

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 22. oktobra 2015(\*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva – Pravica do odbitka – Zavnitev – Prodaja, ki jo je opravil subjekt, ki šteje za neobstoje?“

V zadevi C?277/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelnny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) z odlo?bo z dne 6. marca 2014, ki je prispela na Sodiš?e 5. junija 2014, v postopku

**PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaros?aw Stefanek**

proti

**Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi,**

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poro?evalec), predsednik ?etrtega senata v funkciji predsednika petega senata, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi P. Szczerbiak in T. Szyma?ski, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za avstrijsko vlado G. Eberhard, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Owsiany?Hornung, agentki,

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

izreka naslednjo

## Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 358, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaros?aw Stefanek (v nadaljevanju: PPUH Stehcemp) in Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi (direktor dav?ne uprave v Lodžu), ker je slednji zavrnil priznanje pravice do odbitka vstopnega davka na dodatno vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je družba PPUH Stehcemp pla?ala glede transakcij, ki štejejo za sumljive.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 Na podlagi ?lena 2(1) Šeste direktive je z DDV obdav?ena „dobava blaga ali [opravljanje] storitev, ki j[u] dav?ni zavezanc, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo“.

4 ?len 4(1) in (2) te direktive dolo?a:

„1. ,Dav?ni zavezanc‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 V skladu s ?lenom 5(1) te direktive pomeni „dobava blaga“ prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

6 ?len 10(1) in (2) Šeste direktive dolo?a:

„(a) ,Obdav?ljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpoljeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obra?una davka;

(b) ,Obveznost obra?una‘ davka nastane v trenutku, ko ima dav?ni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna pla?ati, ?etudi se pla?ilo odloži.

2. Obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]“

7 Na podlagi ?lena 17(1) Šeste direktive „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka“.

8 ?len 17(2)(a) te direktive v razli?ici, kot izhaja iz njenega ?lena 28f, to?ka 1, dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, je dav?ni zavezanc upravi?en, da odbije od davka, ki ga je dolžan pla?ati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec.“

9 ?len 18(1)(a) Šeste direktive iz razli?ice, ki izhaja iz njenega ?lena 28f, to?ka 2, dolo?a, da mora dav?ni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka iz ?lena 17(2)(a) te direktive imeti ra?un, izstavljen v skladu z njenim ?lenom 22(3).

10 Ta ?len 22, ki je v naslovu XIII te direktive, naslovljenem „Obveznosti oseb, ki so dolžne pla?ati davek“, v odstavkih 1(a), 3(b), 4(a) in 5 v razli?ici, ki izhaja iz ?lena 28h Šeste direktive, dolo?a:

„1. (a) Vsak dav?ni zavezanec prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanec. Države ?lanice dolo?ijo, pod kakšnimi pogoji sme dav?ni zavezanec te prijave predložiti na elektronski na?in, in lahko uporabo elektronskega na?ina tudi predpišejo.

[...]

3.

[...]

(b) Brez poseganja v posebno ureditev, ki jo dolo?a ta direktiva, se za namene DDV na ra?uni, ki se izstavlajo v skladu s prvim, drugim in tretjim pododstavkom to?ke (a) zahtevajo samo naslednji podatki:

- datum izdaje;
- zaporedna številka, ki temelji na eni ali ve? serij, ki izklju?no identificira ra?un;
- identifikacijska številka za DDV iz odstavka 1(c), pod katero je dav?ni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;
- kjer je kupec dolžan pla?ati davek na dobavljeno blago ali opravljene storitve ali mu je bilo dobavljeno blago kot je navedeno v ?lenu 28c(A), identifikacijska številka za DDV iz odstavka 1(c) pod katero mu je bilo dobavljeno blago ali so bile zanj opravljene storitve;
- polno ime in naslov dav?nega zavezanca in njegovega naro?nika;
- koli?ina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;
- datum, na katerega je bilo blago dobavljeno ali opravljena storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predpla?ilo iz drugega pododstavka to?ke (a), v kolikor se datum lahko dolo?i in se razlikuje od datuma izdaje ra?una;
- dav?na osnova po stopnjah ali oprostitev, cena na enoto brez davka in kakršni koli popusti ali znižanja, ?e niso vklju?eni v ceno na enoto;
- uporabljeni stopnji DDV;
- znesek DDV, ki se pla?a, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta Direktiva tak podatek izklju?uje;

[...]

4.

(a) Vsak dav?ni zavezanc predloži obra?un v roku, ki ga predpišejo države ?lanice. Rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega dav?nega obdobja. Dav?no obdobje dolo?i vsaka država ?lanica na en mesec, dva meseca ali ?etrletje. Države ?lanice pa lahko dolo?ijo druga?na obdobja pod pogojem, da ne presežejo enega leta. Države ?lanice dolo?ijo, pod kakšnimi pogoji sme dav?ni zavezanc te obra?une predložiti na elektronski na?in, in lahko uporabo elektronskega na?ina tudi predpišejo.

[...]

5. Vsak dav?ni zavezanc pla?a neto znesek davka na dodano vrednost ob predložitvi rednega obra?una. Države ?lanice pa lahko dolo?ijo druga?en datum za pla?ilo tega zneska ali lahko zahtevajo vmesno pla?ilo.“

#### *Poljsko pravo*

11 ?len 5(1), to?ka 1, zakona o davku na blago in storitve (Ustawa r. o podatku od towarów i us?ug) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, postavka 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) dolo?a, da so predmet davka na blago in storitve dobava blaga za pla?ilo in opravljanje storitev za pla?ilo na nacionalnem ozemlju.

12 V skladu s ?lenom 7(1) tega zakona za „dobavo blaga“ v smislu tega ?lena 5(1), to?ka 1, velja prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.

13 ?len 15(1) in (2) tega zakona dolo?a:

„1. Dav?ni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizi?ne osebe, ki samostojno opravlja gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na cilj ali izid te dejavnosti.

2. Gospodarska dejavnost obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravlja storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev, tudi ?e je bila dejavnost opravljena zgolj enkrat, vendar okoli?ine kažejo na namen ponavljajo?ega se opravljanja dejavnosti. Gospodarska dejavnost pomeni tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

14 V skladu s ?lenom 19(1) zakona o DDV dav?na obveznost nastane, ko je blagodo bavljen ali storitev opravljena.

15 V skladu s ?lenom 86(1) tega zakona imajo dav?ni zavezanci iz ?lena 15 tega zakona, ?e se blago ali storitve uporabljajo za namene njihovih obdar?ljivih transakcij, pravico, da vstopni davek odobjejo od davka, ki so ga dolžni pla?ati. Odstavek 2 ?lena 86 dolo?a, da znesek vstopnega davka sestavlja vsota zneskov DDV, ki so izkazani v ra?unih, izstavljenih dav?nemu zavezancu za nakup blaga in storitev.

16 ?len 14(2), to?ka 1(a), uredbe ministra za finance z dne 27. aprila 2004 o izvedbi nekaterih dolo?b zakona o davku na blago in storitve (Dz. U. št. 97, postavka 970) v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: uredba z dne 27. aprila 2004), dolo?a, da ?e se za prodajo blaga ali storitev izstavi ra?un oziroma popravljen ra?un s strani neobstoje?ega subjekta ali subjekta, ki ni upravi?en do izstavitev oziroma popravka ra?una (v nadaljevanju: neobstoje? subjekt), ti ra?uni in carinski dokumenti ne dajejo pravice do zni?anja dolgovanega davka, vra?ila dav?nega dobropisa ali vra?ila vstopnega davka.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje**

17 Družba PPUH Stehcemp je leta 2004 opravila ve? nakupov dizelskega goriva, ki ga je uporabila v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Ra?une v zvezi s temi nakupi goriva je izstavila družba Finnet sp. z o.o. (v nadaljevanju: Finnet). Družba PPUH Stehcemp je odbila DDV, pla?an na podlagi teh nakupov goriva.

18 Dav?na uprava ji je po dav?nem nadzoru z odlo?bo z dne 5. aprila 2012 zavrnila pravico do odbitka tega DDV, ker naj bi ra?une v zvezi s temi nakupi goriva izstavil neobstoje? subjekt.

19 Direktor dav?nega urada v Lodžu je z odlo?bo z dne 29. maja 2012 to odlo?bo potrdil, ker naj bi bilo treba družbo Finnet glede na merila iz uredbe z dne 27. aprila 2004 šteti za neobstoje? subjekt, ki ne more opravljati dobav blaga. Ugotovitev o neobstoju družbe Finnet je temeljila na ve? elementih, med drugim na dejstvu, da ta družba ni bila registrirana za namene DDV, ni predložila dav?nega obra?una in ni pla?evala davkov. Poleg tega naj ta družba tudi ne bi objavljala letnih ra?unovodskih izkazov in naj ne bi imela koncesije za prodajo teko?ega goriva. Stavba, vpisana v sodnem registru kot njen sedež, naj bi bila v razpadajo?em stanju, zaradi ?esar naj bi bila kakršna koli gospodarska dejavnost nemogo?a. Nazadnje, vsakršen poskus kontaktiranja družbe Finnet ali osebe, ki je v sodnem registru vpisana kot njen direktor, naj bi bil neuspešen.

20 Družba PPUH Stehcemp je zoper odlo?bo direktorja dav?nega urada v Lodžu z dne 29. maja 2012 vložila tožbo pri Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi (upravno sodiš?e v Lodžu). Ta tožba je bila zavrnjena, ker naj bi bila družba Finnet na dan transakcij v zadevi v glavni stvari neobstoje? subjekt in ker naj družba PPUH Stehcemp s tem, da ni preverila, ali so bile te transakcije povezane z goljufijo, ne bi izkazala potrebne skrbnosti.

21 Družba PPUH Stehcemp je vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelnym S?d Administracyjnym (vrhovno upravno sodiš?e), s katero je zatrjevala kršitev ?lena 86(1) in (2), to?ka 1(a), zakona o DDV v povezavi s ?lenom 17(2) Šeste direktive.

22 V utemeljitev kasacijske pritožbe je družba PPUH Stehcemp zatrjevala, da je zavrnitev pravice do odbitka dobrovernemu dav?nemu zavezancu v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV. Od družbe Finnet naj bi namre? prejela dokumente o registraciji, ki naj bi dokazovali, da je ta družba gospodarski subjekt, ki zakonito posluje, in sicer izpisec iz sodnega registra, dodelitev dav?ne številke in potrdilo o dodelitvi statisti?ne identifikacijske številke.

23 Predložitveno sodiš?e se sprašuje o pomenu, ki ga ima dobra vera dav?nega zavezanca v okviru pravice do odbitka DDV v sodni praksi Sodiš?a (glej zlasti sodbe Optigen in drugi, C?354/03, C?355/03 in C?484/03, EU:C:2006:16; Kittel in Recolta Recycling, C?439/04 in C?440/04, EU:C:2006:446; Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, in Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, ter sklepa Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, in Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184). Meni, da z dobro vero dav?nega zavezanca ni mogo?e utemeljiti pravice do odbitka DDV, ?e vsebinski pogoji za to pravico niso izpolnjeni. Zlasti se sprašuje, ali je

mogo?e nakup blaga opredeliti kot dobavo blaga, ?e ra?uni v zvezi to transakcijo kažejo na neobstoje? subjekt in ?e je nemogo?e ugotoviti identiteto dejanskega dobavitelja zadavnega blaga. Neobstoje? subjekt namre? ne bi mogel niti prenesti pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik niti prejeti pla?ila. V teh okoliš?inah naj dav?ni organi tudi ne bi imeli izterljive dav?ne terjatve, tako da naj ne bi obstajal dolgovani davek.

24 Gleda na te ugotovitve je Naczelný S?d Administracyjny prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba ?lene 2(1), 4(1) in (2), 5(1) ter 10(1) in (2) Šeste direktive [...] razlagati tako, da gre pri transakciji, ki je bila izvedena v okoliš?inah, kakršne so v sporu v glavni stvari, pri kateri niti dav?ni zavezanci niti dav?ni organi ne morejo dolo?iti identitete dejanskega dobavitelja blaga, za dobavo blaga?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba ?lene 17(2)(a), 18(1)(a) ter 22(3) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim dolo?bam, na podlagi katerih – v okoliš?inah, kakršne so v sporu v glavni stvari – dav?ni zavezanci vstopnega davka ne more odbiti, ker je ra?un izstavl subjekt, ki ni dejanski dobavitev blaga, in ni mogo?e dolo?iti identitete dejanskega dobavitelja blaga in mu naložiti pla?ila davka ali ugotoviti, katera oseba je to dolžna storiti na podlagi ?lena 21(1)(c) Šeste direktive zaradi izstavitve ra?una?“

### **Vprašanji za predhodno odlo?anje**

25 S temo vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sudiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba dolo?be Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki dav?nemu zavezancu ne daje pravice do odbitka DDV, dolgovanega ali pla?anega za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ker je ra?un izstavl subjekt, ki glede na merila iz te zakonodaje šteje za neobstoje? subjekt in ker je nemogo?e ugotoviti identiteto dejanskega dobavitelja blaga.

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka iz ?lena 17 in naslednjih ?lenov Šeste direktive temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga na?eloma ni mogo?e omejiti in ki se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu sodbe Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ki 37 in 38 ter navedena sodna praksa; Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, to?ki 25 in 26, in Petroma Transports in drugi, C?271/12, EU:C:2013:297, to?ka 22).

27 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdav?ijo popolnoma nevtralno, ?e se zanje na?eloma pla?uje DDV (glej sodbi Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, to?ka 24, in Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 25, ter sklepa Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, to?ka 27, in Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, to?ka 25).

28 Glede vsebinskih pogojev, ki se zahtevajo za nastanek pravice do odbitka, je iz ?lena 17(2)(a) Šeste direktive razvidno, da mora po eni strani dav?ni zavezanci za to, da bi bil lahko upravi?en do te pravice, biti dav?ni zavezanci v smislu te direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdav?ljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug dav?ni zavezanci (glej v tem smislu sodbe Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, to?ka 52; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 26, in Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 29, ter sklep Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, to?ka 27).

29 Glede formalnih pogojev za pravico do odbitka ?len 18(1)(a) Šeste direktive dolo?a, da mora dav?ni zavezanec imeti ra?un, sestavljen v skladu s ?lenom 22(3) te direktive. V skladu s tem ?lenom 22(3)(b) mora ra?un jasno izkazovati identifikacijsko številko za DDV, pod katero je dav?ni zavezanec dobavil blago, njegovo polno ime in naslov ter koli?ino in vrsto dobavljenega blaga.

30 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je v zadevi v glavni stvari družba PPUH Stehcemp, ki želi izvrševati pravico do odbitka, dav?ni zavezanec v smislu Šeste direktive, da je dejansko prejela in pla?ala zadevno blago, torej gorivo, navedeno na ra?unih, ki jih je izdala družba Finnet, in da je to blago po tem uporabila za potrebe svojih obdav?ljivih transakcij.

31 Predložitveno sodiš?e kljub temu izhaja iz predpostavke, da transakcija, navedena na ra?unu v zadevi v glavni stvari, ne daje pravice do odbitka pla?anega vstopnega DDV, saj ?eprav bi bila družba Finnet vpisana v sodni register, bi bilo treba to družbo glede na merila, dolo?ena z zakonodajo v glavni stvari, na dan dobave goriva šteti za neobstoj? subjekt. Po mnenju tega sodiš?a ta neobstoj izhaja zlasti iz dejstva, da družba Finnet ni bila registrirana za namene DDV, ni predložila dav?nih obra?unov, ni pla?evala davka in ni imela koncesije za prodajo teko?ih goriv. Poleg tega naj bi bila zaradi razpadajo?ega stanja stavbe, navedene kot njen sedež, nemogo?a kakršna koli gospodarska dejavnost.

32 Predložitveno sodiš?e sklepa, da ker tak neobstoj? subjekt v skladu z upoštevnimi dolo?bami Šeste direktive ne more niti dobaviti blaga niti izstaviti ra?una za tako dobavo, dobave blaga v smislu te direktive ni bilo, saj ni mogo?e ugotoviti niti dejanskega dobavitelja tega blaga.

33 Glede tega je treba najprej poudariti, da merila obstoja dobavitelja blaga ali njegove pravice izstavljanja ra?unov, kakor je to razvidno iz zakonodaje v glavni stvari, kot jo razлага nacionalno sodiš?e, ni med pogoji za pravico do odbitka, navedenimi v to?kah 28 in 29 te sodbe. Vendar ?len 17(2)(a) Šeste direktive dolo?a, da mora biti tak dobavitelj dav?ni zavezanec v smislu ?lena 4(1) in (2) te direktive. Tako merila, ki jih nacionalna zakonodaja v glavni stvari, kot jo razлага nacionalno sodiš?e, dolo?a za obstoj dobavitelja ali njegove pravice do izstavljanja ra?unov, ne smejo biti v nasprotju z zahtevami, kakršne izhajajo iz opredelitve dav?nega zavezanca v smislu teh dolo?b.

34 V skladu s ?lenom 4(1) in (2) Šeste direktive je dav?ni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Iz tega sledi, da je pojem „dav?ni zavezanec“ opredeljen široko, na podlagi dejanskih okoli?in (glej sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 30).

35 Glede družbe Finnet se tako gospodarska dejavnost ne zdi izklju?ena, upoštevajo? okoli?ine dobav goriva v zadevi v glavni stvari. Tega sklepa ne omaja okoli?ina, ki jo je navedlo predložitveno sodiš?e, da razpadajo?e stanje stavbe, v kateri je sedež družbe Finnet, ne omogo?a nobene gospodarske dejavnosti, saj tak sklep ne izklju?uje možnosti, da bi se ta gospodarska dejavnost lahko opravljala drugje kot na sedežu družbe. Zlasti lahko, kadar zadevno gospodarsko dejavnost sestavljajo dobave blaga, opravljene v okviru ve? zaporednih prodaj, prvi kupec in preprodajalec tega blaga le naro?i prvemu prodajalcu, da opravi prevoz zadevnega blaga neposredno drugemu kupcu (glej sklepa Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, to?ka 34, in Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, to?ka 32), ne da bi nujno sam imel možnost skladi?enja in prevoza, ki sta neobhodna za izvedbo zadevne dobave blaga.

36 Podobno, morebitna nemožnost stopiti v stik z družbo Finnet ali osebo, vpisano kot njen direktor v sodnem registru, v okviru upravnih postopkov ne omogo?a samodejnega sklepanja, da na dan teh dobav ni bilo gospodarske dejavnosti, saj so bili ti poskusi kontaktiranja opravljeni pred

dobavami v postopku v glavni stvari ali po njih.

37 Poleg tega iz ?lena 4(1) in (2) Šeste direktive ne izhaja, da je status dav?nega zavezanca odvisen od kakršnega koli dovoljenja ali licence, ki jo uprava dodeli za namene opravljanja gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 30).

38 Res je sicer, da ?len 22(1)(a) te direktive dolo?a, da vsak dav?ni zavezanc prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanc. Vendar ne glede na pomen take prijave za dobro delovanje sistema DDV ta ne more biti dodaten pogoj, ki se zahteva za priznanje statusa dav?nega zavezanca v smislu ?lena 4 iste direktive, saj je ta ?len 22 umeš?en v njen naslov XIII, ki je naslovljen „Obveznosti oseb, ki so dolžne pla?ati davek“ (glej v tem smislu sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 31).

39 Iz tega sledi, da ta status tudi ne more biti odvisen od spoštovanja obveznosti dav?nega zavezanca, ki izhajajo iz odstavkov 4 in 5 tega ?lena 22, in sicer vložitev dav?nega obra?una in pla?ila DDV. A *fortiori*, priznanje statusa dav?nega zavezanca ne more biti odvisno od obveznosti objave letnih ra?unovodskih izkazov ali od tega, da ima koncesijo za prodajo goriva, saj ti obveznosti nista dolo?eni v Šesti direktivi.

40 V teh okoli?inah je Sodi?e tudi presodilo, da morebitna neizpolnitev obveznosti dobavitelja blaga glede prijave za?etka svoje obdav?ene dejavnosti ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka prejemnika dobavljenega blaga, kar zadeva DDV, pla?an za to blago. Zato ima ta prejemnik pravico do odbitka DDV, ?eprav je dobavitelj blaga dav?ni zavezanc, ki ni registriran za namene DDV, ?e ra?uni za dobavljenou blago vsebujejo vse podatke, ki jih zahteva ?len 22(3)(b) Šeste Direktive, zlasti tiste, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je izstavila te ra?une, in vrsto tega blaga (glej v tem smislu sodbi Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, to?ke 33, 36 in 38, in Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 32).

41 Sodi?e je iz tega sklepal, 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 navedenem ?lenu 22(3)(b) (glej v tem smislu sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 33).

42 V obravnavanem primeru je iz spisa, predloženega Sodi?u, razvidno, da je na ra?unih glede transakcij v postopku v glavni stvari v skladu s to dolo?bo navedena med drugim narava dobavljenega blaga in zneselek dolgovanega DDV ter firma družbe Finnet, njena dav?na identifikacijska številka in naslov njenega sedeža. Tako okoli?ine, ki jih je navedlo predložitveno sodi?e in ki so povzete v to?ki 31 te sodbe, ne omogo?ajo niti sklepanja, da družba Finnet nima statusa dav?nega zavezanca, in zato niti tega, da se družbi PPUH Stehcemp zavrne pravica do odbitka.

43 Na drugem mestu je treba dodati, da so bili glede dobav goriva v zadevi v glavni stvari tudi drugi vsebinski pogoji za pravico do odbitka, navedeni v to?ki 28 te sodbe, izpolnjeni, ne glede na morebiten neobstoj družbe Finnet glede na uredbo z dne 27. aprila 2004.

44 Ker se pojem „dobava blaga“ iz ?lena 5(1) Šeste direktive ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak na vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej zlasti sodbi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, to?ka 7, in Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, to?ka 20 in navedena sodna praksa), zaradi morebitnega neobstaja možnosti družbe Finnet, da pravno razpolaga z blagom iz zadeve v glavni stvari, ni mogo?e izklju?iti dobave tega blaga v smislu te dolo?be, ?e je bilo to blago dejansko izro?eno družbi PPUH Stehcemp, ki ga je uporabila

za potrebe svojih obdavčenih transakcij.

45 Poleg tega je DDV, ki ga je družba PPUH Stehcemp dejansko plačala na podlagi dobavgoriva v zadevi v glavni stvari, v skladu z navedbami iz spisa, predloženega Sodišču, tudi „dolgovan ali plačan“ v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da se DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (glej zlasti sodbe Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54; Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 49, in Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 28). Zato vprašanje, ali je dobavitelj blaga v zadevi v glavni stvari plačal DDV, ki je dolgovan državni blagajni za transakcije prodaj, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka plačanega vstopnega DDV (glej v tem smislu sodbi Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54, in Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, točka 25).

46 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pa je razvidno, da predložitveno sodišče glede na okoliščine zadeve v glavni stvari meni, da transakcij v zadevi v glavni stvari ni opravila družba Finnet, ampak drug subjekt, ki ga ni mogoče identificirati, tako da davčni organi niso mogli izterjati davka, ki se nanaša na te transakcije.

47 Glede tega je treba spomniti, da je boj proti davčnim goljufijam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo (glej sodbi Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 35 in 37 in navedena sodna praksa, ter Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26).

48 Če je to tako, kadar davčno goljufijo storiti davčni zavezanc sam, to velja tudi takrat, kadar je davčni zavezanc vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV. V takih okoliščinah je treba davčnega zavezanca za potrebe Šeste direktive obravnavati, kot da je pri tej goljufiji sodeloval, ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru transakcij, ki jih je opravil pozneje (glej sodbi Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 38 in 39 in navedena sodna praksa, ter Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27).

49 Nasprotno pa, kadar so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki jih Šesta direktiva določa za nastanek in izvrševanje pravice do odbitka, z ureditvijo pravice do odbitka iz te direktive ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in 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 zavezanc, ali po njej, pomenila goljufijo na področju DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbe Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točke 51, 52 in 55; Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točke od 44 do 46 in 60, ter Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točke 44, 45 in 47).

50 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 preverbe, ki jih ni dolžan storiti, 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, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče (glej v tem smislu sodbi Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 45, in LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, točka 64).

51 Določitev ukrepov, ki jih je mogoče v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, da se prepriča, da njegove transakcije niso

del goljufije drugega subjekta, je v glavnem odvisna od okoliš?in posameznega primera (glej sodbo Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 59, in sklep Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, to?ka 37).

52 ?eprav je lahko tak dav?ni zavezanc, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, dolžan pozanimati se o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepri?al o njegovi zanesljivosti, pa dav?ni organ ne more na splošno od dav?nega zavezanca zahtevati, prvi?, da preveri, ali je izdajatelj ra?una za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, razpolagal z blagom in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede obra?una in pla?ila DDV, da bi se prepri?al, da kak subjekt v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpletен v nepravilnosti in goljufije, in drugi?, da ima v zvezi s tem dokumente (glej v tem smislu sodbi Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ki 60 in 61, in Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, to?ka 49, ter sklep Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, to?ki 38 in 39).

53 Glede na navedeno je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba dolo?be Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki dav?nemu zavezancu ne daje pravice do odbitka DDV, dolgovanega ali pla?anega za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ker je ra?un izdal subjekt, ki glede na merila iz te zakonodaje šteje za neobstoje? subjekt, in ker ni mogo?e ugotoviti identitete dejanskega dobavitelja blaga, razen ?e se na podlagi objektivnih dejstev, in ne da bi se od naslovnika ra?una zahtevale preverbe, ki jih ni dolžan storiti, dokaže, da je ta dav?ni zavezanc vedel ali bi moral vedeti, da je bila navedena dobava povezana z goljufijo na podro?ju DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sudi?e.

### **Stroški**

54 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodi?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodi?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodi?e (peti senat) razsodilo:

**Dolo?be Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002, je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki dav?nemu zavezancu ne daje pravice do odbitka davka na dodano vrednost, dolgovanega ali pla?anega za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ker je ra?un izstavil subjekt, ki glede na merila iz te zakonodaje šteje za neobstoje? subjekt, in ker ni mogo?e ugotoviti identitete dejanskega dobavitelja blaga, razen ?e se na podlagi objektivnih dejstev, in ne da bi se od naslovnika ra?una zahtevale preverbe, ki jih ni dolžan storiti, dokaže, da je ta dav?ni zavezanc vedel ali bi moral vedeti, da je bila navedena dobava povezana z goljufijo na podro?ju davka na dodano vrednost, kar pa mora preveriti predložitveno sodi?e.**

### **Podpisi**

\* Jezik postopka: poljš?ina.