

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 21. junija 2012(*)

„Obdav?enje – DDV – Šesta direktiva – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Pogoji za izvajanje – ?len 273 – Nacionalni ukrepi za boj proti goljufijam – Praksa nacionalnih dav?nih organov – Zavrnitev pravice do odbitka v primeru nezakonitega ravnanja izdajatelja ra?una, ki se nanaša na blago ali storitve, v zvezi s katerimi se uveljavlja ta pravica – Dokazno breme – Obveznost dav?nega zavezanca, da zagotovi zakonito ravnanje izdajatelja tega ra?una in da to dokaže“

V združenih zadevah C-80/11 in C-142/11,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki sta ju vložila Baranya Megyei Bíróság (Madžarska) in Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Madžarska), z odlo?bama z dne 9. februarja in 9. marca 2011, ki sta na Sodiš?e prispeli 22. februarja in 23. marca 2011, v postopkih

Mahagében kft

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága (C-80/11),

in

Péter Dávid

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága (C-142/11),

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis in T. von Danwitz (poro?evalec), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. marca 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado M. Fehér, K. Szíjjártó in K. Veres, zastopniki,
- za špansko vlado S. Centeno Huerta, zastopnica,
- za vlado Združenega kraljestva P. Moser, barrister,

– za Evropsko komisijo V. Bottka, A. Sipos in C. Soulay, zastopniki,

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 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 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 352, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Predloga sta bila vložena v okviru sporov med družbo Mahagében kft (v nadaljevanju: Mahagében) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (regionalni davčni urad v Dél-Dunántúlu) na eni strani ter med P. Dávidom in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (regionalni davčni urad v Észak-Alföldu) na drugi strani, ker davčni organ ni priznal pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačane na transakcije, ki naj bi bile sumljive.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva 2006/112 je v skladu s svojima členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije o DDV, zlasti Šesto direktivo. V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive 2006/112 je navedeno, da je preoblikovanje Šeste direktive nujno, da bi bile določbe predstavljene jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar na celoma brez vsebinskih sprememb. Določbe Direktive 2006/112 so tako v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive.

4 Člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112, ki v bistvu povzema člen 2(1) Šeste direktive, določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

5 Člen 167 Direktive 2006/112, ki je v bistvu zapisan enako kot člen 17(1) Šeste direktive, določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

6 Člen 168(a) Direktive 2006/112, katerega besedilo je enako besedilu člena 17(2)(a) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28f, točka 1, zadnji navedene direktive, 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 opravil drug davčni zavezanec.“

7 Člen 178 Direktive 2006/112 iz poglavja 4, naslovljenega „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, ki je pod naslovom X te direktive, določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]“

8 Ta člen je enak členu 18(1)(a) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28f, točka 2, te direktive, v katerem so navedene zahteve iz člena 22(3) navedene direktive v različici, kot izhaja iz njenega člena 28h.

9 Člen 220, točka 1, Direktive 2006/112, ki je v bistvu povzet po členu 22(3)(a) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28h zadnjenavedene direktive, določa, da mora vsak davčni zavezanec zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik oziroma tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec.

10 V členu 226 Direktive 2006/112, ki v bistvu povzema člen 22(3)(b) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28h zadnjenavedene direktive, so naštetih podatki, ki se brez poseganja v posebne določbe Direktive 2006/112 zahtevajo za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členoma 220 in 221 te direktive.

11 Člen 273 Direktive 2006/112, katerega besedilo je v bistvu enako členu 22(8) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28h zadnjenavedene direktive, določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

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

Madžarsko pravo

12 Člen 32(1)(a) zakona LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.)), v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da ima davčni zavezanec pravico, da znesek davka, ki ga mora plačati, zmanjša za znesek davkov, ki jih je za dobavo blaga ali opravljanje storitev plačal drug davčni zavezanec.

13 Člen 34(1) tega zakona določa, da lahko „[p]ravico do odbitka davka [...] uveljavlja le davčni zavezanec, ki svojo evidenco vodi v skladu s pravili enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva“.

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

15 člen 44(5) zakona o DDV določa:

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

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-80/11

16 Družba Mahagében je 1. junija 2007 z družbo Rómahegy-Kert kft (v nadaljevanju: RK) sklenila prevozno pogodbo za prevoz neobdelanih akacijevih debel za obdobje od 1. junija 2007 do 31. decembra 2007. V tem obdobju je družba RK družbi Mahagében za prevoz in prodajo različnih količin akacijevih debel izstavila 16 računov. Pri 6 računih je v prilogi navedla tudi številko prevoznega lista. Družba RK je v davčni napovedi navedla račune, potrdila, da je prevoz izvedla, in po njegovi izvedbi plačala DDV. Tudi družba Mahagében je račune vključila v davčno napoved in uveljavljala pravico do odbitka. Količina akacijevih debel, ki jih je kupila pri družbi RK, je bila navedena v zalogi družbe Mahagében, ta pa jih je prodala naprej različnim podjetjem.

17 V okviru preverjanja prodaje in nabave družbe RK je davčni organ ugotovil, da ta akacijevih debel ni imela na zalogi in da kupljena količina akacijevih debel leta 2007 ni zadostovala za uresničenje prodaje, za katero je družbi Mahagében izstavila račune. Pri preverjanju sta sopogodbenci izjavili, da prevoznih listin nista shranili, vendar je družba Mahagében pozneje pri reviziji kot dokaz za realizacijo zadevnih transakcij izročila kopije 22 prevoznih listin.

18 Davčni organ je z odločbo z dne 1. junija 2010 ugotovil davčni dolg družbe Mahagében in ji poleg tega naložil globo in zamudne obresti, ker je menil, da družba Mahagében na podlagi navedenih računov družbe RK ni upravičena do odbitka. Ob upoštevanju rezultatov preverjanja pri tej družbi teh računov namreč ni mogoče šteti za verodostojne.

19 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je pritožbo družbe Mahagében zoper odločbo z dne 1. junija 2010 zavrnila. Ta zavrnitev je med drugim temeljila na ugotovitvah, da družba RK kot izdajateljica zadevnih računov ni mogla predložiti nobenih dokazil o ustreznih poslih, kot so prevozne listine, da ni mogla imeti količin blaga, ki je navedena na teh računih, da ni imela ustreznega vozila za prevoz tega blaga niti potrdila o ceni, ki jo je plačala za njegov prevoz. Poleg tega družba Mahagében ni ravnala s potrebno skrbnostjo v smislu člena 44(5) zakona o DDV, ker zlasti ni preverila, ali je družba RK obstoječi davčni zavezanec in ali ima na voljo količino lesa, ki ga želi družba Mahagében kupiti.

20 Družba Mahagében je pri Baranya Megyei Bíróság (okrajno sodišče v Baranyi) vložila tožbo in zahtevala odpis ugotovljenega davčnega dolga, globe in zamudnih obresti. Med drugim je zatrjevala, da je pri sklenitvi pogodbe z družbo RK izkazala vso potrebno skrbnost. Na posel bi lahko vplivala le toliko, da bi preverila, ali je družba, ki je prodajalec, vpisana v register družb, ali ima veljavno davčno številko in ali je sposobna izpolniti posel. Poleg tega naj bi se ob prejemu blaga na sedežu družbe, ki je bil kraj izpolnitve prevoza, prepričala o kakovosti in o dobavljeni količini.

21 Baranya Megyei Bíróság dvomi o tem, da se pravica do odbitka lahko zavrne samo zato, ker izdajatelj ra?una nakupa izdelkov ni knjižil in ker brez ustreznega vozila ni imel možnosti opraviti prevoza, ?eprav je prodajo priznal in svojo obveznost glede dav?ne napovedi in pla?ila davka tudi izpolnil.

22 Ker je Baranya Megyei Bíróság menilo, da je rešitev spora o glavni stvari odvisna od razlage prava Unije, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da bi bila lahko zavezancu za DDV, ki v skladu z dolo?bami te direktive izpolnjuje vsebinske pogoje za odbitek DDV, možnost uveljavljanja te pravice odvzeta z nacionalno zakonodajo oziroma prakso, ki prepoveduje odbitek DDV, ki je bil pla?an ob nakupu blaga, ?e je na voljo samo ra?un, ki kot verodostojna listina potrjuje, da je bila prodaja opravljena, in zavezanec nima dokumenta izdajatelja ra?una, ki bi potrjeval, da je imel ta blago na voljo, da ga je lahko prevažal in da je obveznost dav?ne napovedi izpolnil? Ali sme država ?lanica na podlagi ?lena 273 Direktive zaradi pravilnega pobiranja DDV in prepre?evanja dav?nih utaj zahtevati, da mora imeti prejemnik ra?una dokument, ki dokazuje, da je izdajatelj ra?una imel blago na voljo, ali potrjuje dobavo in prevoz za prejemnika ra?una?

2. Ali je pojem ‚potrebna skrbnost‘, ki je dolo?en v ?lenu 44(5) [...] zakona o DDV in za katerega dav?ni organ in ustaljena sodna praksa pri njegovi uporabi zahtevata, da se mora prejemnik ra?una prepri?ati, ali je izdajatelj ra?una zavezanec za zadevni davek, ali je zadevno blago knjižil, ali ima ra?un o njegovi nabavi in ali je svoje obveznosti glede napovedi in pla?ila DDV izpolnil, združljiv z na?eloma dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti, ki ju je Sodiš?e [...] v zvezi z uporabo Direktive [2006/112] že ve?krat priznalo?

3. Ali je treba ?lena 167 in 178(a) Direktive [...] 2006/112 [...] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji ali praksi, ki za uveljavljanje pravice do odbitka od dav?nega zavezanca, ki je prejemnik ra?una, zahteva dokaz o zakonitem ravnanju družbe, ki je ra?un izdala?“

Zadeva C-142/11

23 Spor o glavni stvari v zadevi C-142/11 se nanaša na dva razli?na posla.

24 Prvi?, P. Dávid se je s podjetniško pogodbo zavezal, da bo opravil razli?na gradbena dela. Ko so bila maja 2006 dela opravljena, je pooblaš?enec naro?nika izdal potrdilo o izvedbi del, v skladu s katerim je število delovnih ur na podlagi list prisotnosti, na katerih so bili med drugim navedene ure in kraj dela, ime in priimek, datum rojstva in podpis vsakega delavca ter žig P. Davida, znašalo 1992.

25 Med dav?nim nadzorom tega posla je P. Dávid izjavil, da nima zaposlenih in da je dela izvedel s podizvajalcem, Z. Mátéjem. Ni pa mogel natan?neje navesti nobenih osebnih podatkov delavcev, ki so bili zaposleni pri tem podizvajalcu. Cena, ki sta jo v pogodbi dolo?ila P. Dávid in Z. Máté, je bila pla?ana na podlagi potrdila o izvedbi del.

26 Na podlagi dav?nega nadzora je bilo ugotovljeno, da Z. Máté ni imel niti delavcev niti materiala, potrebnega za izvedbo del, ki jih je zara?unal, in da je predložil le ra?une drugega podizvajalca. Ta je bil tast Z. Mátéja, pri katerem v spornem obdobju ni bil zaposlen noben delavec in ki v zadevnem dav?nem letu ni vložil dav?ne napovedi.

27 Ob upoštevanju teh dejavnikov je dav?ni organ ugotovil, da z ra?uni, ki jih je izstavljal zadnjevedeni podizvajalec, ni bilo mogo?e verodostojno potrditi na njih navedenega gospodarskega posla in da Z. Máté dejansko ni izvedel nobene dejavnosti kot podizvajalec.

Preprav ob nadzoru ni bilo dvoma o tem, da so bila dela resnično opravljena, niti o tem, da so jih opravili delavci, ki so bili navedeni na listah prisotnosti, se ni bilo mogoče zanesljivo prepričati, kateri podjetnik je opravil dela in katera izmed družb je najela navedene delavce. V teh okoliščinah naj račun, ki jih je prejel P. Dávid, ne bi odražali dejanskega gospodarskega posla in naj bi bili torej fiktivni. Poleg tega naj P. Dávid ne bi ravnal s potrebno skrbnostjo v smislu člena 44(5) zakona o DDV.

28 Drugič, P. Dávid se je leta 2006 zavezal, da bo za neko družbo opravil nekatera dela, ki jih je izvajal s podizvajalcem. Vendar je bil podizvajalec v času davčnega nadzora že v likvidaciji. Z njegovim prejšnjim direktorjem ni bilo mogoče stopiti v stik, navedeno podjetje pa likvidacijskemu upravitelju ni predložilo nobenega dokumenta. Po mnenju davčnega organa z njemer ni bilo dokazano, da so cena in osebe, navedene na računu, ki ga je izdal podizvajalec, resnične. Poleg tega naj P. Dávid ne bi ravnal s potrebno skrbnostjo, kot to določa navedeni zakon, ker se ni prepričal, ali je imel navedeni podizvajalec sredstva, potrebna za izvedbo zadevnih del.

29 V teh okoliščinah je davčni organ zavrnil pravico do odbitka, ki izhaja iz dveh zadevnih poslov, ugotovil davčni dolg P. Dávida v zvezi z DDV in mu poleg tega naložil globo in zamudne obresti.

30 P. Dávid je pri Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (okrajno sodišče v Jász-Nagykun-Szolnoku) vložil tožbo zoper odločbo davčnega organa in med drugim trdil, da je ravnal z vso skrbnostjo. Prepričal naj bi se, da je bil gospodarski posel dejansko izveden, in naj bi preveril, ali je izdajatelj računa davčni zavezanec. Ne bi ga naj bilo torej mogoče šteti za odgovornega za morebitne opustitve podizvajalca glede izpolnitve davčnih obveznosti.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság se sprašuje, ali ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV brez dodatnega nadzora, če davčni organ ne dokaže obstoja malomarnega ali naklepnega ravnanja, ki se morda nanaša na utajo davkov, ki jo je mogoče pripisati izdajatelju računa ali izdajateljem drugih računov, ki jih ta prejme, pri čemer se prejemnik računa, to je davčni zavezanec, takšnega ravnanja ni zavedal ali pri njem ni sodeloval.

32 Po mnenju navedenega sodišča davčnemu zavezancu, ki uveljavlja pravico do odbitka DDV, glede na določbe Šeste direktive ni mogoče naložiti objektivne odgovornosti v zvezi z računom, ki jih je prejel, niti ni mogoče – če se izdajatelju računa očitata kakšna opustitev – prejemniku računa naložiti obveznosti dokazovanja ravnanja, ki se v skladu s členom 44(5) zakona o DDV pričakuje od izdajatelja računa.

33 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe v zvezi z odbitkom [DDV] iz [Šeste Direktive] in glede leta [2007] iz Direktive [2006/112] razlagati tako, da lahko davčna uprava – na podlagi objektivne odgovornosti – omeji ali odvzame davčnemu zavezancu pravico do odbitka, ki jo ta želi uveljavljati, če izdajatelj računa ne more potrditi, da je druge podizvajalce najel zakonito?

2. Ali lahko davčna uprava, če gospodarski posel, ki je razviden z računom, zanjo ni sporen in če poleg tega ta račun izpolnjuje formalne zakonske pogoje, zakonito zavrne vračilo DDV, če ni mogoče ugotoviti identitete preostalih podizvajalcev, ki jih je uporabil izdajatelj računa, ali če podizvajalci pri izdaji računov ravnaajo nezakonito?

3. Ali je davčna uprava, ki [v okoliščinah, kot so te, opisane v drugem vprašanju,] zavrne pravico do odbitka, v upravnem postopku dolžna dokazati, da je davčni zavezanec, ki uveljavlja pravico do odbitka, vedel, da so družbe, ki so v verigi podizvajalcev za njim, ravnale nezakonito,

morda z namenom davčne utaje, ali celo, da je omenjeni davčni zavezanec ravnal v dogovoru z njimi?“

34 Zadevi C-80/11 in C-142/11 sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 15. junija 2011 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

35 Najprej je treba ugotoviti, da se ob upoštevanju različnih datumov nastanka dejanskega stanja v postopku v glavni stvari postavljena vprašanja nanašajo na Šesto direktivo in Direktivo 2006/112. Kot je bilo navedeno v točki 3 te sodbe, zadnjenavedena direktiva na celoma ni vsebinsko spremenila Šeste direktive. Podrobneje, določbe teh direktiv, ki sta upoštevni v postopkih v glavni stvari, so v bistvu enake. V teh okoliščinah zadostuje, da se postavljena vprašanja preveri ob upoštevanju Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2011 v združenih zadevah Šaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, ZOdl., str. I-8461, točke 28 in od 49 do 51).

Vprašanja, postavljena v zadevi C-142/11

36 S temi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člene 167, 168(a), 178(a), 220, točka 1, in 226 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico, da od DDV, ki ga mora plačati, odbije znesek davka, ki ga je dolžan ali ga je plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker je izdajatelj računa za te storitve ali kateri od njegovih ponudnikov ravnal nezakonito, ne da bi ta organ dokazal, da je zadevni davčni zavezanec vedel za navedeno nezakonito ravnanje ali je sam pripomogel k temu ravnanju.

37 Da bi odgovorili na navedena vprašanja, je treba najprej spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (glej zlasti sodbe z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-78/00, Recueil, str. I-8195, točka 28; z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 14, in z dne 28. julija 2011 v zadevi Komisija proti Madžarski, C-274/10, ZOdl., str. I-7289, točka 42).

38 Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe 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; z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 47, in z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépit?, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 34, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Madžarski, točka 43).

39 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 44; sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 78; zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 48, in sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski, C-438/09, ZOdl., str. I-14009, točka 24).

40 Vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan javni blagajni, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka vhodnega DDV. DDV se namreč uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (glej sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 26; 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, točka 54, in zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 49).

41 Drugič, spomniti je treba, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 71, ter sodbi z dne 7. decembra 2010 v zadevi R., C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 36, in z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Tanoarch, C-504/10, ZOdl., str. I-10853, točka 50). Sodišče je v zvezi s tem odločilo, da sklicevanje na pravo Unije za goljufijo ali zlorabo ni dovoljeno (glej zlasti sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 32, ter zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, točka 68, in Kittel in Recolta Recycling, točka 54).

42 Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih dokazov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo za goljufijo ali zlorabo (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Fini H, točki 33 in 34, in Kittel in Recolta Recycling, točka 55, ter sodbo z dne 29. marca 2012 v zadevi Véleclair, C-414/10, točka 32).

43 Iz predložitvene odločbe pa je glede postopka v glavni stvari razvidno, da ni sporno, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari, ki želi uveljavljati pravico do odbitka, davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in da je navedena tožena stranka opravljanje storitev, na katere se sklicuje v utemeljitev te pravice, pozneje uporabila za svoje obdavčljive transakcije.

44 Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da postavljena vprašanja temeljijo na predpostavkah, v skladu s katerimi, prvič, je bil posel, na katerega se sklicuje pri utemeljevanju pravice do odbitka, izveden, kot to izhaja iz ustreznega računa, in drugič, ta račun vsebuje vse informacije, ki se zahtevajo na podlagi Direktive 2006/112, tako da so vsebinski in formalni pogoji, ki so v tej direktivi določeni za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka, izpolnjeni. Posebej je treba poudariti, da v predložitveni odločbi ni navedeno, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari sama opravila nezakonita dejanja, kot sta navajanje neresničnih podatkov ali predložitev nepravilnih računov.

45 Davčnemu zavezancu je tako mogoče zavrniti pravico do odbitka le na podlagi sodne prakse iz točk od 56 do 61 zgoraj navedene sodbe Kittel in Recolta Recycling, v skladu s katero je treba na podlagi objektivnih dejavnikov ugotoviti, ali je davčni zavezanec – ki so mu bili blago ali storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeni – vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec.

46 Davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, je treba namreč za potrebe Direktive 2006/112 obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji, in to ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru transakcij, ki jih je opravil pozneje (glej zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 56).

47 Nasprotno pa z ureditvijo pravice do odbitka iz navedene direktive, kot je navedena v točkah od 37 do 40 te sodbe, 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 ali drug trgovec, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do

odbitka (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, to?ki 52 in 55, in Kittel in Recolta Recycling, to?ke 45, 46 in 60).

48 Z uvedbo sistema stroge odgovornosti bi bilo namre? prekora?eno tisto, kar je potrebno za varovanje pravic javne blagajne (glej v tem smislu sodbi z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, to?ka 32, in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C-271/06, ZOdl., str. I-771, to?ka 23).

49 Ker je zavrnitev pravice do odbitka v skladu s to?ko 45 te sodbe izjema od uporabe temeljnega na?ela, ki ga sestavlja ta pravica, mora dav?ni organ pravno zadostno dokazati objektivne dejavnike, na podlagi katerih je mogo?e ugotoviti, da je dav?ni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec v dobavni verigi.

50 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na vprašanja, postavljena v zadevi C-142/11, odgovoriti, da je treba ?lene 167, 168(a), 178(a), 220, to?ka 1, in 226 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere dav?ni organ dav?nemu zavezancu zavrne pravico, da od DDV, ki ga mora pla?ati, odbije znesek davka, ki ga dolguje ali ga je pla?al za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker je izdajatelj ra?una za te storitve ali kateri od njegovih ponudnikov, ravnal nezakonito, ne da bi ta dav?ni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokazal, da je zadevni dav?ni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug trgovec v dobavni verigi.

Vprašanja, postavljena v zadevi C-80/11

51 S temi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?lene 167, 168(a), 178(a) in 273 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero dav?ni organ zavrne pravico do odbitka, ker se dav?ni zavezanec ni prepri?al, ali je imel izdajatelj ra?una za blago, glede katerega se uveljavlja pravica do odbitka, status dav?nega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in pla?ila DDV, oziroma ker navedeni dav?ni zavezanec razen tega ra?una nima drugih dokumentov, na podlagi katerih bi bilo mogo?e dokazati, da so navedene okoliš?ine podane.

52 V zvezi s tem je iz predložitvene odlo?be in zlasti iz prvega vprašanja razvidno, da vprašanja, postavljena v zadevi C-80/11, tako kot vprašanja, postavljena v zadevi C-142/11, temeljijo na predpostavki, da so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki so v Direktivi 2006/112 dolo?eni za uveljavljanje pravice do odbitka, predvsem ta, ki zahteva, da ima dav?ni zavezanec ra?un, ki potrjuje, da je bila dobava blaga opravljena, in ki izpolnjuje zahteve iz navedene direktive. Tako se ob upoštevanju odgovora v to?ki 50 te sodbe, ki velja tudi za primer dobave blaga, pravica do odbitka lahko zavrne samo, kadar je na podlagi objektivnih dejavnikov ugotovljeno, da je dav?ni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec v dobavni verigi.

53 V skladu s sodno prakso Sodiš?a bi se morali subjekti, ki sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogo?e zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za utajo DDV ali druge goljufije, zanesti na zakonitost teh transakcij, ne da bi tvegali, da izgubijo pravico do odbitka vstopnega DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, to?ka 51).

54 Ni pa v nasprotju s pravom Unije od subjekta zahtevati, da ravna tako, kot se lahko od njega razumno zahteva, da se prepri?a, da transakcija, ki jo je opravil, ni del dav?ne utaje (glej v tem

smislu sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 65 in 68; zgoraj navedeno sodbo Netto Supermarkt, točka 24, in sodbo z dne 21. decembra 2011 v zadevi Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, ZOdl., str. I-14191, točka 25).

55 Poleg tega člen 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa, da države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj,

56 Čeprav ta določba daje državam članicam polje proste presoje (glej sodbo z dne 26. januarja 2012 v zadevi Kraft Foods Polska, C-588/10, točka 23), pa te možnosti, ki je predvidena v drugem odstavku navedenega člena, ni mogoče uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3 z naslovom „Fakturiranje“, ki je pod naslovom XI – „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“ – navedene direktive, in predvsem v njenem členu 226.

57 Poleg tega ukrepi, ki jih lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg teh ciljev. Torej jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeni sodbi Gabalfrisa in drugi, točka 52, in Halifax in drugi, točka 92; sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-10385, točka 49, in zgoraj navedeno sodbo Dankowski, točka 37).

58 Glede nacionalnih ukrepov v postopku v glavni stvari je treba spomniti, da zakon o DDV ne določa posebnih obveznosti, ampak v členu 44(5) zgolj določa, da se pravice v zvezi s plačilom davka davčnega zavezanca, ki je na potrdilu naveden kot kupec, ne smejo kršiti, če je davčni zavezanec glede obdavčljivega dogodka ob upoštevanju okoliščin dobave blaga oziroma opravljanja storitve ravnal s potrebno skrbnostjo.

59 V teh okoliščinah je iz sodne prakse, na katero se sklicuje v točkah 53 in 54 te sodbe, razvidno, da je opredelitev ukrepov, ki jih je mogoče v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka, da zagotovi, da njegove transakcije ne bodo del goljufije drugega trgovca, v glavnem odvisna od okoliščin posameznega primera.

60 Res je, da bi se moral preudaren trgovec, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, ob upoštevanju okoliščin primera pozanimati o drugem trgovcu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti.

61 Vendar davčni organ ne more na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, zahtevati, prvič, da preveri, ali je imel izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, status davčnega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in plačila DDV, da bi se prepričal, da trgovec v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti in goljufije, in drugič, da ima v zvezi s tem dokumente.

62 Načeloma morajo namreč davčni organi pri davčnih zavezancih opraviti potreben nadzor, da bi odkrili nepravilnosti in utajo DDV, ter davčnemu zavezancu, ki je ravnal nepravilno ali storil goljufijo, naložiti sankcije.

63 V skladu s sodno prakso Sodišča morajo države članice preveriti napovedi davčnih zavezancev, njihove računovodske izkaze in druge upoštevne dokumente (glej sodbi z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji, C-132/06, ZOdl., str. I-5457, točka 37, in z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, ZOdl., str. I-7639,

to?ka 21).

64 Direktiva 2006/112 za to zlasti dolo?a, da vsak dav?ni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogo?i uporabo DDV in nadzor dav?nega organa. Da bi olajšala to nalogo, ?lena 245 in 249 te direktive dolo?ata pravico pristojnih organov, da dostopajo do ra?unov, ki jih mora dav?ni zavezanec hraniti na podlagi ?lena 244 navedene direktive.

65 Iz tega je razvidno, da bi dav?ni organ, ?e bi zaradi nevarnosti zavrnitve pravice do odbitka dav?nim zavezancem naložil ukrepe iz to?ke 61 te sodbe, v nasprotju z navedenimi dolo?bami svoje naloge nadzora prenesel na dav?ne zavezance.

66 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na vprašanja, postavljena v zadevi C-80/11, odgovoriti, da je treba ?lene 167, 168(a), 178(a) in 273 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero dav?ni organ zavrne pravico do odbitka, ker se dav?ni zavezanec ni prepri?al, ali je imel izdajatelj ra?una za blago, glede katerega se uveljavlja pravica do odbitka, status dav?nega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in pla?ila DDV, oziroma ker navedeni dav?ni zavezanec razen tega ra?una nima drugih dokumentov, na podlagi katerih bi bilo mogo?e dokazati, da so navedene okoliš?ine podane, ?eprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki so v Direktivi 2006/112 dolo?eni za uveljavljanje pravice do odbitka, in dav?ni zavezanec nima indicev, ki bi upravi?eno kazali na nepravilnost ali goljufijo na podro?ju dejavnosti izdajatelja ra?unov.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranke 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:

1. ?lene 167, 168(a), 178(a), 220, to?ka 1, in 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere dav?ni organ dav?nemu zavezancu zavrne pravico, da od davka na dodano vrednost, ki ga mora pla?ati, odbije znesek davka, ki ga dolguje ali ga je pla?al za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker je izdajatelj ra?una za te storitve ali kateri od njegovih ponudnikov ravnal nezakonito, ne da bi ta dav?ni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokazal, da je zadevni dav?ni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug trgovec v dobavni verigi.

2. ?lene 167, 168(a), 178(a) in 273 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero dav?ni organ zavrne pravico do odbitka, ker se dav?ni zavezanec ni prepri?al, ali je imel izdajatelj ra?una za blago, glede katerega se uveljavlja pravica do odbitka, status dav?nega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in pla?ila davka na dodano vrednost, oziroma ker navedeni dav?ni zavezanec razen tega ra?una nima drugih dokumentov, na podlagi katerih bi bilo mogo?e dokazati, da so navedene okoliš?ine podane, ?eprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki so v Direktivi 2006/112 dolo?eni za uveljavljanje pravice do odbitka, in dav?ni zavezanec nima indicev, ki bi upravi?eno kazali na nepravilnost ali goljufijo na podro?ju dejavnosti izdajatelja ra?unov.

Podpisi

*Jezik postopka: madžarščina.