

Združeni zadevi C-439/04 in C-440/04

Axel Kittel

proti

državi Belgiji

in

država Belgija

proti

Recolta Recycling SPRL

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Cour de cassation (Belgija))

„Šesta direktiva o DDV – Odbitek vstopnega DDV – Goljufija vrste ‚davčni vrtiljak‘ – Kupoprodajna pogodba, na podlagi nacionalnega prava razglašena za absolutno nižna“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17)

Kadar je dobava opravljena davčnemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija del goljufije prodajalca, je treba člen 17 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7/ES, razlagati tako, da nasprotuje predpisu nacionalnega prava, v skladu s katerim nižnost kupoprodajne pogodbe na podlagi določbe civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno nižno kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzroči izgubo pravice do odbitka davka, ki ga je plačal navedeni davčni zavezanec. Glede tega vprašanje, ali navedena nižnost izhaja iz utaje davka na dodano vrednost ali drugih goljufij, ni pomembno.

Nasprotno pa je naloga nacionalnega sodišča, da davčnemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano vrednost.

(Glej točke 52, od 59 do 61 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. julija 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – Odbitek vstopnega DDV – Goljufija vrste ‚davčni vrtiljak‘ – Kupoprodajna pogodba, na podlagi nacionalnega prava razglašena za absolutno nična“

V združenih zadevah C-439/04 in C-440/04,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Cour de cassation (Belgija) z odločbama z dne 7. oktobra 2004, ki sta prispeli na Sodišče 19. oktobra 2004, v postopkih

Axel Kittel (C-439/04)

proti

državi Belgiji,

in

država Belgija (C-440/04)

proti

Recolta Recycling SPRL,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalec), U. Löhmus in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. februarja 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Axla Kittla J. Bublot, odvetnik (C-439/04),
- za Recolta Recycling SPRL T. Afschrift in A. Rayet, odvetnika (C-440/04),
- za državo Belgijo sprva E. Dominkovits, nato L. Van den Broeck, zastopnici, skupaj z B. van de Walle de Ghelckom, odvetnik,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti J.-P. Keppenne in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 14. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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 L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru dveh sporov med A. Kittelom oziroma Recolta Recycling SPRL (v nadaljevanju: Recolta) in Belgijo, ker belgijska davčna uprava ni priznala pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačane na transakcije, ki naj bi bile del goljufije vrste „davčni vrtiljak“.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301), kot je bila spremenjena s Šesto direktivo (v nadaljevanju: Prva direktiva), določa:

„Osnova skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnja blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.“

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

4 Člen 2, točka 1, 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;“

5 Člen 4(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli 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, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

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

7 Člen 17(1) in (2)(a) 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 plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.“

Nacionalna ureditev

8 Člen 1131 belgijskega civilnega zakonika določa, da „obveznost brez podlage ali z lažno ali nedopustno podlago ne more imeti nobenega učinka“.

9 V skladu s členom 1133 istega zakonika je „podlaga nedopustna, kadar je prepovedana z zakonom, kadar je v nasprotju z moralo ali javnim redom“.

Spor o glavni stvari

Zadeva C-439/04

10 Predložitveno sodišče poudarja, da je delniška družba Ang Computime Belgium (v nadaljevanju: Computime) kupila in prodala računalniške dele ter da je davčna uprava v skladu s svojim zapisnikom odločila, da je Computime namerno sodelovala pri goljufiji vrste „davčni vrtljak“, katere cilj je bil enkrat ali večkrat dobiti nazaj znesek DDV, ki so ji ga dobavitelji zaračunali za isto blago, in da so bile dobave, opravljene Computime, navidezne. Na tej podlagi davčna uprava Computime ni priznala pravice do odbitka DDV, plačane na te dobave.

11 Iz spisa izhaja, da je enota, pristojna za pobiranje DDV, iz Verviersa izdala Computime sklep o izvršbi z dne 13. oktobra 1997. Zneski, ki jih je ta zahtevala, so se povzpeli na približno 240 milijonov BEF iz naslova davkov in blizu 480 milijonov BEF iz naslova glob (skupaj približno 18 milijonov EUR).

12 Computime je vložila ugovor zoper to izvršbo na Tribunal de première instance de Verviers. S sodbo z dne 28. julija 1999 je ugovor razglasilo za neutemeljen. Cour d'appel de Liège je s sodbo z dne 29. maja 2002 to sodbo potrdilo.

13 A. Kittel, kot stečajni upravitelj Computime, je nato zoper to sodbo vložil pritožbo na Cour de cassation.

Zadeva C-440/04

14 Predložitveno sodišče poudarja, da je Recolta od nekega g. Ailliauda kupila šestnajst luksuznih avtomobilov, ki jih je ta kupil od družbe Auto-Mail. Na nakupe, ki jih je opravil g. Ailliaud, se ni obračunal noben DDV v korist državne blagajne in g. Ailliaud DDV, ki ga je plačala Recolta, ni prenesel na Belgijo. Recolta je vozila, oproščena DDV, prodala isti družbi Auto-Mail na podlagi dovoljenja za prodajo za izvoz.

15 Iz spisa izhaja, da sta glede na preiskavo posebne davčne inšpekcije g. Ailliaud in Auto-Mail vzpostavila sistem davčne goljufije vrste „davčni vrtljak“, katerega del so bile transakcije, izpeljane z Recolta.

16 Enota, pristojna za pobiranje DDV, iz Verviersa je 26. oktobra 1989 izdala sklep o izvršbi zoper Recolta za znesek, višji od 4,8 milijona BEF iz naslova davkov in nekaj več kot 9,7 milijona

BEF iz naslova glob (skupaj približno 360.000 EUR).

17 Recolta je zoper to izvršbo vložila ugovor na Tribunal de première instance de Verviers. S sodbo z dne 1. oktobra 1996 je to sodišče po tem, ko je ugotovilo, da ni mogoče šteti, da so Recolta in njeni vodilni vedeli ali se zavedali, da so vpleteni v obsežen sistem goljufije, razsodilo, da je bila izvršba, ki jo je izdala enota, pristojna za pobiranje DDV, brez pravne podlage ter zato nična in brez učinka. Zadeva je bila povod tudi za kazenski postopek, med katerim je Tribunal correctionnel de Bruxelles 7. januarja 1994 izdalo sklep o ustavitvi postopka v zvezi s poslovodjo Recolta.

18 Belgija je vložila pritožbo zoper to sodbo na Cour d'appel de Liège, zatrjuje, da so bile pogodbe, ki so podlaga računom, absolutno nične na podlagi nacionalnega prava, ker je bil odločilni dejavnik, ki je napeljal g. Ailliauda, da sklene pogodbe z Recolta, izvedba transakcij v nasprotju s sistemom DDV. Ker so imele sporne transakcije nedopustno podlago iz člena 1131 civilnega zakonika, potrebni pogoji, na podlagi katerih se pridobi pravico do odbitka, med drugim obstoj dobave blaga, tako niso bili izpolnjeni.

19 Ker je Cour d'appel de Liège potrdilo izpodbijano sodbo, je Belgija vložila pritožbo na Cour de cassation.

Vprašanja za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče najprej opozori na to, da določbe spornega belgijskega zakonika o DDV v postopku v glavni stvari prenašajo člen 2, člen 4(1), člen 5(1) in člen 17(2) Šeste direktive v nacionalno pravo.

21 Nato opozori, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Šesta direktiva temelji na načelu davčne nevtralnosti, ki v zvezi z obračunavanjem DDV nasprotuje splošnemu razlikovanju med dopustnimi in nedopustnimi transakcijami, razen v okoliščinah – ki niso povezane s to zadevo –, v katerih je zaradi posebnih značilnosti določenih proizvodov izključena vsa konkurenca med zakonitim ekonomskim sektorjem in nezakonitim sektorjem.

22 Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da ima sporazum, katerega cilj je organiziranje goljufije zoper tretjo osebo – v tej zadevi Belgijo –, katere pravice so varovane z javnopravno zakonodajo, v skladu z nacionalnim pravom nedopustno podlago in je absolutno nična. Ker gre za splošni interes, zadošča, da je ena izmed strank sklenila pogodbo z nedopustnim namenom in ni nujno, da so ti nameni znani sopogodbenu.

23 V zadevi C-439/04 Cour de cassation opozarja, da je Cour d'appel de Liège razglasilo, da nična sporazum ne more imeti pravnih učinkov, kot je na primer odbitek DDV, če je nedopustna podlaga sama utaja davka, in da A. Kittel v podkrepitev svojih pritožbenih razlogov trdi, da se DDV, ki ga obračuna davčni zavezanec za dobavo blaga, lahko odbije tudi, če je bila dobava opravljena v povezavi s sporazumom, ki je bil razglašen za absolutno nična na podlagi nacionalnega prava, in da pravica do odbitka ostaja tudi, če je nedopustna podlaga sama utaja DDV.

24 V zadevi C-440/04 Belgija v podkrepitev svojega pritožbenega razloga trdi, da DDV, ki ga obračuna davčni zavezanec za dobavo blaga, ni mogoče odbiti, kadar je bila dobava, če je bila fizično izvedena, opravljena na podlagi sporazuma, ki je bil na podlagi nacionalnega prava razglašen za absolutno nična, čeprav je bil kupec v dobri veri.

25 V teh okoliščinah je Cour de cassation prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

V zadevi C-439/04:

„1. Ali načelo davčne nevtralnosti davka na dodano vrednost, kadar je dobava blaga namenjena davčnemu zavezancu, ki je sklenil pogodbo v dobri veri, ne da bi vedel za goljufijo prodajalca, nasprotuje temu, da razglasitev ničnosti kupoprodajne pogodbe na podlagi predpisa nacionalnega civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno nično kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzroči za tega zavezanca izgubo pravice do odbitka tega davka?

2. Ali je odgovor drugačen, če ničnost izhaja iz same utaje DDV?

3. Ali je odgovor drugačen, če je nedopustna podlaga kupoprodajne pogodbe, ki povzroči absolutno ničnost v nacionalnem pravu, utaja DDV, za katero vesta pogodbeni stranki?“

V zadevi C-440/04:

„1. Ali načelo davčne nevtralnosti DDV, kadar je dobava blaga namenjena davčnemu zavezancu, ki je sklenil pogodbo v dobri veri, ne da bi vedel za goljufijo prodajalca, nasprotuje temu, da razglasitev ničnosti kupoprodajne pogodbe na podlagi predpisa nacionalnega civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno nično kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzroči za tega zavezanca izgubo pravice do odbitka tega davka?

2. Ali je odgovor drugačen, če ničnost izhaja iz same utaje DDV?“

26 S sklepom predsednika Sodišča z dne 28. januarja 2005 sta bili zadevi C-439/04 in C-440/04 združeni za namen pisnega in ustnega postopka ter sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba, kadar je dobava opravljena davčnemu zavezancu, ki ne ve ali ne more vedeti, da je zadevna transakcija del goljufije prodajalca, člen 17 Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje predpisu nacionalnega prava, v skladu s katerim ničnost kupoprodajne pogodbe na podlagi določbe civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno nično kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzroči izgubo pravice do odbitka davka, ki ga je plačal navedeni davčni zavezanec. To sodišče se sprašuje, ali bi bil odgovor na to vprašanje drugačen, če ničnost izhaja iz same utaje DDV.

28 Predložitveno sodišče želi tudi vedeti, ali bi bil odgovor na navedeno vprašanje drugačen, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.

Ugotovitve Sodišča

29 A. Kittel meni, da načelo davčne nevtralnosti, ki izhaja zlasti iz člena 2 Prve direktive in člena 17(2)(a) Šeste direktive, nasprotuje temu, da sama ničnost transakcije v nacionalnem pravu povzroči za davčnega zavezanca izgubo pravice do odbitka.

30 Poleg tega člen 5 Šeste direktive ne nasprotuje temu, da bi bilo kot dobavo blaga treba obravnavati transakcijo, ki je s posebnimi značilnostmi del konkurenčnega gospodarskega

krogotoka, čeprav je del te dobave opravljen z namenom utaje DDV. V teh okoliščinah je treba člen 17(2) Šeste direktive razlagati tako, da podeljuje pravico do odbitka kupcu, ki ne deluje z namenom utaje DDV.

31 Prav tako navedeni člen podeljuje pravico do odbitka kupcu, ki ne deluje z namenom utaje DDV, čeprav ve za goljufivi namen, s katerim deluje njegov dobavitelj, ne glede na to, ali ima od te utaje korist ali ne. Člen 17(2) Šeste direktive je treba torej razlagati v tem smislu, da podeljuje pravico do odbitka kupcu, čeprav ta pozna goljufivi namen, s katerim deluje njegov dobavitelj, ne glede na to, ali ima od te utaje korist ali ne.

32 Belgija trdi, da kadar je prenos blaga namenjen davčnemu zavezancu, ki je sklenil pogodbo v dobri veri, ne da bi vedel za goljufijo prodajalca, načelo davčne nevtralnosti DDV ne izključuje tega, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka, če se ugotovi, da vsebinski pogoji, ki se jih zahteva za uveljavljanje te pravice, na strani davčnega zavezanca niso izpolnjeni.

33 To velja zlasti, kadar bi davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji vrste „davčni vrtiljak“ brez vednosti, če ga ne bi bilo mogoče obravnavati kot prejemnika dobave blaga v smislu člena 5 Šeste direktive ali kot da uporablja zadevno blago za potrebe obdavčljivih transakcij, ali vsaj kadar davčni zavezanec ne obdrži računa v skladu z določbami členov 18(1) in 22(3) te direktive.

34 Izvajanje pravice do odbitka naj bi se lahko zavrnilo tudi, kadar se ugotovi, da se ta pravica uveljavlja z goljufijo ali zlorabo.

35 Recolta in italijanska vlada menita, da bi bilo treba na prvo vprašanje odgovoriti pritrdilno in na drugo negativno.

36 Vendar italijanska vlada meni, da načelo, ki prepoveduje zlorabo prava Skupnosti, nasprotuje temu, da bi se cesionarju priznala pravica do odbitka plačane davka, ker je nedopustna podlaga kupoprodajne pogodbe utaja DDV, za katero vesta oba pogodbenika.

37 Komisija Evropskih skupnosti trdi, da je dobava blaga, namenjena davčnemu zavezancu, ki je sklenil pogodbo v dobri veri, ne da bi vedel za goljufijo prodajalca, dobava v smislu člena 5(1) Šeste direktive, pri kateri je DDV odbiten v skladu s členom 17(2) navedene direktive, in da načelo nevtralnosti tega davka nasprotuje temu, da se navedenemu davčnemu zavezancu ne bi priznala pravica do odbitka DDV zaradi predpisa nacionalnega prava, na podlagi katerega je ta pogodba absolutno nižna kot nasprotna javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca.

38 Po mnenju Komisije ni treba dati drugečnega odgovora na vprašanja predložitvenega sodišča, če je nedopustna podlaga kupoprodajne pogodbe, ki povzroči absolutno nižnost na podlagi nacionalnega prava, utaja DDV, za katero vesta oba pogodbenika, razen če se ugotovi, da izvajanje pravice do odbitka pomeni, da kupec to pravico zlorablja.

Presoja Sodišča

39 Šesta direktiva vzpostavlja skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (glej zlasti sodbi z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38, in 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, točka 36).

40 Šesta direktiva določa zelo široko področje uporabe DDV, tako da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (zgoraj navedena sodba Optigen in drugi, točka 37).

41 Dejansko ta analiza ter analiza pojmov blaga in davčnih zavezancev, ki delujejo kot taki, kaže, da so ti pojmi, ki opredeljujejo obdavčljive transakcije na podlagi Šeste direktive, vsi objektivni in se uporabijo neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Optigen in drugi, točki 43 in 44).

42 Kot je Sodišče ugotovilo v točki 24 sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983), bi bila obveznost davčne uprave, da izvede preiskavo za določitve namena davčnega zavezanca, v nasprotju s ciljema skupnega sistema DDV zagotavljanje pravne varnosti in olajšanje uporabe DDV, tako da se, razen v izjemnih primerih, upošteva objektivnost zadevne transakcije.

43 Obveznost davčnih organov, da z namenom določitve, ali je določena transakcija dobava, ki jo je opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in gospodarska dejavnost, upoštevajo namen drugega trgovca, kot je zadevni davčni zavezanec, ki je del iste dobavne verige, in/ali morebitno goljufivo naravo druge transakcije v dobavni verigi pred ali po transakciji, ki jo je izvedel ta davčni zavezanec, za katero davčni zavezanec ni vedel in ni mogel vedeti, bi bila še bolj v nasprotju s tema ciljema (zgoraj navedena sodba Optigen in drugi, točka 46).

44 Sodišče je v točki 51 zgoraj navedene sodbe Optigen in drugi ugotovilo, da so transakcije, kot so v postopku v glavni stvari, ki same niso del utaje DDV, dobave blaga, ki jih je opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4 in člena 5(1) Šeste direktive, ker ustrezajo objektivnim merilom, na katerih temeljita ta pojma, ne glede na namen drugega trgovca, kot je zadevni davčni zavezanec, ki je del iste dobavne verige, in/ali morebitno goljufivo naravo druge transakcije v dobavni verigi pred ali po transakciji, ki jo je izvedel ta davčni zavezanec, za katero davčni zavezanec ni vedel in ni mogel vedeti.

45 Sodišče natančneje navaja, da na pravico davčnega zavezanca, ki izvaja take transakcije, da odbije vstopni DDV, tudi ne bi vplivala okoliščina, da je v dobavni verigi, katere del so te transakcije, druga transakcija, izvršena pred to ali po njej, del utaje DDV, ne da bi ta davčni zavezanec to vedel oziroma bi lahko vedel (zgoraj navedena sodba Optigen in drugi, točka 52).

46 Zaključek mora biti enak, kadar so te transakcije izvedene v okviru goljufije prodajalca, ne da bi davčni zavezanec to vedel oziroma lahko vedel.

47 Dejansko je pravica do odbitka, predvidena v členih 17 in naslednjih Šeste direktive, bistven del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43).

48 Sistem odbitkov ima namen podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24, in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZDl., str. I-3123, točka 70).

49 Vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan državni blagajni ali ne, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi *Transport Service*, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 26). V skladu s temeljnim načelom, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV in ki izhaja iz členov 2 Prve in Šeste direktive, se DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, obračuna pa se po odbitku zneska davka, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente (glej zlasti sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi *Midland Bank*, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 29, in z dne 27. novembra 2003 v zadevi *Zita Modes*, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 37, ter zgoraj navedeno sodbo *Optigen* in drugi, točka 54).

50 Kot je poudarilo predložitveno sodišče, izhaja iz ustaljene sodne prakse, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje splošnemu razlikovanju med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami. Iz tega izhaja, da sama opredelitev kakega ravnanja kot kaznivega ne povzroči izjeme od obdavčitve. Taka izjema se uporabi le v posebnih okoliščinah, v katerih je zaradi posebnih značilnosti določenih proizvodov ali določenih storitev vsaka konkurenca med zakonitim ekonomskim sektorjem in nezakonitim sektorjem izključena (glej zlasti sodbi z dne 29. junija 1999 v zadevi *Coffeeshop „Siberië“*, C-158/98, Recueil, str. I-3971, točki 14 in 21, ter z dne 29. junija 2000 v zadevi *Salumets* in drugi, C-455/98, Recueil, str. I-4993, točka 19). Vendar pa je ugotovljeno, da za to ne gre niti pri računalniških delih niti pri vozilih, ki so sporni v postopku v glavni stvari.

51 Glede na zgoraj navedeno se zdi, da bi se izvajalci, ki sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogoče zahtevati, naj zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za utajo DDV ali druge goljufije, lahko zanesli na zakonitost teh transakcij, ne da bi tvegali, da izgubijo pravico do odbitka vstopnega DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 11. maja 2006 v zadevi *Federation of Technological Industries*, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 33).

52 Torej je treba, kadar je dobava opravljena davčnemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija del goljufije prodajalca, člen 17 Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje predpisu nacionalnega prava, v skladu s katerim ničnost kupoprodajne pogodbe na podlagi določbe civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno nično kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzroči izgubo pravice do odbitka davka, ki ga je plačal navedeni davčni zavezanec. Glede tega vprašanje, ali navedena ničnost izhaja iz utaje DDV ali drugih goljufij, ni pomembno.

53 Nasprotno objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobave blaga, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in gospodarska dejavnost, ob davčni utaji, ki jo zagreši sam davčni zavezanec, ni zadošeno (glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi *Halifax* in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 59).

54 Dejansko, kot je Sodišče že poudarilo, je boj proti morebitnim utajam, izogibanju davkom in zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in podpira (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah *Gemeente Leusden* in *Holin Groep*, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76). Upravičenci se ne morejo sklicevati na pravo Skupnosti v namen goljufije ali zlorabe (glej zlasti sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi *Kefalas* in drugi, C-367/96, Recueil, str. I-2843, točka 20; z dne 23. marca 2000 v zadevi *Diamantis*, C-373/97, Recueil, str. I-1705, točka 33, in z dne 3. marca 2005 v zadevi *Fini H*, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 32).

55 Če davčna uprava ugotovi, da je bila pravica do odbitka izvedena z goljufijo, je pooblaščen, da z ugotovitvijo za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi *Rompelman*, 268/83, Recueil, str. 655, točka 24, in z dne 29. februarja 1996 v zadevi

INZO, C?110/94, Recueil, str. I?857, to?ka 24, ter zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, to?ka 46), in je naloga nacionalnega sodiš?a, da zavrne pravico do odbitka, ?e se ugotovi glede na objektivne elemente, da se je pravica uveljavljala z goljufijo (glej zgoraj navedeno sodbo Fini H, to?ka 34).

56 Prav tako je treba dav?nega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, za potrebe Šeste direktive obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji in to ne glede na to, ali ima od preprodaje tega blaga dobi?ek ali ne.

57 Dejansko v takem položaju pomaga storilcem goljufije in postane sotorilec.

58 Poleg tega je verjetno, da bo taka razlaga prepre?ila goljufive transakcije, ker jih bo težje izvesti.

59 Zato je naloga nacionalnega sodiš?a, da zavrne pravico do odbitka, ?e se glede na objektivne elemente ugotovi, da je dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, in to tudi, ?e sporna transakcija ustreza objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobav blaga, ki jih opravi dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, in gospodarske dejavnosti.

60 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba, kadar je dobava opravljena dav?nemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija del goljufije prodajalca, ?len 17 Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje predpisu nacionalnega prava, v skladu s katerim ni?nost kupoprodajne pogodbe na podlagi dolo?be civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno ni?no kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzro?i izgubo pravice do odbitka davka, ki ga je pla?al navedeni dav?ni zavezanec. Glede tega vprašanje, ali navedena ni?nost izhaja iz utaje DDV ali drugih goljufij, ni pomembno.

61 Nasprotno pa je naloga nacionalnega sodiš?a, da dav?nemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je ta dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i 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:

Kadar je dobava opravljena dav?nemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija del goljufije prodajalca, je treba ?len 17 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 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, razlagati tako, da nasprotuje predpisu nacionalnega prava, v skladu s katerim ni?nost kupoprodajne pogodbe na podlagi dolo?be civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno ni?no kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzro?i izgubo pravice do odbitka davka, ki ga je pla?al navedeni dav?ni zavezanec. Glede tega vprašanje, ali navedena ni?nost izhaja iz utaje davka na dodano vrednost ali drugih goljufij, ni pomembno.

Nasprotno pa je naloga nacionalnega sodiš?a, da dav?nemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je ta dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano

vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.