

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 22. oktobra 2015(\*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva – Pravica do odbitka – Zavrnitev – Prodaja, ki jo je opravil subjekt, ki šteje za neobstoječe“

V zadevi C-277/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 6. marca 2014, ki je prispela na Sodišče 5. junija 2014, v postopku

**PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

proti

**Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,**

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik tretjega senata v funkciji predsednika petega senata, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi P. Szczerbiak in T. Szymański, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za avstrijsko vlado G. Eberhard, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Owsiany-Hornung, agentki,

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 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 358, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (v nadaljevanju: PPUH Stehcemp) in Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (direktor davčne uprave v Lodžu), ker je slednji zavrnil priznanje pravice do odbitka vstopnega davka na dodatno vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je družba PPUH Stehcemp plačala glede transakcij, ki štejejo za sumljive.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

3 Na podlagi člena 2(1) Šeste direktive je z DDV obdavčena „dobava blaga ali [opravljanje] storitev, ki ji[u] davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 4(1) in (2) te direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

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

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

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

(b) ‚Obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

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

7 Na podlagi člena 17(1) Šeste direktive „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

8 Člen 17(2)(a) te direktive v različici, kot izhaja iz njenega člena 28f, točka 1, določa:

„Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

(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.“

9 Člen 18(1)(a) Šeste direktive iz razlize, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 2, določa, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 17(2)(a) te direktive imeti račun, izstavljen v skladu z njenim členom 22(3).

10 Ta člen 22, ki je v naslovu XIII te direktive, naslovljenem „Obveznosti oseb, ki so dolžne plačati davek“, v odstavkih 1(a), 3(b), 4(a) in 5 v razlici, ki izhaja iz člena 28h Šeste direktive, določa:

„1. (a) Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec. Države članice določijo, pod kakšnimi pogoji sme davčni zavezanec te prijave predložiti na elektronski način, in lahko uporabo elektronskega načina tudi predpišejo.

[...]

3.

[...]

(b) Brez poseganja v posebno ureditev, ki jo določa ta direktiva, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s prvim, drugim in tretjim pododstavkom točke (a) zahtevajo samo naslednji podatki:

- datum izdaje;
- zaporedna številka, ki temelji na eni ali več serij, ki izključno identificira račun;
- identifikacijska številka za DDV iz odstavka 1(c), pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;
- kjer je kupec dolžan plačati davek na dobavljeno blago ali opravljene storitve ali mu je bilo dobavljeno blago kot je navedeno v členu 28c(A), identifikacijska številka za DDV iz odstavka 1(c) pod katero mu je bilo dobavljeno blago ali so bile zanj opravljene storitve;
- polno ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega naročnika;
- količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;
- datum, na katerega je bilo blago dobavljeno ali opravljena storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz drugega pododstavka točke (a), v kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa;
- davčna osnova po stopnjah ali oprostitih, cena na enoto brez davka in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;
- uporabljena stopnja DDV;
- znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta Direktiva tak podatek izključuje;

[...]

4.

(a) Vsak davčni zavezanec predloži obračun v roku, ki ga predpišejo države članice. Rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja. Davčno obdobje določi vsaka država članica na en mesec, dva meseca ali tretletje. Države članice pa lahko določijo drugačna obdobja pod pogojem, da ne presežejo enega leta. Države članice določijo, pod kakšnimi pogoji sme davčni zavezanec te obračune predložiti na elektronski način, in lahko uporabo elektronskega načina tudi predpišejo.

[...]

5. Vsak davčni zavezanec plača neto znesek davka na dodano vrednost ob predložitvi rednega obračuna. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali lahko zahtevajo vmesno plačilo.“

#### *Poljsko pravo*

11 Člen 5(1), točka 1, zakona o davku na blago in storitve (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, postavka 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da so predmet davka na blago in storitve dobava blaga za plačilo in opravljanje storitev za plačilo na nacionalnem ozemlju.

12 V skladu s členom 7(1) tega zakona za „dobavo blaga“ v smislu tega člena 5(1), točka 1, velja prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.

13 Člen 15(1) in (2) tega zakona določa:

„1. Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizične osebe, ki samostojno opravljajo gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na cilj ali izid te dejavnosti.

2. Gospodarska dejavnost obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev, tudi če je bila dejavnost opravljena zgolj enkrat, vendar okoliščine kažejo na namen ponavljajočega se opravljanja dejavnosti. Gospodarska dejavnost pomeni tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

14 V skladu s členom 19(1) zakona o DDV davčna obveznost nastane, ko je blagodo bavljen ali storitev opravljena.

15 V skladu s členom 86(1) tega zakona imajo davčni zavezanci iz člena 15 tega zakona, če se blago ali storitve uporabljajo za namene njihovih obdavčljivih transakcij, pravico, da vstopni davek odbijejo od davka, ki so ga dolžni plačati. Odstavek 2 člena 86 določa, da znesek vstopnega davka sestavlja vsota zneskov DDV, ki so izkazani v računih, izstavljenih davčnemu zavezancu za nakup blaga in storitev.

16 Člen 14(2), točka 1(a), uredbe ministra za finance z dne 27. aprila 2004 o izvedbi nekaterih določb zakona o davku na blago in storitve (Dz. U. št. 97, postavka 970) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: uredba z dne 27. aprila 2004), določa, da se za prodajo blaga ali storitev izstavi račun oziroma popravljen račun s strani neobstoječega subjekta ali subjekta, ki ni upravičen do izstavitve oziroma popravka računa (v nadaljevanju: neobstoječ subjekt), ti računi in carinski dokumenti ne dajejo pravice do znižanja dolgovanega davka, vračila davčnega dobropisa ali vračila vstopnega davka.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

17 Družba PPUH Stehcemp je leta 2004 opravila več nakupov dizelskega goriva, ki ga je uporabila v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Račune v zvezi s temi nakupi goriva je izstavila družba Finnet sp. z o.o. (v nadaljevanju: Finnet). Družba PPUH Stehcemp je odbila DDV, plačana na podlagi teh nakupov goriva.

18 Davčna uprava ji je po davčnem nadzoru z odločbo z dne 5. aprila 2012 zavrnila pravico do odbitka tega DDV, ker naj bi račune v zvezi s temi nakupi goriva izstavil neobstoječ subjekt.

19 Direktor davčnega urada v Lodžu je z odločbo z dne 29. maja 2012 to odločbo potrdil, ker naj bi bilo treba družbo Finnet glede na merila iz uredbe z dne 27. aprila 2004 šteti za neobstoječ subjekt, ki ne more opravljati dobav blaga. Ugotovitev o neobstoju družbe Finnet je temeljila na več elementih, med drugim na dejstvu, da ta družba ni bila registrirana za namene DDV, ni predložila davčnega obračuna in ni plačevala davkov. Poleg tega naj ta družba tudi ne bi objavljala letnih računovodskih izkazov in naj ne bi imela koncesije za prodajo tekočega goriva. Stavba, vpisana v sodnem registru kot njen sedež, naj bi bila v razpadajočem stanju, zaradi česar naj bi bila kakršna koli gospodarska dejavnost nemogoča. Nazadnje, vsakršen poskus kontaktiranja družbe Finnet ali osebe, ki je v sodnem registru vpisana kot njen direktor, naj bi bil neuspešen.

20 Družba PPUH Stehcemp je zoper odločbo direktorja davčnega urada v Lodžu z dne 29. maja 2012 vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (upravno sodišče v Lodžu). Ta tožba je bila zavrnjena, ker naj bi bila družba Finnet na dan transakcij v zadevi v glavni stvari neobstoječ subjekt in ker naj družba PPUH Stehcemp s tem, da ni preverila, ali so bile te transakcije povezane z goljufijo, ne bi izkazala potrebne skrbnosti.

21 Družba PPUH Stehcemp je vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), s katero je zatrjevala kršitev člena 86(1) in (2), točka 1(a), zakona o DDV v povezavi s členom 17(2) Šeste direktive.

22 V utemeljitev kasacijske pritožbe je družba PPUH Stehcemp zatrjevala, da je zavrnitev pravice do odbitka dobrovernemu davčnemu zavezancu v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV. Od družbe Finnet naj bi namreč prejela dokumente o registraciji, ki naj bi dokazovali, da je ta družba gospodarski subjekt, ki zakonito posluje, in sicer izpisek iz sodnega registra, dodelitev davčne številke in potrdilo o dodelitvi statistične identifikacijske številke.

23 Predložitveno sodišče se sprašuje o pomenu, ki ga ima dobra vera davčnega zavezanca v okviru pravice do odbitka DDV v sodni praksi Sodišča (glej zlasti sodbe Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, in Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, ter sklepa Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, in Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Meni, da z dobro vero davčnega zavezanca ni mogoče utemeljiti pravice do odbitka DDV, če vsebinski pogoji za to pravico niso izpolnjeni. Zlasti se sprašuje, ali je

mogoče nakup blaga opredeliti kot dobavo blaga, če račun v zvezi to transakcijo kažejo na neobstoječ subjekt in če je nemogoče ugotoviti identiteto dejanskega dobavitelja zadevnega blaga. Neobstoječ subjekt namreč ne bi mogel niti prenesti pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik niti prejeti plačila. V teh okoliščinah naj davčni organi tudi ne bi imeli izterljive davčne terjatve, tako da naj ne bi obstajal dolgovani davek.

24 Glede na te ugotovitve je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člene 2(1), 4(1) in (2), 5(1) ter 10(1) in (2) Šeste direktive [...] razlagati tako, da gre pri transakciji, ki je bila izvedena v okoliščinah, kakršne so v sporu v glavni stvari, pri kateri niti davčni zavezanec niti davčni organi ne morejo določiti identitete dejanskega dobavitelja blaga, za dobavo blaga?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člene 17(2)(a), 18(1)(a) ter 22(3) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim določbam, na podlagi katerih – v okoliščinah, kakršne so v sporu v glavni stvari – davčni zavezanec vstopnega davka ne more odbiti, ker je račun izstavil subjekt, ki ni dejanski dobavitelj blaga, in ni mogoče določiti identitete dejanskega dobavitelja blaga in mu naložiti plačila davka ali ugotoviti, katera oseba je to dolžna storiti na podlagi člena 21(1)(c) Šeste direktive zaradi izstavitve računa?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

25 S tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu ne daje pravice do odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ker je račun izstavil subjekt, ki glede na merila iz te zakonodaje šteje za neobstoječ subjekt in ker je nemogoče ugotoviti identiteto dejanskega dobavitelja blaga.

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka iz člena 17 in naslednjih členov Šeste direktive temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga načeloma ni mogoče omejiti in ki se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu sodbe Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 37 in 38 ter navedena sodna praksa; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 25 in 26, in Petroma Transports in drugi, C-271/12, EU:C:2013:297, točka 22).

27 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtravno, če se zanje načeloma plačuje DDV (glej sodbi Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, točka 24, in Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 25, ter sklepa Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, točka 27, in Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, točka 25).

28 Glede vsebinskih pogojev, ki se zahtevajo za nastanek pravice do odbitka, je iz člena 17(2)(a) Šeste direktive razvidno, da mora po eni strani davčni zavezanec za to, da bi bil lahko upravičen do te pravice, biti davčni zavezanec v smislu te direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbe Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, točka 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 26, in Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 29, ter sklep Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, točka 27).

29 Glede formalnih pogojev za pravico do odbitka ?len 18(1)(a) Šeste direktive dolo?a, da mora dav?ni zavezanec imeti ra?un, sestavljen v skladu s ?lenom 22(3) te direktive. V skladu s tem ?lenom 22(3)(b) mora ra?un jasno izkazovati identifikacijsko številko za DDV, pod katero je dav?ni zavezanec dobavil blago, njegovo polno ime in naslov ter koli?ino in vrsto dobavljenega blaga.

30 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je v zadevi v glavni stvari družba PPUH Stehcemp, ki ?eli izvrševati pravico do odbitka, dav?ni zavezanec v smislu Šeste direktive, da je dejansko prejela in pla?ala zadevno blago, torej gorivo, navedeno na ra?unih, ki jih je izdala družba Finnet, in da je to blago po tem uporabila za potrebe svojih obdav?ljivih transakcij.

31 Predložitveno sodiš?e kljub temu izhaja iz predpostavke, da transakcija, navedena na ra?unu v zadevi v glavni stvari, ne daje pravice do odbitka pla?anega vstopnega DDV, saj ?eprav bi bila družba Finnet vpisana v sodni register, bi bilo treba to družbo glede na merila, dolo?ena z zakonodajo v glavni stvari, na dan dobave goriva šteti za neobstoje? subjekt. Po mnenju tega sodiš?a ta neobstoj izhaja zlasti iz dejstva, da družba Finnet ni bila registrirana za namene DDV, ni predložila dav?nih obra?unov, ni pla?evala davka in ni imela koncesije za prodajo teko?ih goriv. Poleg tega naj bi bila zaradi razpadajo?ega stanja stavbe, navedene kot njen sedež, nemogo?a kakršna koli gospodarska dejavnost.

32 Predložitveno sodiš?e sklepa, da ker tak neobstoje? subjekt v skladu z upoštevnimi dolo?bami Šeste direktive ne more niti dobaviti blaga niti izstaviti ra?una za tako dobavo, dobave blaga v smislu te direktive ni bilo, saj ni mogo?e ugotoviti niti dejanskega dobavitelja tega blaga.

33 Glede tega je treba najprej poudariti, da merila obstoja dobavitelja blaga ali njegove pravice izstavljanja ra?unov, kakor je to razvidno iz zakonodaje v glavni stvari, kot jo razlaga nacionalno sodiš?e, ni med pogoji za pravico do odbitka, navedenimi v to?kah 28 in 29 te sodbe. Vendar ?len 17(2)(a) Šeste direktive dolo?a, da mora biti tak dobavitelj dav?ni zavezanec v smislu ?lena 4(1) in (2) te direktive. Tako merila, ki jih nacionalna zakonodaja v glavni stvari, kot jo razlaga nacionalno sodiš?e, dolo?a za obstoj dobavitelja ali njegove pravice do izstavljanja ra?unov, ne smejo biti v nasprotju z zahtevami, kakršne izhajajo iz opredelitve dav?nega zavezanca v smislu teh dolo?b.

34 V skladu s ?lenom 4(1) in (2) Šeste direktive je dav?ni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Iz tega sledi, da je pojem „dav?ni zavezanec“ opredeljen široko, na podlagi dejanskih okoliš?in (glej sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 30).

35 Glede družbe Finnet se taka gospodarska dejavnost ne zdi izklju?ena, upoštevajo? okoliš?ine dobav goriva v zadevi v glavni stvari. Tega sklepa ne omaja okoliš?ina, ki jo je navedlo predložitveno sodiš?e, da razpadajo?e stanje stavbe, v kateri je sedež družbe Finnet, ne omogo?a nobene gospodarske dejavnosti, saj tak sklep ne izklju?uje možnosti, da bi se ta gospodarska dejavnost lahko opravljala drugje kot na sedežu družbe. Zlasti lahko, kadar zadevno gospodarsko dejavnost sestavljajo dobave blaga, opravljene v okviru ve? zaporednih prodaj, prvi kupec in preprodajalec tega blaga le naro?i prvemu prodajalcu, da opravi prevoz zadevnega blaga neposredno drugemu kupcu (glej sklepa Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, to?ka 34, in Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, to?ka 32), ne da bi nujno sam imel možnost skladiš?enja in prevoza, ki sta neobhodna za izvedbo zadevne dobave blaga.

36 Podobno, morebitna nemožnost stopiti v stik z družbo Finnet ali osebo, vpisano kot njen direktor v sodnem registru, v okviru upravnih postopkov ne omogo?a samodejnega sklepanja, da na dan teh dobav ni bilo gospodarske dejavnosti, saj so bili ti poskusi kontaktiranja opravljeni pred

dobavami v postopku v glavni stvari ali po njih.

37 Poleg tega iz ?lena 4(1) in (2) Šeste direktive ne izhaja, da je status dav?nega zavezanca odvisen od kakršnega koli dovoljenja ali licence, ki jo uprava dodeli za namene opravljanja gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 30).

38 Res je sicer, da ?len 22(1)(a) te direktive dolo?a, da vsak dav?ni zavezanec prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanec. Vendar ne glede na pomen take prijave za dobro delovanje sistema DDV ta ne more biti dodaten pogoj, ki se zahteva za priznanje statusa dav?nega zavezanca v smislu ?lena 4 iste direktive, saj je ta ?len 22 umeš?en v njen naslov XIII, ki je naslovljen „Obveznosti oseb, ki so dolžne pla?ati davek“ (glej v tem smislu sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 31).

39 Iz tega sledi, da ta status tudi ne more biti odvisen od spoštovanja obveznosti dav?nega zavezanca, ki izhajajo iz odstavkov 4 in 5 tega ?lena 22, in sicer vložitev dav?nega obra?una in pla?ilo DDV. *A fortiori*, priznanje statusa dav?nega zavezanca ne more biti odvisno od obveznosti objave letnih ra?unovodskih izkazov ali od tega, da ima koncesijo za prodajo goriva, saj ti obveznosti nista dolo?eni v Šesti direktivi.

40 V teh okoliš?inah je Sodiš?e tudi presodilo, da morebitna neizpolnitev obveznosti dobavitelja blaga glede prijave za?etka svoje obdav?ene dejavnosti ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka prejemnika dobavljenega blaga, kar zadeva DDV, pla?an za to blago. Zato ima ta prejemnik pravico do odbitka DDV, ?eprav je dobavitelj blaga dav?ni zavezanec, ki ni registriran za namene DDV, ?e ra?uni za dobavljeno blago vsebujejo vse podatke, ki jih zahteva ?len 22(3)(b) Šeste Direktive, zlasti tiste, ki so potrebni za identifikacijo osebe, ki je izstavila te ra?une, in vrsto tega blaga (glej v tem smislu sodbi Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, to?ke 33, 36 in 38, in Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 32).

41 Sodiš?e je iz tega sklepalo, da dav?ni organi ne smejo zavrniti pravice do odbitka, ker izdajatelj ra?una nima ve? dovoljenja za samostojnega podjetnika in ker zato nima ve? pravice uporabljati svoje dav?ne identifikacijske številke, kadar so v tem ra?unu zajeti vsi podatki, dolo?eni v navedenem ?lenu 22(3)(b) (glej v tem smislu sodbo Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, to?ka 33).

42 V obravnavanem primeru je iz spisa, predloženega Sodiš?u, razvidno, da je na ra?unih glede transakcij v postopku v glavni stvari v skladu s to dolo?bo navedena med drugim narava dobavljenega blaga in znesek dolgovanega DDV ter firma družbe Finnet, njena dav?na identifikacijska številka in naslov njenega sedeža. Tako okoliš?ine, ki jih je navedlo predložitveno sodiš?e in ki so povzete v to?ki 31 te sodbe, ne omogo?ajo niti sklepanja, da družba Finnet nima statusa dav?nega zavezanca, in zato niti tega, da se družbi PPUH Stehcemp zavrne pravica do odbitka.

43 Na drugem mestu je treba dodati, da so bili glede dobav goriva v zadevi v glavni stvari tudi drugi vsebinski pogoji za pravico do odbitka, navedeni v to?ki 28 te sodbe, izpolnjeni, ne glede na morebiten neobstoj družbe Finnet glede na uredbo z dne 27. aprila 2004.

44 Ker se pojem „dobava blaga“ iz ?lena 5(1) Šeste direktive ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak na vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej zlasti sodbi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, to?ka 7, in Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, to?ka 20 in navedena sodna praksa), zaradi morebitnega neobstoja možnosti družbe Finnet, da pravno razpolaga z blagom iz zadeve v glavni stvari, ni mogo?e izklju?iti dobave tega blaga v smislu te dolo?be, ?e je bilo to blago dejansko izro?eno družbi PPUH Stehcemp, ki ga je uporabila

za potrebe svojih obdavčenih transakcij.

45 Poleg tega je DDV, ki ga je družba PPUH Stehcemp dejansko plačala na podlagi dobav goriva v zadevi v glavni stvari, v skladu z navedbami iz spisa, predloženega Sodišču, tudi „dolgovan ali plačan“ v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da se DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (glej zlasti sodbe Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54; Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 49, in Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 28). Zato vprašanje, ali je dobavitelj blaga v zadevi v glavni stvari plačal DDV, ki je dolgovan državni blagajni za transakcije prodaj, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka plačanega vstopnega DDV (glej v tem smislu sodbi Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54, in Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, točka 25).

46 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pa je razvidno, da predložitveno sodišče glede na okoliščine zadeve v glavni stvari meni, da transakcij v zadevi v glavni stvari ni opravila družba Finnet, ampak drug subjekt, ki ga ni mogoče identificirati, tako da davčni organi niso mogli izterjati davka, ki se nanaša na te transakcije.

47 Glede tega je treba spomniti, da je boj proti davčnim goljufijam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo (glej sodbi Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 35 in 37 in navedena sodna praksa, ter Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26).

48 Če je to tako, kadar davčno goljufijo stori davčni zavezanec sam, to velja tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV. V takih okoliščinah je treba davčnega zavezanca za potrebe Šeste direktive obravnavati, kot da je pri tej goljufiji sodeloval, ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru transakcij, ki jih je opravil pozneje (glej sodbi Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 38 in 39 in navedena sodna praksa, ter Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27).

49 Nasprotno pa, kadar so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki jih Šesta direktiva določa za nastanek in izvrševanje pravice do odbitka, z ureditvijo pravice do odbitka iz te 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, 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 goljufijo na področju DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbe Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točke 51, 52 in 55; Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točke od 44 do 46 in 60, ter Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točke 44, 45 in 47).

50 Naloga davčne uprave, ki je ugotovila, da je izdajatelj račun storil davčne goljufije ali nepravilnosti, je, da na podlagi objektivnih dejstev in ne da bi od naslovnika račun zahtevala preverbe, ki jih ni dolžan storiti, dokaže, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo na področju DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče (glej v tem smislu sodbi Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 45, in LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, točka 64).

51 Določitev ukrepov, ki jih je mogoče v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, da se prepriča, da njegove transakcije niso

del goljufije drugega subjekta, je v glavnem odvisna od okoliščin posameznega primera (glej sodbo Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 59, in sklep Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, točka 37).

52 Čeprav je lahko tak davčni zavezanec, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, dolžan pozanimati se o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti, pa davčni organ ne more na splošno od davčnega zavezanca zahtevati, prvič, da preveri, ali je izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, razpolagal z blagom in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede obračuna in plačila DDV, da bi se prepričal, da kak subjekt v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti in goljufije, in drugič, da ima v zvezi s tem dokumente (glej v tem smislu sodbi Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 60 in 61, in Sroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 49, ter sklep Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, točki 38 in 39).

53 Glede na navedeno je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba določbe Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu ne daje pravice do odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ker je račun izdal subjekt, ki glede na merila iz te zakonodaje šteje za neobstoječ subjekt, in ker ni mogoče ugotoviti identitete dejanskega dobavitelja blaga, razen če se na podlagi objektivnih dejstev, in ne da bi se od naslovnika računa zahtevale preverbe, ki jih ni dolžan storiti, dokaže, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila navedena dobava povezana z goljufijo na področju DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

### **Stroški**

54 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

**Določbe Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002, je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu ne daje pravice do odbitka davka na dodano vrednost, dolgovanega ali plačanega za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ker je račun izstavil subjekt, ki glede na merila iz te zakonodaje šteje za neobstoječ subjekt, in ker ni mogoče ugotoviti identitete dejanskega dobavitelja blaga, razen če se na podlagi objektivnih dejstev, in ne da bi se od naslovnika računa zahtevale preverbe, ki jih ni dolžan storiti, dokaže, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila navedena dobava povezana z goljufijo na področju davka na dodano vrednost, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi

\* Jezik postopka: poljščina.