



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 7. marca 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka DDV – Pojem davčnega zavezanca – Načelo davčne nevtralnosti – Načelo sorazmernosti – Družba, ki ne posluje – Nacionalna ureditev, ki ne priznava pravice do odbitka, vračila ali nadomestila vstopnega DDV“

V zadevi C-341/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija) z odločbo z dne 19. maja 2022, ki je na Sodišče prispela 25. maja 2022, v postopku

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

proti

Agenzia delle Entrate,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika tretjega senata, N. Piçarra, N. Jääskinen (poročevalec) in M. Gavalec, sodniki,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: C. Di Bella, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. junija 2023,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA R. Nicastro, avvocata,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z D. G. Pintusom, P. Pucciariellom in F. Urbanijem Nerijem, avvocati dello Stato,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, F. Moro in P. Rossi, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. septembra 2023

* Jezik postopka: italijanščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(1) in člena 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter načel nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV), sorazmernosti, varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (v nadaljevanju: družba Feudi) in Agenzia delle Entrate (davčna uprava, Italija) (v nadaljevanju: davčni organ) glede uveljavljanja pravice do odbitka DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 9(1) Direktive o DDV 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 63 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

- 5 Člen 167 navedene direktive določa:

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

- 6 Člen 168(a) iste 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“.

- 7 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.

[...]“

Italijansko pravo

- 8 Člen 30 legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (zakon št. 724 o ukrepih za racionalizacijo javnih financ) z dne 23. decembra 1994 (redni dodatek h GURI št. 174 z dne 30. decembra 1994) (v nadaljevanju: zakon št. 724/1994) z naslovom „Slamnate družbe: vrednotenje vrednostnih papirjev“ v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Za namene tega člena se šteje, da delniške družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, družbe z neomejeno odgovornostjo in komanditne družbe ter nerezidenčne družbe in razni subjekti, ki imajo stalno poslovno enoto na ozemlju države – če ni dokazano nasprotno – ne poslujejo, če je skupni znesek prihodkov, povečanja zalog in dohodkov, razen izrednih, kot izhajajo iz izkaza poslovnega izida, kadar je ta predpisan, manjši od vsote zneskov, izračunanih z uporabo teh odstotkov:

[...]

4. Za družbe in subjekte, ki ne poslujejo, se presežek, ki izhaja iz dobropisa na podlagi obračuna DDV, ne vrne in ne more biti predmet izravnave [...] ali prenosa [...]. Če družba ali subjekt, ki ne posluje, tri zaporedna davčna obdobja ne izvaja transakcij, ki so predmet DDV, najmanj v višini, ki izhaja iz uporabe odstotkov iz odstavka 1, presežka, ki izhaja iz dobropisa, ni mogoče prenesti dalje za izravnavo DDV, dolgovanega za prihodnja davčna obdobja.

4a. V primeru objektivnih okoliščin, ki onemogočijo doseganje prihodkov ter povečanje zalog in dohodkov, določenih v skladu s tem členom, oziroma onemogočijo izvajanje transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost iz odstavka 4, lahko zadevna družba predlaga, da se ne uporabijo določbe proti davčnemu izogibanju.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 9 Vigna Ottieri Srl (v nadaljevanju: družba Vigna) je bila družba italijanskega prava, ki je opravljala ekonomsko dejavnost proizvodnje in trženja vina v deželi Kampanja (Italija).
- 10 Davčni organ je 22. decembra 2010 družbi Vigna vročil odločbo o odmeri davka, v kateri je bilo med drugim navedeno, da se ta družba za davčno obdobje 2008 šteje za družbo, ki ne posluje (tako imenovana „slamnata družba“), ker je bil znesek izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, ki ga je ta prijavila, nižji od praga, pod katerim se za namene uporabe člena 30 zakona št. 724/1994 šteje, da družbe ne poslujejo. Iz te odločbe o odmeri davka je bilo razvidno tudi, da družba Vigna takega praga ni dosegla v treh zaporednih davčnih obdobjih, in sicer v letih 2006, 2007 in 2008. Zato je davčni organ zavrnil odbitek dobropisa DDV v znesku 42.108 EUR, ki ga je družba Vigna zahtevala za davčno obdobje 2009.

- 11 Družba Vigna je zoper navedeno odločbo o odmeri davka vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Avellino (davčno sodišče pokrajine Avellino, Italija). To sodišče je s sodbo z dne 18. aprila 2012 to tožbo zavrnilo.
- 12 Družba Feudi, ki je 27. septembra 2012 pripojila družbo Vigna, je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (davčno sodišče dežele Kampanja, oddelek v Salerno, Italija), ki je to pritožbo zavrnilo.
- 13 Družba Feudi je 27. marca 2014 vložila kasacijsko pritožbo pri Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija), ki je predložitveno sodišče. Ta družba v bistvu trdi, da zavrnitev pravice do odbitka DDV ni združljiva s pravom Unije.
- 14 Predložitveno sodišče v bistvu navaja, da je namen zadevne italijanske zakonodaje odvracati od ustanavljanja slamnatih družb in tako preprečiti, da bi pravne osebe, ki formalno opravljajo ekonomsko dejavnost, vendar v resnici ne poslujejo, uživale davčne ugodnosti. V ta namen naj bi člen 30 zakona št. 724/1994 določal mehanizem za odvracanje, ki naj bi temeljil na domnevi, da je mogoče o tem, da družba ne posluje, sklepati iz tega, da je donos, ki ga je mogoče razumno pričakovati od sredstev, s katerimi razpolaga, nižji od praga prihodkov, ki ga določa ta določba. Vendar naj bi družba lahko to domnevo ovrгла, če bi dokazala, da tega praga prihodkov v danem obdobju ni bilo mogoče doseči zaradi objektivnih okoliščin.
- 15 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da v skladu z navedeno določbo družbe, ki ne poslujejo, ne morejo dobiti vračila dobropisa DDV, ki je naveden v obračunu in ki izhaja zlasti iz zneska odbitnega DDV, ki je višji od pobranega DDV. Ta dobropis naj prav tako ne bi mogel biti predmet pobota niti naj ga ne bi bilo mogoče prenesti. Navedeni dobropis naj bi bilo torej mogoče odbiti od DDV, ki ga je treba plačati za naslednja davčna obdobja. Vendar če družba, ki ne posluje, v treh zaporednih davčnih obdobjih ne opravi transakcij, ki so predmet DDV, v znesku, ki je vsaj enak tistemu, ki izhaja iz navedenega praga prihodkov, navedenega dobropisa ni več mogoče prenesti. Ta družba naj bi zato izgubila pravico do odbitka DDV.
- 16 V teh okoliščinah se predložitveno sodišče sprašuje, na prvem mestu, ali je mogoče status davčnega zavezanca in posledično pravico do odbitka vstopnega DDV zavrniti družbi, ki opravlja transakcije, ki so predmet DDV, vendar ne dosega praga dohodkov, ki ga določa zadevna italijanska zakonodaja, kadar ta družba ne dokaže, da je bilo ustvarjanje dohodkov, višjih od tega praga, ovirano zaradi objektivnih okoliščin. V zvezi s tem dvomi o skladnosti take prakse s členom 9(1) Direktive o DDV, iz katerega v bistvu izhaja, da status davčnega zavezanca izhaja iz tega, da subjekt, ki ta status uveljavlja, opravlja ekonomsko dejavnost.
- 17 Na drugem mestu, to sodišče se sprašuje, ali je zadevna italijanska zakonodaja združljiva s členom 167 Direktive o DDV ter z načelom nevtralnosti DDV in načelom sorazmernosti. Navedeno sodišče opozarja, da čeprav je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, pa ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, ne smejo presežati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja, in zlasti ne smejo biti uporabljeni tako, da bi sistematično posegali v načelo nevtralnosti DDV.
- 18 Na tretjem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je treba šteti, da so omejitve pravice do odbitka DDV, določene v členu 30 zakona št. 724/1994, v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Meni namreč, da davčni zavezanec, kadar opravlja gospodarsko transakcijo, tvega, da ne bo z gotovostjo vedel, ali bo lahko na podlagi te transakcije uveljavljal

pravico do odbitka ali vračila DDV, saj bo uveljavljanje teh pravic pogojeno s tem, da je v danem davčnem obdobju prejel raven dohodkov, ki presega prag, določen z zadevno italijansko zakonodajo.

19 V teh okoliščinah je Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je člen 9(1) [Direktive o DDV] mogoče razlagati tako, da ne priznava statusa davčnega zavezanca in s tem pravice do odbitka ali povračila vstopnega DDV subjektu, ki izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko določenih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pričakuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliščino upravičile?
2. Ali v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje člen 167 [Direktive o DDV] ter splošni načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti omejevanja pravice do odbitka DDV nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v [členu 30 zakona št. 724/1994] odreka pravico do odbitka vstopnega DDV, do njegovega vračila ali do uporabe v prihodnjem davčnem obdobju davčnemu zavezancu, ki tri zaporedna davčna obdobja izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko določenih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pričakuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliščino upravičile?
3. Ali v primeru nikalnega odgovora na drugo vprašanje načeli Evropske unije glede pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki v členu 30(4) zakona št. 724 iz leta 1994 odreka pravico do odbitka vstopnega DDV, do njegovega vračila ali do uporabe v prihodnjem davčnem obdobju vsakemu zavezancu, ki tri zaporedna davčna obdobja izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko določenih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pričakuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliščino upravičile?“

Prvo vprašanje

- 20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je mogoče na podlagi tega člena osebi, ki v danem davčnem obdobju opravlja transakcije, ki so predmet DDV in katerih ekonomska vrednost ne dosega praga, določenega z nacionalno zakonodajo, ki ustreza razumno pričakovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga, odreči status zavezanca za DDV, razen če ta oseba dokaže, da so dosego tega praga preprečile objektivne okoliščine.
- 21 V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, te direktive opredeljen tako, da zajema vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Poleg tega je pojasnjeno, da je treba kot tako dejavnost šteti „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

- 22 Tako iz analize besedila člena 9(1) Direktive o DDV ne izhaja le, da je obseg področja uporabe pojma „ekonomska dejavnost“ širok, temveč je iz nje razvidna tudi objektivnost tega pojma, v smislu, da se dejavnost obravnava kot taka, ne glede na njen namen ali rezultat (sodba z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe), C-604/19, EU:C:2021:132, točka 69 in navedena sodna praksa).
- 23 Iz tega izhaja, da status zavezanca za DDV ni pogojen s tem, da oseba opravlja transakcije, ki so predmet DDV in katerih ekonomska vrednost presega predhodno določen prag dohodkov, ki ustreza razumno pričakovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga. V zvezi s tem je namreč pomembno le to, ali navedena oseba dejansko opravlja ekonomsko dejavnost in, kot je bilo opozorjeno v točki 21 te sodbe, ali izkorišča premoženje v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.
- 24 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali je družba Vigna v spornih davčnih obdobjih, in sicer v davčnem obdobju 2008 in dveh predhodnih davčnih obdobjih, v katerih naj družba Vigna po mnenju davčnega organa ne bi poslovala, opravljala tako ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV, kakor se razlaga v sodni praksi, navedeni v točki 22 te sodbe.
- 25 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da na podlagi tega člena osebi, ki v danem davčnem obdobju opravlja transakcije, ki so predmet DDV in katerih ekonomska vrednost ne dosega praga, določenega z nacionalno zakonodajo, ki ustreza razumno pričakovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga, ni mogoče odreči statusa zavezanca za DDV.

Drugo vprašanje

- 26 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 167 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreče pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi zneska izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je opravil ta davčni zavezanec, ki se šteje za nezadostnega.
- 27 V zvezi s tem je treba opozoriti, na prvem mestu, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili na predhodni stopnji v verigi transakcij, in za storitve, ki so bile zanje opravljene na tej predhodni stopnji, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive o DDV je torej sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za celoten davek, ki je bil naložen na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je namreč davčnega zavezanca v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so te dejavnosti načeloma predmet DDV. Davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, je v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago ali navedeno storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, točka 23 in navedena sodna praksa, ter z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točki 27 in 28 ter navedena sodna praksa).

- 28 Natančneje, iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da morata biti za pridobitev pravice do odbitka izpolnjena dva pogoja. Prvič, zadevna oseba mora biti „davčni zavezanec“ v smislu te direktive. Drugič, davčni zavezanec mora blago oziroma storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčenih transakcij, to vstopno blago pa mora dobaviti oziroma te storitve opraviti drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV zaradi vložka družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 29 V zvezi z drugim od teh pogojev, ki je edini, na katerega se nanaša to vprašanje, je treba opozoriti, da mora za to, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, predpostavlja, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV zaradi vložka družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 30 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu prizna tudi, če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnega blaga in storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 31 Iz zgoraj navedenih razlogov je razvidno, da nobena določba Direktive o DDV pravice do odbitka ne pogojuje z zahtevo, da mora znesek izstopnih transakcij, ki jih davčni zavezanec opravi v danem obdobju, doseči določen prag. Nasprotno, iz sodne prakse, navedene v točki 27 te sodbe, izhaja, da je pravica do odbitka DDV zagotovljena, če so izpolnjeni zahtevani pogoji, ki jih mora preveriti predložitveno sodišče, ne glede na rezultate ekonomskih dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca.
- 32 Na drugem mestu, kljub temu je treba ugotoviti, da je pravico do odbitka DDV davčnemu zavezancu mogoče zavrnilo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da jo uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe.
- 33 Opozoriti je namreč treba, da je boj proti davčnim goljufijam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, ter da je Sodišče večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Zato morajo nacionalni organi in sodišča, tudi če bi bili izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka, zavrnilo uporabo te pravice, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na navedeno pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo (glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točki 34 in 35, in z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 34 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, na katero opira pravico do odbitka, povezana s takšno goljufijo.

Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (sodba z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 43 in navedena sodna praksa).

- 35 V zvezi z zlorabo pravice iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, prvič, da zadevne transakcije, ne glede na formalne pogoje, predvidene z upoštevnimi določbami Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero se ta direktiva prenaša, vodijo do pridobitve davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju teh določb. Drugič, iz vseh objektivnih elementov mora biti razvidno, da je bistven namen teh transakcij omejen na pridobitev te davčne ugodnosti (sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75, ter z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 36 Iz sodne prakse Sodišča tako izhaja, da načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, prepoveduje popolnoma umetne konstrukte brez gospodarske stvarnosti, opravljene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji Direktive o DDV (sodbi z dne 16. julija 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, točka 26, in z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 37 Prav tako je treba opozoriti, da ukrepi, ki jih lahko države članice sprejmejo v skladu s členom 273 Direktive o DDV, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo davčne utaje, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato teh ukrepov ni mogoče uporabiti tako, da bi sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (sodbi z dne 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, točka 28, in z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 47 in navedena sodna praksa).
- 38 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče pojasnjuje, da je namen člena 30 zakona št. 724/1994 boj proti goljufijam z odvracanjem od ustanavljanja slamnatih družb. Mehanizem, ki ga ta člen vzpostavlja, tako temelji na domnevi, da če znesek izstopnih transakcij, ki jih je družba opravila v danem davčnem obdobju, ne dosega praga, izračunanega z uporabo meril iz navedenega člena, ta družba ni družba, ki posluje, razen če ji uspe dokazati, da na podlagi objektivnih elementov navedenega praga ni mogla doseči. Če se družba šteje za družbo, ki ne posluje, ne more več uveljavljati svoje pravice do odbitka DDV za izstopne transakcije, ki jih je opravila v spornem davčnem obdobju.
- 39 Taka domneva pa temelji na merilu, in sicer merilu praga prihodkov, ki ni povezano z merili, ki se zahtevajo za dokaz goljufije ali zlorabe, kot izhajajo iz sodne prakse, navedene v točkah od 33 do 36 te sodbe. Ta domneva namreč ne temelji na presoji resničnosti transakcij, ki so predmet DDV in so bile opravljene v danem davčnem obdobju, niti na presoji njihove uporabe v pravem pomenu besede za izvedbo izstopnih transakcij, ampak le na oceni njihovega obsega. Navedene domneve torej ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 34 te sodbe, ni mogoče šteti za tako, da je z njo mogoče dokazati, da se je pravica do odbitka DDV uveljavljala z goljufijo ali zlorabo.

- 40 Pravico do odbitka je namreč mogoče zavrniti le, kadar so bila dejstva, navedena za dokaz take goljufije ali zlorabe, pravno zadostno dokazana, in sicer 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).
- 41 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da se s splošno domnevo o obstoju goljufije in zlorabe ne more upravičevati davčni ukrep, ki posega v cilje direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2017, Egiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 31 in navedena sodna praksa). Prav tako ni mogoče sprejeti, da bi taka domneva, tudi če je izpodbojna, vodila do zavrnitve pravice do odbitka vstopnega DDV iz razlogov, ki niso povezani z ugotovitvijo goljufivega ali zlorabnega uveljavljanja te pravice.
- 42 Iz tega sledi, da domneva, kot je opisana v točki 38 te sodbe, presega to, kar je nujno za dosego cilja preprečevanja goljufij in zlorab.
- 43 Glede na zgoraj navedeno obrazložitev je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 167 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreče pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi zneska izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je opravil ta davčni zavezanec, ki se šteje za nezadostnega.

Tretje vprašanje

- 44 Ob upoštevanju odgovora na drugo vprašanje in glede na to, da je bilo tretje vprašanje postavljeno le, če bi bil odgovor na to vprašanje nikalen, na to tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

- 45 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 (tretji senat) razsodilo:

- Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da na podlagi tega člena osebi, ki v danem davčnem obdobju opravlja transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost (DDV) in katerih ekonomska vrednost ne dosega praga, določenega z nacionalno zakonodajo, ki ustreza razumno pričakovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga, ni mogoče odreči statusa zavezanca za DDV.**
- Člen 167 Direktive 2006/112 ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreče pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi zneska izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je opravil ta davčni zavezanec, ki se šteje za nezadostnega.**

Podpisi