



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 4. junija 2020\*

„Predhodno odločanje – Načela prava Unije – Spoštovanje pravice do obrambe – Davčni postopek – Uresničevanje pravice do odbitka na področju davka na dodano vrednost (DDV) – Zavrnitev pravice do odbitka zaradi domnevno neustreznega ravnanja dobaviteljev davčnega zavezanca – Upravni akt, ki so ga izdali nacionalni davčni organi, ne da bi zadevnemu davčnemu zavezancu dali dostop do podatkov in dokumentov, ki so podlaga za navedeni akt – Sum davčne goljufije – Nacionalna praksa, ki uresničevanje pravice do odbitka pogojuje s posedovanjem drugih dokazil, kot je račun – Dopustnost“

V zadevi C-430/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul Cluj (okrožno sodišče v Cluju, Romunija) z odločbo z dne 15. maja 2019, ki je na Sodišče prispela 3. junija 2019, v postopku

**SC C.F. SRL**

proti

**A. J.F.P.M.,**

**D.G.R.F.P.C,**

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi M. Safjan (poročevalec), predsednik senata, L. Bay Larsen, sodnik, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SC C.F. SRL T. D. Vidrean-Căpușan in D. F. Pașcu, avocați,
- za romunsko vlado sprva E. Gane, A. Rotăreanu in C.-R. Canțâr, nato E. Gane in A. Rotăreanu, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in L. Lozano Palacios, agentki,

\* Jezik postopka: romunščina.

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 splošnega načela prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe in načel, ki urejajo uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (DDV) s strani držav članic.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC C.F. SRL (v nadaljevanju: CF) in Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (okrožna uprava za javne finance M., Romunija, v nadaljevanju: okrajna agencija) ter Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (generalna regionalna direkcija za javne finance C., Romunija, v nadaljevanju: regionalna direkcija) zaradi predloga za razglasitev ničnosti davčnih upravnih aktov, s katerimi so bile družbi CF naložene dodatne davčne obveznosti na področju DDV in davka od dohodkov pravnih oseb.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 Člen 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), 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), določa:

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

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

#### ***Romunsko pravo***

- 4 Člen 11(1) Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davčnem zakoniku) z dne 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 688, z dne 10. septembra 2015, v nadaljevanju: davčni zakonik) določa, da davčnim organom pri določanju zneska davka, dajatve ali obveznega socialnega prispevka ni treba upoštevati transakcije, ki nima gospodarskega namena, tako da prilagodijo njene davčne učinke, oziroma lahko spremenijo obliko transakcije ali dejavnosti, tako da bo odražala njeno gospodarsko vsebino.
- 5 Člen 25(1) davčnega zakonika določa, da se za določitev davčnega izkaza za odbitne odhodke štejejo izdatki, ki nastanejo zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti, vključno s tistimi, ki jih urejajo veljavni zakoni, ter stroški registracije, prispevki in članarine gospodarskih zbornic, organizacij delodajalcev in sindikalnih organizacij.
- 6 Člen 299(1)(a) navedenega zakonika določa obveznost zavezanca za DDV, da ima za plačani ali dolgovani vstopni DDV račun in v nekaterih posebnih primerih dokazilo o plačilu.

- 7 Člen 6(1) in (2) Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (zakon št. 207 o zakoniku o davčnem postopku) z dne 20. julija 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 547 z dne 23. julija 2015), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku), določa:

„1. Davčni organ ima pravico, da v mejah svojih nalog in pristojnosti ob sprejetju odločbe presodi upoštevnost davčnih dejstev z uporabo dokaznih sredstev, določenih z zakonom, in da sprejme rešitev, ki temelji na zakonskih določbah in na popolnih ugotovitvah o vseh pojasnjenih okoliščinah obravnavanega primera. Davčni organ mora pri izvrševanju svoje diskrecijske pravice upoštevati pisno mnenje, ki ga pristojni davčni organ naslovi na zadevnega davčnega zavezanca v okviru dejavnosti pomoči in usmerjanja davčnih zavezancev, ter rešitev, ki jo je davčni organ sprejel v davčnem upravnem aktu ali sodišče v predhodni pravnomočni odločbi za podobna dejstva v zvezi z istim davčnim zavezancem. Če davčni organ ugotovi razlike med davčnim položajem davčnega zavezanca in podatki, ki so bili upoštevani v pisnem mnenju ali v davčnem upravnem aktu, ki se nanaša na istega davčnega zavezanca, ima davčni organ pravico predstaviti ugotovitve v skladu z dejanskim davčnim položajem in davčno zakonodajo ter mora pisno navesti razloge, iz katerih ne upošteva predhodnega mnenja.

2. Davčni organ izvaja svojo pravico do presoje v razumnih in pravičnih mejah, tako da zagotovi pravično ravnotežje med zastavljenim ciljem in sredstvi, uporabljenimi za njegovo doseganje.“

- 8 Člen 9 zakonika o davčnem postopku, naslovljen „Pravica do izjave“, v odstavku 1 določa:

„Davčni organ mora pred sprejetjem odločbe davčnemu zavezancu zagotoviti možnost, da predstavi svoje stališče o dejstvih in okoliščinah, upoštevni za sprejetje odločbe.“

- 9 Člen 46 tega zakonika, naslovljen „Vsebina in obrazložitev davčnega upravnega akta“, v odstavku 2 določa:

„Davčni upravni akt, izdan na papirju, vsebuje te elemente:

[...]

(j) navedbe o zaslišanju davčnega zavezanca“.

- 10 Člen 49 navedenega zakonika, naslovljen „Ničnost davčnega upravnega akta“, določa:

„1. Davčni upravni akt je ničen v vseh teh primerih:

(a) sprejet je bil v nasprotju z zakonskimi določbami o pristojnosti;

(b) ne vsebuje enega od svojih elementov glede priimka, imena in statusa zastopnika davčnega organa, priimka, imena ali naziva davčnega zavezanca, predmeta upravnega akta ali podpisa zastopnika davčnega organa, razen v skladu s členom 46(6), in navedbe davčnega organa, ki ga je izdal;

(c) vsebuje resno in očitno napako. Davčni upravni akt vsebuje resno in očitno napako, če razlogi za njegovo sprejetje vsebujejo tako pomembno napako, da ta akt ne bi bil sprejet, če bi bili izločeni pred ali ob sprejetju akta.

2. Ničnost lahko na predlog ali po uradni dolžnosti ugotovi pristojni davčni organ ali organ, pristojen za obravnavanje pritožbe. Če pristojni davčni organ ugotovi ničnost, sprejme odločbo, ki se vroči davčnemu zavezancu.

3. Davčni upravni akti, ki so v nasprotju z drugimi zakonskimi določbami, kot so tiste iz odstavka 1, se lahko odpravijo. Določbe člena 50 se uporabljajo smiselno.“

11 Člen 278(1) tega zakonika določa:

„Vložitev upravne pritožbe ne povzroči odloga izvršitve davčnega upravnega akta.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

- 12 Glavni namen opravljanja dejavnosti CF, gospodarske družbe po romunskem pravu, ustanovljene leta 2008, je izkoriščanje gozdnih virov. V obdobju od 29. avgusta 2016 do 13. aprila 2017 je okrajna agencija pri tej družbi izvajala davčni nadzor, ki se je nanašal, prvič, na davek od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2016 in, drugič, na DDV za obdobje od 1. marca 2014 do 31. decembra 2016.
- 13 Ta davčni nadzor je bil za šest mesecev prekinjen, da bi regionalna direkcija, zadolžena za boj proti goljufijam, lahko opravila preiskavo, pri kateri je sodelovalo državno tožilstvo pri Tribunalul Cluj (okrožno sodišče v Cluju, Romunija). Kazenska preiskava se je končala s sklepom o ustavitvi postopka.
- 14 Okrajna agencija je v poročilu o davčnem nadzoru navedla, da so bile poslovne transakcije med družbo CF in dvema od njenih dobaviteljev fiktivne, ker ta dobavitelja – mikropodjetji, za kateri davčna stopnja znaša 3 % prometa, medtem ko je bila davčna stopnja za družbo CF 16 % – nista imela tehnične in logistične zmogljivosti za zagotavljanje storitev, ki sta jih zaračunala družbi CF.
- 15 Zakoniti zastopnik družbe CF naj bi bil povabljen na sedež okrajne agencije, da bi tam prejel kopijo tega poročila o davčnem nadzoru.
- 16 Družba CF je navedeno poročilo o davčnem nadzoru izpodbijala in zaprosila za dostop do celotnega upravnega spisa. Navedla je, da v času davčnega nadzora ni bila obveščena o tem, kako je kazenska preiskava lahko vplivala na nadzor davčnih organov.
- 17 Potem ko so ti organi njeno pritožbo zavrnil, je družba CF vložila tožbo pri predložitvenem sodišču, to je Tribunalul Cluj (okrožno sodišče v Cluju).
- 18 Predložitveno sodišče poudarja, da je odgovornost družbe CF po mnenju romunskih davčnih organov nastala zaradi neustreznega davčnega ravnanja njenih dobaviteljev. Po mnenju navedenih organov je fiktivnost poslovnih transakcij med družbo CF in navedenima dobaviteljema izhajala iz dejstva, da družba CF razen računa ni mogla predložiti drugih dokazil. Vendar naj bi bilo v skladu z romunsko ureditvijo edino dokazilo, ki ga mora davčni zavezanec predložiti za uveljavljanje pravice do odbitka tako na področju DDV kot na področju davka od dohodkov pravnih oseb, račun.
- 19 To sodišče ugotavlja, da ni mogoče ugotoviti, kako je preiskava, ki jo je opravila regionalna direkcija, zadolžena za boj proti goljufijam, vplivala na davčni nadzor, ki ga je opravila okrajna agencija. Navedeno sodišče naj prav tako ne bi bilo seznanjeno z indici, na podlagi katerih so davčni organi šteli, da so bile poslovne transakcije med družbo CF in njenima dobaviteljema fiktivne.

20 V teh okoliščinah je Tribunalul Cluj (okrožno sodišče v Cluju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali se lahko davčni upravni akt, sprejet zoper posameznika, ob upoštevanju načela spoštovanja pravice do obrambe, kot je bilo opredeljeno v do zdaj ustaljeni sodni praksi Sodišča, izrecno razglasi za ničten in ali ga je treba izrecno razglasiti za ničnega, če ta posameznik ni imel možnosti dostopa do podatkov, na podlagi katerih je bil zoper njega sprejet navedeni akt, čeprav se ta akt sklicuje na nekatere elemente upravnega spisa?
2. Ali načela nevtralnosti, sorazmernosti in enakovrednosti nasprotujejo temu, da družba, katere ravnanje je z davčnega vidika neoporečno, uveljavlja pravico do odbitka za namene DDV in davka od dohodkov pravnih oseb, ker je bilo uveljavljanje pravice do odbitka za namene davka od dohodkov pravnih oseb zavrnjeno zaradi domnevno neprimernega davčnega ravnanja dobaviteljev na podlagi elementov, kot so pomanjkanje človeških virov ali prevoznih sredstev, davčni organ pa ni dokazal obstoja nobenega dejanja, na podlagi katerega bi bilo mogoče uveljavljati navedeno davčno odgovornost?
3. Ali je nacionalna praksa, v skladu s katero je uveljavljanje pravice do odbitka za namene DDV in davka od dohodkov pravnih oseb pogojeno s posedovanjem dokazil poleg davčnega računa, kot so predračuni ali poročila o napredovanju, ki niso jasno in natančno opredeljeni v nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s pravom Unije?
4. Ali je mogoče ob upoštevanju sodne prakse, ki izhaja iz sodbe z dne 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), šteti, da gre za davčno utajo, če davčni zavezanec pridobi blago in storitve od davčnega zavezanca, za katerega velja drug davčni sistem kot zanj?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Dopustnost*

- 21 Romunska vlada izpodbija dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe tako glede na člen 94 Poslovnika Sodišča kot zaradi neobstoja upoštevne ureditve prava Unije glede dela postopka v glavni stvari, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb.
- 22 Glede tega je treba opozoriti, prvič, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja o razlagi prava Unije, ki jih nacionalno sodišče postavi v pravnem in dejanskem okviru, ki ga to opredeli v okviru lastne odgovornosti in katerega pravilnosti Sodišče ne preverja, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu nacionalnega sodišča, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore in da bi razumelo razloge, iz katerih nacionalno sodišče meni, da za odločitev o sporu, ki poteka pred njim, potrebuje odgovore na ta vprašanja (sodba z dne 12. decembra 2019, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 23 Ker je predložitvena odločba podlaga za postopek predhodnega odločanja pred Sodiščem na podlagi člena 267 PDEU, je nujno, da nacionalno sodišče v tej odločbi pojasni dejanski in pravni okvir, v katerega spada spor o glavni stvari, in vsaj minimalno pojasni razloge, iz katerih je izbralo določbe prava Unije, katerih razlago zahteva, ter zvezo, ki jo je ugotovilo med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v sporu pred njim. Te kumulativne zahteve v zvezi z vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe so izrecno določene v členu 94 Poslovnika (sodba z dne 12. decembra 2019, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, točka 25 in navedena sodna praksa).



- 24 Natančneje, glede zahtev iz člena 94 Poslovnika je treba ugotoviti, da ta predlog za sprejetje predhodne odločbe zajema temeljne elemente dejanskega stanja ter vsebino določb prava Unije in nacionalnega prava, ki bi se lahko uporabile v postopku v glavni stvari.
- 25 Drugič, glede dela postopka v glavni stvari, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb, je treba opozoriti, da kadar nacionalna zakonodaja za povsem notranje položaje sprejme enake rešitve, kot jih določa pravo Unije, da bi se na primer izognila diskriminaciji državljanov ali morebitnemu izkrivljanju konkurence oziroma da bi zagotovila enako obravnavanje v primerljivih položajih, je namreč vsekakor v interesu Unije, da se zaradi izogibanja prihodnjim razhajajočim se razlagam določbe ali pojmi, prevzeti iz prava Unije, razlagajo enotno, in sicer ne glede na okoliščine, v katerih se uporabljajo (sodba z dne 24. oktobra 2019, Belgische Staat, C-469/18 in C-470/18, EU:C:2019:895, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 26 Tako je razlaga Sodišča glede določb prava Unije v povsem notranjih položajih upravičena, kadar se te določbe neposredno in brezpogojno uporabljajo za take položaje na podlagi nacionalnega prava, da bi se zagotovilo enako obravnavanje nacionalnih položajev in položajev, ki jih ureja pravo Unije (sodba z dne 24. oktobra 2019, Belgische Staat, C-469/18 in C-470/18, EU:C:2019:895, točka 23).
- 27 Ker je predložitveno sodišče natančno navedlo, da je v obravnavani zadevi tako glede dela postopka v glavni stvari, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb, je treba ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov ugotoviti, da je ta predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

### **Prvo vprašanje**

- 28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe razlagati tako, da če davčni zavezanec v okviru nacionalnih upravnih postopkov za nadzor in določitev davčne osnove za DDV ni imel možnosti dostopa do podatkov iz svojega upravnega spisa, ki so se upoštevali pri sprejetju upravne odločbe, s katero so mu bile naložene dodatne davčne obveznosti, to načelo zahteva, da se navedena odločba razglasi za nično.
- 29 Glede tega je treba spomniti, da je spoštovanje pravice do obrambe splošno načelo prava Unije, ki se uporablja, kadar namerava uprava zoper osebo izdati akt, ki posega v njen položaj. Navedeno splošno načelo se uporablja v okoliščinah, v katerih uprava za davčne zavezance predpiše postopek davčnega nadzora za zagotovitev, da je dolgovani DDV v celoti pobran na ozemlju zadevne države članice, in za boj proti davčnim goljufijam (glej v tem smislu sodbi z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točki 26 in 27, ter z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 40).
- 30 Pravica do izjave je sestavni del spoštovanja pravice do obrambe in zagotavlja, da ima vsaka oseba možnost, da koristno in učinkovito izrazi svoje stališče v upravnem postopku pred sprejetjem vsake odločbe, ki bi lahko neugodno vplivala na njene interese. V skladu s sodno prakso Sodišča je namen pravila, v skladu s katerim mora biti naslovniku odločbe, ki posega v njegov položaj, omogočeno, da predstavi svoja stališča, preden bo ta odločba sprejeta, to, da se pristojnemu organu omogoči, da učinkovito upošteva celoto upoštevnih elementov. Da bi se zagotovilo učinkovito varstvo zadevne osebe, je cilj tega pravila med drugim navedeni osebi omogočiti, da popravi napako ali da upošteva elemente glede svojega osebnega položaja, na podlagi katerih bi bila odločba sprejeta, ne bi bila sprejeta ali bi imela tako ali drugačno vsebino (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 31 Čeprav za nacionalne davčne organe ne velja splošna obveznost niti glede tega, da zagotovijo celovit dostop do spisa, ki ga imajo, niti glede tega, da po uradni dolžnosti posredujejo dokumente in podatke, na katerih temelji načrtovana odločba, pa mora imeti posameznik v upravnih postopkih, ki se nanašajo na nadzor in določitev osnove za DDV, možnost, da se mu na njegovo zahtevo posredujejo

podatki in dokumenti, ki so v upravnem spisu in ki jih javni organ upošteva pri sprejetju odločitve, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev dostopa do navedenih podatkov in dokumentov (sodba z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točki 32 in 39).

- 32 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče poudarja, da so nacionalni davčni organi davčnemu zavezancu zavrnilo seznanitev z upoštevnimi podatki, ki jih je ta zahteval pravočasno, in ne navajajo nobenega cilja v splošnem interesu, ki bi upravičeval tako zavrnitev.
- 33 V tem okviru se navedeno sodišče sprašuje, ali mora ugotoviti ničnost upravne odločbe, s katero so navedenemu davčnemu zavezancu naložene dodatne davčne obveznosti.
- 34 Glede tega je treba opozoriti, da kadar pravo Unije ne določa niti pogojev, pod katerimi je treba zagotoviti spoštovanje pravice do obrambe, niti posledic kršitve te pravice, te pogoje in te posledice določi nacionalno pravo, če so ukrepi, sprejeti v zvezi s tem, enaki tistim, ki so jih deležni posamezniki v primerljivem položaju po nacionalnem pravu (načelo enakovrednosti), in v praksi ne onemogočajo ali pretirano ne otežujejo uresničevanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 75).
- 35 Natančneje, glede načela učinkovitosti je Sodišče razsodilo, da to ne zahteva, da se izpodbijana odločba, ker je bila ob njenem sprejetju kršena pravica do obrambe, v vseh primerih razglasi za nično. Kršitev pravice do obrambe, zlasti pravice do izjave, namreč povzroči razglasitev ničnosti odločbe, sprejete v zadevnem upravnem postopku, le če bi bil izid tega postopka v primeru, da te kršitve ne bi bilo, drugačen (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točki 78 in 79).
- 36 Predložitveno sodišče mora presoditi, koliko bi lahko bil izid postopka davčnega nadzora drugačen, če bi družba CF lahko imela dostop do spisa v navedenem upravnem postopku.
- 37 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe razlagati tako, da če davčni zavezanec v okviru nacionalnih upravnih postopkov nadzora in določitve davčne osnove za DDV ni imel možnosti dostopa do podatkov, ki so v njegovem upravnem spisu in ki so bili upoštevani pri sprejetju upravne odločbe, s katero so mu bile naložene dodatne davčne obveznosti, sodišče, ki odloča o zadevi, pa ugotovi, da bi bil lahko izid tega postopka drugačen, če te nepravilnosti ne bi bilo, to načelo zahteva, da se ta odločba razglasi za nično.

### *Drugo, tretje in četrto vprašanje*

- 38 Predložitveno sodišče z drugim, tretjim in četrtem vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ob obstoju zgolj neutemeljenih sumov nacionalne davčne uprave glede dejanske izvedbe gospodarskih transakcij, zaradi katerih je bil izdan račun, načela, ki urejajo uporabo skupnega sistema DDV s strani držav članic, zlasti načel davčne nevtralnosti in pravne varnosti, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik tega računa, zavrne pravica do odbitka DDV, če razen navedenega računa ne more zagotoviti dokazov o resničnosti opravljenih gospodarskih transakcij.
- 39 Najprej je treba pojasniti, da je le predložitveno sodišče pristojno za presojo vpliva razlage, ki jo Sodišče poda v odgovor na ta vprašanja, na del postopka v glavni stvari, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb.

- 40 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV – ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili z vstopno transakcijo, ali za storitve, ki so bile opravljene zanje z vstopno transakcijo in ki se uporabljajo za namene njihovih obdavčenih izstopnih transakcij – temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije. Kot je Sodišče že večkrat razsodilo, je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena (sodba z dne 16. oktobra 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 41 Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 3. julija 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 42 Poleg tega je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, Sodišče pa je večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrni, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo za goljufijo ali za zlorabo (sodba z dne 16. oktobra 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34).
- 43 Če to velja, kadar goljufijo stori davčni zavezanec sam, velja enako tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV. Davčnemu zavezancu je tako mogoče zavrni pravico do odbitka, le če se na podlagi objektivnih elementov izkaže, da je ta davčni zavezanec – ki mu je bilo blago, ki je podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeno oziroma so bile zanj storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, opravljene – vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo tega blaga ali storitev sodeloval pri goljufiji na področju DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (sodba z dne 16. oktobra 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35).
- 44 Pristojna nacionalna davčna uprava mora na podlagi objektivnih elementov in ne da bi od naslovnika računa zahtevala preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti, dokazati, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo na področju DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50).
- 45 Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z goljufijo na področju DDV, mora pristojni nacionalni davčni organ te objektivne elemente dokazati v skladu s pravili o dokazovanju, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v učinkovitost prava Unije in morajo spoštovati pravice, ki jih zagotavlja to pravo, zlasti Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (sodba z dne 16. oktobra 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 46 Glede tega je treba spomniti, da je določitev ukrepov, ki jih je mogoče v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, da se prepriča, da njegove transakcije niso del goljufije drugega subjekta, v glavnem odvisna od okoliščin navedenega primera (sodba z dne 22. oktobra 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 51).
- 47 Čeprav se mora tak davčni zavezanec, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, pozanimati o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava pridobiti blago ali storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti, pa pristojni nacionalni davčni organ ne more na splošno od tega davčnega zavezanca zahtevati, prvič, da preveri, ali je izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja ta pravica, imel zadevno blago in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil



obveznosti glede obračuna in plačila DDV, da bi se prepričal, da kak subjekt v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti ali goljufije, in drugič, da ima v zvezi s tem dokumentacijo (sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 52).

- 48 Ker predložitev takih dodatnih dokumentov v členu 178(a) Direktive o DDV ni določena ter lahko nesorazmerno vpliva na uresničevanje pravice do odbitka in zato tudi na načelo nevtralnosti, pristojna nacionalna davčna uprava ne more na splošno zahtevati take predložitve.
- 49 V teh okoliščinah je treba na drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba načela, ki urejajo uporabo skupnega sistema DDV s strani držav članic, zlasti načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, ob obstoju zgolj neutemeljenih sumov nacionalne davčne uprave glede dejanske izvedbe gospodarskih transakcij, zaradi katerih je bil ta račun izdan, zavrne pravica do odbitka DDV, če razen navedenega računa ne more zagotoviti dokazov o resničnosti opravljenih gospodarskih transakcij.

### **Stroški**

- 50 Ker je ta postopek za stranke 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 (šesti senat) razsodilo:

- 1. Splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe je treba razlagati tako, da če davčni zavezanec v okviru nacionalnih upravnih postopkov nadzora in določitve davčne osnove za davek na dodano vrednost ni imel možnosti dostopa do podatkov, ki so v njegovem upravnem spisu in ki so bili upoštevani pri sprejetju upravne odločbe, s katero so mu bile naložene dodatne davčne obveznosti, sodišče, ki odloča o zadevi, pa ugotovi, da bi bil lahko izid tega postopka drugačen, če te nepravilnosti ne bi bilo, to načelo zahteva, da se ta odločba razglasi za nično.**
- 2. Načela, ki urejajo uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (DDV) s strani držav članic, zlasti načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti, je treba razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, ob obstoju zgolj neutemeljenih sumov nacionalne davčne uprave glede dejanske izvedbe zadevnih gospodarskih transakcij, zaradi katerih je bil ta račun izdan, zavrne pravica do odbitka DDV, če razen navedenega računa ne more zagotoviti dokazov o resničnosti opravljenih gospodarskih transakcij.**

Podpisi