno sodbo Bonik, to?ki 35 in 36).

59 Tako nacionalni organi in nacionalna sodiš?a pravice do odbitka ne priznajo, ?e se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z namenom 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, to?ka 55, ter zgoraj navedeni sodbi Mahagében in Dávid, to?ka 42, in Bonik, to?ka 37).

60 Toda v skladu s prav tako dobro ustaljeno sodno prakso sankcioniranje dav?nega zavezanca, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z dav?no utajo dobavitelja ali da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je opravil navedeni dav?ni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV, z nepriznanjem pravice do odbitka ni združljivo z ureditvijo pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 (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, to?ki 52 in 55; ter zgoraj navedene sodbe Kittel in Recolta Recycling, to?ke 45, 46 in 60; Mahagében in Dávid, to?ka 47, in Bonik, to?ka 41).

61 Poleg tega je Sodiš?e v to?kah od 61 do 65 zgoraj navedene sodbe Mahagében in Dávid presodilo, da dav?na uprava od dav?nega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, ne more na splošno zahtevati, prvi?, da zato, da bi se prepri?al, da v eni od prejšnjih faz transakcije ni bilo nepravilnosti ali dav?ne utaje, preveri, ali je imel izdajatelj ra?una za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, status dav?nega zavezanca, ali je imel na voljo zadevno blago in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede obra?una in pla?ila DDV, in drugi?, da ima ustrezne dokumente.

62 Iz tega izhaja, da mora nacionalno sodiš?e, ki mora presoditi, ali v konkretnem primeru ni bilo obdav?ljive transakcije, in pred katerim se je dav?na uprava sklicevala zlasti na nepravilnosti – kot so vrzeli v poslovnih knjigah – ki jih je storil izdajatelj ra?una ali eden od njegovih dobaviteljev, paziti, da presoja dokazov ne bi vodila k temu, da bi sodna praksa, navedena v to?ki 60 te sodbe, izgubila pomen in da bi bil naslovnik ra?una posredno dolžan opraviti preverjanja pri svojem sopogodbenu, ki jih na?eloma ni dolžan opraviti.

63 Vendar pa je glede zadeve iz postopka v glavni stvari treba upoštevati, da so po predložitveni odlo?bi dokumenti, ki jih je predložil naslovnik spornih ra?unov, vsebovali tudi nepravilnosti, kar mora nacionalno sodiš?e upoštevati pri splošni presoji.

64 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugi del tretjega vprašanja in na ?etrto, peto in šesto vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da ?lena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter na?ela dav?ne nevtralnosti, pravne varnosti in enakega obravnavanja ne nasprotujejo temu, da se naslovníku ra?una zaradi neobstoja dejanske obdav?ljive transakcije ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, ?eprav DDV, ki ga je obra?unal izdajatelj ra?una, v odlo?bi, izdani izdajatelju v postopku dav?nega nadzora, ni bil popravljen. Vendar ?e se glede na dav?ne utaje in nepravilnosti, ki jih je storil ta izdajatelj ali so nastale pred transakcijo, v zvezi s katero se uveljavlja pravica do odbitka, šteje, da ta transakcija ni bila dejansko opravljena, je treba na podlagi objektivnih elementov, in ne da bi se od naslovníka ra?una zahtevalo, da opravi preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z utajo DDV, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Stroški

65 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

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

- oseba, ki je davek na dodano vrednost izkazala na ra?unu, mora tega pla?ati ne glede na dejanski obstoj obdav?ljive transakcije;
- zgolj na podlagi tega, da dav?na uprava v odlo?bi, ki jo je v postopku dav?nega nadzora izdala izdajatelju tega ra?una, ni popravila davka na dodano vrednost, ki ga je ta obra?unal, ni mogo?e sklepati, da je priznala, da navedeni ra?un ustreza dejanski obdav?ljivi transakciji.

2. Pravo Unije je treba razlagati tako, da ?lena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter na?ela dav?ne nevtralnosti, pravne varnosti in enakega obravnavanja ne nasprotujejo temu, da se naslovniku ra?una zaradi neobstoja dejanske obdav?ljive transakcije ne prizna pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ?eprav v odlo?bi, ki je bila v postopku dav?nega nadzora izdana izdajatelju tega ra?una, davek na dodano vrednost, ki ga je obra?unal izdajatelj, ni bil popravljen. Vendar ?e se glede na dav?ne utaje in nepravilnosti, ki jih je storil ta izdajatelj ali so nastale pred transakcijo, v zvezi s katero se uveljavlja pravica do odbitka, šteje, da ta transakcija ni bila dejansko opravljena, je treba na podlagi objektivnih elementov, in ne da bi se od naslovnika ra?una zahtevalo, da opravi preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z utajo DDV, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarš?ina.