

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 24. novembra 2022(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 167 in 168 – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Načelo prepovedi goljufije – Dobavna veriga – Zavrnitev pravice do odbitka v primeru goljufije – Davčni zavezanec – Drugi pridobitelj blaga – Goljufija, ki se nanaša na del DDV, dolgovanega pri prvi pridobitvi – Obseg zavrnitve pravice do odbitka“

V zadevi C-596/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Nürnberg (finančno sodišče v Nürnbergu, Nemčija) z odločbo z dne 21. septembra 2021, ki je na Sodišču prispela 28. septembra 2021, v postopku

A

proti

Finanzamt M,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, D. Gratsias (poročevalec), M. Ilešič, I. Jarukaitis, in Z. Csehi, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado J. Möller in R. Kanitz, agenta,
- za češko vlado O. Serdula, M. Smolek, in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo R. Pethke in V. Uher, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 167, 168 in 178 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 2006/112).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med osebo A in Finanzamt M (davčni urad v M, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) glede zavrnitve pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) iz naslova pridobitve vozila, ki je bila opravljena v davnem letu 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 14(2)(c) Direktive 2006/112 iz poglavja 1, naslovljenega „Dobava blaga“, naslova IV te direktive, naslovljenega „Obdavčljive transakcije“, se prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo, šteje za dobavo blaga.

4 Člen 167 Direktive 2006/112, ki je v poglavju 1 z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ pod naslovom X te direktive, naslovljenim „Odbitki“, določa:

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

5 Člen 168 navedene direktive, ki je v istem poglavju 1, 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;

[...]“.

6 Člen 178 iste direktive iz poglavja 4, naslovljenega „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, navedenega naslova X 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 ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]“.

7 Člen 203 Direktive 2006/112, ki je v poglavju 1, naslovljenem „Obveznost plačila“, naslova XI te direktive, naslovljenega „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, določa:

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

8 Člen 273 navedene direktive iz poglavja 7, naslovljenega „Druge določbe“, naslova XI iste 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.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Nemško pravo

9 člen 3(3) Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Pri komisijskem poslu (člen 383 Handelsgesetzbuch [trgovinski zakonik]) med komitentom in komisionarjem obstaja dobava. Pri proviziji na prodajo kot odjemalec šteje komisionar, pri proviziji na nakup pa komitent.“

10 člen 15(1) UStG v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„Podjetnik lahko kot vstopni davek odbije:

zakonsko dolgovani znesek davka iz naslova dobav in drugih storitev, ki jih njegovemu podjetju zagotovi drug podjetnik. Za odbitek vstopnega davka mora imeti podjetnik račun, ki je izstavljen v skladu s členoma 14 in 14a. [...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Oseba A, trgovec in tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je leta 2011 od osebe C, ki se je izdajala za osebo W, kupila rabljen avtomobil za potrebe svojega podjetja (v nadaljevanju: sporno vozilo). Oseba W je vedela, da se je oseba C izdajala zanjo in je s tem soglašala. Oseba C je osebi W za dobavo spornega vozila poslala račun v višini 52.100,84 EUR, skupaj z DDV v višini 9899,16 EUR, medtem ko je oseba W nato tožeči stranki v postopku v glavni stvari poslala račun v višini 64.705,88 EUR, skupaj z DDV v višini 12.294,12 EUR. Oseba W je ta račun izročila osebi C, ta pa ga je posredovala tožeči stranki v postopku v glavni stvari.

12 Oseba A je osebi C plačala skupni znesek 77.000 EUR, ki je bil sestavljen iz 64.705,88 EUR iz naslova vrednosti blaga in 12.294,12 EUR iz naslova s tem povezanega DDV. Oseba C je vse te zneske obdržala. Oseba C je v svojih računovodskih izkazih in davčnih obračunih vknjižila prodajno ceno v znesku 52.100,84 EUR, skupaj z DDV v višini 9899,16 EUR, kot je bila navedena na računu, ki ga je izdala osebi W. Oseba C se je zato omejila na plačilo pobranega davka v zvezi z zadnjenavedenim zneskom, in sicer 9899,16 EUR. Oseba W transakcije ni knjižila niti v svojih računovodskih izkazih niti v davčnih obračunih in torej iz tega naslova ni plačal davka.

13 Oseba A za nakup spornega avtomobila zahteva odbitek zneska 12.294,12 EUR iz naslova vstopnega DDV. Davčna uprava pa meni, da oseba A ne more izvrševati pravice do odbitka za noben vstopni znesek iz naslova DDV, ker ni mogla prezreti davčne goljufije, ki jo je storila oseba C.

14 Predložitveno sodišče meni, da bi morala oseba A ob upoštevanju pojava več dogodkov, ki jih opredeljuje kot „neobičajni“, preveriti identiteto svojega sopogodbenika. Na podlagi tega preverjanja naj bi lahko ugotovila, prvič, da je družba C namenoma prikrila svojo identiteto, namen tega prikritja pa je lahko le to, da stori goljufijo na področju DDV, ki je dolgovan iz naslova prodaje

spornega avtomobila, in drugi?, da oseba W ni imela namena izpolniti svojih dav?nih obveznosti.

15 Po mnenju predložitvenega sodiš?a so pogoji iz ?lena 15(1), prvi stavek, to?ka 1, UStG, ki se nanašajo na odbitek vstopnega DDV, izpolnjeni glede zneska 12.294,12 EUR, ki je kot DDV naveden na ra?unu, ki ga je oseba W naslovila na osebo A. Pristanek osebe W na ravnanja osebe C naj bi pomenil, da ta akterja povezuje netipi?na prodajna provizija, tako da je komitent, to je oseba C, tudi zastopnik osebe W, ki je komisionar. Šteti je torej treba, da je oseba C sporno vozilo najprej dobavila osebi W in da je oseba W to vozilo nato dobavila družbi A.

16 Predložitveno sodiš?e ugotavlja, da bi se v skladu s sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija) osebi A lahko zavrnil odbitek zneska 12.294,12 EUR, ?eprav, prvi?, znesek goljufije na podro?ju DDV, ki jo je storila oseba C, znaša le 2394,96 EUR, in, drugi?, razlika med dejansko pla?anim davkom in davkom, ki bi bil dolgovan, ?e bi transakcije potekale zakonito, znaša ravno ta zadnjenavedeni znesek.

17 Vendar predložitveno sodiš?e meni, da je treba odbitek vstopnega DDV zavrniti le, kolikor je to potrebno za nadomestitev izgube dav?nih prihodkov, ki je bila povzro?ena z goljufivim ravnanjem. Ob tem predložitveno sodiš?e ugotavlja tudi, da v skladu s sklepom z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C?108/20, EU:C:2021:266, to?ka 35), zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV ni odvisna od tega, ali je oseba, vpletena v dav?no goljufijo, iz tega pridobila dav?no ali ekonomsko ugodnost, ampak je njen namen prepre?evati goljufive transakcije s tem, da izklju?i prodajne možnosti blaga in storitev, ki so bili predmet transakcije, povezane z goljufijo.

18 V teh okoliš?inah se predložitveno sodiš?e nagiba k omejitvi zavrnitve pravice do odbitka vstopnega DDV na dav?no škodo, ki je nastala državi. To škodo bi bilo treba izra?unati tako, da se znesek zakonsko dolgovanega davka za vse storitve primerja z zneskom dejansko pla?anega davka. V skladu s tem pristopom naj bi imela oseba A iz naslova pla?anega vstopnega davka pravico odbiti znesek 9899,16 EUR. Zavrnen bi ji moral biti le odbitek glede preostanka, in sicer zneska 2394,96 EUR, ki ustreza dav?ni škodi, ki je nastala državi.

19 V teh okoliš?inah je Finanzgericht Nürnberg (finan?no sodiš?e v Nürnbergu, Nem?ija) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vprašanja:

„1. Ali se drugemu pridobitelju blaga lahko zavrne odbitek vstopnega davka iz nakupa, ker je moral vedeti, da je prvotni prodajalec pri prvi odsvojitvi utajil DDV, ?eprav je tudi prvi pridobitelj vedel, da je prvotni prodajalec pri prvi odsvojitvi utajil DDV?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: Ali je zavrnitev po višini zneska pri drugem pridobitelju omejena z dav?no škodo, nastalo z utajo?

3. ?e je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: Ali se dav?na škoda izra?una

(a) s primerjavo davka, zakonsko dolgovanega v dobavni verigi, z dejansko odmerjenim davkom,

(b) s primerjavo davka, zakonsko dolgovanega v dobavni verigi, z dejansko pla?anim davkom, ali

(c) na kak drug na?in?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Uvodne ugotovitve

20 Čeprav se predložitveno sodišče pri oblikovanju svojih treh vprašanj ni sklicevalo na nobeno posebno določbo Direktive 2006/112 niti na nobeno splošno pravno načelo, iz njegovega predloga vseeno izhaja, da se vprašanja tega sodišča nanašajo na razlago členov 167 in 168 te direktive v povezavi z načelom prepovedi goljufije, ki je splošno načelo prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, točka 63).

21 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za vstopno blago, ki so ga pridobili, in vstopne storitve, ki so bile opravljene zanje, in uporabljeni za namene obdavčljive dejavnosti, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive 2006/112 je torej sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanec, ki jo želi uveljavljati, upošteva tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje, ki veljajo zanje (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 31).

22 Natančneje, 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 ekonomske dejavnosti ne glede na njihov namen ali izid obdavčijo nevtralno, pod pogojem, da so te načeloma same predmet DDV (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 39).

23 Poleg tega vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan javni blagajni, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV. DDV se namreč uporablja za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 40).

24 Hkrati je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja, tako da se pravni subjekti z namenom goljufije ali zlorabe ne morejo sklicevati na pravila prava Unije. Nacionalni organi in sodišča morajo torej zavrniti pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente dokaže, da se ta pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 21, in sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 45 ter navedena sodna praksa).

25 Pravico do odbitka je treba zavrniti ne le, če je goljufijo storil davčni zavezanec sam, ampak tudi, kadar se dokaže, da je davčni zavezanec, kateremu je bilo dobavljeno blago ali so mu bile opravljene storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeluje, ali vsaj olajšuje izvedbo transakcije, povezane z goljufijo na področju DDV. Za takega davčnega zavezanca je treba namreč za potrebe Direktive 2006/112 šteti, da sodeluje ali olajšuje izvedbo goljufije, ne glede na to, ali ima korist od nadaljnje prodaje blaga ali uporabe storitev v okviru obdavčenih izstopnih transakcij, ki jih izvede (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točki 22 in 23, ter sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točki 46 in 47 ter navedena sodna praksa).

26 Nasprotno pa s sistemom pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 ni združljiva zavrnitev navedene pravice davčnemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj, ali da pri neki drugi transakciji, ki je del dobavne verige pred ali po transakciji, ki jo je opravil navedeni davčni zavezanec, podana goljufija na področju DDV. Uvedba sistema objektivne odgovornosti bi namreč presegala tisto, kar je nujno za varovanje pravic državne blagajne (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf,

C?108/20, EU:C:2021:266, to?ka 25, in sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, to?ka 49).

27 V skladu s ?lenom 273 Direktive o DDV imajo države ?lanice možnost, da sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in prepre?ijo utaje. Natan?neje, ker v zvezi s tem ni dolo?b prava Unije, so države ?lanice pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo primerne v primeru nespoštovanja pogojev, ki jih zakonodaja Unije dolo?a za izvrševanje pravice do odbitka DDV (sodba z dne 15. aprila 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, to?ka 25).

28 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba preu?iti razli?na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodiš?e.

Prvo vprašanje

29 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 167 in 168 Direktive 2006/112 v povezavi z na?elom prepovedi goljufije razlagati tako, da je mogo?e drugemu kupcu blaga zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ?e je vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta pridobitev povezana z goljufijo na podro?ju DDV, ki jo je pri prvi prodaji storil prvotni prodajalec, ?eprav je tudi prvi pridobitelj vedel za to goljufijo.

30 Kot je razvidno iz to?ke 26 te sodbe, se za potrebe Direktive 2006/112 zgolj dejstvo, da je dav?ni zavezanec pridobil blago ali storitve, ?eprav je vedel ali bi moral vedeti, da s to pridobitvijo sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na podro?ju DDV, ki je bila storjena višje v dobavni ali storitveni verigi, šteje za udeležbo pri tej goljufiji. Edino pozitivno dejanje, ki je odlo?ilno za utemeljitev zavrnitve pravice do odbitka v takem položaju, je pridobitev tega blaga ali storitev. Ta pridobitev olajšuje goljufijo s tem, da omogo?a prodajo zadevnih proizvodov, ki zadostuje za zavrnitev pravice do odbitka pla?anega DDV (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, to?ki 26 in 34).

31 Iz tega sledi, da kadar je ustrezno dokazano, da je drugi pridobitelj vedel ali bi moral vedeti, da obstaja goljufija na podro?ju DDV, ki jo je storil prvotni prodajalec, kar mora predložitveno sodiš?e preveriti v zadevi v glavni stvari, to, da je prvi pridobitelj blaga prav tako seznanjen in da je olajšal goljufijo, ki jo je storil prvotni prodajalec, ni ovira za to, da se temu drugemu kupcu lahko ne prizna pravica do odbitka DDV, pla?anega ob transakciji, povezani s to goljufijo, ali transakciji, ki je glede na to goljufijo nastopila nižje v verigi.

32 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba ?lena 167 in 168 Direktive 2006/112 v povezavi z na?elom prepovedi goljufije razlagati tako, da se drugemu kupcu blaga lahko zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, ?e je vedel ali bi moral vedeti za obstoj goljufije na podro?ju DDV, ki jo je pri prvi prodaji storil prvotni prodajalec, ?eprav je tudi prvi pridobitelj vedel za to goljufijo.

Drugo vprašanje

33 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 167 in 168 Direktive 2006/112 v povezavi z na?elom prepovedi goljufije razlagati tako, da se lahko drugemu pridobitelju blaga, ki je bilo v fazi pred to pridobitvijo predmet goljufive transakcije, ki se je nanašala samo na del DDV, ki ga ima država pravico pobrati, pravica do odbitka DDV, pla?anega iz naslova te transakcije, zavrne v celoti ali le do zneska, ki je predmet storjene goljufije in ki je povzro?ila dav?no škodo, ?e je ta vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta pridobitev povezana z goljufijo.

34 V zvezi s tem je treba po eni strani opozoriti, da je boj proti dav?nim utajam, dav?nemu

izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja, tako da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Nacionalni organi in sodišča morajo torej zavrniti pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da se ta pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 21, in sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 45, ter navedeno sodno prakso).

35 V zvezi z goljufijo je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso pravico do odbitka zavrniti ne le, če je goljufijo storil davčni zavezanec sam, ampak tudi, kadar se dokaže, da je davčni zavezanec, kateremu je bilo dobavljeno blago ali so mu bile opravljene storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV. Za takega davčnega zavezanca je treba za potrebe Direktive 2006/112 namreč šteti, kot da je pri tej goljufiji sodeloval, ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru obdavčenih transakcij, ki jih je opravil pozneje, saj ta davčni zavezanec v takem položaju pomaga osebam, ki storijo goljufijo, in postane njen sotorilec (sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točki 22 in 23, ter sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točki 46 in 47, in navedeno sodno prakso).

36 Po drugi strani, poudariti je treba, da je treba zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačala tožena stranka iz postopka v glavni stvari, ločiti od sankcij, ki jih lahko država članica določi v skladu s členom 273 Direktive 2006/112. Res je sicer, da se goljufije sankcionirajo v okviru uporabe sankcij, ki jih države članice določijo zaradi odvratanja od nezakonitih davčnih ravnanj (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, točki 26 in 38).

37 Vendar morajo nacionalni organi in sodišča v skladu s harmoniziranim sistemom DDV pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se ta pravica uveljavlja z namenom goljufije ali da je davčni zavezanec, ki mu je bilo dobavljeno blago ali so mu bile opravljene storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, vedel ali bi moral vedeti, če bi opravil preverjanje, ki se ga lahko razumno zahteva od vsakega gospodarskega subjekta, da je bila transakcija, pri kateri je sodeloval, povezana z goljufijo (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točke 53, 54 in 59).

38 Nezavedanje obstoja goljufije, ki je podana pri obdavčeni transakciji, ki daje pravico do odbitka, kljub izvedbi preverjanj, ki se jih lahko razumno zahteva od vsakega gospodarskega subjekta, je tako implicitni materialni pogoj za pravico do odbitka, pri čemer je treba davčnemu zavezancu, ki ne izpolni tega pogoja, zato v celoti zavrniti izvrševanje njegove pravice do odbitka (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točke 24, 31 in 33).

39 To ugotovitev potrjujejo cilji, ki se uresničujejo z obveznostjo nacionalnih organov in sodišč, da zavrnejo pravico do odbitka, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija povezana z goljufijo. Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, je namreč cilj te zahteve zlasti, da se davčne zavezanke zaveže k skrbnemu ravnanju, ki se ga lahko zahteva od vsakega gospodarskega subjekta, zato da se prepričajo, da transakcije, ki jih izvajajo, teh ne vodijo k udeležbi pri davčni goljufiji (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 28 in navedena sodna praksa).

40 Takega cilja pa ne bi bilo mogoče učinkovito uresničiti, če bi bila zavrnitev pravice do odbitka relativno omejena le na delež zneskov, plačanih iz naslova dolgovanega DDV, ki ustrezajo znesku, ki je predmet goljufije, ker bi bili davčni zavezanci s tem spodbujeni le k sprejetju ustreznih ukrepov za omejitev posledic morebitne goljufije, ne pa nujno tistih, ki omogočajo, da se

prepričajo, da transakcije, ki jih izvajajo, ne vodijo k udeležbi pri ali olajševanju davčne goljufije.

41 Poleg tega je Sodišče že imelo priložnost razsoditi, da dejstvo, da je davčni zavezanec pridobil blago ali storitve, neprav je vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo, storjeno višje v verigi, zadostuje za ugotovitev, da je ta davčni zavezanec udeležen pri tej goljufiji, in za to, da se mu vzame pravica do odbitka, ne da bi bilo treba dokazati obstoj nevarnosti izgube davčnih prihodkov (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 56).

42 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti tako, da je treba člena 167 in 168 Direktive 2006/112 v povezavi z načelom prepovedi goljufije razlagati tako, da je treba drugemu kupcu blaga, ki je bilo v fazi pred to pridobitvijo predmet goljufive transakcije, ki se je nanašala samo na del DDV, ki ga ima država pravico pobrati, zavrniti pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, če je vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta pridobitev povezana z goljufijo.

Tretje vprašanje

43 Glede na odgovor na prvo vprašanje na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

44 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? Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **člena 167 in 168 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, v povezavi z načelom prepovedi goljufij**

2. **je treba razlagati tako, da**

se drugemu kupcu blaga lahko zavrne pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), če je vedel ali bi moral vedeti za obstoj goljufije na področju DDV, ki jo je pri prvi prodaji storil prvotni prodajalec, neprav je tudi prvi pridobitelj vedel za to goljufijo.

3. **člena 167 in 168 Direktive 2006/112/ES, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45/EU, v povezavi z načelom prepovedi goljufij**

je treba razlagati tako, da

je treba drugemu kupcu blaga, ki je bilo v fazi pred to pridobitvijo predmet goljufive transakcije, ki se je nanašala samo na del davka na dodano vrednost (DDV), ki ga ima država pravico pobrati, zavrniti pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, če je vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta pridobitev povezana z goljufijo.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.