

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. decembra 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Zavrnitev“

V zadevi C-285/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sod – Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 16. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 8. junija 2011, v postopku

Bonik EOOD

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka), v funkciji predsednice tretjega senata, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz in D. Šváby, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. septembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Bonik EOOD O. Minchev, odvetnik, in M. Patchett-Joyce, barrister,
- za bolgarsko vlado E. Petranova, agentka,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z A. De Stefanom, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth in L. Christie, agenta, skupaj s P. Moserjem, barrister,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347,

str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Bonik EOOD (v nadaljevanju: Bonik) in Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencia za prihodite (direktor direktorata „pritožbe in vodenje izvršbe“, podrožna direkcija Varna, nacionalne agencije za javne prihodke) glede pravice do odbitka v obliki davžnega dobropisa davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za nakupe pšenice, ki jih je opravila ta družba.

Pravni okvir

3 Žlen 2(1)(a) Direktive 2006/112 doloža, da so dobave blaga, ki jih davžni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države žlanice za plažilo, zavezane plažilu DDV.

4 Žlen 9(1) te direktive doloža:

„Davžni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vkljužno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkorišžanje premožjenja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Žlen 62 te direktive doloža:

„Za namene te direktive je:

(1) ‚obdavžljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obražuna DDV;

(2) ‚obveznost obražuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davžni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plažati, žetudi se plažilo lahko odloži.“

6 Žlen 63 te direktive doloža:

„Obdavžljivi dogodek in s tem obveznost obražuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

7 Žlen 167 Direktive 2006/112 doloža:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obražun odbitnega davka.“

8 Žlen 168 te direktive doloža:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavženih transakcij, ima davžni zavezanec v državi žlanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plažati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plažal v tej državi žlanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davžni zavezanec;

[...]“

9 Člen 178 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;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Družba Bonik je družba, nad katero je bil izveden davčni nadzor za obdobje od februarja do marca 2009.

11 Po izvedenem nadzoru so bolgarski davčni organi ugotovili, da ni dokazov o izvedenih dobavah pšenice in sončnic znotraj Skupnosti, ki jih je družba Bonik prijavila, kot da so bile izvedene v korist družbe romunskega prava Agrisco SL in ob upoštevanju dejstva, da so bile po podatkih računovodstva te družbe količine pšenice in sončnic na računih, ki jih je izdala družba Bonik, vzete iz zalog te družbe in niso bile na razpolago v trenutku izvedbe nadzora, in da so bile te količine predmet obdavčljivih dobav na bolgarskem ozemlju.

12 Pristojni davčni organi so poleg tega opravili preverjanje glede nakupov pšenice, ki jih je družba Bonik prijavila, kot da so bili opravljeni pri družbah Favorit stroj Varna EOOD (v nadaljevanju: Favorit stroj) in Agro trend BG Varna EOOD (v nadaljevanju: Agro trend) in za katere je bil odbit DDV.

13 Družba Bonik je imela račune, ki sta jih izdali družbi Favorit stroj in Agro treyd in ustrezajo tem nakupom.

14 Z namenom, da bi se prepričali o resničnosti teh računov, so bolgarski davčni organi opravili dodatno preverjanje dobaviteljev družbe Bonik in sicer družb Favorit stroj in Agro treyd in tudi njihovih dobaviteljev, in sicer družb Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD in Riva agro stil EOOD.

15 Ker to preverjanje ni dovoljevalo ugotovitve, da so družbe Lyusi treyd EOOD, Eskim plyus EOOD in Riva agro stil EOOD dejansko dobavljale blago družbam Favorit stroj in Agro treyd, so bolgarski davčni organi iz tega sklepali, da zadnjenavedene družbe niso imele potrebnih količin blaga, da bi izvedle dobave, namenjene družbi Bonik in da med navedenimi družbami in družbo Bonik niso bile opravljene dejanske dobave.

16 Zato so navedeni davčni organi s popravno odločbo o odmeri davka z dne 11. marca 2010 družbi Bonik zavrnilo pravico do odbitka v obliki davčnega dobropisa DDV za dobave pšenice, ki sta jih opravila njena dobavitelja, družbi Favorit stroj in Agro treyd.

17 Družba Bonik je proti tej odločbi o odmeri davka vložila upravno pritožbo pri Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, ki je 21. junija 2010 potrdil navedeno odločbo o odmeri davka.

18 Družba Bonik je proti isti odločbi o odmeri davka vložila pritožbo na predložitveno sodišče.

19 V predložitveni odločbi to sodišče navaja, da bolgarski davčni organi ne izpodbijajo dejstva, da je družba Bonik opravila naknadne dobave blaga iste vrste in v isti količini in ne potrjujejo, da je ta družba blago prejela od drugih dobaviteljev kot od družb Favorit stroj in Agro treyd.

20 Poleg tega dodaja, da obstajajo dokazi o izvedbi neposrednih dobav in da neobstoj dokazov o opravi predhodnih dobav ne more voditi do zaključka, da predhodne dobave niso bile opravljene.

21 Predložitveno sodišče v tem pogledu pojasnjuje, da nacionalna ureditev pravice do odbitka DDV v obliki davčnega dobropisa ne pogojuje z dokazilom o poreklu blaga.

22 Po mnenju tega sodišča davčna uprava s svojo prakso in določena bolgarska sodišča – za priznanje pravice do odbitka DDV davčnemu zavezancu – zahtevajo dokazilo o dejansko opravljenih predhodnih dobavah.

23 V teh okoliščinah je Administrativen sad – Varna prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo naslednja vprašanja:

„1. Ali se lahko iz določb členov 178(a) in (b), 14, 62, 63, 167 in 168 Direktive 2006/112 z razlago izpelje pojem ‚neobstoj dejanske dobave‘ in če je tako, ali se ta pojem glede svoje opredelitve pokriva s pojmom ‚davčna goljufija‘ ali pa je v njem vsebovan? Kaj v smislu [te] direktive zajema pojem ‚davčna goljufija‘?

2. Ali se z Direktivo glede na opredelitev pojma ‚davčna goljufija‘ ter uvodni izjavi 26 in 59 v povezavi s členom 178(b) [Direktive 2006/112] zahteva, da se formalnosti izrecno določijo po zakonodajni poti, in sicer z aktom najvišjega zakonodajnega telesa države članice, ali pa je z njo dopuščeno, da te formalnosti niso določene po zakonodajni poti, temveč z upravno (in prakso davčnega preverjanja) ter sodno prakso? Ali se smejo formalnosti uvesti s splošnimi pravnimi akti upravnih organov in/ali z napotki uprave?

3. Ali neobstoj ‚dejanske dobave‘, če gre za pojem, ki se razlikuje od ‚davčne goljufije‘ in z njeno opredelitvijo ni zajet, pomeni formalnost iz člena 178(b), [Direktive 2006/112] ali ukrep iz uvodne izjave 59 [te] direktive, zaradi katerih pride do odreka pravice do odbitka in postane dvomljiva nevtralnost DDV, ki je bistveno načelo skupnega sistema DDV, ki je bil uveden z zadevnim pravom Skupnosti?

4. Ali se smejo za davčne zavezance določiti formalnosti, na podlagi katerih je treba glede dobav, ki se opravijo med njimi (zadnjim prejemnikom [...] in njegovim dobaviteljem) pred dobavo, dokazati, da dobava velja za dejansko opravljeno, če uradni organ ne izpodbija, da so prizadeti (zadnji dobavitelji) naslednje dobave z istim blagom v enakih količinah opravili za naslednje prejemnike?

5. Ali je treba v okviru skupnega sistema DDV ter določb členov 168 in 178 Direktive 2006/112 pravico trgovca do priznanja plačila DDV za neko transakcijo presoati

a) le glede na posamično transakcijo, v kateri je trgovec udeležen, pri čemer se upošteva namera trgovca, da je udeležen v transakciji, in/ali

b) ob upoštevanju vseh predhodnih faz, vključno s prejšnjimi in poznejšimi transakcijami, ki tvorijo dobavno verigo, ki ji pripada zadevna transakcija, pri čemer se upoštevajo namere drugih udeležencev v verigi, ki jih trgovec ne pozna in/ali zanje ne more izvesti, oziroma se upoštevajo ravnanja in/ali opustitve izdajatelja računa in drugih udeležencev v verigi, namreč njegovih predhodnih dobaviteljev, ki jih prejemnik dobave ne more nadzirati in od njih ne more zahtevati nekega ravnanja, in/ali

c) ob upoštevanju goljufivih ravnanj in namer drugih udeležencev v verigi, za udeležbo katerih trgovec ni vedel, pri čemer glede na njihova ravnanja ali namere ni mogoče ugotoviti, ali je to od njih lahko izvedel, in sicer ne glede na to, ali so bila ta ravnanja opravljena in te namere ustvarjene pred zadevno transakcijo ali po njej?

6. Glede na odgovor na peto vprašanje: ali je treba transakcije, kakršna je sporna v postopku v glavni stvari, obravnavati kot odplačne dobave v smislu člena 2 Direktive 2006/112 ali kot del gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) te direktive?

7. Ali je dopustno, da se transakcije – ki jih, kot to velja za sporne transakcije v postopku v glavni stvari, dobavitelj pravilno dokumentira in deklarira za namene DDV in na podlagi katerih je prejemnik dejansko pridobil lastninsko pravico na blagu, navedenem v računu, pri čemer ni podatkov o tem, ali je blago dejansko prejela oseba, ki ni izstavila računa – ne obravnavajo kot odplačne dobave v smislu člena 2 Direktive 2006/112 samo zato, ker dobavitelja ni bilo mogoče najti na navedenem naslovu in ker ni predložil dokumentov, ki se zahtevajo v okviru davčnega nadzora, ali ker pri davčnih organih ni dokazal vseh okoliščin, v katerih so bile opravljene dobave, med njimi izvor prodanega blaga?

8. Ali gre pri tem, da je pravica do odbitka odvisna od ravnanja dobavitelja in/ali njegovega predhodnega dobavitelja, za dopusten ukrep za zagotovitev pobiranja davka in za preprečitev davčne goljufije?

9. Glede na odgovore na drugo, tretje in četrto vprašanje: ali ukrepi davčnih organov, kakršni so v postopku v glavni stvari, ki vodijo do izključitve ureditve davka na dodano vrednost glede poslov, ki jih sklene dobroverni trgovec, kršijo načela prava Skupnosti, in sicer načela sorazmernosti, enakega obravnavanja in pravne varnosti?

10. Glede na odgovore na predhodna vprašanja: ali ima glede na okoliščine, kakršne so v postopku v glavni stvari, prejemnik dobav pravico do odbitka davka, ki mu ga v računu obračunajo dobavitelji?

Vprašanja za predhodno odločanje

24 Z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, želi predložitveno sodišče v bistvu izvesti, ali je treba določbe Direktive 2006/112 kot tudi načela sorazmernosti, enakega obravnavanja in pravne varnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da je treba v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka DDV glede dobave blaga iz razloga, ker se ob upoštevanju elementov glede vstopnih transakcij te dobave šteje, da zadnja transakcija dejansko ni bila izvedena.

25 Treba je 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 sodbo z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 37 in navedena sodna praksa).

26 Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej 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 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property, C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 50, in 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; ter zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, točka 38).

27 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 načeloma same predmet DDV (glej sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19, in z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15; zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 44; sodbi z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 25, in 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; sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski, C-438/09, ZOdl., str. I-14009, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, točka 39).

28 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 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; ter zgoraj navedeni sodbi Kittel in Recolta Recycling, točka 49, ter Mahagében in Dávid, točka 40).

29 Poleg tega iz besedila člena 168(a) Direktive 2006/112 izhaja, da mora biti po eni strani za nastanek pravice do odbitka zainteresirana oseba davčni zavezanec in po drugi strani, da mora blago in storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij in da mora to vstopno blago ali storitve dobaviti drug davčni zavezanec (glej zgoraj navedeno sodbo Centralan Property, točka 52, in sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi Tóth, C-324/11, točka 26).

30 V obravnavanem primeru iz odločbe predložitvenega sodišča izhaja, da so stranke, ki so dobavile blago v postopku v glavni stvari, in sicer družba Bonik in njeni dobavitelji, davčni zavezanci v smislu Direktive 2006/112.

31 Da bi lahko ugotovili obstoj pravice do odbitka, ki jo uveljavlja družba Bonik na podlagi teh dobav blaga, je treba preveriti, ali so bile dobave blaga dejansko opravljene in ali je družba Bonik zadevno blago uporabila za svoje obdavčljive transakcije.

32 Glede tega je treba opozoriti, da Sodišče v postopku na podlagi člena 267 PDEU ni pristojno preverjati okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Zato mora nacionalno

sodišče v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja te zadeve, da bi ugotovilo, ali družba Bonik lahko uveljavlja pravico do odbitka na podlagi navedenih dobav blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, točka 53).

33 Če iz te presoje izhaja, da so bile dobave blaga v postopku v glavni stvari dejansko izvedene in da je družba Bonik to blago uporabila za potrebe svojih obdavčljivih transakcij, ji pravice do odbitka na celoma ni mogoče zavrniti.

34 V tem pogledu je predložitveno sodišče navedlo, da bolgarski davčni organi niso potrdili, da je družba Bonik blago v postopku v glavni stvari pridobila od drugih družb kot sta Favorit stroj in Agro treyd in da obstajajo dokazi, ki potrjujejo izvedbo neposrednih dobav. Enako je navedlo, da ti organi ne izpodbijajo dejstva, da je družba Bonik izvršila naslednje dobave blaga iste vrste kot v postopku v glavni stvari za isto količino.

35 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 navedeni sodbi Halifax in drugi, točka 71, ter Kittel in Recolta Recycling, točka 54; 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, in zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, točka 41).

36 Sodišče je v zvezi s tem odločilo, da se posamezniki ne morejo sklicevati na pravo Unije za namen goljufije ali zlorabe (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Fini H, točka 32; Halifax in drugi, točka 68; Kittel in Recolta Recycling, točka 54, ter Mahagében in Dávid, točka 41).

37 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 z goljufijo ali z zlorabo (glej zgoraj navedene sodbe Fini H, točka 34; Kittel in Recolta Recycling, točka 55, ter Mahagében in Dávid, točka 42).

38 Takšen je primer, kadar davčno utajo zagreši sam davčni zavezanec. V tem primeru namreč objektivna merila, na katerih temeljita pojma dobave blaga ali oprave storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in pojem gospodarske dejavnosti, niso izpolnjeni (glej zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, točki 58 in 59, ter Kittel in Recolta Recycling, točka 53).

39 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 v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kittel in Recolta Recycling, točka 56, ter Mahagében in Dávid, točka 46).

40 Davčnemu zavezancu je tako mogoče pravico do odbitka zavrniti le pod pogojem, če se na podlagi objektivnih dokazov izkaže, da je ta 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 glede DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kittel in Recolta Recycling, točke od 56 do 61, ter Mahagében in Dávid, točka 45).

41 Nasprotno pa z ureditvijo pravice do odbitka iz navedene 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 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

navedene sodbe Optigen in drugi, to?ki 52 in 55; Kittel in Recolta Recycling, to?ke 45, 46 in 60, ter Mahagében in Dávid, to?ka 47).

42 Z uvedbo sistema stroge odgovornosti bi bilo namre? prekora?eno tisto, kar je potrebno za varovanje pravic javne blagajne (glej zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, to?ka 48).

43 Ker je zavrnitev pravice do odbitka 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 (glej zgoraj navedeno sodbo Mahagében in Dávid, to?ka 49).

44 Iz tega izhaja, da ?e bi predložitveno sodiš?e štelo, da je bila dejanska dobava blaga v postopku v glavni stvari in posledično uporaba blaga s strani družbe Bonik izvedena, bi morale posledično tudi preveriti, ali je pristojni dav?ni organ ugotovil obstoj takšnih objektivnih dokazov.

45 V teh okoliš?inah je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba ?lene 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 in 178 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da bi se v okoliš?inah, kakršne so v postopku v glavni stvari, dav?nemu zavezancu zavrnila pravica do odbitka DDV glede dobave blaga iz razloga, ker se ob upoštevanju goljufij in nepravilnosti, ki so bile storjene pred in po tej dobavi, šteje, da dobava ni bila dejansko izvedena, ne da bi bilo na podlagi objektivnih dokazov ugotovljeno, da je ta dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo glede DDV, ki je bila storjena pred ali potem v verigi dobav, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

?lene 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo, da bi se v okoliš?inah, kakršne so v postopku v glavni stvari, dav?nemu zavezancu zavrnila pravica do odbitka davka na dodano vrednost glede dobave blaga iz razloga, ker se ob upoštevanju goljufij in nepravilnosti, ki so bile storjene pred in po tej dobavi, šteje, da dobava ni bila dejansko izvedena, ne da bi bilo na podlagi objektivnih dokazov ugotovljeno, da je ta dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo glede davka na dodano vrednost, ki je bila storjena pred ali potem v verigi dobav, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarš?ina.