



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 10. julija 2019*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Člen 168 – Veriga dobav blaga – Zavrnitev pravice do odbitka zaradi obstoja te verige – Obveznost pristojnega davčnega organa, da dokaže obstoj zlorabe“

V zadevi C-273/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 13. aprila 2018, ki je na Sodišče prispela 20. aprila 2018, v postopku

SIA „Kuršu zeme“

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, C. G. Fernlund (poročevalec), sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za latvijsko vlado I. Kucina in V. Soņeca, agentki,
- za češko vlado M. Smolek, O. Serdula in J. Vlácil, agenti
- za estonsko vlado N. Grünberg, agentka,
- za špansko vlado L. Aguilera Ruiz, agent,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in I. Rubene, agentki,

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

* Jezik postopka: latvijščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med SIA „Kuršu zeme“ in Valsts ieņēmumu dienests (davčna uprava, Latvija) (v nadaljevanju: VID), ker je ta zavrnila priznanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) za pridobitve blaga, ki jih je ta družba izvedla pri družbi SIA „KF Prema“, ker naj v resnici teh nakupov sploh ne bi bilo.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 2(1)(a) in (b)(i) Direktive o DDV določa:
„Predmet DDV so naslednje transakcije:
(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;
(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:
(i) davčni zavezanec, ki deluje kot tak [...]“.
- 4 Člen 14(1) te direktive določa:
„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“
- 5 Člen 20, prvi odstavek, te direktive določa:
„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premoženji kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.“
- 6 Člen 23 iste direktive določa:
„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da se transakcije, ki bi bile opredeljene kot ‚dobave blaga‘, če bi jih na njihovem ozemlju opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, uvrstijo pod ‚pridobitve blaga znotraj Skupnosti‘.“
- 7 Člen 32, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:
„Kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja, v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.“
- 8 Člen 40 te direktive določa:
„Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.“

9 Člen 68 navedene direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju zadevne države članice.“

10 Člen 69 te direktive določa:

„V primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti nastane obveznost obračuna DDV ob izdaji računa, če pa račun ni bil izdan do navedenega datuma, nastane obveznost obračuna DDV ob izteku roka iz prvega odstavka člena 222.“

11 Člen 138(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostitjo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Evropske unije], opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

12 Člen 167 navedene direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

13 Člen 168 navedene 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;

[...]

- (c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i)“.

14 Člen 193 te direktive določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev [...]“.

15 Člen 200 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Skupnosti.“

Latvijska zakonodaja

16 Člen 1, točki 2 in 34, Likums par pievienotās vērtības nodokli (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 9. marca 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, št. 49, v nadaljevanju: zakon o DDV), v različici, ki se uporablja za dejstva v postopku v glavni stvari, določa:

„(2) dobava blaga pomeni posel, s katerim se pravica do razpolaganja s stvarjo (blagom) kot lastnik prenese na drugo osebo;

[...]

(34) pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni prejem blaga na ozemlju Latvije, ki ga je pridobitelju iz druge države članice odpremil ali pripeljal prodajalec, pridobitelj sam ali druga oseba za njun račun.“

17 Člen 2(2) tega zakona določa:

„Predmet [DDV] so te transakcije, ki se izvajajo na ozemlju Latvije in v okviru gospodarskih dejavnosti:

1. dobave blaga, opravljene za plačilo, vključno z dobavo blaga, ki se uporablja za neposlovne namene;

[...]“

18 Člen 10(1), točki 1 in 7, tega zakona določa:

„Le oseba, ki je registrirana kot davčni zavezanec pri davčni upravi, ima pravico, da v davčnem obračunu od davka, ki ga dolguje v proračun, odbije naslednje zneske vstopnega davka na dodano vrednost:

1. zneske davka, navedene na računih, ki jih je prejela od drugih davčnih zavezancev v zvezi z blagom in storitvami tako za namene lastnih obdavčljivih transakcij kot tudi za namene transakcij, opravljenih v tujini, ki bi bile obdavčene, če bi se izvedle na ozemlju Latvije;

[...]

7. davek, plačan za blago, pridobljeno znotraj Skupnosti, za namene lastnih obdavčljivih transakcij.“

19 Člen 18(1) istega zakona določa:

„Obdavčene so te transakcije znotraj Skupnosti:

1. transakcije, omenjene v členu 2(2) tega zakona, kadar se opravljajo v okviru gospodarskih dejavnosti, in pridobitve blaga znotraj Skupnosti;

2. prenos blaga s strani osebe iz druge države članice v Latvijo z namenom opravljanja gospodarskih dejavnosti na ozemlju Latvije, ki je izenačen s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti;

[...]“

20 Člen 30(1), prvi stavek, zakona o DDV določa:

„Če davčni zavezanec prejme blago od drugega davčnega zavezanca iz druge države članice, potem obračuna in plača davek v proračun po davčni stopnji, ki velja za to transakcijo v skladu s členom 5(1) ali (3), odvisno od primera.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

21 Kuršu zeme je družba s sedežem v Latviji, ki je od februarja do decembra 2012 obračunala transakcije pridobitve blaga od druge družbe s sedežem v Latviji, KF Prema, in ki je odbila vstopni DDV, ki ga je plačala za te transakcije.

- 22 Med davčnim nadzorom je VID ugotovila, da so bile te pridobitve opravljene v verigi zaporednih transakcij med več družbami. Zadevno blago je namreč UAB „Baltfisher“, družba s sedežem v Litvi, prodala dvema družbama s sedežem v Latviji. Pozneje sta ti družbi to blago prodali drugi družbi s sedežem v Latviji, ki ga je prodala družbi KF Prema, ta pa ga je nazadnje prodala družbi Kuršu zeme, ki je sama zagotovila prevoz tega blaga iz Klaipėde (Litva) do svoje tovarne v Latviji.
- 23 Ker VID ni našla nobene logične razlage za to verigo transakcij, je menila, prvič, da družbe, ki so sodelovale v tej verigi, v resnici niso opravile nobenega dejanja v okviru pridobitve zadevnega blaga, in drugič, da je družba Kuršu zeme gotovo vedela za umetno naravo te verige.
- 24 VID je torej menila, da je v resnici družba Kuršu zeme zadevno blago pridobila neposredno od družbe Baltfisher, zato je zadevne pridobitve opredelila kot „pridobitve znotraj Skupnosti“. VID je zato 29. aprila 2014 izdala odločbo o dodatni odmeri DDV, s katero je popravila obračune družbe Kuršu zeme in in s katero je bila vrednost spornega blaga vključena v vrednost prejetega blaga iz drugih držav članic, s čimer se je znesek DDV povečal, za isti znesek pa se je hkrati zmanjšal vstopni davek, ki ga je obračunala družba Kuršu zeme.
- 25 Družba Kuršu zeme je zoper to odločbo vložila tožbo pri administrativā rajona tiesa (upravno sodišče prve stopnje, Latvija) in trdila, najprej, da so bile izpolnjene vse formalne in materialne zahteve za odbitek davka, nato, da ni imela razloga, da bi dvomila o družbi KF Prema niti o namenu uresničitve teh transakcij, in nazadnje, da v okviru transakcij, ki jih je opravila s to družbo, ni pridobila nobene davčne ugodnosti.
- 26 Ker je bila njena tožba zavržena, je družba Kuršu zeme vložila pritožbo pri Administrativā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), ki je sodbo administrativā rajona tiesa (upravno sodišče prve stopnje) potrdilo.
- 27 Družba Kuršu zeme je zato vložila kasacijsko pritožbo pri Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) in trdila, da čeprav so VID, administrativā rajona tiesa (upravno sodišče prve stopnje) in Administrativā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) odločili, da je bila vključena v verigo transakcij, ki je bila umetno ustvarjena za pridobitev davčne ugodnosti, pa niso navedli, kakšna naj bi bila ta davčna ugodnost, ki naj bi jo ona ali druge družbe, ki so bile vključene v zadevne transakcije, pridobile. Družba Kuršu zeme meni, da naj bi celo v primeru, v katerem naj bi zadevno blago neposredno dobila od družbe Baltfisher, na podlagi člena 10(7) zakona o DDV za pridobitev tega blaga imela pravico do odbitka DDV, ker je šlo za „pridobitev znotraj Skupnosti“.
- 28 Predložitveno sodišče ugotavlja, da dejstvo, da blago ni bilo prejet neposredno od osebe, ki je izdala račun, ni nujno posledica goljufivega prikrivanja resničnega dobavitelja. Zato okoliščina, da je družba Kuršu zeme fizično dobila v posest zadevno blago v skladišču Baltfisher, ne da bi to blago dejansko dobila od izdajatelja računa za to blago, in sicer od družbe KF Prema, sama po sebi ne more utemeljiti ugotovitve, da naj družba Kuršu zeme tega blaga ne bi pridobila od navedene družbe, zato naj bi bila transakcija pridobitve med družbama Kuršu zeme in KF Prema simulirana in naj bi šlo za goljufijo na področju TVA.
- 29 To sodišče se sprašuje, ali je mogoče ugotoviti obstoj zlorabe, če ni bilo ugotovljeno, kakšna je neupravičena davčna ugodnost, ki naj bi jo dobili sam davčni zavezanec ali druge osebe, ki so sodelovale v zadevni verigi transakcij.
- 30 V teh okoliščinah je Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 168(a) Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotuje prepovedi odbitka [vstopnega] davka na dodano vrednost, če navedena prepoved temelji samo na zavestni vpletenosti davčnega zavezanca v zasnovane simulirane transakcije, vendar pa ni navedeno, kako naj bi bile konkretne

transakcije v škodo proračuna (zaradi neplačila davka na dodano vrednost ali v obliki neupravičene zahteve za vračilo navedenega davka), v primerjavi s položajem, v katerem bi bile transakcije zasnovane v skladu z dejanskimi okoliščinami?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 31 Ker iz predložitvene odločbe izhaja, da se postopek v glavni stvari ne nanaša na goljufijo na področju DDV, ampak na mogočo zlorabo, je treba vprašanje predložitvenega sodišča razumeti tako, da se v bistvu nanaša na to, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV okoliščina, da je do pridobitve blaga prišlo na koncu verige zaporednih prodaj med več osebami in da je davčni zavezanec postal posestnik zadevnega blaga v skladišču osebe, ki je člen te verige in ki ni oseba, ki je navedena na računu kot dobavitelj, sama po sebi zadostuje, da se ugotovi, da na strani davčnega zavezanca ali drugih oseb, ki sodelujejo v tej verigi, obstaja zloraba, ali pa se zahteva, da se dokaže tudi, katera je davčna ugodnost, ki naj bi jo ta zavezanec ali te druge osebe neupravičeno dobili.
- 32 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bilo določeno z zakonodajo Unije (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 33 Pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, je bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 34 Tako je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja. Upravičenci se namreč z namenom goljufije ali zlorabe ne morejo sklicevati na pravo Unije. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali z zlorabo (sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 35 Sodišče je razsodilo, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da sta izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevni določbi Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero je ta direktiva prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugič, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 36 V teh okoliščinah je treba spomniti, da dejstvo, da blago ni bilo prejet neposredno od izdajatelja računa, ne izvira nujno iz goljufivega prikrivanja pravega dobavitelja in ni nujno zloraba, ampak ima lahko druge razloge, kakor so med drugim obstoj dveh zaporednih prodaj, ki se nanašata na isto blago, ki se od prvega prodajalca neposredno prenese drugemu prodajalcu, tako da gre za dve zaporedni dobavi v smislu člena 14(1) Direktive o DDV in le za en dejanski prenos. Poleg tega ni nujno, da prvi pridobitelj postane lastnik zadevnega blaga v trenutku tega prenosa, saj obstoj dobave v smislu te določbe ne zahteva prenosa pravne lastnine blaga (glej v tem smislu sklep z dne 6. februarja 2014, Jagiełło, C-33/13, neobjavljen, EU:C:2014:184, točka 32 in navedena sodna praksa).

- 37 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da VID ni izkazala, katera je v postopku v glavni stvari davčna ugodnost, ki naj bi jo družba Kuršu zeme dobila, niti ni opredelila morebitnih davčnih ugodnosti, ki naj bi jih neupravičeno dobile druge družbe, ki so sodelovale v verigi zaporednih transakcij prodaje zadevnega blaga, da bi preverila, ali je bil edini resnični cilj teh transakcij le pridobitev neupravičene davčne ugodnosti. Zato je treba šteti, da le obstoj verige transakcij in dejstvo, da je družba Kuršu zeme fizično pridobila v posest zadevno blago v skladišču družbe Baltfisher, ne da bi ga dejansko dobila od družbe, ki je na računu navedena kot dobavitelj tega blaga, in sicer od družbe KF Prema, ne moreta, kakor je ugotovilo tudi predložitveno sodišče, sama po sebi upravičiti sklepanja, da naj družba Kuršu zeme tega blaga ne bi dobila od družbe KF Prema, tako da naj transakcije med tema dvema družbama ne bi bilo.
- 38 Glede na te ugotovitve se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih pristojni davčni organ ni predložil nobenega dokaza za obstoj zlorabe, davčnemu zavezancu ne sme zavriniti pravica do odbitka.
- 39 Dalje, glede vprašanja, ki ga predložitveno sodišče ni zastavilo, o tem, katera med temi pridobitvami iz verige iz postopka v glavni stvari je tista, ki se opredeli kot „skupen prevoz znotraj Skupnosti“ in ki mora biti edina opredeljena kot „pridobitev znotraj Skupnosti“, mora predložitveno sodišče opraviti splošno presojo vseh posebnih okoliščin tega primera in zlasti ugotoviti, kdaj je bila pravica do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik prenesena na družbo Kuršu zeme (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, točki 70 in 72). Od trenutka tega prenosa, in sicer pred prevozom znotraj Skupnosti ali po njem, sta odvisna tako opredelitev ene od pridobitev v verigi iz postopka v glavni stvari kot pridobitve znotraj Skupnosti kot obseg pravice do odbitka ali celo vračilo DDV družbi Kuršu zeme (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, točki 43 in 44, in z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, točki 30 in 42).
- 40 Če je zadnja dobava v verigi zaporednih dobav, ki vključuje le en prevoz znotraj Skupnosti, dobava znotraj Skupnosti, končni kupec tako od DDV, ki ga je dolžan plačati, ne more odbiti DDV, ki je bil za blago, ki mu je bilo dobavljeno v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, plačan neupravičeno, le na podlagi napačnega računa, ki ga je posredoval dobavitelj (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, točka 44).
- 41 Nasprotno pa bi ta kupec lahko zahteval vračilo davka, ki je bil neupravičeno plačan dobavitelju, ki je predložil napačen račun v skladu z nacionalnim pravom (sodba z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, točka 48 in navedena sodna praksa). Vendar v položaju, v katerem je zadevni dobavitelj DDV dejansko plačal v državni proračun, če vračilo DDV s strani tega dobavitelja pridobitelju postane nemogoče ali pretirano oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti navedenega dobavitelja, načelo učinkovitosti zahteva, da lahko ta pridobitelj zahteva vračilo neposredno od davčnih organov (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 42 Glede na zgornje ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV okoliščina, da je do pridobitve blaga prišlo na koncu verige zaporednih prodaj med več osebami in da je davčni zavezanec postal posestnik zadevnega blaga v skladišču osebe, ki je člen te verige in ki ni oseba, ki je navedena na računu kot dobavitelj, sama po sebi ne zadostuje, da se ugotovi, da na strani davčnega zavezanca ali drugih oseb, ki sodelujejo v tej verigi, obstaja zloraba, saj mora pristojni davčni organ dokazati obstoj davčne ugodnosti, ki naj bi jo ta zavezanec ali te druge osebe neupravičeno dobili.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) okoliščina, da je do pridobitve blaga prišlo na koncu verige zaporednih prodaj med več osebami in da je davčni zavezanec postal posestnik zadevnega blaga v skladišču osebe, ki je člen te verige in ki ni oseba, ki je navedena na računu kot dobavitelj, sama po sebi ne zadostuje, da se ugotovi, da na strani davčnega zavezanca ali drugih oseb, ki sodelujejo v tej verigi, obstaja zloraba, saj mora pristojni davčni organ dokazati obstoj davčne ugodnosti, ki naj bi jo ta zavezanec ali te druge osebe neupravičeno dobili.

Podpisi