

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 27. junija 2018(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Pravica do odbitka vstopnega davka – Vsebinski pogoji pravice do odbitka – Dejanska dobava blaga“

V združenih zadevah C-459/17 in C-460/17,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Conseil d'État (Francija) z odločbama z dne 21. julija 2017, ki sta prispeli na Sodišče 31. julija 2017, v postopkih

SGI (C-459/17),

Valériane SNC (C-460/17)

proti

Ministre de l'Action et des Comptes Publics,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi C. G. Fernlund (poročevalec), predsednik senata, J.-C. Bonichot in E. Regan, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SGI in Valériane L. Boré, avocat,
- za francosko vlado D. Colas, E. de Moustier in A. Alidière, agenti,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in J. Jokubauskaitė, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 17 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih

davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (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 1999 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov med SGI (C-459/17) oziroma Valériane SNC (C-460/17) in ministre de l'Action et des Comptes publics (minister za javno politiko in javne račune, Francija) glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) za transakcije nakupa investicijskega blaga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

4 Člen 3 te direktive določa:

„1. V tej direktivi

– ‚ozemlje države članice‘ pomeni ozemlje države, kot je opredeljeno za vsako državo članico v odstavkih 2 in 3,

– ‚Skupnost‘ in ‚ozemlje Skupnosti‘ pomenita ozemlje držav članic, kot je opredeljeno za vsako državo članico v odstavkih 2 in 3,

[...]

2. V tej direktivi je ‚ozemlje države‘ območje uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu 227.

3. Iz ozemlja države so izključena naslednja ozemlja posameznih držav članic:

[...]

– v Francoski republiki:

škotski departmaji.

[...]“

5 Na podlagi člena 5(1) te direktive „[d]obava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

6 Člen 10(1) in (2) iste direktive določa:

„1. Naslednji izrazi imajo naslednje pomeni:

(a) ‚Obdavčljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚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.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]

[...]“

7 Člen 17(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

Francosko pravo

8 Člen 199kB(I) code général des impôts (splošni davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za spora o glavni stvari (v nadaljevanju: CGI), določa:

„Davčni zavezanci, ki imajo prebivališče v Franciji v smislu člena 4B, so lahko upravičeni do znižanja davka na dohodek zaradi novih produktivnih naložb, ki jih izvedejo v tuzemskih departmajih, in sicer na Saint Pierru in Miquelonu, na Mayottu, na Novi Kaledoniji, v Francoski Polineziji, na otokih Wallis in Futuna ter na Francoskih južnih in antarktičnih ozemljih, v okviru podjetja, ki opravlja kmetijsko dejavnost oziroma industrijsko, trgovsko ali obrtno dejavnost iz člena 34.

[...]

Določbe prvega pododstavka se uporabljajo za naložbe, ki jih izvede družba, za katero velja ureditev obdavčevanja, ki jo določa člen 8, ali združenje iz člena 239c ali 239cC, katerih deleži so v lasti [...] davčnih zavezancev, ki imajo stalno prebivališče v Franciji v smislu člena 4B. V tem primeru znižanje davka izvedejo partnerji ali delničarji sorazmerno s svojimi pravicami v družbi ali v združenju.

[...]

Znižanje davka, ki je določeno v odstavku I, se uporablja za produktivne naložbe, s katerimi razpolagajo podjetja v okviru najemne pogodbe [...].“

9 Člen 271 CGI določa:

„I. 1. Davek na dodano vrednost, ki je bil zaračunan v ceni obdavčljive transakcije, se lahko odbije od davka na dodano vrednost, ki se uporablja za to transakcijo.

[...]

II. 1. Če se blago ali storitve uporabljajo za potrebe njihovih obdavčljivih transakcij in če se za te transakcije lahko odbije davek, lahko davčni zavezanec od davka odbije naslednji davek:

a) davek, ki je naveden na računih, izdanih v skladu z določbami člena 289, če je bil davek na teh računih lahko zakonito naveden;

[...]“

10 Člen 272(2) CGI določa:

„Prejemnik računa davka na dodano vrednost, ki je zaračunan pod pogoji, določenimi v členu 283(4), ne more odbiti.“

11 Člen 283(4) CGI določa:

„Kadar račun ne ustreza dobavi blaga ali storitve ali je na računu navedena cena, ki je kupcu ni treba resnično plačati, mora davek plačati oseba, ki ga je zaračunala.“

12 Po mnenju predložitvenega sodišča iz člena 271, člena 272(2) in člena 283(4) CGI izhaja, da davčni zavezanec od DDV, ki ga je dolžan plačati, ne sme odbiti DDV, navedenega na računu, ki ga je na njegovo ime izstavila oseba, ki mu ni dobavila nobenega blaga ali opravila storitve.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Dejavnost SGI in Valérieane, družb francoskega prava, ki imata sedež na Réunionu (Francija), je realizacija investicij, ki so upravičene do znižanja davka, določenega v členu 199kB CGI. V okviru določitve tega člena ti družbi nabavljata investicijsko blago, ki je namenjeno za oddajo subjektom s sedežem na Réunionu.

14 Po preveritvi računovodskih izkazov je administration fiscale (davčna uprava, Francija) podvomila o pravici družb SGI in Valérieane do odbitka DDV, ki je bil naveden na različnih računih za nabavo investicijskega blaga, med drugim zato, ker ti računi niso ustrezali nobeni dejanski dobavi. Zato je davčna uprava družbi SGI za obdobja tretjega, četrtega leta 2004 in prvih dveh četrtletij leta 2005, družbi Valérieane pa za obdobje tretjega, četrtega leta 2004, izdala odločbe o naknadni odmeri DDV.

15 Družbi SGI in Valérieane sta te odločbe o naknadni odmeri DDV izpodbijali pri tribunal administratif de la Réunion (upravno sodišče na Réunionu, Francija), ki je njuni tožbi zavrnilo s sodbama z dne 28. februarja 2013, ki ju je potrdilo cour administrative d'appel de Bordeaux (višje upravno sodišče v Bordeauxu, Francija).

16 Kar zadeva družbo SGI, je cour administrative d'appel de Bordeaux (višje upravno sodišče v Bordeauxu) po tem, ko je navedlo, da se je ta družba sklicevala na svojo dobro vero, poudarilo, da ta ni izpodbijala niti dejstva, da pri številnih transakcijah ni prišlo do dejanske dobave, niti dejstva, da je pri dobavah prišlo do zamude niti, nazadnje, dejstva, da so bile nekatere transakcije odpovedane in da se je ta družba tako odpovedala preverjanju dejanskega obstoja teh ekonomskih transakcij, ki so se nanašale na velike zneske. To sodišče je iz tega sklepalo, da je davčna uprava predložila dokaz, da družba SGI kot „poslovni subjekt, ki je upravičen do prekomorske obdavčitve,“ ni mogla prezreti fiktivnosti zadevnih transakcij ali prekomernega zaračunavanja nekaterih od teh transakcij.

17 Glede družbe Valérieane je to sodišče menilo, da so preiskave davčne uprave pokazale, da ni prišlo do dobave in namestitve zadevnega blaga in da je ta družba opustila nekatera ravnanja, kot je neplačilo salda računa, neunovržen varš in najemnin, ki so bile določene v najemni pogodbi, sklenjeni z najemnikom blaga, in to, da ta družba ni preverila dejanskega obstoja blaga, čeprav je bila najemna pogodba podpisana celo pred izstavitvijo računa in prejemom blaga.

18 Družbi SGI in Valérieane sta ocenili, da je cour administrative d'appel de Bordeaux (višje upravno sodišče v Bordeauxu) napačno uporabilo pravo, in sta pri Conseil d'État (France) (državni svet, Francija) na podlagi Šeste direktive, kot se razlaga v sodni praksi Sodišča, vložili kasacijsko pritožbo.

19 Družba SGI v utemeljitev svoje kasacijske pritožbe navaja, da ob tem, da ni nobenega resnega indica, ki bi kazal na to, da je pri spornih ekonomskih transakcijah prisotna utaja, ni bila dolžna preverjati dejanskosti teh transakcij. Družba Valérieane pa navaja, da cour administrative d'appel de Bordeaux (višje upravno sodišče v Bordeauxu) ni preučilo, ali je uprava predložila dokaz, da je ta družba vedela ali bi morala vedeti za to, da je pri zadevni transakciji prisotna utaja DDV.

20 Po mnenju predložitvenega sodišča je sicer res, da je Sodišče v sodbah z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), in z dne 31. januarja 2018, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), odločilo, da se glede na utaje in nepravilnosti, ki jih je storil izdajatelj računa ali so nastale pred transakcijo, v zvezi s katero se uveljavlja pravica do odbitka, šteje, da ta transakcija ni bila nikoli dejansko opravljena, je naslovniku računa mogoče zavrniti pravico do odbitka DDV le, če se izkaže – na podlagi objektivnih elementov in ne da bi se od naslovnika računa zahtevalo, da opravi preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti – da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z utajo DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

21 Vendar pa predložitveno sodišče ugotavlja, da sta bili ti sodbi izdani v drugačnih okoliščinah od teh v obravnavani zadevi, v katerih je davčna uprava svojo odločitev utemeljila z nepravilnostmi, ki jih je storil izdajatelj računa ali eden od njegovih dobaviteljev, in so se vprašanja za predhodno odločanje nanašala na posledice – kar zadeva izvrševanje pravice do odbitka naslovnika računa – tega, da davčna uprava v popravni odmerni odločbi, ki je bila naslovljena na izdajatelja tega računa, ni popravila DDV, ki ga je ta obračunal.

22 Nasprotno pa je bila v zadevah v glavni stvari pravica do odbitka zavrnjena, ker zadevno blago ni bilo dejansko dobavljeno družbama iz postopkov v glavni stvari. Predložitveno sodišče sprašuje, ali v takem položaju za to, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV, zadostuje dokaz, da blago ni bilo dobavljeno oziroma da storitve dejansko niso bile opravljene, ali pa je treba dokazati tudi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je pri zadevni transakciji prisotna utaja DDV.

23 V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba določbe člena 17 [Šeste direktive], določbe katere so bile v bistvu povzete v členu 168 Direktive [2006/112/ES Sveta z dne 28. novembra 2006, o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1)], razlagati tako, da je za to, da je davčnemu zavezancu zavrnjena pravica, da od [DDV], ki ga mora plačati za svoje transakcije, odbije davek, ki se nanaša na račune za blago in storitve, za katere davčna uprava dokaže, da mu dejansko niso bili dobavljeni, treba v vseh primerih raziskati, ali je dokazano, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi mogel vedeti, da je bila pri tej transakciji prisotna utaja [DDV] in da je bila ta utaja storjena na

pobudo izdajatelja računa, njegovega prejemnika ali tretje osebe?“

24 S sklepom predsednika Sodišča z dne 23. avgusta 2017 sta bili zadevi C-459/17 in C-460/17 združeni za pisni in ustni postopek ter za izdajo sodbe.

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

25 Treba je poudariti, da se dejansko stanje zadeve v glavni stvari umešča v francoski Źezmorski departma, ki je na podlagi Źlena 3(3) Šeste direktive zunaj področja uporabe te direktive.

26 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe razglasilo za dopusten, če so se, Źeprav dejansko stanje zadeve v glavni stvari ni spadalo neposredno na področje uporabe prava Unije, določbe tega prava uporabljale na podlagi nacionalne zakonodaje, s katero so bile za položaje, ki ne spadajo na področje uporabe prava Unije, sprejete enake rešitve, kot jih določa pravo Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 22. marca 2018, Jacob in Lassus, C-327/16 in C-421/16, EU:C:2018:210, točka 33 in navedena sodna praksa).

27 V takih primerih je namreč gotovo v interesu Unije, da se zaradi izognitve prihodnjim različnim razlagam določbe ali pojmi, prevzeti iz prava Unije, razlagajo enako, ne glede na okoliščine, v katerih se uporabljajo (sodba z dne 22. marca 2018, Jacob in Lassus, C-327/16 in C-421/16, EU:C:2018:210, točka 34).

28 V tem primeru je iz spisa pri Sodišču razvidno, da se Źlen 17 Šeste direktive zaradi francoskega prava uporablja neposredno in nepogojno tudi v francoskem Źezmorskem departmaju iz postopka v glavni stvari. Zato obstaja gotov interes Unije, da se na zastavljeno vprašanje odgovori.

29 Iz tega izhaja, da je vprašanje za predhodno odločanje dopustno.

Vsebinska presoja

30 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Źlen 17 Šeste direktive razlagati tako, da za to, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, zavrne pravica do odbitka DDV, navedenega na tem računu, zadošča, da uprava dokaže, da transakcije, ki jim ta račun ustreza, dejansko niso bile izvedene, ali pa mora ta uprava dokazati tudi, da ta davčni zavezanec ni dobroveren.

31 Uvodoma je treba navesti, prvič, da je bila z Direktivo 2006/112, ki je začela veljati 1. januarja 2007, Šesta direktiva razveljavljena, na da bi bila vsebinsko spremenjena. Ker je obseg upoštevniŹ določb Šeste direktive v bistvu enak tistim iz Direktive 2006/112, se sodna praksa Sodišča glede te zadnjenavedene direktive uporablja tudi za Šesto direktivo.

32 Drugič, iz spisa pri Sodišču je razvidno, da v tem primeru ni sporno, da so družbi SGI in Val rian e ter dobavitelji zadevnega blaga davčni zavezanci v smislu Šeste direktive.

33 Tretjič, zastavljeno vprašanje temelji na predpostavki, da blago iz postopka v glavni stvari, na katero se nanaša vstopni DDV, dejansko ni bilo dobavljeno.

34 Źlen 17(1) Šeste direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Do tega na podlagi Źlena 10(2) te direktive pride, ko je

blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

35 Iz tega sledi, da je v sistemu DDV pravica do odbitka povezana z dejansko dobavo blaga ali opravljenimi storitvami (glej po analogiji sklep predsednika Sodišča z dne 4. julija 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, neobjavljen, EU:C:2013:456, točka 19 in navedena sodna praksa).

36 Kadar pa ni dejanske dobave blaga ali opravljanja storitev, ne nastane nobena pravica do odbitka.

37 S tega vidika je Sodišče že pojasnilo, da izvrševanje pravice do odbitka ne zajema davka, ki je dolgovan izključno zato, ker je naveden na računu (sklep predsednika Sodišča z dne 4. julija 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, neobjavljen, EU:C:2013:456, točka 20 in navedena sodna praksa).

38 Dobra ali slaba vera davčnega zavezanca, ki zahteva odbitek DDV, ne vpliva na vprašanje, ali je dobava izvedena v smislu člena 10(2) Šeste direktive. V skladu s ciljem te direktive, ki je vzpostavitev skupnega sistema DDV, ki med drugim temelji na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij, ima namreč pojem „dobava blaga“ v smislu člena 5(1) navedene direktive objektivni značaj in ga je treba razlagati neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij, ne da bi davčna uprava morala izvajati preiskave zato, da bi ugotovila namen davčnega zavezanca ali da bi upoštevala namen drugega subjekta, kot je ta davčni zavezanec, ki je udeležen v isti dobavni verigi (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, točki 19 in 21 in navedena sodna praksa).

39 V tem okviru je treba opozoriti, da mora tisti, ki zahteva odbitek DDV, dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka (sodba z dne 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, točka 24).

40 Iz tega izhaja, da je obstoj pravice do odbitka DDV pogojen s tem, da so bile ustrezne transakcije dejansko izvedene.

41 Poleg tega niti na čeli pravne varnosti in enakega obravnavanja, na kateri se sklicujeta družbi SGI in Valérie, niti sodna praksa iz sodb z dne 31. januarja 2013, Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54), in z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), ne morejo voditi do drugačnega sklepa.

42 Najprej, na čelo pravne varnosti zahteva, da so pravna pravila jasna, natančna in imajo predvidljive učinke, da se lahko zadevne osebe orientirajo v položajih in pravnih razmerjih, ki izhajajo iz pravnega reda Unije (sodba z dne 31. januarja 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, točka 51).

43 Vendar pa glede davčnih predpisov iz postopka v glavni stvari ni nobenega indika, na podlagi katerega bi bilo mogoče domnevati, da se tožeči stranki iz postopka v glavni stvari v zvezi z uporabo teh predpisov nista mogli ustrezno orientirati.

44 Dalje, načelo davčne nevtralnosti, ki je odraz splošnega načela enakega obravnavanja, zahteva, da gospodarski subjekti, ki opravljajo iste transakcije, niso različno obravnavani na področju DDV, razen če je različno obravnavanje objektivno utemeljeno (glej v tem smislu sodbo z dne 31. januarja 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, točka 55). Davčni zavezanec, ki se mu zavrne pravica do odbitka, ker ni obdavčljive transakcije, pa ni v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem davčnega zavezanca, ki se mu prizna pravica do odbitka zaradi obstoja dejansko izvedene obdavčljive transakcije.

45 Nazadnje, treba je navesti, da sta bili sodbi z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), in z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), izrečeni v dejanskih okoliščinah, ki se znatno razlikujejo od teh v zadevah v glavni stvari. V okoliščinah, v katerih ni bilo dokazano, da do dobav blaga, na katerih temelji pravica do odbitka zadevnih davčnih zavezancev, dejansko ni prišlo, sta se namreč ti sodbi nanašali na vprašanje, ali je davčna uprava lahko ugotovila neobstoj obdavčljivih dobav zgolj zato, ker dobavitelj ni predložil nobenega dokumenta o realizaciji zadevnih dobav, in ali so se davčni zavezanci, ki so bili naslovniki teh računov, lahko oprli na to, da davčna uprava pri izdajateljih spornih računov ni izvedla popravkov, zato da so trdili, da so bile zadevne transakcije dejansko izvedene.

46 V zadevah v glavni stvari pa, kot je bilo navedeno v točki 33 te sodbe, zastavljeno vprašanje temelji na predpostavki, da blago, na katero se nanaša vstopni DDV, dejansko ni bilo dobavljeno.

47 Glede na navedene preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17 Šeste direktive razlagati tako, da za to, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, zavrne pravica do odbitka DDV, navedenega na tem računu, zadošča, da uprava dokaže, da transakcije, ki jim ta račun ustreza, dejansko niso bile izvedene.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 17 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991, je treba razlagati tako, da za to, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, zavrne pravica do odbitka DDV, navedenega na tem računu, zadošča, da uprava dokaže, da transakcije, ki jim ta račun ustreza, dejansko niso bile izvedene.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.