

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 18. maja 2017(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 314 – Maržna ureditev – Pogoji uporabe – Zavrnitev davčnemu zavezancu, da uveljavi pravico do uporabe maržne ureditve, s strani nacionalnih davčnih organov – Podatki na računih v zvezi s tem, da je dobavitelj uporabil maržno ureditev in oprostitve DDV – Neuporaba maržne ureditve za dobavo s strani dobavitelja – Indici, ki lahko kažejo na obstoj nepravilnosti ali goljufije pri dobavi“

V zadevi C-624/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva) z odločbo z dne 2. novembra 2015, ki je na Sodišču prispela 23. novembra 2015, v postopku

„Litdana“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ob udeležbi

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi E. Juhász, predsednik senata, C. Vajda (poročevalec), sodnik, in K. Jürimäe, sodnica,
generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. januarja 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih je predložili:

- za „Litdana“ UAB P. Gruodis, odvetnik,
- za litovsko vlado K. Dieninis, D. Stepanienė in D. Kriaušėnas, agenti,
- za ciprsko vlado K. K. Kleanthous in E. Symeonidou, agentki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskaitė, 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 člena 226, točki 11 in 14, ter člena 314(a) in (d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Litdana“ UAB in Valstybinis mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve, v nadaljevanju: nacionalni davčni inšpektorat), ker ji je ta organ pri izračunu davka na dodano vrednost (DDV) za prodajo rabljenih vozil, kupljenih od danskega podjetja, zavrnil pravico do uporabe maržne ureditve.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 51 Direktive o DDV je navedeno:

„Da se prepreči dvojna obdavitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.“

4 Člen 226 te direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

11. v primeru oprostitve, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno;

[...]

14. v primeru uporabe ene od posebnih ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine, navedba ‚Margin scheme – Second-hand goods‘; ‚Margin scheme – works of art‘ oziroma ‚Margin scheme – collector’s items and antiques‘;

[...]“

5 Člen 313(1) te direktive določa:

„Države članice za obdavitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec v skladu z določbami tega pododdelka.“

6 Člen 314 te direktive določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljiv preprodajalec, če mu to blago v Skupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

- (a) oseba, ki ni davčni zavezanec;
- (b) drug davčni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, oproščena v skladu s členom 136;
- (c) drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitve za mala podjetja iz členov 282 do 292 in vključuje osnovna sredstva;
- (d) drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi.“

7 Člen 315 Direktive o DDV določa:

„Davčna osnova za dobave blaga iz člena 314 je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni.

Razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.“

8 Člen 323 Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec od davka, ki ga je dolžan plačati, ne sme odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago, ki ga je ali naj bi ga prejel od obdavčljivega preprodajalca, kolikor se za dobave tega blaga, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, uporablja maržna ureditev.“

9 Člen 325 navedene direktive določa:

„Obdavčljivi preprodajalec na računih, ki jih izdaja, ne sme posebej izkazati DDV od dobav blaga, za katere uporablja maržno ureditev.“

Litovsko pravo

10 Člen 106 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas št. IX-751 (zakon Republike Litve št. IX-751 o davku na dodano vrednost) z dne 5. marca 2002 (Žin., 2002, št. 35-1271), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Zavezanec za DDV, ki dobavlja rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in/ali starine, kot so opredeljeni v tem členu, mora obračunati DDV na rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine v skladu s podrobnimi pravili, določenimi v tem oddelku. Določbe tega oddelka je treba uporabiti za zavezance za DDV, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti redno opravljajo dobavo rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin. Kadar zavezanec za DDV dobavi lastna rabljena opredmetena osnovna sredstva, je treba zanj glede teh transakcij šteti, da izpolnjuje zahteve tega člena o rednem opravljanju dobave rabljenega blaga.

2. Določbe tega oddelka je treba uporabiti, kadar zavezanec za DDV dobavi rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in/ali starine, pridobljene na območju Evropske Unije brez DDV; rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in/ali starine, za dobavo katerih je bila uporabljena ta posebna ureditev; ali rabljena prevozna sredstva, za pridobitev katerih so se v državi članici odpošiljanja uporabile posebne prehodne določbe za rabljena prevozna sredstva, ki se uporabljajo v tej državi članici. [...]“

11 Člen 107(1) in (2) zakona o DDV določa:

„1. Kadar se dobavlja blago iz člena 106(2) [zakona o DDV], mora biti davčna osnova razlika v ceni, ki jo doseže prodajalec in izražena na način iz člena 107(2).

2. Razliko v ceni, ki jo doseže prodajalec, je treba izražati kot razliko med plačilom (pri katerem je izvzet DDV), ki ga je ali ga bo prejel prodajalec za dobavljeno blago, in zneskom (ki vključuje DDV), ki ga je ali ga bo sam plačal svojemu dobavitelju ob pridobitvi tega blaga. Če je blago, ki ga uvozi plačnik DDV, dobavljeno, se znesek uvoznih dajatev, uvoznih davkov in uvoznega DDV, ki so bili obračunani na to blago, naknadno odšteje.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Družba Litdana se redno ukvarja s prodajo rabljenih vozil. V obdobju od 1. januarja 2012 do 30. oktobra 2012 je od danskega podjetja Handicare Auto A/S kupovala rabljena vozila in jih je prodajala fizičnim in pravnim osebam. Vsi račun za pridobljena rabljena vozila so napotovali na člene od 69 do 71 danskega zakona o DDV, v njih pa je bilo poleg tega navedeno, da so prodani avtomobili oproščeni plačila DDV. Družba Litdana je pri nadaljnji prodaji zadevnih vozil uporabila maržno ureditev iz člena 106(2) zakona o DDV.

13 Nad družbo Litdana je Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (davčni inšpektorat okrožja Klaipėda, Litva, v nadaljevanju: okrožni davčni inšpektorat) opravil davčni nadzor za obdobje med 1. januarjem 2012 in 30. oktobrom 2012 glede izražene DDV. Na podlagi tega nadzora je bilo izdelano poročilo o nadzoru z dne 28. aprila 2014, v katerem je okrožni davčni inšpektorat ugotovil, da je družba Litdana neutemeljeno uporabila maržno ureditev za nakup 25 rabljenih vozil od družbe Handicare Auto, ki jih je naprej prodala fizičnim in pravnim osebam, ker zadnje navedena družba za prodana vozila ni uporabila maržne ureditve. Okrožni davčni inšpektorat je torej zahteval, da družba Litdana plača znesek DDV v višini 15.745,48 EUR.

14 Okrožni davčni inšpektorat je 23. junija 2014 potrdil poročilo o nadzoru in naložil družbi Litdana, naj plača DDV v znesku 15.745,48 EUR, obresti zaradi zamude pri plačilu v znesku 3141,76 EUR in globo v znesku 1574,66 EUR. Nacionalni davčni inšpektorat je z odločbo z dne 21. avgusta 2014 potrdil to odločbo.

15 Družba Litdana je vložila pritožbo pri Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija vlade Republike Litve za davne spore, v nadaljevanju: komisija za davne spore) za razveljavitev odločb okrožnega davčnega inšpektorata in nacionalnega davčnega inšpektorata.

16 Komisija za davne spore je 31. oktobra 2014 potrdila odločbo nacionalnega davčnega inšpektorata, družbo Litdana pa oprostila plačila zamudnih obresti.

17 Družba Litdana je zoper ti odločbi vložila tožbo pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva).

18 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da so litovski davčni organi družbi Litdana zavrnili uporabo maržne ureditve le glede na podatke, ki jih je predložila danska davčna uprava, v skladu s katerimi družba Handicare Auto za dobavo zadevnih vozil ni uporabila maržne ureditve. S tem, prvič, nacionalni davčni inšpektorat ni upošteval dejstva, da je v računih, ki jih je predložila družba Handicare Auto, navedeno, da so bila prodana vozila oproščena plačila DDV in da so napotovali na člene od 69 do 71 danskega zakona o DDV, in drugič, da je komisija za davne spore menila, da bi se družba Litdana na podlagi običajne skrbnosti morala obrniti na družbo Handicare Auto, da

bi dobila potrdilo, da so bila ta vozila prodana v skladu z maržno ureditvijo ali danske davčne organe vprašati, ali je ta družba v bazo elektronskih podatkov sistema za izmenjavo podatkov na področju DDV (VIES) vnesla podatke glede dobave zadevnih vozil.

19 Zato se pred predložitvenim sodiščem postavlja vprašanje, ali je davčni zavezanec, ki je prejel račun, na katerem so navedbe v zvezi z maržno ureditvijo in z ureditvijo oprostitve plačila DDV, upravičen do uporabe te ureditve, navedene v členu 314 Direktive o DDV, čeprav iz naknadnega nadzora davčnih organov izhaja, da prodajalec, davčni zavezanec, ki je dobavil zadevno blago, ni uporabil te ureditve.

20 V teh okoliščinah je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali so na podlagi [člena] 314(a) in [člena] 226(11) ter [člena] 314(d) in [člena] 226(14) [D]irektive [o DDV] dovoljena nacionalna pravila in/ali nacionalna praksa, ki temelji na teh pravilih, s katerimi je davčnemu zavezancu preprečena uporaba maržne ureditve DDV, ker se je pri davčnem nadzoru, ki ga je opravil davčni organ, izkazalo, da so bile na računih z obračunanim DDV za dobavljeno blago navedene nepravilne informacije/podatki o uporabi maržne ureditve DDV in/ali o oprostitvi plačila DDV, davčni zavezanec pa tega ni vedel in ni mogel vedeti?

2. Ali je treba člen 314 Direktive [o DDV] razumeti in razlagati tako, da – čeprav je na računu z obračunanim DDV navedeno, da za blago velja oprostitev plačila DDV (člen 226(11) Direktive [o DDV], in/ali čeprav je prodajalec uporabil maržno ureditev za dobavo blaga (člen 226(14) Direktive [o DDV] – davčni zavezanec pridobi pravico do uporabe maržne ureditve DDV, le če dobavitelj blaga dejansko uporabi maržno ureditev in ustrezno izpolni svoje obveznosti na področju plačila DDV (plača DDV na razliko v ceni v svoji državi)?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

21 Ugotoviti je treba, da je treba navedbo „Sections 69-71“, ki napotuje na upoštevne določbe danskega prava in je navedena na računih, ki jih je prejela družba Litdana, razumeti, kot da v bistvu ustreza navedbi „Posebna ureditev – rabljeno blago“, ki mora biti na podlagi člena 226, točka 14, Direktive o DDV obvezno navedena na računih v primeru uporabe posebne ureditve, ki se uporablja za rabljeno blago. Poleg tega niti iz predložitvene odločbe niti iz stališča, ki so jih predložile stranke v postopku v glavni stvari pred Sodiščem, ne izhaja, da se v postopku v glavni stvari postavlja vprašanje skladnosti računov, ki jih je prejela družba Litdana, z zahtevami, določenimi v členu 226 Direktive o DDV.

Vprašanji

22 Z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da pristojni organi države članice davčnemu zavezancu, ki je prejel račun, na katerem so navedbe v zvezi z maržno ureditvijo in z oprostitvijo plačila DDV, zavrnejo pravico do uporabe maržne ureditve, če izhaja iz naknadnega nadzora, ki so ga izvedli ti organi, da prodajalec, davčni zavezanec, ki je dobavil rabljeno blago, v resnici za dobavo tega blaga ni uporabil te ureditve.

23 Uvodoma je treba spomniti, da je obdavčitev po maržni ureditvi, ki jo je izvedel prodajalec, davčni zavezanec, pri dobavi rabljenega blaga, kot je to v postopku v glavni stvari, posebna ureditev DDV, ki pomeni odstopanje od splošne ureditve DDV. Zato je treba člen 314 te direktive, ki našteva primere uporabe te posebne ureditve, razlagati ozko (glej sodbo z dne 19. julija 2012,

Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

24 Kot izhaja iz členov 314 in 315 Direktive o DDV, maržna ureditev prodajalcu, davčnemu zavezancu, omogoča, da uporabi DDV le za maržno ureditev, ki jo je izvedel pri preprodaji rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, kupljenih od ene izmed oseb iz člena 314, od (a) do (d), Direktive o DDV, pri čemer ta maržna ureditev ustreza razliki med prodajno ceno, ki jo za blago zahteva prodajalec, davčni zavezanec, in nabavno ceno.

25 Namen maržne ureditve je, kot izhaja iz uvodne izjave 51 Direktive o DDV, izogibanje dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence med zavezanci na področju rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, točka 47 in navedena sodna praksa).

26 Obdavčitev dobave rabljenega blaga prodajalca, davčnega zavezanca, na podlagi celotne cene – prava cena, po kateri je to blago kupil, vsebuje vstopni DDV, ki ga je plačala oseba, ki spada v eno od kategorij iz člena 314, od (a) do (d), navedene direktive, in ki ga ni mogla odbiti ne ta oseba ne prodajalec, davčni zavezanec – bi namreč povzročila tako dvojno obdavčitev (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, točka 48 in navedena sodna praksa).

27 Pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da davčni zavezanec lahko uporabi maržno ureditev, so določeni v členu 314 Direktive o DDV. V tem členu so poleg dejstva, da natančno določa vrste blaga, ki ga prodajalec, davčni zavezanec, lahko dobavi po maržni ureditvi, v točkah od (a) do (d) našteje osebe, na katere se mora ta prodajalec, davčni zavezanec, obrniti, da nabavi blago, zaradi katerega lahko uporabi to posebno ureditev. Te različne osebe imajo skupno to, da nikakor niso mogle odbiti vstopnega davka pri nakupu tega blaga in so torej plačale ta davek v celoti (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, točka 37).

28 V tem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da so bile na računih, ki jih je družba Litdana prejela od družbe Handicare Auto, navedbe v zvezi z maržno ureditvijo in z oprostitvijo DDV. Tako sta na računu št. 96681, ki je priložen spisu, predloženemu Sodišču, in ki je primerek računa, ki ga je izdala družba Handicare Auto za dobavo blaga iz postopka v glavni stvari, poleg navedb glede dne izdaje računa, identifikacijske številke DDV, pod katero je družba Handicare Auto izvedla dobavo blaga, popolnega imena in naslova te družbe, količine in narave dobavljenega blaga, enotne cene, cene „Total DKK“, zneska DDV, ki je „0“ in zneska „Total DKK incl. VAT“, tudi navedbi „Sections 69-71“ in „Free of VAT“.

29 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bila navedba na računih, ki jih je izdala družba Handicare Auto glede uporabe maržne ureditve, napačna, saj se je po nadzoru davčnih organov izkazalo, da družba Handicare Auto za dobavo zadevnih rabljenih vozil dejansko ni uporabila te ureditve. Ti organi so iz tega sklepali, da družba Litdana ni bila upravičena do uporabe maržne ureditve, saj pogoji za uporabo te ureditve niso bili izpolnjeni, zaradi česar so pozneje od družbe Litdana zahtevali, naj plača veljavni znesek DDV.

30 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se za uporabo maržne ureditve iz člena 314(d) Direktive o DDV(d) zahteva pogoj, da blago iz tega člena zavezancu dobavi neki drugi prodajalec, davčni zavezanec, ki je uporabil isto posebno ureditev za dobavo, kar je pogoj, ki v tem primeru ni izpolnjen. Iz navedb iz te predložitvene odločbe prav tako nikakor ne izhaja, da položaj v postopku v glavni stvari pomeni enega od primerov uporabe te ureditve, določen v tem členu 314.

31 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče že odločilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije z goljufijo ali zlorabo (sodba z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13,

32 Sodišče je iz tega najprej v okviru ustaljene sodne prakse, ki se nanaša na pravico do odbitka DDV, ki ga določa Direktiva o DDV, sklepalo, da nacionalni organi in sodišča lahko zavrnejo pravico do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo. Nato je odločilo, da je posledica zlorabe ali goljufije na celoma povezana tudi z uporabo pravice do oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54). Nazadnje je Sodišče potrdilo, da morajo nacionalni organi in sodišča – ker morebitna zavrnitev uporabe pravice iz Direktive o DDV odraža splošno načelo, po katerem ne more biti nihče z zlorabo ali goljufijo deležen pravic, izhajajočih iz pravnega sistema Unije – zavrniti uporabo kakršne koli pravice na področju DDV, povezane z goljufijo, vključno z uporabo pravice do vračila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 46).

33 V skladu z ustaljeno sodno prakso to ne velja samo, če davčno utajo stori sam davčni zavezanec, ampak velja tudi, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z zadevno transakcijo sodeloval pri transakciji, povezani z utajo DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug izvajalec pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni verigi (glej glede pravice do odbitka sodbo z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točke od 38 do 40; glede pravice do davčne oprostitve dobave znotraj Skupnosti, sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54, in glede vračila DDV, sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točki 49 in 50).

34 Tako ni v nasprotju s pravom Unije, da se od subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, zato da se prepriča, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do davčne utaje (sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 48 in navedena sodna praksa).

35 Z ureditvijo pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 pa 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 utajo DDV – tako da se mu zavrne pravica do odbitka. Uvedba sistema objektivne odgovornosti namreč presega, kar je potrebno za ohranitev pravic javne blagajne (sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 41 in 42 ter navedena sodna praksa).

36 Iz tega izhaja, da tudi če niso bili izpolnjeni vsi materialni pogoji, ki se zahtevajo za to, da se dobava znotraj Skupnosti oprosti DDV ali da se zanjo odbije DDV, je Sodišče odločilo, da te pravice ni mogoče zavrniti davčnemu zavezancu, ki je deloval v dobri veri in sprejel vse ukrepe, ki se razumno lahko zahtevajo od njega, da se prepriča, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do sodelovanja pri davčni utaji (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 68, in z dne 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točke od 47 do 50 in 55).

37 Ugotovitve iz točk od 32 do 35 te sodbe so upoštevne, če nacionalni organi in sodišča zavrnejo upravičenje do maržne ureditve iz člena 314 Direktive o TVA, glede česar se strinjajo vse stranke in zainteresirane stranke, ki so predložile stališča pri Sodišču.

38 V skladu s sodno prakso Sodišča določitev ukrepov, ki jih je mogoče v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico, ki jo določa Direktiva o DDV, da se prepriča, ali njegove transakcije niso del goljufije drugega subjekta, je v

glavnem odvisna od okoliščin in posameznega primera (glej po analogiji sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točke 53, 54 in 59, in z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53).

39 Kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, se je preudaren gospodarski subjekt glede na okoliščine primera dolžan pozanimati o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti (glej po analogiji sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 ter C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60).

40 Davčna uprava pa ne more na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljaviti pravico do maržne ureditve, zahtevati, prvič, da preveri med drugim, ali je izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, izpolnil obveznosti glede obračuna in plačila davka na dodano vrednost, da bi se prepričal, ali kateri od subjektov v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti in goljufije, in drugič, ali ima v zvezi s tem dokumente (glej po analogiji sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61).

41 Načeloma morajo namreč davčni organi pri subjektih opraviti potreben nadzor, da bi odkrili nepravilnosti in utajo DDV, ter subjektu, ki je ravnal nepravilno ali storil goljufijo, naložiti sankcije (glej po analogiji sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 62).

42 Tako vprašanje, ali je družba Litdana ravnala v dobri veri in je sprejela vse ukrepe, ki jih je razumno mogoče zahtevati od nje, da se prepriča, ali transakcije, ki jih je opravila, niso bile del davčne utaje, spada v presojo predložitvenega sodišča glede na načela iz točk od 37 do 41 te sodbe.

43 Med dejstvi, dokazi in okoliščinami, ki jih predložitveno sodišče lahko v zvezi s tem upošteva, bo med drugim lahko dejstvo, da ni dokazano, da je družba Litdana vedela, da družba Handicare Auto v resnici ni uporabila maržne ureditve za dobave v postopku v glavni stvari. To iz predložitvene odločbe nikakor ne izhaja.

44 Glede vprašanja, ali je družba Litdana sprejela vse potrebne ukrepe, da se je prepričala, ali transakcije, ki jih je opravila, niso bile del davčne utaje, bo lahko predložitveno sodišče v okviru celovite presoje med drugim upoštevalo dejstvo, da so dobave v postopku v glavni stvari očitno del dolgoročnega poslovnega razmerja med družbo Litdana in Handicare Auto, v okviru katerega je družba Litdana v preteklosti poskrbela, da je pri davčnih organih preverila pomen navedbe „Sections 69-71“, ki je bila navedena na računih, ki jih je izdala družba Handicare Auto, in je od teh organov prejela potrditev, da so bili računi, na katerih je bila ta navedba, zadosten dokaz za uporabo maržne ureditve. V teh okoliščinah pa bi bilo v nasprotju z načelom sorazmernosti zahtevati od davčnega zavezanca, da za vsako dobavo sistematično preveri, ali je dobavitelj resnično uporabil maržno ureditev, razen če obstaja neki indic, ki lahko kaže na sum obstoja nepravilnosti ali goljufije v smislu točke 39 te sodbe.

45 Glede vprašanja, ali v zadevi v glavni stvari obstajajo indici, ki lahko kažejo na sum obsoja nepravilnosti ali goljufije, je treba navesti, da je litovska vlada na obravnavi na vprašanje Sodišča priznala, da le navedba „Sections 69-71“ na računih, ki jih je prejela družba Litdana, ni indic, ki bi lahko kazal na sum obstoja nepravilnosti ali goljufije. Za to vlado je indic obstoja nepravilnosti ali goljufije v smislu točke 39 te sodbe dejstvo, da so na računih navedene navedbe „Sections 69-71“ in „Free of VAT“.

46 Čeprav je v zvezi s tem res, da ta dvojna navedba ni povsem nedvoumna, ker očitno

napotuje na pravila obdavčitve dobave na podlagi maržne ureditve prodajalca in na pravila, ki za to dobavo določajo oprostitve plačila DDV, je treba vseeno tako kot Evropska komisija navesti, da ni očitno, da ta dvojna navedba pri preudarnem subjektu, ki ni strokovnjak na področju DDV, vzbudi sum o obstoju nepravilnosti ali goljufije, ki jih je storil drug subjekt, ki je višje v prodajni verigi. Ni namreč izključeno, da lahko davčni zavezanec to dvojno navedbo razlaga kot potrditev dejstva, da je dobavo na podlagi člena 314(d) Direktive DDV opravil drug prodajalec, davčni zavezanec, če je za dobavo tega prodajalca, davčnega zavezanca, veljal DDV v skladu z maržno ureditvijo. Davčni zavezanec bi lahko navedbo v zvezi z oprostitvijo DDV in navedbo o maržni ureditvi, ki sta navedeni na računih v postopku v glavni stvari, kot je družba Litdana navedla na obravnavi, razlagal tudi kot potrditev dejstva, da je obdavčena le marža prodajalca, pri čemer vrednost zadevnega blaga ostane nespremenjena, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

47 Poleg tega, in ob preverjanju predložitvenega sodišča, bi davčni zavezanec navedbo „Free of VAT“ v povezavi z navedbama „Sections 69-71“ in „Total DKK incl. VAT“, ki so navedene na teh računih, lahko razlagal tudi, kot da potrjuje, da v okviru uporabe maržne ureditve, davčni zavezanec v skladu s členom 323 Direktive o DDV ne bi smel odbiti vstopnega davka ob nakupu zadevnega blaga, ali da gre za dobave, za katere velja ta ureditev, v okviru katere na podlagi člena 325 te direktive račun, ki jih je izdal prodajalec, davčni zavezanec, ne morejo ločeno prikazati DDV na dobave.

48 Glede na zgornje ugotovitve je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 314 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da pristojni organi države članice davčnemu zavezancu, ki je prejel račun, na katerem so navedene navedbe glede maržne ureditve in glede oprostitve plačila DDV, zavrnejo pravico do uporabe maržne ureditve, tudi če iz naknadnega nadzora, ki ga izvedejo ti organi, izhaja, da prodajalec, davčni zavezanec, ki je dobavil rabljeno blago, v resnici ni uporabil te ureditve za dobavo tega blaga, razen če pristojni organi dokažejo, da davčni zavezanec ni ravnal v dobri veri ali ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki so v njegovi zmožnosti, da bi se prepričal, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi k sodelovanju pri davčni utaji, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člen 314 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da pristojni organi države članice davčnemu zavezancu, ki je prejel račun, na katerem so navedene navedbe glede maržne ureditve in glede oprostitve plačila DDV, zavrnejo pravico do uporabe maržne ureditve, tudi če iz naknadnega nadzora, ki ga izvedejo ti organi, izhaja, da prodajalec, davčni zavezanec, ki je dobavil rabljeno blago, v resnici ni uporabil te ureditve za dobavo tega blaga, razen če pristojni organi dokažejo, da davčni zavezanec ni ravnal v dobri veri ali ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki so v njegovi zmožnosti, da bi se prepričal, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi k sodelovanju pri davčni utaji, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.