



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 1. decembra 2022*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168 – Pravica do odbitka DDV – Načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti – Goljufija – Dokaz – Obveznost skrbnega ravnanja davčnega zavezanca – Upoštevanje kršitve obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb in določb prava Unije glede varnosti prehranjevalne verige – Naročilo, ki ga davčni zavezanec da tretjemu za opravljanje obdavčenih transakcij – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člen 47 – Pravica do poštenega sojenja“

V zadevi C-512/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 31. maja 2021, ki je na Sodišče prispela 17. avgusta 2021, v postopku

Aquila Part Prod Com SA

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi D. Gratsias, predsednik senata, M. Ilešič in I. Jarukaitis (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Aquila Part Prod Com SA L. Réti, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in K. Szíjjártó, agenta,
- za češko vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vlácil, agenti,

* Jezik postopka: madžarščina.

– za Evropsko komisijo B. Béres in J. Jokubauskaitė, 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 člena 9(1), členov 10 in 167, člena 168(a) ter člena 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, sorazmernosti in pravne varnosti ter členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Aquila Part Prod Com SA in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (oddelek za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: oddelek za pritožbe) glede zneska davka na dodano vrednost (DDV), ki ga ta družba dolguje za mesece od avgusta do novembra 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:
„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.
„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“
- 4 Člen 10 navedene direktive določa:
„Pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) iz DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.“
- 5 Člen 167 navedene direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

6 Člen 168 Direktive 2006/112 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;

[...]“.

7 5 Člen 178 navedene direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]“.

Madžarsko pravo

8 Člen 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. november 2003, str. 9990, v nadaljevanju: zakon o davčnem postopku) v odstavku 7 določa:

„Pogodbe, posle in ostale podobne akte je treba opredeliti glede na njihovo dejansko vsebino. Neveljavne pogodbe ali kateri koli drugi pravni posli se upoštevajo za davčne namene v obsegu, v katerem je mogoče dokazati njihove ekonomske posledice.“

9 Člen 2 zakona o davčnem postopku v odstavku 1 določa:

„V pravnih in davčnih razmerjih se pravice izvršujejo v skladu z njihovim namenom. Pri uporabi davčnih zakonov se za uveljavljanje pravic v skladu z njihovim namenom ne šteje pogodba ali drug pravni posel, katerega namen je obiti določbe iz davčnih zakonov.“

10 Člen 97(4) in (6) navedenega zakonika določa:

„4. Davčna uprava mora med inšpekcijskim nadzorom ugotoviti in dokazati dejstva, razen če zakon nalaga dokazno breme davčnemu zavezancu.

[...]

6. Davčna uprava mora pri ugotavljanju dejstev raziskati tudi tista dejstva, ki so v korist davčnega zavezanca. Dejstvo ali okoliščina, ki ni dokazana, se ne more – razen v postopku ocenjevanja – presojsati v škodo davčnega zavezanca.“

- 11 Člen 26 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) (Magyar Közlöny 2007/155, 16. november 2007, str. 10893, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Če blago odpošlje ali odpelje dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba za račun enega ali drugega, je kraj dobave blaga kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošlje ali se začne prevoz, pri čemer je kot prejemnik naveden pridobitelj.“

- 12 Člen 27 zakona o DDV v odstavku 1 določa:

„Če je blago predmet več zaporednih prodaj, tako da se odpošlje ali odpelje neposredno od prvotnega dobavitelja do končnega pridobitelja, ki je naveden kot prejemnik, se člen 26 uporabi izključno za eno dobavo blaga.“

- 13 Člen 119(1) zakona o DDV določa:

„Če zakon ne določa drugače, nastane pravica do odbitka davka v trenutku ugotovitve dolgovanega davka, ki ustreza vstopnemu davku (člen 120).“

- 14 Člen 120 zakona o DDV določa:

„Če davčni zavezanec – ki deluje kot tak – uporablja ali drugače izkorišča blago ali storitve za obdavčljive dobave blaga ali obdavčljivo opravljanje storitev, ima pravico odbiti od davka, ki ga dolguje:

1. davek, ki mu ga je zaračunal drug davčni zavezanec – vključno z osebami ali organizacijami, ki so zavezane za poenostavljen davek od dohodka pravnih oseb – v zvezi s pridobitvijo blaga ali uporabo storitev;

[...]“.

- 15 Člen 127(1) zakona o DDV določa:

„Bistveni pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka je, da ima davčni zavezanec na voljo:

- a) v primerih iz člena 120(a) račun, izdan na njegovo ime, ki dokazuje, da je bila transakcija izvršena;

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 16 Aquila Part Prod Com je pravna naslednica družbe Agrirom SRL, romunske družbe, ki ima od 2. junija 2010 na Madžarskem identifikacijsko številko za DDV. Glavna dejavnost družbe Aquila Part Prod Com je posredništvo pri trgovini z živili, pijačami in tobačnimi izdelki na debelo. Ta družba je 1. aprila 2011 z drugo družbo sklenila pogodbo o naročilu, s katero je tej družbi zaupala opravljanje dejavnosti nakupa in prodaje blaga v imenu naročitelja.

- 17 Davčna uprava je v letih od 2012 do 2017 opravila nadzor v zvezi z DDV za mesece od avgusta do novembra 2012 z izvedbo številnih preiskav. Po koncu tega nadzora je ta uprava sprejela štiri odločbe, s katerimi je odmerila DDV v znesku 86.815.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 206.000 EUR) za avgust 2012, 66.012.000 HUF (približno 157.000 EUR) za september 2012, 109.400.000 HUF (približno 260.000 EUR) za oktober 2012 in 24.607.000 HUF (približno 58.500 EUR) za november 2012, kar v velikem delu ustreza zahtevku za vračilo DDV, ki se je štel za neutemeljen, v manjšem delu pa nezadostnosti obdavčitve. Poleg tega je bila naložena davčna globa skupaj z zamudnimi obrestmi.
- 18 V teh odločbah je davčna uprava ugotovila, da je davčni zavezanec v obravnavanih obdobjih sodeloval pri goljufiji vrste davčnega vrtljaka. Ta ugotovitev temelji zlasti na kršitvi določb nacionalnega prava o varnosti prehranjevalne verige in določb 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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 6, str. 463), ki naj bi dokazovala, da je bil zastavljeni cilj preusmeritev zadevnega blaga iz Slovaške na Madžarsko. Temelji tudi na finančnih transakcijah različnih družb, ki so sodelovale v dobavni verigi, na nizki trgovinski marži, ki jo je uporabljala vsaka od teh družb, in nerazumnem poslovnem ravnanju nekaterih od njih, ki naj bi dokazovali, da gre za verigo izdajanja računov, katere namen je pridobiti nezakonito davčno ugodnost in zavestna izognitev obdavčitvi.
- 19 Davčna uprava je v navedenih odločbah upoštevala veliko elementov, ki naj bi dokazovali aktivno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji, med drugim dejstvo, da so bile pogodbe sklenjene z njegovim sodelovanjem, obstoj neobičajne klavzule v prevoznih pogodbah, dejstvo, da je slovaška stranka blago, ki ga je pridobila na Madžarskem, istega dne prodala na Madžarskem, in obstoj povezav med osebami, vpletenimi v verigo izdajanja računov. Prav tako je navedla elemente, ki naj bi dokazovali, da davčni zavezanec ni ravnal z zadostno skrbnostjo, vključno z dejstvom, da je upravitelj družbe, s katero je davčni zavezanec sklenil pogodbo o naročilu, že prej sodeloval pri goljufiji na področju DDV, dejstvom, da je ta družba sodelovala v goljufivi verigi izdajanja računov, in drugimi dejstvi, ki naj bi dokazovala sodelovanje tega upravitelja pri goljufiji.
- 20 Ker so bile štiri odločbe davčne uprave potrjene z odločbo oddelka za pritožbe z dne 8. decembra 2017, je družba Aquila Part Prod Com pri Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), predložitvenem sodišču, vložila tožbo, v utemeljitev katere trdi, da je bil davčni postopek voden s predhodno zasnovano zamisljivo, in se v bistvu sklicuje na neobstoje dokazov, ki bi dokazovali, da je lahko vedela za obstoj goljufije, storjene višje v dobavni verigi. Trdi, da je ravnala s potrebno skrbnostjo, da bi se izognila sodelovanju pri goljufiji, z določitvijo notranjih pravil na področju nakupovanja, ki nalagajo, da so dobavitelji preverjeni pred sklenitvijo pogodbe in ki prepovedujejo kakršno koli gotovinsko plačilo. V tem okviru družba Aquila Part Prod Com davčni upravi zlasti očita, da ni upoštevala pogodb o naročilu, ki jo je sklenila z drugo družbo, in da je seznanjenost zakonitega zastopnika te družbe z dejanji, ki pomenijo goljufijo, enačila z njeno lastno seznanjenostjo s temi dejanji.
- 21 Oddelek za pritožbe pred predložitvenim sodiščem te trditve izpodbija, pri čemer zlasti trdi, da je kršitev pravil o varnosti prehranjevalne verige lahko eden od elementov, ki kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV.

- 22 Predložitveno sodišče meni, da je nujno, da Sodišče poda napotke glede vprašanja, ali je okoliščine, na katere se sklicuje oddelek za pritožbe, mogoče šteti za objektivne elemente v smislu sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), na podlagi katerih je mogoče sklepati, da je davčni zavezanec storil goljufijo, ter ali je ob upoštevanju narave dobavne verige, ugotovljene v zadevi v glavni stvari, obseg obveznosti skrbnega ravnanja, ki ga v zadevi v glavni stvari zahteva davčna uprava, v skladu z dokaznimi pravili, ki jih razlaga Sodišče, določbami Direktive 2006/112 in načeli, ki urejajo izvrševanje pravice do odbitka DDV.
- 23 Natančneje, predložitveno sodišče na prvem mestu sprašuje, ali je davčna uprava lahko izenačevala seznanjenost z dejanji, ki pomenijo goljufijo, fizične osebe, ki je zakonska zastopnica družbe, s katero je davčni zavezanec sklenil pogodbo o naročilu za opravljanje svoje dejavnosti, s seznanjenostjo davčnega zavezanca s temi dejanji, ne da bi preučila vsebino pogodbe o naročilu. Na drugem mestu, glede na dejansko stanje zadeve v glavni stvari sprašuje glede skrbnosti, ki se lahko zahteva od davčnega zavezanca zaradi preprečitve udeležbe pri goljufiji, v okviru goljufije vrste davčni vrtiljak pa glede okoliščin, ki jih je mogoče upoštevati za dokaz, da je davčni zavezanec lahko vedel za to goljufijo. Na tretjem mestu, sprašuje, ali se lahko davčna uprava za zavrnitev pravice do odbitka DDV opre na kršitev drugih pravil, kot so pravila davčnega prava, kot so tista glede varnosti prehranjevalne verige.
- 24 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je s pravom Unije in zlasti s členoma 9(1) in 10 Direktive [2006/112] ter z načelom davčne nevtralnosti združljiva praksa davčne uprave, da ta samodejno in brez preverjanja iz tega, da je fizična oseba, ki je v pravnem razmerju s pravno osebo, ki deluje kot prevzemnik in je neodvisna od davčnega zavezanca kot naročitelja ter ima lastno pravno osebnost, nekaj vedela, ne da bi bila ta fizična oseba pravno povezana z davčnim zavezancem, izpelje, da je to vedel davčni zavezanec, ne da bi upoštevala določb pogodbe, sklenjene med naročiteljem in prevzemnikom, ali tuje pravo, ki ureja pravno razmerje naročila?
 2. Ali je treba [člen] 167, [člen] 168(a) in [člen]178(a) Direktive [2006/112] razlagati tako, da če davčna uprava ugotovi obstoj krožne verige izdajanja računov, že samo to dejstvo kot objektivna okoliščina zadostuje, da se dokaže davčna goljufija, ali pa mora davčna uprava v tem primeru navesti tudi, kateri člen ali členi v verigi so storili davčno goljufijo in kakšen je bil njihov modus operandi?
 3. Ali je treba zgoraj navedene člene Direktive [2006/112] glede na zahteve po sorazmernosti in razumnosti razlagati tako, da se od davčnega zavezanca, tudi če davčna uprava na podlagi konkretnih okoliščin primera meni, da bi moral biti posebej skrben, ne more zahtevati, da preveri okoliščine, ki jih je davčna uprava uspela odkriti šele po inšpekcijskem nadzoru, ki je trajal približno pet let in v okviru katerega je bilo treba opraviti številna dodatna preverjanja z uporabo instrumentov javnega prava, tako da varstvo poslovnih skrivnosti davčnih zavezancev ni pomenilo ovire za dokazovanje? Ali v primeru, če se zahteva večja skrbnost, za to, da je podana potrebna skrbnost, zadostuje, da davčni zavezanec svoje preverjanje razširi tudi na okoliščine, ki presegajo tiste, navedene v sodbi [z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373)] v zvezi z morebitnimi poslovnimi partnerji, tako da ima notranja pravila o nabavi za preverjanje teh partnerjev, da ne sprejema plačil v gotovini, v pogodbe, ki jih sklepa, vključi klavzule o morebitnih tveganjih in preveri tudi druge okoliščine med transakcijo?

4. Ali je treba zgoraj navedene člene Direktive [2006/112] razlagati tako, da če davčna uprava ugotovi, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri davčni goljufiji, v zvezi s tem zadostuje, da je iz dokazov, ki jih je zbrala, razvidno, da bi davčni zavezanec, ki bi izkazal potrebno skrbnost, lahko vedel, da sodeluje pri davčni goljufiji, ne da bi bilo z njimi dokazano, da je vedel, da s svojim dejavnim ravnanjem sodeluje pri davčni goljufiji? Ali mora davčna uprava, če se dokaže dejavno sodelovanje pri davčni goljufiji, torej da je oseba vedela za to sodelovanje, dokazati goljufivo ravnanje davčnega zavezanca, ki se je kazalo v njegovem usklajenem ravnanju s predhodnimi členi v verigi, ali pa zadošča, da se opre na objektivne dokaze o medsebojnem poznavanju členov v verigi?
5. Ali je z zgoraj navedenimi členi Direktive [2006/112] in s pravico do poštenega sojenja, ki je kot splošno načelo priznana v členu 47 [Listine], in z načelom pravne varnosti skladna praksa davčne uprave, da svojo odločbo utemelji na domnevni kršitvi predpisov s področja varnosti prehranske verige, ki ne vplivajo na izpolnitev davčnih obveznosti davčnega zavezanca ali na kroženje računov, ki jih davčna zakonodaja nikakor ne določa v zvezi z davčnim zavezancem in nikakor ne vplivajo na resničnost transakcij, v zvezi s katerimi je davčna uprava opravila inšpekcijski nadzor, niti na zavedanje davčnega zavezanca, ki se je preverjalo v davčnem postopku?
6. Če je odgovor na prejšnje vprašanje za predhodno odločanje pritrdilen:

Ali je v skladu z zgoraj navedenimi členi Direktive [2006/112] in s pravico do poštenega sojenja, ki je kot splošno načelo priznana v členu 47 Listine, in z načelom pravne varnosti praksa davčne uprave, da brez posredovanja uradnega organa na področju varnosti prehranske verige, ki je stvarno in krajevno pristojen, ta uprava v svoji odločbi poda ugotovitve glede davčnega zavezanca, za katerega je pristojen ta uradni organ, tako da na podlagi kršitev, ugotovljenih v zvezi z varnostjo prehranske verige – za katero ni pristojna – izpelje davčne posledice za davčnega zavezanca, ne da bi ta lahko izpodbijal ugotovitev kršitve predpisov s področja varnosti prehranske verige v postopku, ki je neodvisen od davčnega postopka in ki spoštuje temeljna jamstva in pravice strank?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Drugo vprašanje

- 25 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, ki ga je treba preučiti najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ, kadar namerava davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji na področju DDV vrste davčnega vrtiljaka, zgolj ugotovi, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja računov, ne da bi identificiral vse udeležence pri tej goljufiji in njihova ravnanja.
- 26 Kot je Sodišče že večkrat opozorilo, je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja. V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe in da morajo zato nacionalni organi in nacionalna sodišča zavrniti pravico do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov dokaže, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali

zloraba (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 54 in 55, in z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 45 in navedena sodna praksa).

- 27 V zvezi z goljufijo mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka zavrnjena ne le, kadar goljufijo na področju DDV stori davčni zavezanec sam, ampak tudi takrat, kadar se dokaže, da je davčni zavezanec – ki so mu bili blago ali storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeni ali opravljene – vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom tega blaga ali storitev sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 59; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 45, in z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 46).
- 28 Sodišče je v položajih, v katerih so bili materialni pogoji za pravico do odbitka izpolnjeni, večkrat pojasnilo, da je davčnemu zavezancu pravico do odbitka mogoče zavrniti le, če je na podlagi objektivnih elementov dokazano, da je vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo blaga ali storitev, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, sodeloval pri transakciji, ki je povezana s takšno goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval višje ali nižje v dobavni ali storitveni verigi (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 48 in navedena sodna praksa).
- 29 Sodišče je namreč glede tega razsodilo, da z ureditvijo pravice do odbitka, ki je določena v Direktivi 2006/112, ni združljivo to, da se z zavrnitvijo te pravice kaznuje davčni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila goljufijo na področju DDV, ker bi namreč uvedba sistema objektivne odgovornosti presegala to, kar je potrebno za varstvo pravic državne blagajne (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 49 in navedena sodna praksa).
- 30 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo davčni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, navedena v utemeljitev pravice do odbitka, povezana s takšno goljufijo. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 31 Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z goljufijo na področju DDV, mora davčni organ te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v učinkovitost prava Unije (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 51 in navedena sodna praksa).
- 32 Iz sodne prakse, navedene v točkah od 27 do 31 te sodbe, izhaja, da je mogoče davčnemu zavezancu pravico do odbitka zavrniti le, če se po celoviti presoji vseh elementov in dejanskih okoliščin v obravnavani zadevi, ki je bila opravljena v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava, ugotovi, da je ta storil goljufijo na področju DDV ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana s tako goljufijo. Pravico do

odbitka je mogoče zavriniti le, če so bila ta dejstva pravno zadostno dokazana, in ne na podlagi domnev (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 52 in navedena sodna praksa).

- 33 Iz tega je treba sklepati, da mora davčni organ, ki namerava zavriniti pravico do odbitka, v skladu z dokaznimi pravili, določenimi v nacionalnem pravu in brez poseganja v učinkovitost prava, pravno zadostno dokazati tako objektivne elemente, ki izkazujejo obstoj goljufije na področju DDV, kot tudi tiste, ki izkazujejo, da je davčni zavezanec storil to goljufijo ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo.
- 34 Ta zahteva po dokazu prepoveduje – ne glede na vrsto obravnavane goljufije ali ravnanja – uporabo predpostavk ali domnev, ki bi z obrnitvijo dokaznega bremena povzročile poseg v temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je pravica do odbitka, in s tem v učinkovitost prava Unije.
- 35 Zato, čeprav je obstoj krožne verige izdajanja računov resen indic, ki kaže na obstoj goljufije, ki jo je treba upoštevati v okviru celovite presoje vseh elementov in vseh dejanskih okoliščin v obravnavani zadevi, ni mogoče sprejeti, da se lahko davčni organ pri dokazovanju obstoja goljufije vrste davčnega vrtiljaka omeji na dokaz, da je zadevna transakcija del krožne verige izdajanja računov.
- 36 Davčni organ mora, prvič, natančno opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in drugič, dokazati, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo. Vendar dokaz o obstoju goljufije in udeležbi davčnega zavezanca pri tej goljufiji ne pomeni nujno, da so bili identificirani vsi akterji, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja. Kot je bilo opozorjeno v točki 30 te sodbe, morajo nacionalna sodišča preveriti, ali so davčni organi ta dokaz predložili pravno zadostno.
- 37 Iz zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da:
- kadar namerava davčni organ davčnemu zavezancu zavriniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji na področju DDV vrste davčnega vrtiljaka, nasprotuje temu, da se ta davčni organ omeji na dokaz, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja računov;
 - mora navedeni davčni organ, prvič, natančno opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in, drugič, dokazati, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo, kar pa nujno ne pomeni, da identificira vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja.

Četrto vprašanje

- 38 Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem, ki ga je treba preučiti na drugem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ, kadar se za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, to zavrnitev utemelji z dokazi, ki ne dokazujejo takega sodelovanja,

ampak dejstvo, da bi ta davčni zavezanec lahko z vso zahtevano skrbnostjo vedel, da je bila zadevna transakcija povezana s tako goljufijo. Poleg tega sprašuje, ali dejstvo, da so se člani dobavne verige, katere del je ta transakcija, poznali, pomeni zadostno okoliščino za dokaz sodelovanja davčnega zavezanca pri goljufiji.

- 39 Iz sodne prakse Sodišča, navedene v točki 27 te sodbe, je razvidno, da je treba v primeru goljufije na področju DDV pravico do odbitka zavrniti v treh primerih, in sicer, prvič, če se dokaže, da je davčni zavezanec sam storil goljufijo na področju DDV, drugič, če se dokaže, da je davčni zavezanec vedel, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV, in tretjič, če se dokaže, da bi moral davčni zavezanec vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, ki je povezana s tako goljufijo.
- 40 Glede drugega in tretjega primera, ki se nanašata na pasivno udeležbo pri goljufiji, je bilo ugotovljeno, da je treba za davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da s svojo pridobitvijo sodeluje pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV, za potrebe Direktive 2006/112 šteti, da sodeluje pri tej goljufiji, ne glede na to, ali ima korist od nadaljnje prodaje blaga ali uporabe storitev v okviru obdavčenih izstopnih transakcij, ki jih je opravil, saj ta davčni zavezanec v takem položaju pomaga storilcem navedene goljufije in postane njen sostorilec (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 47 in navedena sodna praksa).
- 41 Če se dokaže, da je davčni zavezanec kakor koli vedel, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV, storjeno višje v dobavni verigi ali verigi storitev, je edino pozitivno dejanje, ki je odločilno za utemeljitev zavrnitve pravice do odbitka, pridobitev zadevnega blaga ali storitev. Zato za utemeljitev take zavrnitve nikakor ni treba dokazati, da je ta davčni zavezanec tako ali drugače dejavno sodeloval pri tej goljufiji, saj jo je dejavno spodbujal ali olajševal (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 26).
- 42 Če se dokaže, da bi moral davčni zavezanec vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV, storjeno višje v dobavni verigi ali verigi storitev, k zavrnitvi pravice do odbitka vodi opustitev izvedbe nekaterih skrbnostnih ravnanj (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 27).
- 43 Če se davčni organ za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, mora v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 30 te sodbe, to dokazati. Vendar nič ne nasprotuje temu, da v takem primeru to zavrnitev dodatno ali podredno utemelji z dokazi, ki dokazujejo, da bi moral davčni zavezanec, če bi izkazal skrbnost, ki se od njega lahko zahteva, vsekakor vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo. Dokaz o tem, če je predložen, namreč zadostuje za ugotovitev udeležbe davčnega zavezanca pri goljufiji in s tem za utemeljitev te zavrnitve.
- 44 V vsakem primeru zgolj dejstvo, da se člani dobavne verige poznajo, čeprav ga je treba upoštevati pri celoviti presoji vseh elementov in dejanskih okoliščin konkretnega primera, ni zadosten dokaz za sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji.

- 45 Glede na zgoraj navedeno je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da:
- ne nasprotuje temu, da davčni organ, kadar se za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, to zavrnitev dodatno ali podredno utemelji z dokazi, ki ne dokazujejo take udeležbe, ampak to, da bi ta davčni zavezanec, če bi izkazal vso zahtevano skrbnost, lahko vedel, da je zadevna transakcija povezana z tako goljufijo;
 - zgolj dejstvo, da se člani dobavne verige, katere del je ta transakcija, poznajo, ni zadosten dokaz za ugotovitev sodelovanja davčnega zavezanca pri goljufiji.

Tretje vprašanje

- 46 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati na tretjem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufije, nasprotuje temu, da se od davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do njegovega sodelovanja pri goljufiji, in da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kot so tista, ki jih lahko opravi davčna uprava.
- 47 Predložitveno sodišče v zvezi s tem sprašuje, ali je mogoče šteti, da je davčni zavezanec ravnal z zadostno skrbnostjo, ko je med drugim utemeljil, da je določil notranja pravila na področju nakupov, da bi preveril položaj svojih partnerjev, in da zavrača kakršno koli gotovinsko plačilo.
- 48 Sodišče je že večkrat odločilo, da ni v nasprotju s pravom Unije od subjekta zahtevati, da sprejme vsak ukrep, ki se od njega lahko razumno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo opravi, ne vodi do njegove udeležbe pri davčni goljufiji, in da je določitev ukrepov, ki jih je mogoče v konkretnem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, da se prepriča, da njegove transakcije niso povezane z goljufijo, ki jo je storil subjekt višje v verigi, v glavnem odvisna od okoliščin posameznega primera (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 54 in 59, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 52, ter sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 28).
- 49 Sodišče je pojasnilo, da se je, kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufije, preudaren gospodarski subjekt glede na okoliščine primera dolžan pozanimati o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepričal o njegovi verodostojnosti (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60; sklepa z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 55, in z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 29).
- 50 Vendar davčni organ zavezancu ne more naložiti opravljanja kompleksnih in poglobljenih preverjanj glede njegovega dobavitelja ter s tem nanj dejansko prenesti svoje naloge nadzora (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 51).
- 51 Sodišče je predvsem že presodilo, da davčni organ ne more na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, zahtevati, prvič, da preveri, ali je imel izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja ta pravica, status davčnega zavezanca, ali je imel

zadevno blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede obračuna in plačila DDV, da bi se prepričal, da na ravni transakcij višje v verigi ni nepravilnosti ali goljufij, in drugič, da ima v zvezi s tem dokumente (sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61, in z dne 4. junija 2020, C.F. (Davčni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, točka 47).

- 52 Iz tega izhaja, da so zahtevana skrbnost davčnega zavezanca in ukrepi, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da s svojo pridobitvijo ni udeležen pri transakciji, povezani z goljufijo, ki jo je storil subjekt višje v verigi, odvisni od okoliščin konkretnega primera in zlasti od tega, ali obstajajo indici, ki davčnemu zavezancu ob pridobitvi, ki jo opravi, omogočajo sum obstoja nepravilnosti ali goljufije. Tako je mogoče ob obstoju indicev o goljufiji od davčnega zavezanca pričakovati večjo skrbnost. Vendar od njega ni mogoče zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi davčna uprava.
- 53 Vprašanje, ali je davčni zavezanec ravnal z zadostno skrbnostjo, ko je utemeljil zlasti to, da je določil notranja pravila na področju nakupov, katerih namen je preveriti položaj svojih partnerjev, in da zavrača vsakršno gotovinsko plačilo, spada na področje presoje dejstev spora o glavni stvari in s tem v izključno pristojnost nacionalnih sodišč (glej v tem smislu sodbo z dne 16. junija 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, točka 37). Ta sodišča morajo presoditi, ali je davčni zavezanec glede na okoliščine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliščinah mogoče razumno zahtevati od njega.
- 54 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da:
- kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufija, ne nasprotuje temu, da se od davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do njegove udeležbe pri goljufiji;
 - vendar od njega ni mogoče zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi davčna uprava;
 - nacionalno sodišče mora presoditi, ali je davčni zavezanec glede na vse okoliščine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliščinah mogoče razumno zahtevati od njega.

Peto in šesto vprašanje

- 55 Predložitveno sodišče s petim in šestim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112, pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, in načelo pravne varnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, ker ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali prava Unije v zvezi z varnostjo prehranske verige, in to ne da bi obstajala predhodna odločba upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve.
- 56 Ker predložitveno sodišče ni navedlo razlogov, iz katerih Sodišče sprašuje o razlagi načela pravne varnosti, ti vprašanji v zvezi s tem ne izpolnjujeta zahtev iz člena 94 Poslovnika Sodišča, tako da sta očitno nedopustni v delu, v katerem se nanašata na to načelo.

- 57 V zvezi z Direktivo 2006/112 je Sodišče v točki 41 sodbe z dne 3. oktobra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), razsodilo, da je treba člen 168(a) te direktive razlagati tako, da da nasprotuje temu, da se davčnemu zavezancu, ki sodeluje v živilski verigi, zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV zgolj zato, ker ta davčni zavezanec, ob predpostavki, da je to pravilno ugotovljeno, ni izpolnil svojih obveznosti v zvezi z identifikacijo svojih dobaviteljev zaradi sledljivosti živil na podlagi člena 18(2) Uredbe št. 178/2002. Dodalo pa je, da je nespoštovanje teh obveznosti lahko eden od dejavnikov, ki skupaj in dosledno kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV.
- 58 Razširjeno enako velja tudi za kršitev nacionalnih določb in katere koli določbe prava Unije v zvezi z varnostjo prehranjevalne verige ter za dokaz o obstoju goljufije na področju DDV in za to, da se dokaže tako aktivno kot pasivno sodelovanje davčnega zavezanca pri tej goljufiji. Taka kršitev namreč sama po sebi ni dokaz, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti ta dejstva, ampak je lahko eden od indicov za obstoj take goljufije ter element, ki ga je mogoče v okviru celovite presoje vseh elementov in dejanskih okoliščin konkretnega primera upoštevati za ugotovitev, da je davčni zavezanec sodeloval pri tej goljufiji, čeprav upravni organ, pristojen za odločanje o navedeni kršitvi, ni predhodno ugotovil take kršitve.
- 59 Ker predložitveno sodišče sprašuje o skladnosti prakse davčnega organa, v skladu s katero se taka kršitev upošteva, čeprav je pristojni upravni organ predhodno ni ugotovil, s pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, je treba opozoriti, da ima v skladu s tem členom vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu. Ta se torej ne uporablja za preučitev zakonitosti upravne prakse.
- 60 V delu, v katerem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, razlagati tako, da nasprotuje temu, da sodišče, pri katerem je bila vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, kot dokaz o obstoju goljufije na področju DDV ali o sodelovanju davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije, ki se nanašajo na varnost prehranske verige, na katero se sklicuje davčni organ, tudi če ne obstaja predhodna odločba nacionalnega upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve, je treba opozoriti, da je za izpolnitev zahtev, povezanih s pravico do poštenega sojenja, potrebno, da so stranke seznanjene in lahko kontradiktorno razpravljajo tako o dejanskih kot o pravnih elementih, ki so odločilni za izid postopka (sodba z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 62 in navedena sodna praksa).
- 61 Zato možnost sodišča, pri katerem je vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, da kot dokaz obstoja goljufije na področju DDV ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranjevalne verige, ne posega v pravico do poštenega sojenja, če je ta dokaz mogoče izpodbijati in o njem kontradiktorno razpravljati pred tem sodiščem.
- 62 Nasprotno, če navedeno sodišče ni pooblaščen, da preuči obstoj kršitve obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranjevalne verige, ki je navedena kot dokaz obstoja goljufije na področju DDV ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji, tega dokaza ni mogoče upoštevati, ne da bi se poseglo v pravico do učinkovitega pravnega sredstva in ga je treba zato zavrniti (glej po analogiji sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točke od 87 do 89, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točke od 66 do 68).

- 63 Glede na zgoraj navedeno je treba na peto in šesto vprašanje odgovoriti:
- Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da po eni strani nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu zavrne uveljavljanje pravice do odbitka DDV zgolj zato, ker ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranske verige, in da je po drugi strani nespoštovanje teh obveznosti vseeno eden od elementov, ki ga davčni organ lahko upošteva za dokaz tako obstoja goljufije na področju DDV kot tudi udeležbe navedenega davčnega zavezanca pri tej goljufiji, čeprav ni predhodne odločbe upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve;
 - pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da sodišče, pri katerem je vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, kot dokaz obstoja goljufije na področju DDV ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev navedenih obveznosti, če je ta dokaz mogoče izpodbijati in o njem kontradiktorno razpravljati pred tem sodiščem.

Prvo vprašanje

- 64 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati na petem oziroma zadnjem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta davčni praksi, v skladu s katero je treba za zavrnitev pravice do odbitka DDV davčnemu zavezancu, ker je sodeloval pri goljufiji na področju DDV, upoštevati dejstvo, da je bil zakoniti zastopnik prevzemnika davčnega zavezanca seznanjen z dejanji, ki pomenijo to goljufijo, ne glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo in ki urejajo naročilo in določila pogodbe o naročilu, sklenjene v konkretnem primeru.
- 65 Kot je bilo opozorjeno v točki 26 te sodbe, je boj proti goljufijam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja.
- 66 Poleg tega iz točk 29 in 40 te sodbe, v skladu s katerimi bi na eni strani uvedba sistema objektivne odgovornosti presegala to, kar je potrebno za varstvo pravic javne blagajne, na drugi strani pa davčni zavezanec, ki je vedel ali bi moral vedeti, da s svojo pridobitvijo sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo, pomaga osebam, ki storijo to goljufijo, in postane sostorilec, izhaja, da tako sodelovanje pomeni kršitev, za katero je ta davčni zavezanec odgovoren (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 36).
- 67 Ne glede na nacionalna pravila, ki urejajo naročilo in določila pogodbe o naročilu, s katero je davčni zavezanec tretji osebi zaupal opravljanje obdavčljivih transakcij, se davčni zavezanec v razmerju do državne blagajne ne more razbremeniti te odgovornosti s sklicevanjem na obstoj pogodbe o naročilu, nacionalnih pravil, ki urejajo to pogodbo, ali določil te pogodbe, in trditi, da ni vedel za dejanja, ki pomenijo goljufijo na področju DDV, s katerimi je seznanjen njegov prevzemnik. Če bi se dopustilo, da davčni zavezanec tako ravna, bi se s tem namreč olajševala goljufija in bi bilo tako v nasprotju s ciljem boja proti goljufiji na področju DDV.
- 68 Iz navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni praksi, v skladu s katero se za zavrnitev pravice do odbitka davčnemu zavezancu, ker je ta sodeloval pri goljufiji na področju DDV, upošteva dejstvo, da je bil zakoniti zastopnik prevzemnika davčnega zavezanca seznanjen z dejanji, ki pomenijo to goljufijo, ne glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo in urejajo naročilo, in določila pogodbe o naročilu, sklenjene v konkretnem primeru.

Stroški

- 69 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 (deseti senat) razsodilo:

1. Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

- kadar namerava davčni organ davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ker je ta davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji na področju DDV vrste davčnega vrtiljaka, nasprotuje temu, da se ta davčni organ omeji na dokaz, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja računov;
- navedeni davčni organ mora, prvič, natančno opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in, drugič, dokazati, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo, kar pa nujno ne pomeni, da identificira vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja.

2. Direktivo 2006/112

je treba razlagati tako, da

- ne nasprotuje temu, da davčni organ, kadar se za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, to zavrnitev dodatno ali podredno utemelji z dokazi, ki ne dokazujejo take udeležbe, ampak to, da bi ta davčni zavezanec, če bi izkazal vso zahtevano skrbnost, lahko vedel, da je zadevna transakcija povezana s tako goljufijo;
- zgolj dejstvo, da se člani dobavne verige, katere del je ta transakcija, poznajo, ni zadosten dokaz za ugotovitev sodelovanja davčnega zavezanca pri goljufiji.

3. Direktivo 2006/112 v zvezi z načelom sorazmernosti

je treba razlagati tako, da

- kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufija, ne nasprotuje temu, da se od davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do njegove udeležbe pri goljufiji;
- od njega vseeno ni mogoče zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi davčna uprava;

- mora nacionalno sodišče presoditi, ali je davčni zavezanec glede na vse okoliščine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliščinah mogoče razumno zahtevati od njega.

4. Direktivo 2006/112

je treba razlagati tako, da

- nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu zavrne uveljavljanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) zgolj zato, ker ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranske verige;
- je nespoštovanje teh obveznosti vseeno lahko eden od elementov, ki ga davčni organ lahko upošteva za dokaz tako obstoja goljufije na področju DDV kot tudi udeležbe navedenega davčnega zavezanca pri tej goljufiji, čeprav ni predhodne odločbe upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve.

5. Pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine Evropskem unije o temeljnih pravicah,

je treba razlagati tako,

da ne nasprotuje temu, da sodišče, pri katerem je vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, kot dokaz obstoja goljufije na področju davka na dodano vrednost ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev navedenih obveznosti, če je ta dokaz mogoče izpodbijati in o njem kontradiktorno razpravljati pred tem sodiščem

6. Direktivo 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta davčni praksi, v skladu s katero se za zavrnitev pravice do odbitka davčnemu zavezancu, ker je ta sodeloval pri goljufiji na področju davka na dodano vrednost, upošteva dejstvo, da je bil zakoniti zastopnik prevzemnika davčnega zavezanca seznanjen z dejanji, ki pomenijo to goljufijo, ne glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo in urejajo naročilo, in določila pogodbe o naročilu, sklenjene v konkretnem primeru.

Podpisi