



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEP SODIŠČA (deseti senat)

z dne 3. septembra 2020\*

„Predhodno odločanje – Člen 99 Poslovnika Sodišča – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi 168, 178, 220 in 226 – Načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti – Pravica do odbitka DDV – Zavrnitev – Pogoji za obstoj dobave blaga – Goljufija – Dokaz – Sankcija – Člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva“

V zadevi C-610/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 5. julija 2019, ki je prispela na Sodišče 13. avgusta 2019, v postopku

**Vikingo Fővállalkozó Kft.**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász in M. Ilesič, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in Zs. Teleki, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi odločeno z obrazloženim sklepom v skladu s členom 99 Poslovnika Sodišča,

sprejema naslednji

\* Jezik postopka: madžarščina.

## Sklep

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a), člena 178(a), člena 220, točka 1, in člena 226 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, učinkovitosti in sorazmernosti ter člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vikingo Fővállalkozó Kft. (v nadaljevanju: Vikingo) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) glede pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z dvema računoma za pridobitev strojev.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Glede na datume dejanskega stanja v sporu o glavni stvari je treba ugotoviti, da se za nekatera od dejstev *ratione temporis* uporablja različica Direktive 2006/112, kakor izhaja iz Direktive Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1), ki se uporablja od 1. januarja 2013. Vendar spremembe, vnesene s to direktivo, niso neposredno upoštevne za to zadevo.

- 4 Člen 14(1) Direktive 2006/112 določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

- 5 Člen 168 te 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;

[...]“.

- 6 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 in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]“.

- 7 Člen 220 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

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

[...]“.

- 8 Člen 226 Direktive 2006/112 brez poseganja v posebne določbe te direktive določa tiste podatke, ki se zahtevajo za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členoma 220 in 221 te direktive.
- 9 Člen 273, prvi odstavek, navedene direktive 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.“

### *Madžarsko pravo*

- 10 Člen 27(1) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) 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.“

- 11 Člen 26 tega zakona 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 119(1) navedenega zakona določa:

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

- 13 Člen 120(a) tega zakona 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:

- (a) davek, ki ga je obračunal 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;

[...]“.

- 14 Člen 127(1)(a) zakona št. CXXVII iz leta 2007 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;

[...]“.

- 15 Člen 1 számvételről szóló 2000. évi C. törvény (zakon št. C iz leta 2000 o računovodstvu, v nadaljevanju: zakon o računovodstvu) določa:

„Ta zakon določa obveznosti na področju računovodstva in poročanja za osebe, za katere se uporablja, načela, ki se upoštevajo pri vodenju poslovnih knjig in pripravi računovodskih izkazov, pravila, ki temeljijo na navedenih načelih, in pogoje v zvezi z obveznostmi razkritja, objave in revizije.“

- 16 Člen 15(3) tega zakona določa:

„Transakcije, navedene v računovodskih razvidih in letnih računovodskih izkazih, morajo resnično obstajati, biti dokazljive in tretje osebe jih morajo imeti možnost ugotoviti. Njihovo vrednotenje mora biti skladno z načeli vrednotenja, določenimi v tem zakonu, in postopki vrednotenja, ki se nanašajo nanje (,realna doktrina‘).“

- 17 Člen 166(1) in (2) navedenega zakona določa:

„1. ‚Računovodski dokument‘ je vsak dokument, ki ga sestavi ali pripravi gospodarski subjekt ali ga sestavi ali pripravi fizična oseba ali drug gospodarski subjekt, ki ima z njim poslovno ali drugačno razmerje (račun, pogodba, sporazum, listina, potrdilo o najemu posojila, bančni izpisek, določbe zakonodaje ali drugih predpisov in druge primerljive listine), in ki se uporabi kot podpora za knjiženje (obračun) ekonomske transakcije.

2. Podatki, navedeni v računovodskem dokumentu, morajo biti oblikovno in vsebinsko verodostojni, zanesljivi in točni. Dokument mora biti sestavljen v skladu z načelom jasnosti.“

- 18 Člen 2(1) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o davčnem postopku, v nadaljevanju: zakon o davčnem postopku) določa:

„Pravice v pravnih razmerjih za davčne namene se uresničujejo v skladu s svojim namenom. V skladu z davčnimi zakoni sklepanja pogodb ali opravljanja drugih transakcij, katerih namen je obiti določbe davčnih zakonov, ni mogoče šteti za uresničevanje pravic v skladu z njihovim namenom.“

- 19 Člen 97(4) in (6) zakona o davčnem postopku določa:

„4. Davčna uprava mora med nadzorom ugotoviti in dokazati dejstva, razen v primerih, v katerih v skladu z zakonom dokazno breme nosi davčni zavezanec.

[...]

6. Ko davčna uprava ugotavlja dejstva, mora raziskati tudi dejstva, ki so v korist davčnega zavezanca. Dejstvo ali okoliščina, ki nista dokazana, se ne moreta – razen v postopku ocenjevanja – presojati v škodo davčnega zavezanca.“

- 20 Člen 170(1) navedenega zakona določa:

„Če plačilo davka ni zadostno, se lahko naloži davčna globa. Višina globe znaša 50 % neplačanega zneska, razen če določbe tega zakona ne določajo drugače. Višina globe znaša 200 % neplačanega zneska, če je razlika v primerjavi z zneskom, ki ga je treba plačati, povezana s prikrivanjem dohodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazov, knjigovodskih knjig ali registrov. Davčni organi prav tako naložijo davčno globo, če davčni zavezanec – ne da bi imel pravico do tega – predloži vlogo za pomoč ali zahtevo za vračilo davka ali izjavo glede imetja, pomoči ali vračila in je uprava pred dodelitvijo ugotovila neobstoj take pravice davčnega zavezanca. V tem primeru je osnova za odmero globe neupravičeno zahtevani znesek.“

21 Člen 171(1) in (2) istega zakona določa:

„1. Stopnja globe se lahko po uradni dolžnosti ali na predlog zniža ali celo odpusti, če obstajajo okoliščine, ki jih je mogoče šteti za izjemne in ki omogočajo ugotovitev, da je davčni zavezanec ali njegov zastopnik, njegov zaposleni, njegov član ali njegov pooblaščenec, pri katerem je prišlo do davčnega dolga, ravnal s preudarnostjo, ki jo je od njega mogoče pričakovati v danem položaju. Znižanje globe je treba določiti ob tehtanju vseh okoliščin posameznega primera, zlasti obsega davčnega dolga, okoliščin njegovega nastanka ter teže in pogostnosti nezakonitega ravnanja davčnega zavezanca (ravnanje ali opustitev).

2. Globe niti po uradni dolžnosti niti na predlog ni treba znižati, kadar je davčni dolg povezan s prikrivanjem prihodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazil, računovodskih izkazov ali registrov.

[...]“.

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

- 22 Družba Vikingo, katere glavna dejavnost je trgovina na debelo s slaščicami in bonboni, je 20. marca 2012 z družbo Freest Kft. sklenila pogodbo o dobavi desetih strojev za pakiranje in enega polnilnega stroja, ki bi morala biti izvedena do 20. decembra 2012. V tej pogodbi je bila določena možnost, da storitve opravijo podizvajalci. Družba Vikingo je 21. maja 2012 z družbo Freest sklenila novo pogodbo za dobavo šestih strojev za pakiranje in enega stroja za pakiranje vreč, ki bi morali biti dobavljeni 30. marca 2013. Te stroje je glede na določbe obeh pogodb družba Freest pridobila od druge družbe, ki jih je tudi sama kupila od neke druge družbe. Družba Vikingo je uveljavljala pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z dvema računoma, ki ju je izdala družba Freest.
- 23 Prvostopenjski davčni organ je po naknadnem nadzoru obračunov DDV znova odmeril davek v višini 8.020.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 23.290 EUR) za drugo in četrto četrletje leta 2012 ter 13.257.000 HUF (približno 38.844 EUR) za prvo četrletje leta 2013, pri čemer je en del teh zneskov ustrezal nezakonito vrnjenemu znesku DDV, drugi del pa znesku neplačanega DDV. Ta organ je poleg tega družbi Vikingo naložil davčno globo in zaračunal zamudne obresti.
- 24 Ta davčni organ je v podporo svojima odločbama menil, da so bili stroji v resnici pridobljeni od neznane osebe, tako da te transakcije niso bile izvedene niti med osebami, navedenimi na računih, niti na način, naveden na teh računih, pri čemer se je oprl na ugotovitve povezanih nadzorov in izjave poslovodij družb, vključenih v dobavno verigo.
- 25 Drugostopenjski davčni organ je potrdil eno od teh odločb in drugo spremenil tako, da je popravil znesek neplačanega DDV ter zneska davčne globe in zamudnih obresti.
- 26 Družba Vikingo je zoper ti odločbi vložila tožbi pri predložitvenem sodišču, ki je z dvema sodbama ti odločbi spremenilo. To sodišče je med drugim glede pravice do odbitka ugotovilo, da je družba Vikingo predložila zadevna računa in dokumente, ki potrjujejo njuno sestavitev in plačilo, ter menilo, da je dobava strojev, ki so bili predmet obeh pogodb, nesporno dejstvo. Poleg tega je menilo, da se je davčna uprava oprla na neupoštevne elemente, kot sta med drugim dejstvo, da podjetja višje v dobavni verigi niso imela materialnih in človeških virov, in pomanjkljiv spomin poslovodij, ki so bili vprašani o zadevnih transakcijah.
- 27 Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) je ti sodbi razveljavilo in zadevi vrnilo v odločanje predložitvenemu sodišču. Menilo je, da mora davčna uprava ob preučitvi resničnosti vsake pogodbe in morebitnega namena izogniti se plačilu davka raziskati celotno dobavno verigo in medsebojni vpliv njenih delov. Menilo je, da je ta uprava torej ravnala pravilno, ko je zbrala dokaze o vseh akterjih v tej

verigi, ter da je prvostopenjsko sodišče napačno razlagalo člen 127(1) zakona o računovodstvu in sodno prakso Sodišča, ker se je osredotočilo na obstoj točnega računa, medtem ko pravica do odbitka predpostavlja, da obstaja resnična ekonomska transakcija.

- 28 Predložitveno sodišče navaja, da je davčna uprava kljub ugotovitvi, da so bili stroji, ki so bili predmet zadevnih pogodb, zagnani v prostorih družbe Vikingo, menila, da z ustreznima računoma, katerih oblike ni grajala, in drugimi predloženimi dokumenti ni mogoče dokazati, da so bile ekonomske transakcije, navedene na teh računih, izvedene, ker je bila njuna vsebina ovržena z izjavami o dobavi in poreklu strojev, ki so jih podali izdajatelj računov in poslovodje podjetij višje v dobavni verigi, tako da navedena računa vsebinsko nista verodostojna, čeprav je vsak od poslovodij priznal, da so bili stroji res dobavljeni in zagnani. Poleg tega je davčna uprava v zvezi z ukrepi, ki jih je razumno zahtevati od pridobitelja, presodila, da ni dovolj, da je družba Vikingo pred sklenitvijo pogodb preverila izpisek iz sodnega registra za svojo sopogodbno stranko in zahtevala primerek podpisa ali da je poslovodja družbe Freest obiskal njene prostore.
- 29 Pojasnjuje, da so dejanske okoliščine iz postopka v glavni stvari podobne okoliščinam v zadevah, v katerih so bili izdani sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), ter sklepa z dne 16. maja 2013, Hardimpex (C-444/12, neobjavljen, EU:C:2013:318), in z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869). Kljub odgovorom Sodišča v tej sodbi in sklepih naj bi ostajala protislovja pri razlagi prava s strani davčne uprave in nacionalnih sodišč. Davčna uprava naj bi še naprej zavračala pravico do odbitka z obrazložitvijo, da vsebina računov ni verodostojna, in presojo, da je to dejstvo samodejno štela za goljufijo, za katero bi davčni zavezanec nujno moral vedeti.
- 30 Predložitveno sodišče navaja še, da je Kúria (vrhovno sodišče) v sklepih, s katerima sta mu bili zadevi vrnjeni v odločanje, menilo, da sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869), na katerega se je oprlo v razveljavljenih sodbah, ne spreminja meril za postopek, ki ga je treba uporabiti za presojo pravice do odbitka, in mu v skladu s pravili civilnega postopka, ki se uporabljajo, dalo navodilo, naj upošteva merila, ki jih je pripravilo v mnenju z dne 26. septembra 2016 v zvezi tako z ugotavljanjem objektivnih dejstev, ki so upoštevana za priznanje pravice do odbitka, kot s presojo dokazov, za katero zahteva, da je skladna s pravili o dobavnih verigah in določbami zakona o računovodstvu. Glede na navodila Kúria (vrhovno sodišče) naj bi davčna uprava ravnala pravilno, če bi zbrala dokaze o vseh akterjih v tej verigi in ob upoštevanju teh pravil in zakona preučila, ali je družba Vikingo vedela, da sodeluje v davčni goljufiji.
- 31 Tako se po njegovem mnenju znova postavlja vprašanje, ali sta praksa davčne uprave in razlaga, ki jo je Kúria (vrhovno sodišče) podalo v svojem mnenju, v nasprotju s ciljem pravice do odbitka iz člena 168(a) Direktive 2006/112 ter ali je ta razlaga skladna s členom 178(a) te direktive in načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti.
- 32 Predložitveno sodišče se zlasti sprašuje, ali je praksa davčne uprave, v skladu s katero se za priznanje pravice do odbitka zahtevata pogoja, da račun dokazuje resničnost transakcije in da so upoštewane določbe zakona o računovodstvu, in se šteje, da formalno pravilen račun ne zadostuje, skladna s členoma 220 in 226 Direktive 2006/112.
- 33 Sprašuje se tudi o skladnosti te prakse z načeli nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti ter s sodno prakso Sodišča v zvezi z zahtevami glede dejstev, ki morajo biti ugotovljena, in dokazi, ki morajo biti predloženi. Čeprav priznava, da goljufija lahko predpostavlja preučitev upoštevnih dejstev v zvezi z udeleženci v verigi, ki so višje od davčnega zavezanca, ima pomisleke o praksi davčne uprave, v skladu s katero se obnovi celotna veriga transakcij in se šteje – če ta uprava meni, da ta veriga z ekonomskega vidika ni razumna, ali če transakcija ni utemeljena ali ustrezno ugotovljena – da obstaja nepravilnost, zaradi katere je treba zavriniti pravico do odbitka, ne glede na vprašanje, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za to okoliščino.

- 34 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da je naložitev davčne globe, ki znaša 200 % davčnega dolga, v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, sorazmerna, če se pravica do odbitka zavrne.
- 35 Nazadnje, glede na nacionalno sodno prakso, za katero se mu zdi, da ne upošteva ciljev Direktive 2006/112, se sprašuje o učinkovitosti pravnih sredstev in opozarja, da ne more v vseh zadevah Sodišču predložiti predloga za sprejetje predhodne odločbe.
- 36 V teh okoliščinah je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali sta skladni s členoma 168(a) in 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES [...] v povezavi s členoma 220[ točka 1,] in 226 iste direktive ter načelom učinkovitosti nacionalni pravna razlaga in praksa, v skladu s katerima – če so izpolnjeni materialni pogoji za pravico do odbitka DDV – ni dovolj samo to, da ima davčni zavezanec račun, katerega vsebina je v skladu z zahtevami iz člena 226 navedene direktive, temveč mora, da bi zakonito uveljavljal pravico do odbitka davka na podlagi zadevnega računa, poleg tega imeti dodatne listinske dokaze, ki morajo izpolnjevati ne samo določbe Direktive 2006/112/ES, ampak morajo biti tudi v skladu z načeli nacionalne zakonodaje o računovodstvu in posebnimi določbami na področju dokazil ter v skladu s katerimi se od vsakega člena verige zahteva, da se spomni in hkrati pojasni vsako podrobnost ekonomske transakcije, ki jo potrjujejo ta dokazila?
2. Ali sta skladni z določbami Direktive 2006/112 o [odbitku DDV] in z načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti nacionalni pravna razlaga in praksa, v skladu s katerima se v primeru verižnega posla in ne glede na katero koli drugo okoliščino samo zato, ker je bila transakcija take narave, vsakemu členu verige naloži obveznost, da preveri elemente ekonomske transakcije, ki jo izvajajo, in obveznost, da iz tega preverjanja izpelje posledice v zvezi z davčnim zavezancem, ki je na drugi točki v verigi, ter se davčnemu zavezancu ne prizna pravice do [odbitka DDV], ker se zatrjuje, da veriga, čeprav ni prepovedana z nacionalno zakonodajo, z ekonomskega vidika ni bila [razumno] utemeljena? Ali je mogoče v primeru verižnega posla pri preverjanju objektivnih okoliščin, ki lahko utemeljijo nepriznanje pravice [do odbitka DDV], ko se ugotavlja in presoja upoštevnost in dokazna moč dokazov, na katerih temelji nepriznanje pravice do odbitka DDV, v tem okviru uporabiti samo določbe Direktive 2006/112 in nacionalnega prava v zvezi z odbitkom davka kot materialnopravne določbe, ki določajo upoštevana dejstva za določitev dejanskega okvira, ali pa je treba kot posebna pravila uporabiti tudi določbe zadevne države članice s področja računovodstva?
3. Ali sta skladni z določbami Direktive 2006/112 o [odbitku DDV] ter načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti nacionalni pravna razlaga in praksa, v skladu s katerima se davčnemu zavezancu, ki blago uporablja za svoje obdavčljive transakcije v državi članici, kjer jih izvajajo, in ki ima račun v skladu z Direktivo 2006/112, ne prizna pravice [do odbitka DDV], pri čemer se mu očita dejstvo, da ni poznal vseh elementov [transakcije], ki so jo izvedli člani verige, oziroma se sklicuje na okoliščine, povezane s člani verige, ki so pred izdajateljem računa in na katere davčni zavezanec nikakor ni mogel vplivati iz razlogov, ki niso na njegovi strani, in je pravica [do odbitka DDV] pogojena s tem, da davčni zavezanec v okviru ukrepov, ki jih mora razumno sprejeti, izpolni splošno obveznost nadzora, ki ga mora izvajati ne samo pred sklenitvijo pogodbe, temveč tudi med izvajanjem pogodbe in tudi še po tem? Ali se je v tem okviru davčni zavezanec dolžan odreči pravici [do odbitka DDV], če v zvezi s katerim koli elementom ekonomske transakcije, navedene na računu, po sklenitvi pogodbe ali med njenim izvajanjem ali po njeni izpolnitvi opazi nepravilnost ali izve za okoliščino, posledica katere je v skladu s prakso davčnega organa nepriznanje pravice do [odbitka DDV]?

4. Ali je davčni organ ob upoštevanju določb Direktive 2006/112 o [odbitku DDV] in načela učinkovitosti dolžan pojasniti, zakaj gre za davčno zatajitev in ali je pravilno postopanje davčnega organa, v skladu s katerim se napake in nepravilnosti, ki nimajo razumne povezave s pravico do [odbitka DDV], ki so jih storili člani verige, štejejo za dokaz davčne zatajitve in se davčni organ sklicuje na dejstvo, da je davčni zavezanec glede na to, da so te napake in nepravilnosti povzročile neverodostojnost vsebine računa, vedel ali bi moral vedeti za davčno zatajitev? Ali v primeru obstoja davčne zatajitve ta okoliščina utemelji, da se od davčnega zavezanca zahteva, da izvaja nadzor v obsegu in s temeljitostjo, kakor je bilo navedeno zgoraj, ali pa ta obveznost presega to, kar zahteva načelo učinkovitosti?
5. Ali je sorazmerna sankcija, ki pripelje do nepriznanja pravice [do odbitka DDV] in ki zajema obveznost plačila globe v višini 200 % davčnega dolga, če ni prišlo do nobene izgube prihodkov za proračun, ki bi bila neposredno vezana na pravico davčnega zavezanca [do odbitka DDV]? Ali je treba presoati obstoj kakšne od okoliščin, na katere se nanaša člen 170(1), tretji stavek, [zakona o davčnem postopku], če je davčni zavezanec dal na voljo davčnemu organu vse dokumente, ki jih je imel, in je svojemu davčnemu obračunu priložil izdane račune?
6. Ali je mogoče, če bi se lahko iz odgovorov na postavljena vprašanja za predhodno odločanje izpeljalo, da razlaga nacionalnega pravnega pravila po zadevi, v kateri je bil izdan sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), in praksa, sprejeta na podlagi nje, nista v skladu z določbami Direktive 2006/112 o [odbitku DDV], in glede na to, da sodišče prve stopnje ne sme predložiti Sodišču predloga za sprejetje predhodne odločbe v vseh zadevah, na podlagi določb člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah šteti, da pravica do učinkovitega pravnega sredstva in do nepristranskega sodnika, ki je priznana v tem členu, zagotavlja pravico davčnih zavezancev, da začnejo postopek za uveljavljanje odškodnine, in ali je treba v tem okviru uporabiti razlago, da izbira oblike odločbe, izdane v zadevi Signum Alfa Sped [sklep z dne 10. novembra 2016, (C-446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869], pomeni, da je vprašanje že urejeno s pravom [Unije] in je bilo že pojasnjeno s sodno prakso Sodišča Evropske unije ter da je zato očitno, ali pa pomeni, da glede na to, da se je začel nov postopek, vprašanje ni bilo popolnoma razjasnjeno in da je zato še vedno treba prositi Sodišče, naj se izreče v predhodnem postopku?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

- 37 Člen 99 Poslovnika Sodišča določa, da lahko Sodišče, zlasti če je iz sodne prakse mogoče jasno sklepati, kakšen bo odgovor na vprašanje, ki mu je predloženo v predhodno odločanje, ali če odgovor na tako vprašanje ne dopušča nobenega razumnega dvoma, na predlog sodnika poročevalca in po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odloči z obrazloženim sklepom.
- 38 To določbo je treba uporabiti v tej zadevi.

### ***Prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje***

- 39 Predložitveno sodišče s prvim, drugim, tretjim in četrtem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, plačanega za pridobitve blaga, ki mu je bilo dobavljeno, z obrazložitvijo, da računov za te pridobitve ne more šteti za verodostojne, prvič, ker tega blaga zaradi pomanjkanja potrebnih materialnih in človeških virov ni mogel proizvesti in dobaviti izdajatelj teh računov in je bilo navedeno blago zato v resnici pridobljeno pri neidentificirani osebi, drugič, ker nacionalna pravila



o računovodstvu niso bila upoštevana, tretjič, ker dobavna veriga, ki je pripeljala do navedenih pridobitev, ni bila ekonomsko utemeljena, in četrtič, ker so bile pri nekaterih prejšnjih transakcijah, ki so del te dobavne verige, storjene nepravilnosti.

- 40 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Sodišče je večkrat odločilo, da je pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih členov Direktive 2006/112 sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanci, ki jo želijo uveljavljati, upoštevajo tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje, ki veljajo zanjo (glej v tem smislu sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 37 in 38; z dne 3. oktobra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, točka 27, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 33).
- 41 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 39, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 37).
- 42 Vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan v proračun, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV. DDV se namreč uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 49, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 40, ter sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869, točka 32).
- 43 Pravica do odbitka DDV je vseeno odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev. Glede vsebinskih zahtev ali pogojev je iz člena 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da mora zadevni subjekt po eni strani za to, da bi bil lahko upravičen do navedene pravice, biti „davčni zavezanec“ v smislu navedene direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira pravico do odbitka DDV, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec. Glede pravil za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki jih je treba šteti za formalne zahteve ali pogoje, pa člen 178(a) Direktive o DDV določa, da mora davčni zavezanec imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in členi od 238 do 240 te direktive (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točke od 30 do 32 in navedena sodna praksa).
- 44 Poleg tega lahko države članice v skladu s členom 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določijo še druge obveznosti, kot te, ki so določene s to direktivo, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Vendar ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točki 49 in 50 in navedena sodna praksa).
- 45 V obravnavani zadevi predložitveno sodišče navaja, da čeprav so bili ti pogoji v postopku v glavni stvari izpolnjeni, je bila pravica do odbitka družbi Vikingo zavržena, med drugim na podlagi pravil zakona o računovodstvu, iz katerih izhaja, da mora račun dokazovati resničnost transakcije in se torej nanašati na resnično ekonomsko transakcijo. Davčna uprava pa naj bi menila, da zadevnega blaga nista niti proizvedla niti dobavila družba Freest, izdajateljica računov, in njen podizvajalec, saj ti podjetji nista

imeli potrebnih človeških in materialnih virov, ter da je bilo to blago v resnici pridobljeno pri neidentificirani osebi. V teh okoliščinah se predložitveno sodišče sprašuje, ali je za to pravico mogoče določiti dokazni standard, ki presega formalnosti, zahtevane v Direktivi 2006/112.

- 46 V zvezi s tem je treba poudariti, da so vsebinski pogoji, ki veljajo za priznanje pravice do odbitka, izpolnjeni le, če je bila dobava blaga ali opravljanje storitev, na katero se nanaša račun, dejansko opravljeno. Sodišče je že presodilo, da se mora obstoj obdavčljive transakcije preveriti v skladu z dokaznimi pravili iz nacionalnega prava, tako da se opravi splošna presoja vseh dejanskih elementov in okoliščin obravnavane zadeve (glej v tem smislu sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 31 in 32, in z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 45). Uporaba pravil, kot so ta, ki jih določa člen 15(3) zakona o računovodstvu, da se v postopku v glavni stvari preveri, ali se računi res nanašajo na resnične ekonomske transakcije, je torej skladna z Direktivo 2006/112.
- 47 Vendar dejstvo, da v postopku v glavni stvari zadevnega blaga ni ne proizvedel ne dobavil niti izdajatelj računov niti njegov podizvajalec, zlasti ker nista imela potrebnih človeških in materialnih virov, ne zadostuje za ugotovitev neobstoja dobave zadevnega blaga in izključitev pravice do odbitka, ki jo je uveljavljala družba Vikingo, ker je to dejstvo lahko posledica goljufivega prikrivanja dobaviteljev in zgolj uporabe podizvajalcev (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 49, in z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 31).
- 48 Poleg tega se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem „dobava blaga“ iz člena 14(1) Direktive 2006/112 ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik. Prav tako je Sodišče že razsodilo, da je ta pojem objektivni in se uporablja neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij. Iz tega je razvidno, da so transakcije, kakršne so te, obravnavane v postopku v glavni stvari, dobava blaga v smislu zgoraj navedenega člena, tudi če zadevnega blaga izdajatelj računov ni niti proizvedel niti dobavil in oseba, pri kateri je bilo to blago dejansko pridobljeno, ni bila identificirana, če izpolnjujejo objektivna merila, na katerih ta pojem temelji, in če pri njih ne gre za goljufijo v zvezi z DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, točke od 20 do 22, in po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točki 22 in 23).
- 49 Iz tega sledi, da če so bile, kot navaja predložitveno sodišče, dobave blaga v postopku v glavni stvari dejansko izvedene in je družba Vikingo to blago uporabila za potrebe svojih obdavčljivih transakcij, ji pravice do odbitka načeloma ni mogoče zavriniti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 33, in sklep z dne 16. maja 2013, Hardimpex, C-444/12, neobjavljen, EU:C:2013:318, točka 22).
- 50 Ob tem je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja, ter da je Sodišče večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe. Zato nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovijo, 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 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 51 Če to velja, kadar goljufijo stori davčni zavezanec sam, velja enako tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije 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 56; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 46, in z dne 6. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35).

- 52 Nasprotno pa z ureditvijo pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – 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 utajo DDV – tako da se mu zavrne pravica do odbitka. Uvedba sistema objektivne odgovornosti namreč presega, kar je potrebno za ohranitev pravic javne blagajne (glej med drugim sodbe z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točki 52 in 55; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 47 in 48, in z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 41 in 42).
- 53 Če davčni zavezanec ni sam storil goljufije na področju DDV, mu je pravico do odbitka mogoče zavrniti le, če se na podlagi objektivnih dokazov izkaže, da je vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo blaga ali storitev, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, sodeloval pri taki goljufiji, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 54 Glede tega je Sodišče v zvezi z ravno skrbnostjo, ki se zahteva od davčnega zavezanca, ki želi uveljaviti pravico do odbitka, večkrat presodilo, da ni v nasprotju s pravom Unije od subjekta zahtevati, da ravna razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje. 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, je 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).
- 55 Res je, da se je, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, 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 zanesljivosti (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60).
- 56 Vendar davčna uprava zavezancu ne more naložiti opravljanja zapletenih in daljnosežnih 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). Sodišče je predvsem že presodilo, da davčna uprava 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 trgovec v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti in goljufije, in drugič, da ima v zvezi s tem dokumente (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61).
- 57 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga sestavlja ta pravica, morajo davčni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (glej v tem smislu sodbi z dne 12. aprila 2018, Bonik, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 39, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 36 in navedena sodna praksa).

- 58 Če davčna uprava iz goljufij ali nepravilnosti, ki jih storijo izdajatelj računov ali drugi subjekti višje v dobavni verigi, sklepa, da transakcije, ki so bile zaračunane in ki so navedene kot podlaga za pravico do odbitka, dejansko niso bile izvedene, mora za to, da bi lahko zavrnila navedeno pravico, na podlagi objektivnih podatkov dokazati, ne da bi zahtevala, da naslovník računov opravi preverjanja, ki jih ni dolžan opraviti, da je ta naslovník vedel ali bi moral vedeti, da so bile te transakcije povezane z goljufijo na področju DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče (glej v tem smislu sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 59 Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z utajo DDV, mora davčni organ te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo spodkopavati učinkovitosti prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 65, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 37).
- 60 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da je davčna uprava, da je družbi Vikingo zavrnila pravico do odbitka, poleg dejstev, omenjenih v točki 45 tega sklepa, upoštevala tudi, da so bili cilji zadevnih transakcij zagotoviti dokaz o izvoru pridobljenih strojev neznanega porekla, ki so bili navedeni na računih, podizvajalcu izdajatelja računov omogočiti, da se izogne plačilu DDV, in ustvariti pravico do odbitka v korist družbe Vikingo, medtem ko ta podizvajalec DDV ni plačal.
- 61 Predložitveno sodišče navaja, da je treba v primeru verižnih transakcij v skladu s sodno prakso Kúria (vrhovno sodišče) preučiti to celotno verigo in pravne posle, izvršene med udeleženci verige, ter preveriti, ali je oblikovanje navedene verige razumno utemeljeno. Pravica do odbitka naj bi lahko bila zavrnjena, če je oblikovanje verige neracionalno z ekonomskega vidika ali ni razumno utemeljeno ali celo če davčni zavezanec ni utemeljil katerega koli elementa ekonomske transakcije med udeleženci oziroma tega ni mogoče preveriti. Poleg tega naj bi se v skladu s prakso davčne uprave, temelječo na mnenju in sodni praksi tega sodišča, med drugim razlikovalo med zadevnimi transakcijami glede na to, ali sta jih izvedli stranki, navedeni na računu, pri čemer se upošteva zlasti način izvedbe ekonomske transakcije. Ugotoviti naj bi bilo treba, da ekonomska transakcija med tema strankama ni bila izvedena, če vsebuje kakršno koli nepravilnost ali pomanjkljivost, zlasti če davčni zavezanec ni poznal gospodarske dejavnosti subjektov višje v verigi ali nima nobenega dokaza o tej dejavnosti. V tem primeru naj bi bila preučitev, ali je prejemnik računa vedel ali bi moral vedeti za goljufijo, možnost, ne pa obveznost.
- 62 Na prvem mestu pa je treba ugotoviti, kot je bilo navedeno v točkah 41 in 42 tega sklepa, da se pravica do odbitka DDV uporablja ne glede na cilj in rezultat zadevne gospodarske dejavnosti ter da dejstvo, ali je bil DDV, dolgovan za predhodne transakcije v zvezi z zadevnim blagom, nakazan v proračun, ne vpliva na to pravico. Poleg tega se v skladu s sodno prakso Sodišča davčni zavezanci na splošno svobodno odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, za katere menijo, da so za njihove gospodarske dejavnosti najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 42 in navedena sodna praksa). Načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, prepoveduje popolnoma umetne konstrukcije brez gospodarske stvarnosti, opravljene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).
- 63 Iz tega sledi, da če je, kot navaja predložitveno sodišče, obstoj dobav blaga v postopku v glavni stvari dokazan, za dejstvo, da je veriga transakcij, ki je pripeljala do teh dobav, očitno neracionalna z ekonomskega vidika ali ni razumno utemeljena, in za dejstvo, da eden od udeležencev v tej verigi ni izpolnil svojih davčnih obveznosti, sami po sebi ni mogoče šteti, da pomenita goljufijo.

- 64 Na drugem mestu, sistem dokazovanja, kot je opisan v točki 61 tega sklepa, na podlagi katerega se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka, če med drugim ne predloži elementov, ki dokazujejo vse transakcije, ki so jih izvedli vsi udeleženci v tej verigi, in gospodarsko dejavnost teh udeležencev, s tem da se mu, če je primerno, pripiše dejstvo, da teh elementov ni mogoče preveriti, je v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točkah od 50 do 58 tega sklepa, iz katere izhaja, da je davčna uprava tista, ki mora v vsakem posameznem primeru pravno zadostno glede na objektivne elemente dokazati, da obstaja goljufija, ki jo je storil davčni zavezanec, ali da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računa ali drug subjekt višje v dobavni ali storitveni verigi.
- 65 Čeprav lahko dejstva, opisana v točkah 45 in 60 tega sklepa, res vsebujejo indice, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da so zadevne transakcije povezane z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računov, mora predložitveno sodišče preveriti, ali je to dokazano, tako da v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava opravi celovito presojo vseh dejanskih elementov in okoliščin zadeve v glavni stvari (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 30, in sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neobjavljen, EU:C:2016:869, točka 36).
- 66 Glede na vse navedeno je treba na prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, plačanega za pridobitve blaga, ki mu je bilo dobavljeno, z obrazložitvijo, da računov za te pridobitve ne more šteti za verodostojne, prvič, ker tega blaga zaradi pomanjkanja potrebnih materialnih in človeških virov ni mogel proizvesti in dobaviti izdajatelj teh računov in je bilo navedeno blago zato v resnici pridobljeno pri neidentificirani osebi, drugič, ker nacionalna pravila o računovodstvu niso bila upoštevana, tretjič, ker dobavna veriga, ki je pripeljala do navedenih pridobitev, ni bila ekonomsko utemeljena, in četrtič, ker so bile pri nekaterih prejšnjih transakcijah, ki so del te dobavne verige, storjene nepravilnosti. Za utemeljitev take zavrnitve je treba pravno zadostno dokazati, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri goljufiji ali da je ta zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da so bile zadevne transakcije povezane z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računov ali drug subjekt višje v navedeni dobavni verigi, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

### ***Peto vprašanje***

- 67 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da se davčnemu zavezancu naloži davčna globa v dvakratnem znesku nezakonitega odbitka DDV, čeprav ni prišlo do izgube davčnih prihodkov za proračun. Poleg tega sprašuje, ali je mogoče sklepati, da je katera od dejanskih okoliščin, na katere se nanaša člen 170(1), tretji stavek, zakona o davčnem postopku, izpolnjena, če je davčni zavezanec dal davčni upravi na voljo vse dokumente, ki jih je imel, in je svojemu obračunu DDV priložil račune, ki jih je izdal.
- 68 V zvezi s tem je treba spomniti, da v okviru postopka iz člena 267 PDEU Sodišče sicer ni pristojno za razlago nacionalnega prava, saj je to naloga izključno predložitvenega sodišča (sodba z dne 30. januarja 2020, Generics (UK) in drugi, C-307/18, EU:C:2020:52, točka 25 in navedena sodna praksa). Drugi del tega vprašanja, s katerim se predlaga razlaga nacionalnega prava, zato ni dopusten.
- 69 V zvezi s prvim delom navedenega vprašanja je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča postavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti (sodba z dne 26. marca 2020, Miasto Łowicz in Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Disciplinska ureditev za sodnike), C-558/18 in C-563/18, EU:C:2020:234, točka 43 in navedena sodna praksa). Sodišče lahko odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, zavrne le, če zahtevana razlaga pravila Unije očitno nima

nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če gre za hipotetičen problem ali če Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (sodba z dne 10. decembra 2018, Wightman in drugi, C-621/18, EU:C:2018:999, točka 27 in navedena sodna praksa).

- 70 Postopek, uveden s členom 267 PDEU, pomeni instrument sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, v okviru katerega prvo zagotavlja drugim elemente razlage prava Unije, ki jih ta potrebujejo za rešitev sporov, ki jih obravnavajo. Vendar namen predhodnega odločanja ni oblikovanje posvetovalnih mnenj o splošnih ali hipotetičnih vprašanjih, temveč dejanska potreba po učinkoviti rešitvi spora (sodba z dne 26. marca 2020, Miasto Łowicz in Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Disciplinska ureditev za sodnike), C-558/18 in C-563/18, EU:C:2020:234, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 71 V obravnavani zadevi, kot izhaja iz predložitvene odločbe, člen 170(1), tretji stavek, zakona o davčnem postopku, ki ga je davčna uprava uporabila v zadevi v glavni stvari, določa globo, ki znaša 200 % neplačanega zneska, če je razlika v primerjavi z zneskom, ki ga je treba plačati, povezana s prikrivanjem dohodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazov, knjigovodskih knjig ali registrov. Vprašanje sorazmernosti te sankcije se torej lahko postavi le, če so bili elementi te določbe uresničeni in obravnavani položaj spada na področje njene uporabe. Iz opisa položaja, ki ga je predstavilo predložitveno sodišče, pa ni razvidno, da je tako.
- 72 V teh okoliščinah je prvi del petega vprašanja očitno hipotetičen in odgovor nanj ni potreben za rešitev spora o glavni stvari. Iz tega sledi, da tudi ni dopusten.

### *Šesto vprašanje*

- 73 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba šteti, da pravica davčnih zavezancev, da vložijo odškodninsko tožbo, zagotavlja pravico do učinkovitega pravnega sredstva, določeno v členu 47 Listine, če je sodna praksa nacionalnega sodišča, ki odloča na zadnji stopnji, vztrajno v nasprotju z Direktivo 2006/112, kot jo razlaga Sodišče, ker hierarhično nižja sodišča Sodišču ne morejo predložiti predloga za sprejetje predhodne odločbe v vseh zadevah, o katerih odločajo.
- 74 V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da vprašanje pravice do odškodnine za škodo, nastalo zaradi neupoštevanja prava Unije, ni povezano s predmetom spora o glavni stvari. Dalje, predložitveno sodišče ne navaja nobene ovire za pravico posameznikov, da pri nacionalnih sodiščih vložijo tožbe zoper odločbe davčne uprave. Nazadnje, prav tako ne trdi, da mu nacionalno pravo preprečuje, da Sodišču postavi vprašanje za predhodno odločanje, če meni, da je sodna praksa hierarhično višjega sodišča v nasprotju s pravom Unije, ali če ima pomisleke glede tega, ali da je v skladu z nacionalnim procesnim pravom vezano na pravno presojo ali navodila tega hierarhično višjega sodišča, če glede na razlago, za katero se je obrnilo na Sodišče, ocenjuje, da ta presoja ali navodila niso v skladu s pravom Unije.
- 75 V zvezi s tem je treba spomniti, da mora biti sodišče, ki ne odloča na zadnji stopnji, če meni, da bi lahko na podlagi pravne presoje, opravljene na višji stopnji, izdalo sodbo, ki bi bila v nasprotju s pravom Unije, svobodno, da Sodišču predloži vprašanja, o katerih dvomi. Poleg tega je treba poudariti, da možnost, ki jo nacionalnemu sodišču daje člen 267, drugi odstavek, PDEU, in sicer, da Sodišče zaprosi za razlago v okviru predhodnega odločanja, preden bi glede na okoliščine primera zavrnilo uporabo navodil hierarhično višjega sodišča, ki bi se izkazala za neskladna s pravom Unije, ne more postati obveznost (sodba z dne 5. oktobra 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, točki 27 in 28).

- 76 Iz tega sledi, da glede na sodno prakso, navedeno v točki 69 tega sklepa, šesto vprašanje, ki očitno ni povezano s predmetom in dejanskim stanjem spora o glavni stvari, ni dopustno.

### **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) sklenilo:

**Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka davka na dodano vrednost, plačanega za pridobitve blaga, ki mu je bilo dobavljeno, z obrazložitvijo, da računov za te pridobitve ne more šteti za verodostojne, prvič, ker tega blaga zaradi pomanjkanja potrebnih materialnih in človeških virov ni mogel proizvesti in dobaviti izdajatelj teh računov in je bilo navedeno blago zato v resnici pridobljeno pri neidentificirani osebi, drugič, ker nacionalna pravila o računovodstvu niso bila upoštevana, tretjič, ker dobavna veriga, ki je pripeljala do navedenih pridobitev, ni bila ekonomsko utemeljena, in četrtič, ker so bile pri nekaterih prejšnjih transakcijah, ki so del te dobavne verige, storjene nepravilnosti. Za utemeljitev take zavrnitve je treba pravno zadostno dokazati, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri goljufiji ali da je ta zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da so bile zadevne transakcije povezane z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računov ali drug subjekt višje v navedeni dobavni verigi, kar mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi