

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 11. novembra 2021(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168 – Pravica do odbitka – Člen 199 – Sistem obrnjene davčne obveznosti – Načelo davčne nevtralnosti – Vsebinski pogoji za pravico do odbitka – Status davčnega zavezanca dobavitelja – Dokazno breme – Utaja – Zloraba – Račun, na katerem je naveden fiktivni dobavitelj“

V zadevi C-281/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) z odločbo z dne 11. februarja 2020, ki je na Sodišče prispela 26. junija 2020, v postopku

Ferimet SL

proti

Administración General del Estado,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika petega senata, C. Lycourgos, predsednik četrtega senata, I. Jarukaitis (poročevalec) in M. Ilešič, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Ferimet SL M. A. Montero Reiter, procurador, in F. Juanes Ródenas, abogado,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlášil in O. Serdula, agenti,
- 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 168 Direktive Sveta

2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), po potrebi v povezavi z drugimi določbami te direktive, in načela davčne nevtralnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Ferimet SL in Administración General del Estado (splošna državna uprava, Španija) glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z dobavo materialov, ki jih je mogoče reciklirati, opravljeno leta 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:

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

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

4 Člen 168 te direktive določa:

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

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

5 Člen 178 navedene 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;

[...]

(f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali členom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določa vsaka država članica.“

6 Člen 199(1) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

[...]

(d) dobava rabljenega materiala, tudi rabljenega materiala, ki ga kot takega ni mogoče ponovno uporabiti, ostankov, industrijskih in neindustrijskih odpadkov, odpadkov, ki jih je mogoče reciklirati, delno predelanih odpadkov in določenega blaga in storitev, kot je navedeno v Prilogi VI;

[...]"

7 Člen 273, prvi odstavek, te direktive določa:

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

Špansko pravo

8 Člen 84(1), točka 2(c), Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 28. decembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa, da so zavezanci za DDV podjetja ali poklicni ponudniki, za katere se izvajajo obdavčene transakcije, kadar gre za dobave industrijskih odpadkov, odpadkov in ostankov litega železa, železa ali jekla, ostankov in drugega materiala, ki ga je mogoče reciklirati in vsebuje železne in neželezne kovine ali njihove zlitine, žlindre, pepela, škaje in industrijskih ostankov, ki vsebujejo kovine ali njihove zlitine.

9 Na podlagi člena 92(1), točka 3, zakona o DDV lahko davčni zavezanci od DDV, dolgovanega iz naslova obdavčljivih transakcij, opravljenih znotraj države, odbijejo DDV, ki so ga morali plačati na istem ozemlju in je bil neposredno obračunan oziroma ki so ga plačali za dobave blaga iz člena 84(1), točka 2, tega zakona.

10 Člen 97 navedenega zakona določa:

„1. Trgovci in poklicni ponudniki lahko uveljavljajo pravico do odbitka le, če imajo dokument, ki dokazuje njihovo pravico.

V ta namen se za dokazilo za pravico do odbitka štejejo zgolj ti dokumenti:

[...]

(4) račun, ki ga je izdal davčni zavezanec v primerih iz člena 165(1) tega zakona. [...]

2. Predhodne listine, ki ne izpolnjujejo vseh pogojev, določenih z zakonom ali drugim predpisom, ne dokazujejo pravice do odbitka [...].

[...]"

11 V skladu s členom 165(1) zakona o DDV se „[v] primerih iz člena 84(1), točka 2, [...] tega zakona [...] račun, ki ga, glede na primer, izda oseba, ki opravi dobavo zadevnega blaga ali zadevnih storitev, ali računovodski listini [...] priloži račun, na katerem je izkazan davek. Ta račun mora izpolnjevati zahteve, določene s predpisi.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Družba Ferimet je prijavila, da je leta 2008 od družbe Reciclatges de Terra Alta kupila materiale, ki jih je mogoče reciklirati (odpadna kovina), pri čemer je navedla, da za transakcijo velja sistem obrnjene davčne obveznosti za DDV, in pripravila ustrezen račun.

13 Inspección de los Tributos (davčni inšpektorat, Španija) je pri nadzoru zlasti ugotovil, da

podjetje, ki je bilo na ra?unu navedeno kot dobavitelj teh materialov, dejansko ni imelo materialnih in ?loveških virov, potrebnih za njihovo dobavo, in presodil, da je treba ra?une, ki jih je izdala družba Ferimet, šteti za ponarejene. Menil je, da je šlo pri navedeni transakciji za simulacijo, saj sicer dobave navedenih materialov ni bilo mogo?e zanikati, je pa bil namerno prikrit njihov pravi dobavitelj. Dav?ni inšpektorat je zato odlo?il, da ni mogo?e priznati odbitka DDV v zvezi s to transakcijo, in za dav?no leto 2008 izdal odlo?bo o odmeri davka v znesku 140.441,71 EUR, hkrati pa dolo?il sankcijo v znesku 140.737,68 EUR.

14 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalno sodiš?e za gospodarske in upravne spore v Kataloniji, Španija) je zavrnilo tožbo družbe Ferimet zoper to odlo?bo o odmeri davka in zoper to sankcijo, zato je ta družba zoper to zavrnilno sodbo vložila pritožbo pri Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (vrhovno sodiš?e Katalonije, Španija). Družba Ferimet je pred navedenim sodiš?em trdila, da je bila resni?nost nakupa zadevnih materialov, ki jih je mogo?e reciklirati, ugotovljena, da se navedba fiktivnega dobavitelja na ra?unu nanaša zgolj na izpolnjevanje formalnih zahtev, ker je bil nakup dejansko opravljen, da pravice do odbitka DDV ni mogo?e zavrniti, ?e je dokazana resni?nost transakcije, in da sistem obrnjene dav?ne obveznosti, ki je bil uporabljen v obravnavani zadevi, zagotavlja ne le pobiranje DDV in nadzor nad njim, ampak tudi neobstoj kakršne koli dav?ne ugodnosti za dav?nega zavezanca.

15 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (vrhovno sodiš?e Katalonije) je s sodbo z dne 23. novembra 2017 pritožbo družbe Ferimet zavrnilo z obrazložitvijo, da je dav?ni inšpektorat zadostno dokazal prikrivanje dobavitelja, da navedbe dobavitelja ni mogo?e šteti za zgolj formalnost, ker je to element, ki omogo?a nadzor nad pravilnostjo verige DDV, in da zato ta navedba vpliva na na?elo dav?ne nevtralnosti. Navedeno sodiš?e je tudi poudarilo, da ?eprav sistem obrnjene dav?ne obveznosti na?eloma ne povzro?i izgube dav?nih prihodkov, je pravica do odbitka DDV vseeno odvisna od spoštovanja vsebinskih pogojev, med katerimi je dejstvo, da je oseba, ki je navedena, dejansko dobavitelj.

16 Družba Ferimet je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodiš?e, Španija), ki je predložitveno sodiš?e, pred katerim trdi, da nacionalna in evropska ureditev ter sodna praksa Sodiš?a nujno vodijo do ugotovitve, da je upravi?ena do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo zadevnih materialov, ki jih je mogo?e reciklirati. V zvezi s tem trdi, da je bila njihov resni?ni prejemnik, da jih je dejansko kupila in prejela ter da ni prišlo in tudi ni moglo priti do izgube dav?nih prihodkov, ker glede na to, da zanjo velja sistem obrnjene dav?ne obveznosti, niti ona niti njen dobavitelj nista bila dolžna pla?ati DDV.

17 Španska vlada pred navedenim sodiš?em trdi, da navedba fiktivnega dobavitelja na ra?unu dokazuje obstoj simulacije, da je treba prikrivanje identitete resni?nega dobavitelja obravnavati, kot da je povezano z utajo tako DDV kot neposrednih davkov, in da družba Ferimet ni dokazala neobstoja dav?ne ugodnosti, na katerega se sklicuje.

18 Predložitveno sodiš?e navaja, da se spor, o katerem odlo?a, nanaša na možnost odbitka DDV, ki ga je družba Ferimet sama obra?unala in pla?ala z izdajo ra?una v okviru mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti, medtem ko je bil resni?ni dobavitelj navedenih materialov, ki jih je mogo?e reciklirati, ?eprav je bila zadevna transakcija dejansko opravljena, prikrit z navedbo fiktivnega ali neobstoje?ega dobavitelja na tem ra?unu.

19 Navedeno sodiš?e meni, da je treba v tem sporu ugotoviti, prvi?, ali je navedba dobavitelja zadevnega blaga povsem formalen pogoj za pravico do odbitka DDV, drugi?, katere so posledice navedbe lažne identitete dobavitelja in zavedanja pridobitelja, da je ta podatek lažen, ter tretji?, ali sodna praksa Sodiš?a nujno pomeni, da je mogo?e odbitek DDV tudi v primeru slabe vere zavrniti le, ?e obstaja nevarnost izgube dav?nih prihodkov za državo ?lanico, medtem ko v sistemu obrnjene dav?ne obveznosti dav?ni zavezanec državni blagajni na?eloma ni dolžan pla?ati

nobenega DDV.

20 V skladu z navedbami navedenega sodišča sodna praksa Sodišča ne pomeni nujno, da pravice do odbitka DDV ni mogoče nikoli zavrniti, kadar se uporabi sistem obrnjene davčne obveznosti ter sta dokazani dejanskost dobav zadevnega blaga in njegova pridobitev s strani davčnega zavezanca. Iz te sodne prakse naj tudi ne bi izhajalo, da je navedba dobavitelja na računu povsem formalni podatek, ki za uveljavljanje te pravice ni pomemben, kadar je zadevna transakcija resnična.

21 Poleg tega predložitveno sodišče v zvezi z davčno ugodnostjo, katere obstoj naj bi bil pogoj za zavrnitev pravice do odbitka DDV, navaja, da iz navedene sodne prakse ne izhaja, da se ta ugodnost nanaša le na davčnega zavezanca, ki zahteva odbitek, in ne, odvisno od primera, na druge udeležence transakcije, na podlagi katere se opravi ta odbitek. Meni, da ni nujno, da se ne upošteva ravnanje dobavitelja, kadar se postavlja vprašanje, ali davčni zavezanec lahko uveljavlja pravico do odbitka v okviru uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti, zlasti kadar bi bila neposredna obdavčitev lahko ogrožena.

22 V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 168 in z njim povezane člene [Direktive 2006/112] ter načelo davčne nevtralnosti, ki izhaja iz te direktive, kot je razloženo v sodni praksi Sodišča, razlagati tako, da ne dovoljujejo odbitka vstopnega DDV podjetjem, ki v sistemu obrnitve položaja davčnega zavezanca ali – v terminologiji prava EU – obrnjene davčne obveznosti izdajo dokazilo (račun) za transakcijo pridobitve blaga, ki jo izvedejo, pri čemer v navedenem dokazilu navedejo fiktivnega dobavitelja, vendar ni sporno, da je pridobitev dejansko izvedlo zadevno podjetje, ki je kupljene surovine uporabilo za svojo gospodarsko dejavnost ali trgovino?

2. Če bi se lahko ravnanje, kakršno je opisano – s katerim naj bi bila zadevna oseba seznanjena – opredelilo kot zloraba ali goljufija, zaradi katere ne bi bilo mogoče odbiti vstopnega DDV, ali je za zavrnitev navedenega odbitka treba v celoti dokazati obstoj davčne ugodnosti, ki ni združljiva s cilji ureditve DDV?

3. Nazadnje, če je navedeni dokaz potreben, ali bi se morala davčna ugodnost, ki bi dovoljevala zavrnitev odbitka in ki – kadar je to ustrezno – jo je treba ugotoviti v vsakem primeru posebej, nanašati izključno na samega davčnega zavezanca (pridobitelja blaga) ali pa se lahko, v nekaterih primerih, nanaša tudi na druge sodelujoče pri transakciji?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da je treba davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga, ki mu je bilo dobavljeno, kadar je ta davčni zavezanec na računu, ki ga je sam izdal za to transakcijo v okviru uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti, zavestno navedel fiktivnega dobavitelja.

24 Predložitveno sodišče se najprej sprašuje, ali je navedba dobavitelja na računu, ki se nanaša na blago, na podlagi katerega se uveljavlja pravica do odbitka DDV, povsem formalni pogoj. Nato se sprašuje o posledicah, ki jih ima za uveljavljanje te pravice to, da je davčni zavezanec prikril resničnega dobavitelja tega blaga, če ni sporno, da je bilo to blago res dobavljeno in da ga je ta davčni zavezanec uporabil za potrebe svojih izstopnih obdavčenih transakcij. Nazadnje se sprašuje, ali je mogoče pravico do odbitka davčnemu zavezancu, ki je ravnal v slabi veri, zavrniti le, če obstajata nevarnost izgube davčnih prihodkov za zadevno državo

žalnico in davčna ugodnost za tega davčnega zavezanca ali druge udeležence zadevne transakcije.

25 V uvodu je treba poudariti, da se postavljena vprašanja nanašajo izključno na uveljavljanje pravice do odbitka, ne pa na to, ali je v okoliščinah, kakršne so te, ki jih navaja predložitveno sodišče, zadevnemu davčnemu zavezancu treba naložiti denarno sankcijo, ker je kršil nekatere zahteve iz Direktive 2006/112, in ali je taka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti.

26 Zato je treba na prvem mestu opozoriti, da je pravica do odbitka DDV pogojena s spoštovanjem tako vsebinskih kot formalnih pogojev. Glede vsebinskih pogojev je iz člena 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da mora biti na eni strani zadevna oseba, da bi bila upravičena do navedene pravice, „davčni zavezanec“ v smislu te direktive. Na drugi strani mora vstopno blago ali storitve, ki se navajajo za utemeljitev pravice do odbitka, dobaviti oziroma opraviti drug davčni zavezanec, davčni zavezanec pa mora to blago oziroma te storitve uporabiti za namene svojih izstopnih obdavčenih transakcij. V zvezi s podrobnimi pravili za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki jih je mogoče enačiti s formalnimi pogoji, člen 178(a) navedene direktive določa, da mora davčni zavezanec imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in členi od 238 do 240 te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa, in z dne 21. novembra 2018, Védan, C-664/16, EU:C:2018:933, točki 39 in 40, ter sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 43).

27 Iz tega izhaja, da je navedba dobavitelja na računu za blago ali storitve, na podlagi katerih se uveljavlja pravica do odbitka DDV, formalni pogoj za uveljavljanje te pravice. To, da ima dobavitelj blaga ali storitev status davčnega zavezanca, pa, kot izpostavljata španska in češka vlada, spada med vsebinske pogoje za to pravico.

28 Glede podrobnih pravil za uveljavljanje pravice do odbitka DDV v postopku obrnjene davčne obveznosti, na katero se nanaša člen 199(1) Direktive 2006/112, je treba posebej dodati, da davčni zavezanec, ki je kot pridobitelj blaga zavezan za plačilo DDV od tega blaga, za uveljavljanje svoje pravice do odbitka ni dolžan imeti računa, pripravljenega v skladu s formalnimi pogoji iz te direktive, pač pa mora izpolnjevati zgolj formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica v skladu z možnostjo iz člena 178(f) navedene direktive (sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 44 in navedena sodna praksa).

29 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da je davčni zavezanec na računu iz postopka v glavni stvari zavestno navedel fiktivnega dobavitelja, zaradi česar naj Inspección de los Tributos (davčni inšpektorat) ne bi mogel določiti resničnega dobavitelja in s tem ugotoviti, ali je ta davčni zavezanec, kar je vsebinski pogoj za pravico do odbitka DDV.

30 Na drugem mestu, v zvezi s posledicami tega, da je davčni zavezanec prikril pravega dobavitelja, je treba opozoriti, da je namen sistema odbitkov podjetnika v celoti razbremeniti bremena dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse ekonomske dejavnosti ne glede na njihov namen ali izid obdavčijo nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 41 in navedena sodna praksa).

31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Kot je Sodišče večkrat razsodilo, je pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive 2006/112 sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanci, ki jo želijo uveljavljati, upoštevajo tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje, ki veljajo zanjo (sklep z

dne 3. septembra 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, to?ka 40 in navedena sodna praksa).

32 V skladu s ?lenom 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 lahko države ?lanice sicer dolo?ijo še druge obveznosti od tistih, ki so dolo?ene s to direktivo, ?e menijo, da so te potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, vendar ukrepi, ki jih države ?lanice sprejmejo, ne smejo presegati tega, kar je potrebno za uresni?itev teh ciljev. Zato teh ukrepov ni mogo?e uporabiti tako, da bi sistemati?no posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, to?ka 44 in navedena sodna praksa).

33 Sodiš?e je tako razsodilo, da temeljno na?elo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, ?e so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi ?e nekaterih formalnih pogojev dav?ni zavezanci niso izpolnili (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 38, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 41).

34 To pomeni, da dav?na uprava, ?e ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinski pogoji izpolnjeni, glede pravice dav?nega zavezanca, da navedeni davek odbije, ne sme naložiti dodatnih pogojev, zaradi katerih lahko uveljavljanje te pravice postane neu?inkovito (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 42).

35 Ti predudarki veljajo zlasti v okviru uporabe sistema obrnjene dav?ne obveznosti (glej v tem smislu sodbe z dne 1. aprila 2004, Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, to?ki 50 in 51; z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C?95/07 in C?96/07, EU:C:2008:267, to?ke od 62 do 64, in z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, to?ki 34 in 35).

36 Vendar je lahko druga?e, ?e zaradi kršitve formalnih zahtev ni mogo?e predložiti trdnega dokaza, da so bile izpolnjene vsebinske zahteve (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 42 in navedena sodna praksa).

37 Tako pa je lahko takrat, kadar identiteta resni?nega dobavitelja ni navedena na ra?unu za blago ali storitve, na podlagi katerih se uveljavlja pravica do odbitka, ?e to prepre?uje identifikacijo tega dobavitelja in s tem ugotovitev, da je imel status dav?nega zavezanca, ker je ta status, kot je bilo opozorjeno v to?ki 27 te sodbe, eden od vsebinskih pogojev za pravico do odbitka DDV.

38 V tem okviru je treba poudariti, da se na eni strani dav?na uprava ne sme omejiti na pregled samega ra?una. Upoštevati mora tudi dodatne informacije, ki jih je predložil dav?ni zavezanec (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 44). Na drugi strani je dav?ni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, tisti, ki mora dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravi?enost do tega odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, to?ka 43). Dav?ni organi lahko torej od dav?nega zavezanca zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali je treba zahtevo za odbitek odobriti (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 46 in navedena sodna praksa).

39 Iz tega izhaja, da je na?eloma dav?ni zavezanec, ki uveljavlja pravico do odbitka DDV, tisti, ki mora dokazati, da je imel dobavitelj blaga ali storitev, na podlagi katerih se uveljavlja ta pravica, status dav?nega zavezanca. Tako mora dav?ni zavezanec predložiti objektivne dokaze, da so mu dav?ni zavezanci višje v verigi transakcij dejansko dobavili blago oziroma da so zanj dejansko opravili storitve, ki ga je oziroma jih je nato uporabil pri svojih transakcijah, obdav?enih z DDV, v zvezi s katerimi je dejansko pla?al DDV. Ti dokazi lahko med drugim vklju?ujejo listine, ki jih imajo

dobavitelji ali ponudniki storitev, pri katerih je davčni zavezanec kupil blago ali storitve, za katere je plačal DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točki 44 in 45).

40 Vendar v zvezi z bojem proti utaji DDV davčna uprava od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, ne sme na splošno zahtevati, naj preveri zlasti, ali ima dobavitelj blaga ali storitev, na podlagi katerih se uveljavlja navedena pravica, status davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61, in sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 56).

41 V zvezi z dokaznim bremenom glede vprašanja, ali ima dobavitelj status davčnega zavezanca, je treba razlikovati med, na eni strani, dokazovanjem izpolnjenosti vsebinskega pogoja za pravico do odbitka DDV in, na drugi strani, ugotavljanjem obstoja utaje DDV.

42 Tako velja, da čeprav v okviru boja proti utaji DDV od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati svojo pravico do odbitka DDV, ni mogoče na splošno zahtevati, naj preveri, ali ima dobavitelj zadevnega blaga ali storitev status davčnega zavezanca, pa je drugače, kadar je ugotovitev tega statusa potrebna za preveritev, ali je izpolnjen ta vsebinski pogoj za pravico do odbitka.

43 V zadnjem navedenem primeru mora davčni zavezanec na podlagi objektivnih dokazov dokazati, da ima dobavitelj status davčnega zavezanca, razen če ima davčna uprava na voljo potrebne podatke, da preveri, ali je ta vsebinski pogoj za pravico do odbitka DDV izpolnjen. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je iz besedila člena 9(1) Direktive 2006/112 razvidno, da je pojem „davčni zavezanec“ opredeljen široko, na podlagi dejanskih okoliščin (sodbi z dne 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 30, in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 34), tako da je lahko to, ali ima dobavitelj status davčnega zavezanca, razvidno iz okoliščin obravnavane zadeve.

44 Iz tega sledi, da je treba – kar zadeva dokazovanje izpolnjenosti vsebinskih pogojev za pravico do odbitka DDV – v primeru, da na račun za blago ali storitve, na podlagi katerih se uveljavlja pravica do odbitka DDV, ni navedena identiteta resničnega dobavitelja, davčnemu zavezancu to pravico zavrniti, če ob upoštevanju dejanskih okoliščin in kljub dokazom, ki jih je ta davčni zavezanec predložil, ni potrebnih podatkov za preveritev, ali je imel ta dobavitelj status davčnega zavezanca.

45 Poleg tega, kot je Sodišče že večkrat opozorilo, je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja. Sodišče je glede tega razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo z namenom goljufije ali zlorabe sklicevati na določbe prava Unije ter da morajo zato nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico utaja ali zloraba (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 54 in 55, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34 in navedena sodna praksa, ter sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 21).

46 V zvezi z utajo iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba pravico do odbitka zavrniti ne samo takrat, kadar utajo stori sam davčni zavezanec, ampak tudi takrat, ko je ugotovljeno, da je davčni zavezanec, ki mu je bilo blago, ki je podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeno oziroma so bile zanj storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, opravljene, vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeloval pri transakciji, ki je povezana z utajo DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling,

C?439/04 in C?440/04, EU:C:2006:446, to?ka 59; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 45, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, to?ka 35 in navedena sodna praksa, ter sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, to?ka 22).

47 Glede tega je bilo ugotovljeno, da je treba za dav?nega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo sodeluje pri transakciji, ki je povezana z utajo DDV, za potrebe Direktive 2006/112 šteti, da sodeluje pri tej utaji, ne glede na to, ali ima dobi?ek od nadaljnje prodaje blaga ali uporabe storitev v okviru obdav?enih izstopnih transakcij, ki jih je opravil, saj ta dav?ni zavezane v takem položaju pomaga storilcem navedene utaje in postane udeleženec v njej (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, to?ka 23 in navedena sodna praksa).

48 Sodiš?e je v položajih, v katerih so bili vsebinski pogoji za pravico do odbitka izpolnjeni, prav tako ve?krat pojasnilo, da je dav?nemu zavezancu pravico do odbitka mogo?e zavrniti le, ?e je na podlagi objektivnih elementov ugotovljeno, da je vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo blaga ali storitev, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, sodeloval pri transakciji, ki je povezana s takšno utajo, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, to?ka 24 in navedena sodna praksa).

49 Sodiš?e je namre? glede tega razsodilo, da z ureditvijo pravice do odbitka, ki je dolo?ena v Direktivi 2006/112, ni združljivo to, da se z zavrnitvijo te pravice kaznuje dav?ni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z utajo, ki jo je storil dobavitelj, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni dav?ni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV, ker bi namre? uvedba sistema odgovornosti brez krivde presegala to, kar je potrebno za ohranitev pravic državne blagajne (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, to?ka 25 in navedena sodna praksa).

50 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega na?ela, ki ga pomeni ta pravica, morajo dav?ni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogo?e ugotoviti, da je dav?ni zavezanec storil utajo ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, navedena v utemeljitev pravice do odbitka, povezana s takšno utajo. Nacionalna sodiš?a morajo nato preveriti, ali so zadevni dav?ni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, to?ka 57 in navedena sodna praksa).

51 Ker pravo Unije ne dolo?a pravil glede na?inov izvajanja dokazov v zvezi z utajo DDV, mora dav?na uprava te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih dolo?a nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v u?inkovitost prava Unije (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, to?ka 59 in navedena sodna praksa).

52 Iz sodne prakse, na katero je opozorjeno v to?kah 46 in 51 te sodbe, izhaja, da se navedenemu dav?nemu zavezancu pravica do odbitka lahko zavrne le, ?e se po celoviti presoji vseh dokazov in dejanskih okoliš?in obravnavane zadeve, ki je opravljena v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava, ugotovi, da je ta utajil DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, s katero se utemeljuje ta pravica, povezana s takšno utajo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 30, in sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869, to?ka 36). Pravico do odbitka je mogo?e zavrniti le, ?e so bila ta dejstva pravno zadostno dokazana, in sicer ne na podlagi domnev (glej v tem smislu sklep z dne 3. septembra 2020, Crewprint, C?611/19,

neobjavljen, EU:C:2020:674, točka 45).

53 V obravnavani zadevi je v okviru te celovite presoje to, da je davčni zavezanec, ki zahteva pravico do odbitka in je izdal račun, na tem računu namenoma navedel fiktivnega dobavitelja, upoštevni element, ki kaže na to, da se je ta davčni zavezanec zavedal, da sodeluje pri dobavi blaga, ki je povezana z utajo DDV. Vendar mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh dokazov in dejanskih okoliščin obravnavane zadeve presoditi, ali gre v zadevi v glavni stvari dejansko za tak primer.

54 V zvezi z eventualnim obstojem ravnanja, ki pomeni zlorabo, je treba navesti, da morata biti za to ravnanje izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvi, da je rezultat zadevnih transakcij – čeprav te izpolnjujejo pogoje iz upoštevni določb navedene direktive in nacionalne zakonodaje za njen prenos – davčna ugodnost, katere pridobitev je v nasprotju s ciljem, ki se uresničuje s temi določbami, ter drugi, da je iz celote objektivnih elementov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij zgolj pridobitev te davčne ugodnosti (glej zlasti sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 36; z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, točka 35, in z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, točka 85).

55 Zato dejstvo, da je na računu za blago ali storitve, na podlagi katerih se uveljavlja pravica do odbitka DDV, naveden fiktivni dobavitelj, ne spada pod takšno ravnanje, ker, kot je bilo opozorjeno v točki 27 te sodbe, navedba dobavitelja na računu za blago ali storitve, na podlagi katerih se uveljavlja pravica do odbitka DDV, pomeni formalni pogoj za to pravico in ker tako ta navedba ne povzroči, da so izpolnjeni vsebinski pogoji iz določb o pravici do odbitka.

56 Na tretjem mestu, glede vprašanja, ali je mogoče davčnemu zavezancu, ki ravna v slabi veri, zavrniti uveljavljanje pravice do odbitka le, če obstajata nevarnost izgube davčnih prihodkov za državo članico in davčna ugodnost za davčnega zavezanca ali druge udeležence zadevne transakcije, je treba navesti, da v okviru uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti na celoma ni treba plažati nobenega zneska državnih blagajni (glej zlasti sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 29, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 41). Poleg tega na pravico davčnega zavezanca do odbitka DDV ne vpliva odgovor na vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan od transakcij predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, plažan državnih blagajni (glej v tem smislu sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 42 in navedena sodna praksa). Vendar je treba, kot je razvidno iz točk 44 in od 46 do 52 te sodbe, davčnemu zavezancu pravico do odbitka zavrniti, če ni podatkov, potrebnih za preveritev, ali je imel dobavitelj zadevnega blaga ali storitev status davčnega zavezanca, ali če je pravno zadostno dokazano, da je ta davčni zavezanec utajil DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, s katero se utemeljuje ta pravica, povezana s takšno utajo. Ugotovitev nevarnosti izgube davčnih prihodkov zato ni nujna za utemeljitev take zavrnitve.

57 Prav tako za to ni pomembno, ali je bila z zadevno transakcijo davčnemu zavezancu ali drugim udeležencem v verigi dobav ali storitev zagotovljena davčna ugodnost. Po eni strani namreč obstoj take ugodnosti ni povezan z vprašanjem, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji, od katerih je odvisna pravica do odbitka, kot je status davčnega zavezanca dobavitelja zadevnega blaga ali storitev. Po drugi strani – drugače od tega, kar je bilo razsojeno na področju zlorab – ugotovitev udeležbe davčnega zavezanca pri utaji DDV ni pogojena s tem, da mu je bila s to transakcijo zagotovljena davčna ugodnost, katere pridobitev je v nasprotju s ciljem, ki se uresničuje z določbami Direktive 2006/112 (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 35).

58 Ker je predložitveno sodišče omenilo morebitno slabo vero davčnega zavezanca, ki prikriva

identiteto resničnega dobavitelja, je treba dodati, da je prav to, da se od gospodarskega subjekta zahteva, da ravna v dobri veri, ni v nasprotju s pravom Unije, za to, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka, ni potrebno, da je dokazana njegova slaba vera (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točki 30 in 31).

59 Nazadnje, v delu, v katerem predložitveno sodišče navaja tudi dejstvo, da lahko prikrivanje resničnega dobavitelja ogrozi neposredno obdavčitev, ker so davčni upravi odvzeta sredstva nadzora, je treba poudariti, da iz sodne prakse, na katero je opozorjeno v točkah 30 in 31 te sodbe, izhaja, da pravice do odbitka ni mogoče zavrniti iz tega razloga. Taka zavrnitev bi bila namreč v nasprotju s temeljnim načelom, ki ga pomeni ta pravica, in posledično z načelom davčne nevtralnosti.

60 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da je treba davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga, ki mu je bilo dobavljeno, kadar je ta davčni zavezanec na račun, ki ga je sam izdal za to transakcijo v okviru uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti, zavestno navedel fiktivnega dobavitelja, če ob upoštevanju dejanskih okoliščin in dokazov, ki jih je predložil ta davčni zavezanec, ni podatkov, potrebnih za preveritev, ali je imel resnični dobavitelj status davčnega zavezanca, ali če je pravno zadostno dokazano, da je navedeni davčni zavezanec utajil DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je transakcija, s katero se utemeljuje pravica do odbitka, povezana s takšno utajo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da je treba davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s pridobitvijo blaga, ki mu je bilo dobavljeno, kadar je ta davčni zavezanec na račun, ki ga je sam izdal za to transakcijo v okviru uporabe sistema obrnjene davčne obveznosti, zavestno navedel fiktivnega dobavitelja, če ob upoštevanju dejanskih okoliščin in dokazov, ki jih je predložil ta davčni zavezanec, ni podatkov, potrebnih za preveritev, ali je imel resnični dobavitelj status davčnega zavezanca, ali če je pravno zadostno dokazano, da je navedeni davčni zavezanec utajil DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je transakcija, s katero se utemeljuje pravica do odbitka, povezana s takšno utajo.

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.