

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 31. januarja 2013(*)

„Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Načelo davčne nevtralnosti – Pravica do odbitka – Nepriznanje – Člen 203 – Na račun izkazani DDV – Obveznost obračuna – Obstoječe obdavčljive transakcije – Enaka presoja glede izdajatelja računa in glede njegovega naslovnika – Nujnost“

V zadevi C-643/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 2. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 15. decembra 2011, v postopku

LVK – 56 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, v funkciji predsednice tretjega senata, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský in T. von Danwitz (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za LVK – 56 EOOD P. Bakalova, odvetnica,
- za Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite S. Zlateva, agentka,
- za bolgarsko vlado T. Ivanov in D. Drambozova, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo LVK – 56 EOOD (v nadaljevanju: LVK) in Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke) v zvezi z nepriznanjem pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) z obrazložitvijo, da ni bilo dokazano, da so bile dobave opravljene.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 39 Direktive 2006/112 je navedeno, da je „[p]ravila v zvezi z odbitki [...] treba uskladiti tako, da vplivajo na dejansko pobrane zneske“, in da je [o]dbitni delež [...] treba v vseh državah članicah računati na podoben način“.

4 Člen 2(1)(a) in (c) te direktive določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

5 Člen 62 navedene direktive določa:

„Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(2) ‚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.“

6 V skladu s členom 63 Direktive 2006/112 nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

7 Člen 73 te direktive določa, da „[p]ri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8 Člen 167 navedene direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

9 Člen 168(a) Direktive 2006/112 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 [dobavil ali zanj] opravil drug davčni zavezanec“.

10 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;

[...]“

11 V skladu s členom 179, prvi odstavek, navedene direktive „[d]avčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 178“.

12 Člen 203 Direktive 2006/112, ki je pod naslovom XI – „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, poglavje 1 – „Obveznost plačila“, oddelek 1 – „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

13 Člen 273 te direktive, ki je pod naslovom XI, poglavje 7, naslovljeno „Druge določbe“, 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.“

14 Člen 395, od (1) do (3), navedene direktive določa:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.

Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, pošlje vlogo Komisiji in ji da vse potrebne informacije. Če Komisija meni, da nima vseh potrebnih informacij, o tem v roku dveh mesecev od dneva prejema vloge obvesti zadevno državo članico in podrobno navede, katere dodatne informacije potrebuje.

Ko ima Komisija vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo zahteve, v roku enega meseca o tem uradno obvesti državo članico, ki je zahtevo vložila in zahtevo v izvirnem jeziku posreduje drugim državam članicam.

3. Komisija v treh mesecih od uradnega obvestila iz drugega pododstavka odstavka 2 Svetu predloži ustrezen predlog, če pa zahtevanemu odstopanju nasprotuje, obvestilo o zavrnitvi z obrazložitvijo.“

Bolgarsko pravo

15 ?len 70(5) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006) v razli?ici, ki jo je treba uporabiti za spor o glavni svari (v nadaljevanju: ZDDS), dolo?a, da „ne obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, ?e je bil ta nezakonito izkazan“.

16 V skladu s ?lenom 71, to?ka 1, ZDDS lahko dav?ni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka, ?e ima za dobavljeno blago ali storitve, ki so bile opravljene zanj, dav?ni dokument, ki izpolnjuje zahteve iz ?lenov 114 in 115 ter v katerem je DDV izkazan v svoji vrstici.

17 ?len 82(1) ZDDS dolo?a, da mora „davek [...] pla?ati dav?ni zavezanec, registriran v smislu tega zakona, ki opravi obdav?ljivo dobavo blaga ali storitev“.

18 V skladu s ?lenom 85 ZDDS mora davek pla?ati vsaka oseba, ki izka?e ta davek v dav?nem dokumentu v smislu ?lena 112 ZDDS, kot je zlasti ra?un.

19 ?len 113(1) in (2) ZDDS dolo?a:

„(1) Vsak dav?ni zavezanec, ki dobavi blago, opravi storitev ali za to prejme predpla?ilo, izda ra?un, ki ustreza tej transakciji, razen ?e je ta izkazana v dokumentu iz ?lena 117.

(2) Ra?un se izda v najmanj dveh izvodih, enem za dobavitelja oziroma izvajalca in enem za prejemnika.“

20 V skladu s ?lenom 115(1) ZDDS mora dobavitelj oziroma izvajalec v primeru spremembe dav?ne osnove za transakcijo ali razveljavitve transakcije, za katero je bil izdan ra?un, izdati sporo?ilo k ra?unu.

21 ?len 116 ZDDS dolo?a:

„(1) Popravki in dodatki v ra?unih ter sporo?ilih k ra?unom niso dopustni. Nepravilno pripravljene ali popravljene dokumente je treba uni?iti in izdati nove.

[...]

(3) Za nepravilno pripravljene dokumente se ?tejejo tudi izdani ra?uni in sporo?ila k ra?unom, v katerih je davek izkazan, ?eprav ne bi smel biti.

(4) ?e so nepravilno pripravljene ali popravljene dokumenti vpisani v poslovnih knjigah dobavitelja oziroma izvajalca ali prejemnika, je treba za vsako od strank izdati dokument o razveljavitvi, ki vsebuje:

1. razloge za razveljavitev;
2. številko in datum razveljavljenega dokumenta;
3. številko in datum novega dokumenta;
4. podpis oseb, ki so za vsako od strank izdale dokument o razveljavitvi.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 Družba LVK, ki se ukvarja s kmetijsko pridelavo, je septembra in oktobra 2007 odbila vstopni davek v zvezi z večerami za dobavo blaga, ki sta jih izdali družba REYA – 96 OOD (v nadaljevanju: REYA) in družba SITI GRUP 76 DZZD (v nadaljevanju: SITI GRUP), ki sta bili medtem izbrisani iz registra davčnih zavezancev za DDV. Vsi ti računi so bili poravnani z gotovino in vpisani v poslovne knjige družbe LVK. Nesporno je tudi, da so ustrezne dobave vpisane v knjigah izdanih računov navedenih dobaviteljev.

23 Davčna uprava je pri obeh dobaviteljih opravilo navzkrižna preverjanja. V okviru teh preverjanj je zahtevala predložitev več dokumentov, ki so se nanašali med drugim na poreklo dobavljenega blaga in izvedbo dobave. Dobavitelja te zahteve v danem roku nista izpolnila.

24 Družba LVK je na zahtevo davčne uprave, naj predloži dokaze, da so bile zadevne dobave dejansko opravljene, poslala dobavnice, potrdila o teži in tovarne liste, ki pa so vsebovali nepravilnosti.

25 Davčna uprava je ugotovila, da ni bilo dokazano, da so bile dobave, za katere so bili izdani računi, opravljene, tako da je bil DDV na zadevnih računih izkazan neupravičeno. Tako je družbi LVK v postopku davčnega nadzora izdala odmerno odločbo z dne 20. decembra 2010, s katero je zavrnila odbitje DDV v zvezi s temi računi (v nadaljevanju: sporna odmerna odločba).

26 Potem ko je Direktor na Direkcija „Obžalovane in upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe v Varni pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke) z odločbo z dne 18. februarja 2011 sporno odmerno odločbo potrdil, je družba LVK vložila tožbo pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče Varna), s katero je uveljavljala, da zadevni računi ustrezajo dejanskim dobavam blaga, tako da nepriznanje pravice do odbitka ni bilo utemeljeno.

27 Med postopkom v glavni stvari sta bili v spis vloženi odločbi, ki sta bili v zvezi z družbama REYA in SITI GRUP izdani v postopku davčnega nadzora. Izdani sta bili pred sporno odmerno odločbo in se nanašata na obdobje, ki se obravnava v postopku v glavni stvari. Iz navedenih odločb je razvidno, da je davčna uprava ugotovila, da ni nobenih razlogov za popravek davčne osnove in DDV, zaračunan za dobave, ki sta jih opravili družbi REYA in SITI GRUP.

28 Predložitveno sodišče navaja, da mora presoditi, ali je obstoj obdavčljivega dogodka pri nakupih zadostno dokazan glede na to, da je davčna uprava nepriznanje pravice do odbitka utemeljila s tem, da dobavitelja družbe LVK nista predložila zahtevanih dokumentov, in da v dokumentih, ki jih je predložila družba LVK kot prejemnica spornih dobav, nekaterih podatkov ni bilo ali pa so bili napačno navedeni. Zato želi z vidika prava Unije izvedeti, kako pomembni sta odločbi, izdani v zvezi z dobaviteljema družbe LVK v postopku davčnega nadzora, in ali je mogoče na podlagi njih ugotoviti, da je davčna uprava priznala, da zadevni računi ustrezajo dejansko opravljenim obdavčljivim transakcijam.

29 V teh okoliščinah je Administrativen sad Varna prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 203 Direktive Sveta 2006/112 zajema vse primere davka na dodano vrednost, ki je napačno izkazan na račun, vključno s primeri, v katerih se izda račun z izkazanim davkom na dodano vrednost, ne da bi prišlo do obdavčljivega dogodka? Če se na to vprašanje odgovori pritrdilno: ali člena 203 in 273 Direktive 2006/112 zahtevata, da države članice izrecno določijo, da je treba plačati davek na dodano vrednost, ki je bil izkazan na račun in v zvezi s katerim ni bila

opravljena nobena transakcija, ali pa zadostuje prenos splošnega pravila [navedene] direktive, po katerem je dolžan davek plažati vsak, ki ga izkaže na računu?

2. Ali členi 73, 179 in 203 Direktive 2006/112 glede na uvodno izjavo 39 Direktive 2006/112 in zaradi zagotovitve točnosti odbitkov vstopnega davka zahtevajo, da službe, pristojne za prihodke, popravijo davčno osnovo in davek, izkazan na računu, če je na računu izkazan davek na dodano vrednost, ne da bi prišlo do obdavčljivega dogodka?

3. Ali gre za posebne ukrepe iz člena 395 Direktive 2006/112 v primeru davčne prakse, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero službe, pristojne za prihodke, zaradi nadzora odbitkov vstopnega davka preverijo samo odbitek vstopnega davka, medtem ko se davek na opravljene transakcije šteje za brezpogojno dolgovanega že zato, ker je bil izkazan na računu? Če se na to vprašanje odgovori pritrdilno: ali je v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dopustno – in če je tako, v katerih primerih – da se davek na dodano vrednost obračuna za isto transakcijo enkrat pri dobavitelju ali izvajalcu storitev, ker je izkazal davek na računu, in drugi? pri pridobitelju dobave ali prejemniku storitve, s tem ko se mu ne prizna pravica do odbitka vstopnega davka?

4. Ali se z davčno prakso, kot je ta v postopku v glavni stvari – v skladu s katero se osebi, za katero je bila opravljena obdavčljiva dobava ali obdavčljiva storitev, ne prizna pravica do odbitka davka zaradi ‚manjkajočega dokaza o opravljeni transakciji‘, ne da bi se upoštevalo že ugotovljeno, da je za dobavitelja oziroma izvajalca storitev nastala obveznost obračuna davka in da mora ta davek plažati, pri čemer se do presoje nastanka pravice do odbitka vstopnega davka odloži, izdana v postopku davčnega nadzora, ni spremenila oziroma ni obstajal in ni bil ugotovljen noben razlog, da bi se spremenila tako, kot je predvidela država – krši neakumulacija davka na dodano vrednost ter ali je ta davčna praksa v nasprotju z načeli pravne varnosti, enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti?

5. Ali je v skladu s členoma 167 in 168(a) Direktive 2006/112 dopustno, da se pravica do odbitka vstopnega davka – zato ‚ker ni bilo obdavčljivega dogodka‘ – ne prizna osebi, za katero je bila opravljena obdavčljiva dobava ali obdavčljiva storitev, ki izpolnjuje vse pogoje iz člena 178 navedene direktive, potem ko z odložbo, ki je bila izdana v postopku davčnega nadzora in je postala dokončna, ni bil opravljen noben popravek davka na dodano vrednost, izkazanega na računu za to transakcijo, temveč je bil priznan nastanek obveznosti obračuna davka, ki je bila upoštevana pri ugotavljanju rezultatov zadevnega davčnega obdobja? Ali je za odgovor na to vprašanje pomembna okoliščina, da dobavitelj ali izvajalec storitve v postopku davčnega nadzora ni predložil nobene računovodske dokumentacije in se je rezultat za to obdobje ugotavljal samo na podlagi podatkov v obračunih davka na dodano vrednost ter v knjigah izdanih računov in knjigah prejetih računov?

6. Glede na odgovore na prejšnja vprašanja: ali je treba člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nevtralnost davka na dodano vrednost v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, zahteva, da lahko davčni zavezanec odbije davek, ki ga je za transakcije izkazal na računu?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

30 Predložitveno sodišče želi s prvim in drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da mora oseba, ki je DDV izkazala na računu, tega plažati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije, in ali je na podlagi tega, da davčna uprava v odložbi, ki jo je v postopku davčnega nadzora izdala izdajatelju tega računa, ni popravila DDV, ki ga je ta obračunal, mogoče sklepati, da je davčna uprava priznala, da navedeni račun ustreza

dejanski obdavčljivi transakciji.

31 Najprej je treba navesti, da se ta vprašanja sicer nanašajo na obstoj davčnega dolga izdajatelja računa do davčne uprave, vendar so bila zastavljena v okviru spora med to upravo in naslovnikom spornih računov. Ta spor se nanaša na pravico tega naslovnika do odbitka DDV, izkazanega v predloženih računih, ki ni bila priznana, obrazložitev za to pa je bila, da ti računi ne ustrezajo dejanskim obdavčljivim dobavam, kar davčni zavezanec izpodbija.

32 V okviru tega spora, v katerem izdajatelj spornih računov ni stranka, so njegove obveznosti do davčne uprave pomembne le posredno, saj je bila odločba, izdana v zvezi z njim v postopku davčnega nadzora, predložena kot dokaz za dejanski obstoj obdavčljivih transakcij.

33 Sodišče je glede določbe, ki je veljala pred členom 203 Direktive 2006/112, namreč člena 21(1)(c) 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 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160), presodilo, da je v skladu s to določbo vsaka oseba, ki na račun ali drugem dokumentu, ki se priznava kot račun, izkaže DDV, dolžna ta davek plačati. Zlasti pa so take osebe zavezane za plačilo na račun izkazanega DDV neodvisno od kakršne koli obveznosti njegovega plačila zaradi transakcije, ki je predmet DDV (glej sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi Stadeco, C-566/07, ZOdl., str. I-5295, točka 26 in navedena sodna praksa).

34 Res je sicer, da je v skladu s členoma 167 in 63 Direktive 2006/112 pravica do odbitka praviloma vezana na to, da se obdavčljiva transakcija dejansko opravi (glej sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi António Jorge, C-536/03, ZOdl., str. I-4463, točki 24 in 25), in da se ta pravica ne razširja na DDV, ki ga je na podlagi člena 203 te direktive treba plačati samo zato, ker je izkazan na račun (glej zlasti sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius, C-342/87, Recueil, str. 4227, točki 13 in 19, in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 23).

35 Vendar pa nevarnost izgube davčnih prihodkov napoloma ni povsem odpravljena, dokler naslovník računa, ki neupravičeno izkazuje DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka skladno s členom 178(a) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 29).

36 V teh okoliščinah je namen obveznosti, določene v členu 203 te direktive, odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka, določene v členu 167 in naslednjih navedene direktive (glej zgoraj navedeno sodbo Stadeco, točka 28).

37 Glede na ta cilj je navedena obveznost omejena z možnostjo – ki jo morajo države članice določiti v notranjem pravnem redu – da se davek, ki je bil na račun neupravičeno izkazan, popravi, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali pravočasno popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Genius, točka 18; ter sodbi z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točke od 56 do 61 in 63, in z dne 6. novembra 2003 v združenih zadevah Karageorgou in drugi, od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50).

38 Glede na navedeno možnost popravka in nevarnost, da se račun, ki neupravičeno izkazuje DDV, uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka, za obveznost iz člena 203 Direktive 2006/112 ni mogoče šteti, da daje dolgovanemu plačilu naravo sankcije.

39 Poleg tega iz zgoraj navedenega izhaja, da če se izdajatelj računa ne sklicuje na enega od

primerov iz točke 37 te sodbe, ki omogočata popravek neupravičeno izkazanega DDV, davčna uprava ni dolžna v postopku davčnega nadzora pri tem izdajatelju preveriti, ali na račun izkazani in obračunani DDV ustreza obdavčljivim transakcijam, ki jih je dejansko opravil.

40 Ker pa take obveznosti ni, samo na podlagi tega, da davčna uprava ni popravila DDV, ki ga je obračunal izdajatelj računa, ni mogoče sklepati, da je priznala, da izdani račun ustrezajo dejanskim obdavčljivim transakcijam.

41 Vendar pa v skladu s pravom Unije ni izključeno, da pristojni organ preveri obstoj transakcij, za katere je davčni zavezanec izdal račun, in da po potrebi popravi davčni dolg, ki izhaja iz obračunov davčnega zavezanca. Nacionalno sodišče mora rezultat takega nadzora, skupaj z obračunom in plačilom na račun izkazanega DDV s strani izdajatelja računa, upoštevati pri presoji obstoja obdavčljive transakcije, ki daje v konkretnem primeru naslovníku računa pravico do odbitka.

42 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako:

- oseba, ki je na račun izkazala DDV, ga mora plačati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije;
- zgolj na podlagi tega, da davčna uprava v odločbi, ki jo je v postopku davčnega nadzora izdala izdajatelju tega računa, ni popravila DDV, ki ga je obračunal, ni mogoče sklepati, da je priznala, da navedeni račun ustreza dejanski obdavčljivi transakciji.

Prvi del tretjega vprašanja

43 Glede na odgovor na prvo in drugo vprašanje ni treba odgovoriti na prvi del tretjega vprašanja.

Drugi del tretjega vprašanja, četrto, peto in šesto vprašanje

44 Predložitveno sodišče z drugim delom tretjega vprašanja ter s četrtim, petim in šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter načela davčne nevtralnosti, pravne varnosti in enakega obravnavanja nasprotujejo temu, da se naslovníku računa ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, čeprav DDV, ki ga je obračunal izdajatelj tega računa, ni bil popravljen v odločbi, ki je bila v postopku davčnega nadzora izdana izdajatelju.

45 Tako se zastavlja vprašanje, ali se v skladu s pravom Unije zahteva, da se dejanski obstoj dobave blaga ali storitve presoja enako glede izdajatelja računa in glede naslovníka tega računa.

46 V zvezi z obravnavo DDV, ki je bil zaradi neobstoja obdavčljive transakcije neupravičeno izkazan, iz Direktive 2006/112 izhaja, kot je razvidno iz točk od 33 do 37 te sodbe, da se vpletena gospodarska subjekta ne obravnavata nujno enako, če izdajatelj računa ni popravil.

47 Po eni strani je namreč izdajatelj računa DDV, ki je izkazan na tem računu, v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dolžan plačati, čeprav ni obdavčljive transakcije. Po drugi strani je uveljavljanje pravice naslovníka računa do odbitka v skladu s členoma 63 in 167 te direktive omejeno le na davke, ki ustrezajo transakciji, ki je predmet DDV.

48 V takem primeru je spoštovanje načela davčne nevtralnosti zagotovljeno z možnostjo – ki jo morajo določiti države članice in je omenjena v točki 37 te sodbe – da se davek, ki je bil na račun neupravičeno izkazan, popravi, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali pravočasno

popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov.

49 Glede na vprašanja iz predložitvene odločbe je treba pojasniti, da davčni organi te možnosti ne smejo izničiti s tem, da bi svoj nadzor opravljali sistematično tako, da bi bila v postopku davčnega nadzora najprej izdana odločba izdajatelju računa in da bi v nekaterih primerih ta odločba celo postala dokončna, preden bi bil nadzor opravljen pri naslovniku tega računa. Enako te možnosti ni mogoče izključiti zgolj zato, ker izdajatelj računa ob popravku ni več registriran kot zavezanec za plačilo DDV.

50 Iz tega izhaja, da člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujejo temu, da se naslovniku računa zaradi neobstoja obdavčljive transakcije ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, čeprav v odločbi, ki je bila v postopku davčnega nadzora izdana izdajatelju tega računa, DDV, ki ga je obračunal ta izdajatelj, ni bil popravljen.

51 Glede načela pravne varnosti je treba opozoriti, da je del splošnih načel prava Unije in 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 (glej sodbo z dne 8. decembra 2011 v zadevi France Télécom proti Komisiji, C-81/10 P, ZOdl., str. I-12899, točka 100 in navedena sodna praksa).

52 Vendar pa glede davčnih predpisov, ki jih je treba uporabiti v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, ni nobenega indika, na podlagi katerega bi bilo mogoče domnevati, da se zainteresirana oseba v zvezi z uporabo teh predpisov ni mogla ustrezno orientirati.

53 Zato načelo pravne varnosti prav tako ne nasprotuje temu, da se v okoliščinah, kot so te iz točke 50 te sodbe, ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV.

54 Enako velja za načelo enakega obravnavanja.

55 Splošno načelo enakega obravnavanja, katerega poseben izraz na področju DDV je načelo davčne nevtralnosti (glej sodbe z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 49; z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točki 41 in 44, in z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah Rank Group, C-259/10 in C-260/10, ZOdl., str. I-10947, točka 61), zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 51, in NCC Construction Danmark, točka 44, ter sodbo z dne 9. junija 2011 v zadevi Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, ZOdl., str. I-5059, točka 29).

56 Vendar je, kot je navedeno v tokah od 33 do 37, 46 in 47 te sodbe, iz določb Direktive 2006/112 razvidno, da izdajatelj in naslovnik računa za dobavo, ki v resnici ni bila opravljena, nista v primerljivem položaju.

57 Glede zadeve iz postopka v glavni stvari pa je iz predložitvene odločbe razvidno, da je davčna uprava ugotovila, da obdavčljiva dobava ni bila opravljena, zlasti na podlagi dejstva, da dobavitelj med postopkom davčnega nadzora ni predložil zahtevanih dokumentov. Ker tožena stranka to ugotovitev izpodbija, jo mora predložitveno sodišče preizkusiti, pri tem pa v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja te zadeve (glej po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, točka 53, in z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, točka 32).

58 Glede tega je treba opozoriti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki je priznan in spodbujan z Direktivo 2006/112, in da se posamezniki na pravo Unije ne morejo sklicevati z namenom goljufije ali zlorabe (glej zlasti sodbi z dne 21.

februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 68 in 71, in z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 41, in zgoraj navedeno sodbo Bonik, točki 35 in 36).

59 Tako nacionalni organi in nacionalna sodišča pravice do odbitka ne priznajo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z namenom goljufije ali zlorabe (glej v tem smislu sodbo z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 55, ter zgoraj navedeni sodbi Mahagében in Dávid, točka 42, in Bonik, točka 37).

60 Toda v skladu s prav tako dobro ustaljeno sodno prakso sankcioniranje davčnega zavezanca, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z davčno utajo dobavitelja ali da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je opravil navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV, z nepriznanjem pravice do odbitka ni združljivo z ureditvijo pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 (glej zlasti 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, točki 52 in 55; ter zgoraj navedene sodbe Kittel in Recolta Recycling, točke 45, 46 in 60; Mahagében in Dávid, točka 47, in Bonik, točka 41).

61 Poleg tega je Sodišče v tokah od 61 do 65 zgoraj navedene sodbe Mahagében in Dávid presodilo, da davčna uprava od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, ne more na splošno zahtevati, prvič, da zato, da bi se prepričal, da v eni od prejšnjih faz transakcije ni bilo nepravilnosti ali davčne utaje, preveri, ali je imel izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, status davčnega zavezanca, ali je imel na voljo zadevno blago in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede obračuna in plačila DDV, in drugič, da ima ustrezne dokumente.

62 Iz tega izhaja, da mora nacionalno sodišče, ki mora presoditi, ali v konkretnem primeru ni bilo obdavčljive transakcije, in pred katerim se je davčna uprava sklicevala zlasti na nepravilnosti – kot so vrzeli v poslovnih knjigah – ki jih je storil izdajatelj računa ali eden od njegovih dobaviteljev, paziti, da presoja dokazov ne bi vodila k temu, da bi sodna praksa, navedena v točki 60 te sodbe, izgubila pomen in da bi bil naslovnik računa posredno dolžan opraviti preverjanja pri svojem sopogodbenu, ki jih na celoma ni dolžan opraviti.

63 Vendar pa je glede zadeve iz postopka v glavni stvari treba upoštevati, da so po predložitveni odložbi dokumenti, ki jih je predložil naslovnik spornih računov, vsebovali tudi nepravilnosti, kar mora nacionalno sodišče upoštevati pri splošni presoji.

64 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugi del tretjega vprašanja in na četrto, peto in šesto vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter načela davčne nevtralnosti, pravne varnosti in enakega obravnavanja ne nasprotujejo temu, da se naslovniku računa zaradi neobstoja dejanske obdavčljive transakcije ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, čeprav DDV, ki ga je obračunal izdajatelj računa, v odložbi, izdani izdajatelju v postopku davčnega nadzora, ni bil popravljen. Vendar če se glede na davčne utaje in nepravilnosti, ki jih je storil ta izdajatelj ali so nastale pred transakcijo, v zvezi s katero se uveljavlja pravica do odbitka, šteje, da ta transakcija ni bila dejansko opravljena, je treba na podlagi objektivnih elementov, in ne da bi se od naslovnika računa zahtevalo, da opravi preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z utajo DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

65 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred

predložitvenim sodiščem, 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:

1. Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako:

- oseba, ki je davek na dodano vrednost izkazala na račun, mora tega plačati ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije;
- zgolj na podlagi tega, da davčna uprava v odločbi, ki jo je v postopku davčnega nadzora izdala izdajatelju tega računa, ni popravila davka na dodano vrednost, ki ga je ta obračunal, ni mogoče sklepati, da je priznala, da navedeni račun ustreza dejanski obdavčljivi transakciji.

2. Pravo Unije je treba razlagati tako, da člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 ter načela davčne nevtralnosti, pravne varnosti in enakega obravnavanja ne nasprotujejo temu, da se naslovniku računa zaradi neobstoja dejanske obdavčljive transakcije ne prizna pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, čeprav v odločbi, ki je bila v postopku davčnega nadzora izdana izdajatelju tega računa, davek na dodano vrednost, ki ga je obračunal izdajatelj, ni bil popravljen. Vendar če se glede na davčne utaje in nepravilnosti, ki jih je storil ta izdajatelj ali so nastale pred transakcijo, v zvezi s katero se uveljavlja pravica do odbitka, šteje, da ta transakcija ni bila dejansko opravljena, je treba na podlagi objektivnih elementov, in ne da bi se od naslovnika računa zahtevalo, da opravi preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z utajo DDV, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.