

62018CC0329

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 22. maja 2019 (1)

Zadeva C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

proti

SIA Altic

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka DDV – Zavrnitev priznanja – Dobava s strani pogodbenih partnerjev, ki sodelujejo pri davčni goljufiji – Dolžnost skrbnega ravnanja davčnega zavezanca – Pomen izpolnjevanja sektorskih obveznosti s strani davčnega zavezanca – Uredba (ES) št. 178/2002 – Obveznost sledljivosti – Uredba (ES) št. 852/2004 – Uredba (ES) št. 882/2004 – Registracija nosilcev živilske dejavnosti“

I. Uvod

1.

Družba SIA Altic je od dveh drugih podjetij kupila semena oljne ogršice in odbila vstopni davek na dodano vrednost (DDV), ki je bil plačan za ti transakciji. V poznejšem pregledu, ki ga je opravila latvijska davčna uprava, se je pokazalo, da sta bili navedeni podjetji fiktivni. Davčna uprava je zato štela, da do transakcij ni prišlo, in družbi SIA Altic odredila plačilo ustreznega DDV. Družba SIA Altic je predlagala odpravo te odločbe. Tako prvo- kot drugostopenjsko nacionalno sodišče sta odločila v njeno korist.

2.

Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija), pri katerem je vložena kasacijska pritožba, dvomi glede pravilne razlage Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (2) v povezavi z zahtevami iz sektorskih predpisov na področju živilske zakonodaje. Ti dvomi se nanašajo na trditev latvijske davčne uprave, da bi družba SIA Altic morala vedeti, da sta njena pogodbeni partnerja vpletena v goljufijo na področju DDV, ker je bila dejavna v živilskem sektorju in zato dolžna preveriti svoje poslovne partnerje po strožjem standardu, ki se uporablja v tem sektorju, v skladu z obveznostmi, ki jih določajo Uredbe (ES) št. 178/2002, (3) (ES) št. 852/2004 (4) in (ES) št. 882/2004. (5)

3.

Ta zadeva ponuja Sodišču priložnost, da izpopolni svojo sodno prakso glede meril za ugotavljanje, ali je nosilec dejavnosti „vedel ali bi moral vedeti“, da sodeluje v operaciji, povezani z goljufijo na

področju DDV, za namene zavrnitve pravice do odbitka. Sodišče je zlasti vprašano, do katere mere – če sploh – so konkretne sektorske obveznosti, ki se uporabljajo za nosilce dejavnosti, ki delujejo na nekaterih področjih, kakor so tiste, povezane z živilsko zakonodajo, upoštevne za splošno davčno presojo tega, ali je nosilec dejavnosti vedel ali bi moral vedeti, da je vpleten v transakcijo, povezano z goljufijo na področju DDV.

II. Pravni okvir

A. Direktiva o DDV

4.

Člen 168 Direktive o DDV 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 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;

[...]

6.

Člen 220 Direktive o DDV določa, da mora „[v]sak davčni zavezanec [...] zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1)

za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

[...]

7.

Člen 226 Direktive o DDV 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:

[...]

(4)

identifikacijska številka DDV prejemnika v skladu s členom 214, pod katero je pridobitelj prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s členom 138;

(5)

polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

(6)

količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

[...]“

8.

Člen 273 Direktive o DDV 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.“

B. Uredba št. 178/2002

9.

V uvodnih izjavah 28 in 29 Uredbe št. 178/2002 je navedeno:

„(28)

Izkušnje so pokazale, da je delovanje notranjega trga z živil in krmo lahko ogroženo, kadar ni omogočena sledljivost živil in krme. Zato je treba uvesti celovit sistem sledljivosti v dejavnostih živil in krme, da se lahko izvedejo ciljno usmerjeni in natančni umiki proizvodov ali ustrezno obvestijo potrošniki ali nadzorni uradniki, s čimer se prepreči možnost nepotrebnih nadaljnjih motenj pri težavah z varnostjo živil.

(29)

Zagotoviti je treba, da dejavnost živil ali krme, vključno z uvoznikom, lahko ugotovi vsaj podjetje, ki je dobavilo živilo, krmo, žival ali snov, ki je lahko sestavni del živila ali krme, s čimer se pri preiskavi zagotovi sledljivost v vseh fazah.“

10.

Člen 3 Uredbe št. 178/2002 določa:

„[...]

2.

„živilska dejavnost“ so vsa podjetja, pridobitna ali nepridobitna, javna ali zasebna, ki opravljajo katerokoli dejavnost, povezano z vsemi fazami pridelave, predelave in distribucije živil;

3.

„nosilec živilske dejavnosti“ je fizična ali pravna oseba, odgovorna za zagotavljanje izpolnjevanja zahtev živilske zakonodaje v njeni živilski dejavnosti;

[...]

15.

„sledljivost“ je možnost sledenja in spremljanja živila, krme, živali, ki daje hrano, ali snovi, ki je namenjena za vključitev v živilo [ali krmo] ali se zanjo pričakuje, da bo vključena v živilo ali krmo, skozi vse faze pridelave, predelave in distribucije;

16.

„faze pridelave, predelave in distribucije“ so vse faze, vključno z uvozom, od primarne pridelave živil do shranjevanja, prevoza, prodaje ali dobave končnemu potrošniku, ter, kadar je to ustrezno, uvoz, pridelava, proizvodnja, shranjevanje, prevoz, distribucija, prodaja in dobava krme;

[...]“

11.

Člen 18 Uredbe št. 178/2002 določa:

„1. Za vsa živila, krmo, živali za pridobivanje hrane in vse druge snovi, namenjene uporabi ali za katere se pričakuje, da se bodo uporabile v živilih ali krmi, se zagotovi sledljivost v vseh fazah pridelave, predelave in distribucije.

2. Nosilec živilske dejavnosti in dejavnosti proizvodnje krme mora biti omogočeno določiti vsako osebo, ki jim je dobavila živilo, krmo, žival za pridobivanje hrane ali snov, namenjeno uporabi ali za katero se pričakuje, da se bo uporabila v živilu ali krmi.

Nosilci dejavnosti zato vzpostavijo sisteme in postopke, ki omogočajo sporočanje teh informacij pristojnim organom na njihovo zahtevo.

3. Nosilci živilske dejavnosti in dejavnosti proizvodnje krme vzpostavijo sisteme in postopke za določitev podjetij, prejemnikov njihovih proizvodov. Te podatke dajo na voljo pristojnim organom na njihovo zahtevo.

4. Živila in krma, ki se dajejo v promet ali se bodo verjetno dajali v promet v Skupnosti, se ustrezno označijo ali opredelijo za lažjo sledljivost z ustrezno dokumentacijo ali informacijami skladno z ustreznimi zahtevami posebnih določb.

5. Določbe za uporabo zahtev tega člena v posameznih sektorjih se lahko sprejmejo v skladu s

postopkom iz člena 58(2).“

C. Uredba št. 852/2004

12.

Člen 6 Uredbe št. 852/2004 (naslovljen „Uradni nadzor, registracija in odobritev“) določa:

„1. Nosilci živilske dejavnosti sodelujejo s pristojnimi organi v skladu z drugo veljavno zakonodajo Skupnosti ali, če te ni, z nacionalno zakonodajo.

2. Zaradi registracije obrata vsak nosilec živilske dejavnosti na način, ki ga zahteva ustrezen pristojni organ, le-tega obvesti o vsakem obratu pod njegovim nadzorom, ki opravlja katero koli stopnjo proizvodnje, predelave in distribucije hrane.

[...]“

D. Uredba št. 882/2004

13.

Člen 31(1) Uredbe št. 882/2004 določa:

„(a)

Pristojni organi določijo postopke, ki jih nosilci dejavnosti na področju krme in živil spoštujejo, ko zaprosijo za registracijo svojih obratov v skladu z Uredbo (ES) št. 852/2004, Direktivo 95/69/ES ali novo uredbo o higieni krme.

(b)

Sestavijo in sprotno dopolnjujejo seznam nosilcev dejavnosti na področju krme in živil, ki so registrirani. Kadar takšen seznam že obstaja za druge namene, se lahko uporabi tudi za namene te uredbe.“

III. Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

14.

Družba SIA Altic (v nadaljevanju: nasprotna stranka) je kupila semena oljne ogrščice od družbe SIA Sakorex (julija in avgusta 2011) in od družbe SIA Ulmar (oktobra 2011). Semena oljne ogrščice je prejela in jih skladiščila v skladišču (silosu) družbe SIA Vendo. Nasprotna stranka je odbila vstopni DDV iz naslova omenjenih transakcij.

15.

Ob inšpekcijskem nadzoru, ki ga je opravila Valsts ieņēmumu dienests (državna davčna uprava, Latvija, v nadaljevanju: VID), se je izkazalo, da sta družbi SIA Sakorex in SIA Ulmar fiktivni podjetji. VID je ugotovila, da do transakcij med nasprotno stranko in navedenima družbama ni prišlo, in je z odločbo z dne 14. septembra 2012 nasprotni stranki naložila plačilo predhodno odbitega DDV, globe in zamudnih obresti.

16.

Nasprotna stranka je vložila tožbo v upravnem sporu za odpravo navedene upravne odločbe.

Nacionalno prvo- in drugostopenjsko sodišče sta odločili v njeno korist. Natančneje, Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) je med drugim navedlo, da ni dvoma, da je bil zadevni proizvod skladišten v silosu družbe SIA Vendo v količini in na datume, navedene v ustreznih dokumentih. Dokumenti v spisu in pojasnila nasprotna stranka naj bi poleg tega izkazovali, da je ravnala v dobri veri. Dalje, narava transakcije naj ne bi zahtevala preverjanja sposobnosti pogodbenih partnerjev za opravljanje storitve, saj je prodajalec dobavil blago na kraju dobave, dogovorjenem v pogodbi. V skladu s pogodbo med nasprotno stranko in družbo SIA Vendo naj bi bila slednja odgovorna za točnost podatkov, navedenih na tovnem listu, in za posledice, ki izhajajo iz tega. Nazadnje je to sodišče razsodilo, da VID ni navedla, katere konkretne ukrepe, ki izhajajo iz neposredne zakonske zahteve, bi morala nasprotna stranka sprejeti, pa jih ni sprejela, da bi preverila sposobnost pogodbenih partnerjev, da izvedeta dobavo blaga. Zato je Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) sklenilo, da dokazi, predstavljeni v obravnavani zadevi, ne kažejo na naklepno dejanje nasprotna stranka, da bi pridobila ugodnosti v obliki odbitka vstopnega DDV.

17.

VID je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Augstākā tiesa (vrhovno sodišče), ki je predložitveno sodišče. VID trdi, da je Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) storilo napako, ko je štelo, da ni zakonske zahteve določiti porekla kupljenega blaga. V skladu z Uredbo št. 178/2002 morajo biti nosilci živilske dejavnosti zmožni določiti vsako snov, namenjeno uporabi ali za katero se pričakuje, da se bo uporabila v živilu ali krmi. Nosilci dejavnosti morajo zato vzpostaviti sisteme in postopke, ki omogočajo sporočanje teh informacij pristojnim organom na njihovo zahtevo. Nasprotna stranka naj bi zato v skladu z Uredbo št. 178/2002 morala natančno preveriti pogodbenega partnerja glede na to, da sta sodelovala v živilski verigi. Nasprotna stranka naj ne bi preverila, ali sta njena pogodbenega partnerja registrirana pri Pārtikas un veterinārais dienests (agencija za varnost hrane in varnost v veterini, Latvija), tako da naj ne bi niti najmanj preverila pogodbenih partnerjev. To naj bi po navedbah VID kazalo na to, da je nasprotna stranka vedela ali bi morala vedeti, da so te transakcije del goljufije v zvezi z DDV.

18.

Nasprotna stranka trdi, da se določbe, na katere se sklicuje VID, ne uporabljajo, ker so bila kupljena semena namenjena proizvodnji goriv in niso bila povezana z nobeno vrsto živil. Zato naj uporaba zakonodaje, ki velja za nosilce živilske dejavnosti, zanjo ne bi bila utemeljena.

19.

V tem okviru je Augstākā tiesa (vrhovno sodišče) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je treba člen 168(a) [Direktive o DDV] ob upoštevanju cilja [Uredbe št. 178/2002], in sicer zagotoviti varnost živil (ki se, med drugim, doseže z zagotavljanjem sledljivosti živil), razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se odbitek vstopnega davka ne prizna v primeru, v katerem davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, pri izbiri svojega pogodbenega partnerja ni pokazal večje skrbnosti (večje od običajnih komercialnih praks), ki je v bistvu v obveznosti preveriti pogodbenega partnerja, vendar pa je preveril kakovost živil, s čimer je izpolnil cilj [Uredbe št. 178/2002]?

2.

Ali zahteva iz člena 6 Uredbe št. 852/2004 in člena 31 Uredbe št. 882/2004 v zvezi z registracijo nosilca živilske dejavnosti, če se razlaga glede na člen 168(a) [Direktive o DDV], pomeni, da mora stranka, ki sklepa posel s tem nosilcem, preveriti registracijo tega nosilca, in ali je to preverjanje pomembno za ugotovitev, da je glede na posebnosti navedenega posla navedena stranka vedela ali bi morala vedeti, da je bila vpletena v posel s fiktivnim podjetjem?”

20.

Pisna stališča so predložile latvijska in španska vlada ter Evropska komisija. Te zainteresirane stranke in nasprotna stranka so se udeležile obravnave 6. marca 2019.

IV. Presoja

21.

Zgradba teh sklepnih predlogov je naslednja. Po nekaj uvodnih preudarkih (A) bom predstavil sodno prakso o skrbnosti, ki se zahteva na področju DDV v položajih, v katerih je bilo ugotovljeno, da so pogodbeni partnerji storili goljufijo (B). Nato bom preučil prvo vprašanje, ki je povezano z vprašanjem, ali bi morale neizpolnjevanje sektorskih obveznosti, ki so naložene davčnemu zavezancu, vendar niso povezane z DDV, kot je obveznost sledljivosti iz člena 18 Uredbe št. 178/2002, privedi do zavrnitve priznanja pravice do odbitka vstopnega DDV (C). Potem bom obravnaval drugo vprašanje, s katerim se v bistvu sprašuje, ali je neobstoj preverjanja, ali pogodbeni partnerji izpolnjujejo svojo registracijsko obveznost iz Uredbe št. 882/2004, upošteven za presojo, ali bi davčni zavezanec moral vedeti, da je sodeloval v operaciji, povezani z goljufijo na področju DDV (D).

A. Uvodne ugotovitve

22.

Vprašanja, ki se postavljajo v tej zadevi, zadevajo izključno to, ali bi se morala davčnemu zavezancu odvzeti pravica do odbitka na osnovi njegovega domnevnega pomanjkanja skrbnosti, ocenjenega na podlagi njegovega obnašanja v razmerju do obveznosti, ki jih njemu in njegovim pogodbenim partnerjem nalagajo sektorska pravila, ki niso povezana z davki. Zato se šteje za samoumevno, da bi bili vsebinski in formalni pogoji za pravico do odbitka sicer izpolnjeni.

23.

Za samoumevni bom štel še dve izjavi v zvezi z dejanskim stanjem, ki ju je podalo predložitveno sodišče.

24.

Prvi?, ni sporno, da sta se pogodbeni partnerja nasprotne stranke izkazala za fiktivni podjetji. Vendar čeprav se izvora blaga ni dalo ugotoviti, je bilo blago vseeno dobavljeno in bilo očitno dobre kakovosti.

25.

Drugi?, predložitveno sodišče je ugotovilo, da ni dokazov v podporo trditvi nasprotne stranke, da naj bi bila semena iz obravnavane zadeve namenjena proizvodnji goriva. Pogodbi, ki ju je nasprotna stranka sklenila z obema pogodbenima partnerjema, sta vsebovali določilo, da mora biti blago skladno z zahtevami agencije za varnost hrane in varnost v veterini. Poleg tega podjetji, ki ju

je nasprotna stranka določila kot svoja poslovna partnerja, nista dejavni v panogi proizvodnje goriv. Potem ko je preuči predložene dokaze, je predložitveno sodišče zato ugotovilo, da za zadevno dobavo (in torej tudi za nasprotno stranko v zvezi s to dobavo) veljajo obveznosti iz Uredbe št. 178/2002.

B. Sodna praksa v zvezi z goljufijo in pravica do odbitka DDV

26.

Sodišče je večkrat poudarilo pomen pravice do odbitka. Opisalo jo je kot „temeljno načelo skupnega sistema DDV“ (6) in „sestavni del sistema DDV“, ki načeloma ne sme biti omejen. (7) Je ključnega pomena za nevtralnost sistema DDV, saj je njen namen podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV. (8)

27.

To tudi pojasnjuje, zakaj na pravico do odbitka ne more vplivati okoliščina, da je v dobavni verigi druga transakcija, izvršena pred zadevno transakcijo ali po njej, del goljufije na področju DDV, ne da bi ta davčni zavezanec to vedel oziroma bi lahko vedel. (9)

28.

Vendar pa v skladu s splošno dolžnostjo nacionalnih organov, da preprečijo goljufije na področju DDV in se borijo proti njim, ti lahko zavrnejo pravico do odbitka (in nazadnje zahtevajo povračilo), če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba. (10)

29.

To ne velja samo takrat, kadar davčno goljufijo stori sam davčni zavezanec, ampak tudi takrat, kadar je davčni zavezanec „vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV“. (11) V teh okoliščinah se davčni zavezanec obravnava, „kot da je sodeloval pri tej goljufiji in to ne glede na to, ali ima od preprodaje tega blaga dobiček ali ne“. (12) V takem položaju namreč davčni zavezanec pomaga storilcem goljufije in postane sostorilec. (13)

30.

Vendar pa zavrnitev priznanja pravice do odbitka ostaja izjema od standardne in dejansko bistvene pravice do odbitka. Davčna uprava mora zato „pravno zadostno dokazati objektivne dejavnike, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec v dobavni verigi“. (14)

31.

Sodišče je večkrat poudarilo, da so za izvajanje nadzora odgovorni pristojni organi, pri čemer je opozorilo, da se obveznost izvajanja pregledov in preverjanj dejansko ne sme prenesti na davčne zavezanec. (15) Davčna uprava, ki je ugotovila, da je izdajatelj računa storil davčne goljufije ali nepravilnosti, ima namreč sama nalogo, da dokaže, da je naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija povezana z goljufijo. To mora opraviti na podlagi objektivnih dejstev „in ne da bi od naslovnika računa zahtevala preverbe, ki jih ni dolžan storiti“. (16)

32.

Sodišče je tudi pojasnilo, da davčna uprava ne more na splošno od davnega zavezanca zahtevati, da zagotovi, da je izdajatelj računa za zadevno blago in storitve tudi izpolnil svoje obveznosti glede obračuna in plačila DDV ter glede posedovanja dokumentov. (17) Podobno je Sodišče ugotovilo, da davčna uprava od davnega zavezanca ne more zahtevati, da predloži dokumente, ki potrjujejo, da je dobavitelj izpolnil svoje sektorske obveznosti, ki jih določa pravo Unije. (18)

33.

Skrbnost davnih zavezancev je odločilni dejavnik. Tako je, ker „se subjekti, ki sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogoče zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za utajo DDV ali druge goljufije, lahko zanesejo na zakonitost teh transakcij, ne da bi tvegali, da izgubijo pravico do odbitka vstopnega DDV“. (19)

34.

Zahtevana raven skrbnosti je odvisna od okvira. Iz sodne prakse Sodišča dosledno izhaja, da so ukrepi, ki se lahko razumno zahtevajo od davnega zavezanca, odvisni od okoliščin posameznega primera. (20) Konkreten dejanski okvir je namreč lahko takšen, da od davnega zavezanca zahteva povečano skrbnost (na primer glede na vrednost blaga v okviru pridobitve). (21) Kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, in odvisno od konkretnih okoliščin se od trgovcev lahko zahteva, da se pozanimajo o svojih poslovnih partnerjih, da bi se prepričali o njihovi zanesljivosti. (22)

35.

Toda omeniti je treba dva elementa. Prvič, doslej se je od okvira odvisni vidik ravni skrbnosti nanašal na različne dejanske okvire, toda vedno znotraj Direktive o DDV in njene pravne ureditve. Drugič, sodna praksa Sodišča o zahtevani ravni skrbnosti jasno določa tudi, da čeprav obstajajo indici o nepravilnosti, davni organ od davnih zavezancev na splošno ne more zahtevati, prvič, da preverijo, ali so izdajatelji računov razpolagali z blagom in ali so ga lahko dobavili ter ali so izpolnili svoje obveznosti na področju DDV, da bi se prepričali, da ni nobenih nepravilnosti, ali, drugič, da imajo ustrezno dokumentacijo. (23)

36.

Če povzamem, pravica do odbitka se zavrne le, če pristojni organi ugotovijo, da je davni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV. Raven skrbnosti, ki se zahteva od davnega zavezanca, da izpolni dolžnost skrbnega ravnanja, se lahko razlikuje glede na okoliščine. Vendar pa se morajo organi pri ugotavljanju, ali je davni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje v transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV, opreti na objektivne dejavnike. Bremena preverb, za katere ni zadolžen prejemnik računa, ne smejo prenesti nanj.

C. Prvo vprašanje: pravica do odbitka in Uredba št. 178/2002

37.

S prvim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje o upoštevnosti izpolnjevanja obveznosti sledljivosti, ki jo določa člen 18 Uredbe št. 178/2002, za presojo, ali je davni zavezanec, ki je nosilec dejavnosti v živilskem sektorju, vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje v transakciji, povezani

z goljufijo na področju DDV, zaradi zavrnitve pravice do odbitka.

38.

Po mojem mnenju neizpolnjevanje sektorskih obveznosti, ki so naložene davčnemu zavezancu, vendar niso določene s samimi predpisi o DDV, kot je obveznost sledljivosti iz člena 18 Uredbe št. 178/2002, samo po sebi ni odločilno za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV. Povedano drugače, morebitnega neizpolnjevanja takih sektorskih obveznosti ni mogoče samodejno enačiti z ugotovitvijo, da bi davčni zavezanec moral vedeti, da je bila operacija povezana z goljufijo na področju DDV (1). Če sektorska zakonodaja davčnim zavezancem dejansko nalaga jasno in širšo zakonsko dolžnost določitve pogodbenih partnerjev, je neizpolnjevanje takih sektorskih obveznosti lahko del splošne presoje, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, kot eden od objektivnih dejavnikov pri ugotavljanju, kateri ukrepi se lahko zahtevajo od takega davčnega zavezanca, da se ta prepriča, da njegove transakcije niso povezane z goljufijo na področju DDV, ki jo je storil eden od njegovih dobaviteljev (2).

1. Nezagotavljanje sledljivosti ni enako „bi moral vedeti“ o goljufiji na področju DDV

39.

Latvijska vlada meni, da čeprav v obravnavani zadevi ni dokazov, da je nasprotna stranka vedela, da sodeluje v operaciji, povezani z goljufijo na področju DDV, številni elementi kažejo, da bi se tega morala zavedati. Nasprotna stranka ni prva vzpostavila stika s pogodbenima partnerjema. Nasprotno, navedena sta vzpostavila stik z nasprotno stranko in se tako odzvala na oglase v medijih. Nasprotna stranka blaga ni prejela neposredno, temveč prek posrednika, ki ni preveril informacij o dobaviteljih.

40.

Kljub temu, da v skladu z nacionalno sodno prakso ne obstaja splošna obveznost preverjanja poslovnih partnerjev, je položaj v živilskem sektorju drugačen. Latvijska vlada trdi, da so zaradi obveznosti sledljivosti, ki jih določa Uredba št. 178/2002, podjetja v živilskem sektorju dolžna podrobno preveriti svoje pogodbene partnerje. Poleg tega naj bi nasprotna stranka z izjavo, da so bila semena namenjena proizvodnji goriva, pokazala, da je poznala strožje zahteve, ki se uporabljajo za živilsko industrijo, in se jim skušala izogniti. Na obravnavi je latvijska vlada pojasnila še, da po njenem mnenju obveznost sledljivosti iz člena 18(2) Uredbe št. 178/2002 vključuje obveznost preverjanja, da so pogodbeni partnerji ustrezno registrirani pri agenciji za varnost hrane in varnost v veterini.

41.

Španska vlada trdi, da nasprotna stranka ni izpolnila obveznosti določitve podjetij, ki sta dobavili semena oljne ogršnice. Ta obveznost izhaja iz člena 18 Uredbe št. 178/2002. Posledici tega, da dobavitelji niso bili določeni, naj bi bili dve: tveganje za varnost živil in to, da nasprotna stranka ni ugotovila fiktivnega značaja svojih dobaviteljev in obstoja goljufije v verigi DDV. Ta kršitev vsebinskih zahtev, ki so naložene davčnemu zavezancu, čeprav ni bila davčne narave, naj bi imela negativne posledice na pobiranje dolgovane DDV.

42.

S tem se ne morem strinjati ne na strukturni ravni (to je, da naj bi bila nujna posledica morebitnega neizpolnjevanja sektorskih obveznosti zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV) ne na ravni konkretne obveznosti, ki naj bi jo vseboval člen 18(2) Uredbe št. 178/2002. V tem oddelku bom

pojasnil, zakaj sta stališ?i obeh vlad strukturno nepravilni. V naslednjem oddelku bom pojasnil, zakaj menim, da je problemati?na tudi njuna razlaga podro?ja uporabe konkretne obveznosti, ki jo dolo?a ?len 18(2) Uredbe št. 178/2002.

43.

V splošni razpravi je uvodoma pomembno navesti, da sodna praksa Sodiš?a dosledno potrjuje, da na?elo dav?ne nevtralnosti nasprotuje kakršnemu koli razlo?evanju med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami za namene DDV, saj dejstvo, da so obravnavane dejavnosti nezakonite, ne spremeni njihovega gospodarskega zna?aja. (24) Ta ugotovitev velja za dejavnosti, ki so same po sebi nezakonite, pa tudi takrat, ko je dobavljeno blago oziroma so opravljene storitve povezane z nezakonito dejavnostjo. Tako je na primer Sodiš?e v zadevi Coffeeshop 'Siberië' (25) odlo?ilo, da oddajanje mize tretji osebi za prodajo konoplje v kavarni z marihuano (coffee shop) v Amsterdamu spada na podro?je uporabe pravil o DDV, ?eprav po nacionalnem pravu ta dejavnost pomeni sostorilstvo pri prekršku v zvezi s trgovanjem z „mehkimi drogami“.

44.

Dejstvo, da je bila operacija (ki je z vidika predmeta jasno zakonita) iz obravnavane zadeve opravljena v okviru, v katerem se zatrjuje, da je bila kršena ena ali ve? sektorskih obveznosti, je veliko bolj oddaljeno od kakršne koli nezakonitosti in je torej z gospodarskega vidika še toliko bolj brezpredmetno za namene DDV. Zato ni dvoma, da operacija iz obravnavane zadeve spada v okvir pravil o DDV, vklju?no s pravico do odbitka.

45.

Vsaj trije na?elni argumenti obstajajo, zaradi katerih na splošno ni mogo?e sprejeti razlage, ki sta jo predstavili latvijska in španska vlada: obveznost zakonitosti, razlike v logiki in ciljih vsake ureditve ter vprašanje (morebitne kumulacije) sankcij.

46.

Prvi?, v pravu Unije in o?itno tudi v nacionalnem pravu ni nobene pravne podlage za samodejno vklju?itev (razli?nih) sektorskih zahtev v splošno ureditev DDV. V skladu s ?lenom 178(a) Direktive o DDV je za uveljavljanje pravice do odbitka treba imeti ra?un, v skladu s ?lenom 220(1) navedene direktive pa mora biti tak ra?un izdan za vsako dobavo blaga ali storitve, ki jih dav?ni zavezanec opravi drugemu dav?nemu zavezancu. V ?lenu 226 Direktive o DDV so (taksativno) našteje postavke, ki morajo biti vsebovane na ra?unu, med katerimi sta omenjena polno ime in naslov dav?nega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika. Obveznost vklju?itve teh podatkov je naložena izdajatelju ra?una in jo je treba šteti med formalne zahteve za veljavne ra?une.

47.

V obravnavani zadevi iz trditev nasprotne stranke na obravnavi izhaja, da so bile v obravnavani zadevi te zahteve ustrezno izpolnjene in da je nasprotna stranka poleg tega preverila registracijo svojih dobaviteljev v registru DDV.

48.

Države članice lahko poleg te jasno izražene obveznosti v okviru DDV na podlagi člena 273 Direktive o DDV razen obveznosti, ki so določene z navedeno direktivo, določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, v kolikor navedene obveznosti ne nalagajo dodatnih obveznosti pri izstavljanju računov in če take obveznosti ne presegajo tistega, kar je nujno potrebno za doseganje zastavljenih ciljev. (26)

49.

Ne glede na vprašanje, ali bi bile dodatne obveznosti, povezane s sledljivostjo trgovcev, ki so dejavni v živilskem sektorju, dejansko združljive s členom 273 Direktive o DDV, je iz odgovorov latvijske vlade na vprašanja Sodišča na obravnavi razvidno, da v nacionalni zakonodaji dejansko niso bile določene nobene take dodatne obveznosti.

50.

Kar se predlaga, je očitno torej le „stvar ustvarjalne razlage“ brez izrecne pravne podlage v nacionalnem pravu ali pravu Unije. Kar zadeva konkretne in izrecne zahteve, ki izhajajo iz prava Unije, se bom k vprašanju, kaj natančno zahteva člen 18(2) Uredbe št. 178/2002, vrnil v naslednjem oddelku. (27)

51.

Drugič, precej jasno je, da vsaka od ureditev, torej na eni strani splošni sistem DDV in na drugi strani različni instrumenti urejanja področja živil na notranjem trgu, sledi drugačnemu cilju in regulativni logiki. Namen prve ni krepitev druge. To velja tudi za vprašanje sankcij za neupoštevanje katerega koli od instrumentov, ki so ravno tako ločene.

52.

Tretjič, v presekšču prejšnjih dveh točk imamo tako vprašanje morebitne sankcije v obliki zavrnitve odobritve odbitka vstopnega DDV brez ustrezne pravne podlage kot tudi nevarnost dejanske kumulacije sankcij na podlagi različnih pravnih ureditev. Razlaga, ki sta jo podali latvijska in španska vlada, bi namreč zavrnitev priznanja pravice do odbitka pretvorila v dodatno kazen, povezano z nepravilnostjo, ki jo je storil davčni zavezanec v drugem regulativnem okviru. (28) Z neizpolnjevanjem obveznosti, ki jih določa Uredba št. 178/2002, so že povezane konkretne posledice, kakor je očitno že iz člena 17(2), ki določa, da države članice določijo pravila o kaznih, ki se uporabljajo za kršitve zakonodaje o živilih in krmi.

53.

Poleg tega obstaja sistemski argument, zaradi katerega trditev španske in latvijske vlade po mojem mnenju ni mogoče sprejeti. Ali bi morala biti pravica do odbitka DDV odvisna od obstoja in vsebine sektorskih predpisov in posebnih obveznosti, ki niso povezani z DDV? Ali bi se morala samodejno uporabljati različna merila skrbnosti, ki bi bila dejansko odvisna od tega, kaj se prodaja na podlagi vsake posamezne pogodbe? Bi bilo potem mogoče, da bi bile lahko v nekaterih sektorjih zahteve še manjše od tistih, ki jih predvideva Direktiva o DDV?

54.

Zaradi sistemskih posledic takega pristopa bi pravica do odbitka postala pravica s spremenljivo geometrijo, saj bi bili pogoji za tako pravico odvisni od obstoja dodatnih sektorskih obveznosti, povezanih z obveznostjo preverjanja pogodbenih partnerjev.

55.

Nazadnje se latvijska vlada v utemeljitev svojih trditev sklicuje na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero „je zavrnitev pravice ali ugodnosti zaradi zlorabe ali goljufije zgolj posledica ugotovitve, da v primeru zlorabe ali goljufije zahtevani objektivni pogoji za pridobitev želene ugodnosti v resnici niso bili izpolnjeni, in se zato za tako zavrnitev ne zahteva posebna pravna podlaga“. (29) V odgovor na to trditev zadostuje izjava, da se ta sodna praksa nanaša na objektivne pogoje, ki jih vsebujejo predpisi o obdavčitvi, in ne zakonodajni instrumenti, ki niso povezani z ureditvijo DDV, kakor je Uredba št. 178/2002.

56.

Če strnem, morebitna kršitev Uredbe št. 178/2002 nima nobenih samodejnih in neposrednih posledic za pravico do odbitka DDV. Izraz „je vedel ali bi moral vedeti“ v sodni praksi Sodišča se uporablja za določitev splošnega standarda skrbnosti v okviru DDV. Ne dopušča izenačitve neizpolnitve morebitne obveznosti, ki jo davčnemu zavezancu nalaga kateri koli regulativni instrument, z neizpolnitvijo zahtevane dolžnosti skrbnega ravnanja za namene DDV.

2. Možen element, ki ga je treba upoštevati

57.

Vendar pa konkretni sektor, v katerem posluje davčni zavezanec, in sektorske obveznosti, ki jih mora izpolnjevati, lahko igrajo vlogo pri presoji, ali bi davčni zavezanec moral vedeti, da je vpleten v transakcijo, povezano z goljufijo na področju DDV, ob ustreznem upoštevanju vseh upoštevnihih konkretnih okoliščin danega primera.

58.

Kakor pravilno trdi Komisija, se neizpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz sektorskih predpisov na področju živilske zakonodaje, lahko šteje le za enega od elementov med drugimi objektivnimi dejavniki v okviru preučitve, namenjene ugotavljanju, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval v operaciji, povezani z goljufijo na področju DDV. Drži, kakor opozarja Komisija, da se v operacijah, ki se nanašajo na živilsko verigo, zahteva posebej visoka raven skrbnosti.

59.

V tem okviru bi se nacionalni organi lahko – skupaj z drugimi upoštevnihih elementi – sklicevali na obnašanje davčnega zavezanca v zvezi s konkretnimi zahtevami, ki so lastne regulativnemu okviru, v katerem ta zavezanec izvaja svojo gospodarsko dejavnost.

60.

Kljub temu pa mi še vedno ni povsem jasno, kako bi taka splošna izjava pomagala nacionalnemu davčnemu organu v okviru obravnavane zadeve, in to iz precej preprostega razloga: po mojem mnenju je natančen obseg obveznosti sledljivosti, ki jo določa člen 18(2) Uredbe št. 178/2002, ožji od tistega, ki ga predlaga latvijska vlada.

61.

Člen 18 Uredbe št. 178/2002 in obveznost sledljivosti, ki jo vsebuje, sta bila uvedena, da „se lahko izvedejo ciljno usmerjeni in natančni umiki proizvodov ali ustrezno obvestijo potrošniki ali nadzorni

uradniki, s čimer se prepreči možnost nepotrebnih nadaljnjih motenj pri težavah z varnostjo živil". (30) V ta namen člen 18(2) določa obveznost nosilcev živilske dejavnosti in dejavnosti proizvodnje krme, da so zmožni določiti vsako osebo, ki jim je dobavila živilo, krmo, žival za pridobivanje hrane ali snov, namenjeno uporabi ali za katero se pričakuje, da se bo uporabila v živilu ali krmi. V ta namen ta določba predpisuje, da nosilci dejavnosti vzpostavijo sisteme in postopke, ki omogočajo sporočanje teh informacij pristojnim organom na njihovo zahtevo.

62.

Vendar, kot pravilno navaja predložitveno sodišče, obveznost določitve identitete, ki je naložena s členom 18(2) Uredbe št. 178/2002, ni dalje razdelana. Ta določba ne predpisuje natančno, kako je treba zagotoviti sledljivost. Ne določa dejanj, ki jih morajo opraviti trgovci, niti tega, katere informacije je treba preveriti.

63.

Zato je obseg obveznosti treba jemati takšen, kot je: obveznost določitve vsake osebe, ki je dobavila blago, razumem tako, da pomeni obveznost, da se na zahtevo lahko določi posamezen neposredni dobavitelj, od katerega je trgovec kupil živilo. Ni več in ni manj. Sposobnost določitve se običajno nanaša na ime in naslov te osebe. (31) Gotovo ni mogoče trditi, da člen 18(2) Uredbe št. 178/2002 razen tega določa kakršno koli sistematično obveznost preverjanja konkretne registracije pri pristojnih organih.

64.

Tako neizpolnjevanje obveznosti sledljivosti, ki jo določa člen 18(2) Uredbe št. 178/2002, če se razlaga kot obveznost določiti neposredne dobavitelje po imenu in naslovu, bi se nato dejansko lahko obravnavalo z ostalimi upoštevnimi elementi v okviru splošne presoje skrbnosti, ki se zahteva od davčnega zavezanca. (32)

65.

Res je, da informacije, ki jih mora izdajatelj računati navesti na račun za namene DDV, kar zadeva ime in naslov, ustrezajo bistvenim elementom, ki jih je treba preveriti v skladu z obveznostjo sledljivosti iz člena 18(2) Uredbe št. 178/2002 zaradi določitve neposrednega dobavitelja v živilski verigi.

66.

Vendar je treba poudariti, skladno s preudarki, predstavljenimi v prejšnjem oddelku teh sklepnih predlogov, da to ustrezanje ne dopušča združitve obeh naborov obveznosti.

67.

Kot sklepno pojasnilo naj dodam, da bi bilo v nekaterih primerih morda sprejemljivo trditi, da bi skrben nosilec živilske dejavnosti moral opraviti dodatna preverjanja za določitev svojega pogodbenega partnerja, da bi zadostil zahtevi glede sledljivosti, in bi se torej, če tega ne bi storil, to lahko štelo za enega od elementov, ki so skupaj z drugimi dejanskimi ugotovitvami nazadnje privedli do sklepa, da je tak trgovec vedel ali bi moral vedeti za goljufijo na področju DDV. Vendar bi imela v drugih okoliščinah, zlasti ob neobstoju drugih dejanskih ugotovitev, takšna ugotovitev omejeno ali celo nično vrednost: obveznost sledljivosti sama po sebi nima veliko opraviti z goljufijami na področju DDV. Goljufijo na področju DDV lahko stori podjetje, ki ustrezno izpolnjuje vse zahteve glede sledljivosti. Obratno, tudi podjetje, ki v posameznem primeru iz kakršnega koli razloga ne izpolni nekaterih zahtev glede sledljivosti, lahko še vedno opravlja zakonito in legitimno

dejavnost z vidika DDV.

68.

Posledično je lahko neizpolnjevanje ravni skrbnosti, ki se zahteva na podlagi obveznosti sledljivosti iz Uredbe št. 178/2002, v okviru zavrnitve priznanja pravice do odbitka DDV upoštevno le, če ob upoštevanju posebnih okoliščin predstavlja enega od objektivnih elementov, ki nakazujejo, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, čeprav sporna transakcija ustreza objektivnim merilom za „dobavo blaga“. (33)

3. Vmesni predlog

69.

Posledično menim, da neizpolnjevanje obveznosti sledljivosti iz člena 18(2) Uredbe št. 178/2002 ne more privedi – samodejno in kot edino odločilno merilo – do sklepa, da bi davkoplačevalec „moral vedeti“, da sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV.

70.

Zato predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje odgovori v smislu, da člen 168(a) Direktive o DDV nasprotuje temu, da bi nacionalni organi zavrnil odbitek vstopnega DDV samo na podlagi tega, da davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, ni opravil preverb svojega pogodbenega partnerja v skladu z obveznostjo sledljivosti iz člena 18 Uredbe št. 178/2002. Neizpolnjevanje obveznosti, ki jih predpisuje ta določba, se skupaj z drugimi elementi, ki so upoštevni za okoliščine zadeve, lahko upošteva v okviru splošne presoje, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, da bi ocenilo skrbnost davčnega zavezanca.

D. Drugo vprašanje: obveznost preverjanja registracije?

71.

Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali člen 6 Uredbe št. 852/2004 in člen 31 Uredbe št. 882/2004 zahtevata, da mora stranka, ki sklepa posel z nosilcem živilske dejavnosti, preveriti, ali je ta nosilec ustrezno registriran. Predložitveno sodišče nato zanima še, ali je to preverjanje upoštevno za namene ugotavljanja, ali je ta stranka vedela ali bi morala vedeti, da je sodelovala v transakciji s fiktivnim podjetjem, za namene odbitka DDV.

72.

Latvijska vlada trdi, da morajo udeleženci v živilskem sektorju izpolnjevati strožji standard skrbnosti, ki zajema obveznost preverjanja, da so njihovih poslovni partnerji pravilno registrirani. Po mnenju navedene vlade člen 6 Uredbe št. 852/2004 in člen 31 Uredbe št. 882/2004 nalagata to obveznost davčnim zavezancem v živilskem sektorju. Posledično naj bi bilo takšno preverjanje upoštevno za namene ugotavljanja, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da posluje s fiktivnim podjetjem.

73.

Komisija meni, da je nepredstavljivo, da bi bila pravica do odbitka pogojena s tem, da davčni zavezanci preverijo registracijo svojih poslovnih partnerjev v posebnih nacionalnih registrih, vzpostavljenih za področje varnosti hrane. Strinja se s stališčem predložitvenega sodišča, ki meni, da neobstoje registracije ne vodi samodejno do sklepa, da je gospodarska dejavnost fiktivna ali da posel ni bil sklenjen z osebo, ki je navedena v predloženih dokumentih. Preverjanje ustrezne

registracije poslovnega partnerja naj ne bi dajalo nobenih jamstev, da posel ni goljufiv, saj goljufija ni zgolj v domeni neregistriranih podjetij. Vendar ?e dav?ni zavezanec sklene pogodbeno razmerje z drugo stranko, potem ko je ugotovil, da ta stranka ni ustrezno registrirana, naj bi pristojni organi in nacionalna sodiš?a ta element lahko upoštevali.

74.

Lahko se le strinjam s Komisijo.

75.

Ne glede na (dvomljivo) uporabnost preverjanja v takem registru, da bi se prepre?ila ali odkrila goljufija, (34) stališ?e latvijske vlade preprosto nima podlage. Trditve latvijske vlade temeljijo na tem, da nasprotna stranka domnevno ni preverila, ali njeni pogodbeni partnerji izpolnjujejo obveznost registracije v registru živilske dejavnosti. Vendar – tudi ?e odmislimo dejstvo, da preverjanje, ali poslovni partnerji izpolnjujejo svojo lastno sektorsko obveznost registracije, presega obi?ajne poslovne prakse – preprosto ni pravne podlage za dolo?itev take obveznosti.

76.

Taka obveznost namre? nima pravne podlage niti v Uredbi št. 852/2004 niti v Uredbi št. 882/2004. V skladu s ?lenom 6 Uredbe št. 852/2004 vsak nosilec živilske dejavnosti – za registracijo obrata – na na?in, ki ga zahteva ustrezen pristojni organ, tega obvesti o vsakem obratu pod svojim nadzorom, ki opravlja katero koli stopnjo proizvodnje, predelave in distribucije hrane. Za namene obravnavane zadeve bi ta obveznost veljala za poslovne partnerje nasprotne stranke, ne pa za nasprotno stranko.

77.

Uredba št. 882/2004 obravnava uradni nadzor, ki ga morajo izvajati nacionalni organi za preverjanje izpolnjevanja živilske zakonodaje. ?len 31 navedene uredbe nalaga obveznosti glede postopkov registracije, ki morajo biti vzpostavljeni za nosilce dejavnosti na podro?ju krme in živil, izklju?no nacionalnim organom.

78.

Dalje, kot je bilo navedeno v oddelku C teh sklepnih predlogov, obveznost preverjanja, ali poslovni partnerji izpolnjujejo svoje obveznosti registracije, kakor so dolo?ene s konkretno sektorsko živilsko zakonodajo, ne izhaja niti iz obveznosti sledljivosti, ki jo dolo?a ?len 18(2) Uredbe št. 178/2002.

79.

Posledi?no ne le, da te obveznosti ni mogo?e najti nikjer v Direktivi o DDV, temve? ne obstaja niti v posebnih sektorskih predpisih na podro?ju živilske zakonodaje. Tako v nasprotju z razlago ?lena 18(2) Uredbe št. 178/2002, kjer bi v zvezi s prvim vprašanjem lahko – sicer omejeno – razpravljali o natan?nem obsegu obveznosti, ki jo predpisuje ta dolo?ba, v zvezi z drugim vprašanjem ni ni?esar, kar bi upravi?evalo razlago, ki jo je predstavila latvijska vlada.

80.

Lahko le ponovim, da iz sodne prakse Sodiš?a jasno izhaja, da dolžnost skrbnega ravnanja in standard skrbnosti, ki se zahtevata od trgovcev, ne moreta privedi do prenosa odgovornosti organov, da opravljajo nadzor in preverjanja glede sektorskih obveznosti registracije, na podjetja v

sektorju s tem, da bi se jim naložilo breme zagotavljanja, da izdajatelji računov izpolnjujejo navedene obveznosti. Ko želijo nacionalni davčni organi, ki ugotovijo nepravilnosti dobavitelja, dokazati, da je prejemnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila obravnavana transakcija povezana z goljufijo na področju DDV, namreč od prejemnika ne smejo zahtevati, naj opravi preverbe, ki jih ni dolžan storiti. (35)

81.

Glede položaja, ki ga navaja Komisija, v katerem davčni zavezanec na lastno pobudo opravi preverbe in se odloži sodelovati s poslovnim partnerjem kljub ugotovljeni nepravilnosti, je lahko ta preudarek del splošne presoje konkretnih dejstev s strani nacionalnih sodišč in organov z namenom presoditi, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za goljufijo.

82.

Člen 6 Uredbe št. 852/2004 in člen 31 Uredbe št. 882/2004 torej od nosilca živilske dejavnosti ne zahtevata, da mora preveriti registracijo svojih poslovnih partnerjev v ustreznem registru živilske dejavnosti. Še toliko bolj drži, da je dejstvo, da navedena stranka takšne registracije ni preverila, brezpredmetno v okviru pravice do odbitka DDV za namene ugotavljanja, ali je vedela ali bi morala vedeti, da sodeluje v transakciji s fiktivnim podjetjem.

V. Predlog

83.

Ob upoštevanju navedenega Sodišča predlagam, naj na vprašanji, ki ju je predložilo Augstka tiesa (vrhovno sodišče, Latvija), odgovori:

1.

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje temu, da bi nacionalni organi zavrnili odbitek vstopnega DDV samo na podlagi tega, da davčni zavezanec, ki sodeluje v živilski verigi, ni opravil preverb svojega pogodbenega partnerja na podlagi obveznosti sledljivosti iz člena 18(2) Uredbe (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o določitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje, ustanovitvi Evropske agencije za varnost hrane in postopkih, ki zadevajo varnost hrane. Vendar pa se neizpolnjevanje obveznosti, ki jih določa ta določba, nazadnje z drugimi dejavniki, ki so upoštevni za okoliščine zadeve, lahko upošteva v okviru splošne presoje, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, da bi ocenilo skrbnost davčnega zavezanca.

2.

Člen 6 Uredbe Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 852/2004 z dne 29. aprila 2004 o higieni živil in člen 31 Uredbe (ES) št. 882/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o izvajanju uradnega nadzora, da se zagotovi preverjanje skladnosti z zakonodajo o krmi in živilih ter s pravili o zdravstvenem varstvu živali in zaščiti živali od nosilca živilske dejavnosti ne zahtevata, da mora preveriti registracijo svojih poslovnih partnerjev v upoštevni register živilske dejavnosti. Dejstvo, da davčni zavezanec ni preveril, ali je pogodbeni partner registriran v skladu s členom 6 Uredbe št. 852/2004, ni upoštevno za preužitev, ali je podjetje vedelo ali bi moralo vedeti, da je bilo vpleteno v posel s fiktivnim podjetjem, v okviru člena 168(a) Direktive 2006/112.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

(2) Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o

DDV).

(3) Uredba (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o doložitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje, ustanovitvi Evropske agencije za varnost hrane in postopkih, ki zadevajo varnost hrane (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 6, str. 463, v nadaljevanju: Uredba št. 178/2002).

(4) Uredba Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 852/2004 z dne 29. aprila 2004 o higieni živil (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 34, str. 319; v nadaljevanju: Uredba št. 852/2004).

(5) Uredba (ES) št. 882/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o izvajanju uradnega nadzora, da se zagotovi preverjanje skladnosti z zakonodajo o krmi in živilih ter s pravili o zdravstvenem varstvu živali in zaščitni živali (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 45, str. 200; v nadaljevanju: Uredba št. 882/2004).

(6) Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 26 in navedena sodna praksa).

(7) Sodba z dne 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, točka 24 in navedena sodna praksa).

(8) Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 27 in navedena sodna praksa).

(9) Sodba z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

(10) Sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 55 in navedena sodna praksa), ter z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 43).

(11) Sodba z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 40 in navedena sodna praksa).

(12) Sodba z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

(13) Sodba z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 57).

(14) Sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 49).

(15) Glej v tem smislu sodbo z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, odstavek 50), ali z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, odstavek 51 in navedena sodna praksa).

(16) Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50 in navedena sodna praksa).

(17) Sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61), ter z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 61).

(18) Sodba z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 42), glede pomena, ki ga ima za namene pravice do odbitka dejstvo, da niso bili predloženi dokumenti, ki jih je izdal izdajatelj računa in na katerih so navedene ušesne znamke živali, za katere velja sistem identifikacije in registracije, določen z Uredbo št. 1760/2000 Evropskega Parlamenta in Sveta z dne 17. julija 2000 o uvedbi sistema za identifikacijo in registracijo govedi ter o označevanju govejega mesa in proizvodov iz govejega mesa in razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 820/97 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 30, str. 248), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 1).

(19) Sodba z dne 21. junija 2012 Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 53 in navedena sodna praksa).

(20) Sodba z dne 21. junija 2012 Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 59).

(21) Sodba z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, točka 74).

(22) Sodba z dne 21. junija 2012 Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60).

(23) Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 52 in navedena sodna praksa).

(24) Glej v tem smislu sodbi z dne 29. junija 1999, Coffeeshop Siberië (C-158/98, EU:C:1999:334, točki 21 in 22), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 50 in navedena sodna praksa).

(25) Sodba z dne 29. junija 1999 (C-158/98, EU:C:1999:334).

(26) Glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točki 49 in 50 ter navedena sodna praksa).

(27) Točke od 60 do 63 spodaj.

(28) Argumentum ad absurdum: zakaj bi se dejansko ustavili tu? Ali ne bi morala domnevna neizpolnitev obveznosti skrbnosti podjetja v enem sektorju ali na enem področju njegove dejavnosti (dobava živil) določati tudi, ali je navedeno podjetje delovalo kot „skrbni nosilec dejavnosti“ v drugih ureditvah, ki vključujejo javna sredstva ali celo zasebna?

(29) Sodba z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 32).

(30) Uvodna izjava 28 Uredbe št. 178/2002.

(31) To razlago potrjujejo Smernice za uporabo členov 11, 12, 14, 17, 18, 19 in 20 Uredbe št. 178/2002 o splošni živilski zakonodaji, ki jih je sprejel Stalni odbor Komisije za prehranjevalno verigo in zdravje živali. Glede člena 18 navedene smernice navajajo, da morajo imeti nosilci živilske dejavnosti vzpostavljen sistem, ki jim omogoča določitev neposrednih dobaviteljev in neposrednih potrošnikov svojih proizvodov. Glede informacij, ki jih je treba beležiti, sta v smernicah omenjena ime in naslov dobavitelja.

(32) Nasprotno pa strožje obveznosti glede sledljivosti, ki jih vsebuje Izvedbena uredba Komisije (EU) št. 931/2011 z dne 19. septembra 2011 o zahtevah glede sledljivosti iz Uredbe (ES) št.

178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta za hrano živalskega izvora (UL 2011, L 242, str. 2) ter ki vključujejo tudi obveznost doložitve lastnika proizvodov, ne morejo biti upoštevne za presojo, ali je davčni zavezanec v obravnavani zadevi ravnal z zahtevano skrbnostjo, saj navedene obveznosti zadevajo le živila živalskega izvora.

(33) Sodba z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 59).

(34) Pri temer sklepno pojasnilo iz točke 67 tukaj velja še toliko bolj.

(35) Glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50 in navedena sodna praksa).