



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEP SODIŠČA (peti senat)

z dne 9. januarja 2023 \*

„Predhodno odločanje – Člen 99 Poslovnika – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi 167, 168 in 178 – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Goljufija – Dokaz – Obveznost skrbnega ravnanja davčnega zavezanca – Upoštevanje kršitve nacionalnih določb, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev“

V zadevi C-289/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 28. februarja 2022, ki je na Sodišče prispela 3. maja 2022, v postopku

**A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., „f.a.“**, v likvidaciji,

proti

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

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (poročevalec) in Z. Csehi, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

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 167, 168(a) in člena 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti, sorazmernosti in pravne varnosti ter členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.“, v likvidaciji (v nadaljevanju: A.T.S. 2003), in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska; v nadaljevanju: direktorat za pritožbe) zaradi zneska davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s plačanimi računi v obdobju od 1. januarja 2009 do 30. septembra 2013.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Glede na čas dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je treba ugotoviti, da se za nekatera od dejstev *ratione temporis* uporablja Direktiva 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1), ki se uporablja od 1. januarja 2013. Ker pa spremembe, vnesene s to direktivo, niso neposredno upoštevne za to zadevo, so navedene zgolj določbe Direktive 2006/112 v prvotni različici.
- 4 Člen 167 Direktive 2006/112 določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.
- 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;

[...]

### ***Madžarsko pravo***

- 7 Člen 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o zakoniku o davčnem postopku, *Magyar Közlöny* 2003/131; v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku) v odstavku 7 določa:

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

- 8 Člen 2 zakonika o davčnem postopku v odstavku 1 določa:

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

- 9 Člen 97(4) in (6) navedenega zakonika 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. Davčna uprava mora pri ugotavljanju dejstev raziskati tudi tista 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.“

- 10 Člen 119 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) (*Magyar Közlöny* 2007/155) v odstavku 1 določa:

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

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

- 12 Člen 127(1) navedenega zakona določa:

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

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

[...]“

## Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 13 Družba A.T.S. 2003 je v obdobju od 1. januarja 2009 do 30. septembra 2013 opravljala storitve varovanja lastnine in čiščenja. Te storitve so opravljali njeni zaposleni ter podizvajalci in delavci, zagotovljeni prek agencije za zagotavljanje začasnega dela. Zadnjenavedena je nato postala podizvajalec družbe A.T.S. 2003 in je za to tudi sama uporabljala storitve zagotavljanja začasnega dela.
- 14 Davčna uprava je ugotovila, da družba A.T.S. 2003 dolguje znesek 141.457.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 345.155 EUR) iz naslova DDV, dohodnine, prispevkov za socialno varnost in drugih prispevkov za obdobje med decembrom 2010 in septembrom 2013. Zato ji je med drugim naložila davčno globo in zamudne obresti.
- 15 V zvezi z odbitnim davkom je davčna uprava ugotovila, da je družba A.T.S. 2003 obtožena kaznivega dejanja davčne goljufije, saj se je v preiskavi, ki jo je opravil direktorat za kazenske zadeve pri tej upravi, izkazalo, da obstaja veriga fiktivnega izdajanja računov ter da agencije za zagotavljanje začasnega dela ne opravljajo nikakršne dejanske gospodarske dejavnosti in ne izpolnjujejo pogojev, ki so za opravljanje te dejavnosti določeni z nacionalno zakonodajo. Glede na podatke in informacije, pridobljene ob tej preiskavi, je navedena uprava štela, da družba A.T.S. 2003 ni le opustila ravnanja z zahtevano skrbnostjo, ampak da je prispevala k vzpostavitvi umetno ustvarjene verige opravljanja storitev s tem, da je med drugim sklepala pogodbe o zagotavljanju delovne sile z družbami, ki niso imele na voljo sredstev, potrebnih za opravljanje dogovorjenih storitev, ali ki niso opravljale nikakršne dejanske gospodarske dejavnosti. Ista uprava je štela, da v teh okoliščinah računi, ki so jih izdale te družbe, niso verodostojni.
- 16 Po vložnem ugovoru zoper odločbo davčne uprave je direktorat za pritožbe potrdil to odločbo glede DDV. Družba A.T.S. 2003 je tako vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska), predložitvenem sodišču, v kateri je izpodbijala dejstva, kot so bila ugotovljena proti njej, in v bistvu trdila, da je izkazala vso dolžno skrbnost, ki bi jo bilo od nje mogoče razumno pričakovati, da bi se preverilo, ali zadevni računi niso povezani z goljufijo.
- 17 Predložitveno sodišče poudarja, da je Sodišče že razlagalo določbe Direktive 2006/112 v številnih zadevah, ki so zanimive za Madžarsko, zlasti v tistih, v katerih sta bila izdana sklepa z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), in z dne 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neobjavljen, EU:C:2020:674), in navaja, da obstaja neskladje med odločitvami nacionalnih sodišč o razlagi uporabe prava Unije ter razlagi odločb Sodišča o dokaznem bremenu davčnega zavezanca oziroma davčne uprave. Ob upoštevanju tega predložitveno sodišče meni, da za to, da bi opravilo nadzor v obravnavani zadevi, potrebuje napotke Sodišča o tem, kako je treba presojeti dokaze, na katere se sklicuje davčna uprava.
- 18 Predložitveno sodišče poudarja, da je treba v postopku v glavni stvari presoditi, ali je mogoče za okoliščine, ki jih navaja direktorat za pritožbe – in sicer dejstvo, da gospodarski subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, nimajo lastnih zaposlenih in da niso izpolnili svojih davčnih obveznosti – šteti, da so objektivni elementi, ki upravičujejo zavrnitev pravice do odbitka, čeprav je Sodišče že razsodilo, da take okoliščine same po sebi niso taki objektivni elementi.

- 19 To sodišče pojasnjuje, da mora, natančneje, presoditi, ali je davčna uprava na podlagi teh okoliščin lahko ugotovila, da računi niso verodostojni in da gre torej za goljufijo, čeprav je bila družba A.T.S. 2003 po eni strani na podlagi nacionalne zakonodaje upravičena do tega, da ne zaposli delavcev ter uporablja storitve zagotavljanja začasnega dela in podizvajanja, po drugi strani pa so bili izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za pravico do odbitka.
- 20 Predložitveno sodišče se med drugim sprašuje, ali za davčno upravo okoliščina, da ne prizna niti obstoja pogodbe med davčnim zavezancem in izdajateljem računa niti tega, da so bile storitve, ki so predmet tega računa, dejansko opravljene, pri čemer od davčnega zavezanca zahteva, da z vidika zakonitosti njihovega delovanja preveri ne le svojega neposrednega partnerja, temveč tudi vse gospodarske subjekte v verigi opravljanja storitev, ne pomeni razširitve obveznosti skrbnega ravnanja, ki jo mora v skladu s sodno prakso Sodišča dokazati davčni zavezanec, da zagotovi, da transakcija, na katero ta davčni zavezanec opira pravico do odbitka, ni udeležena v goljufiji na področju DDV.
- 21 Ker predložitveno sodišče dvomi, ali je zahteva po takem preverjanju v skladu z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, se sprašuje, natančneje, ali lahko okoliščina, da davčni zavezanec ugotovi, da so gospodarski subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, kršili pravila o opravljanju zadevnih storitev, ne da bi ta kršitev vplivala na opravljanje teh storitev, pripelje do ugotovitve, da je ta davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji na področju DDV, in do tega, da se mu zavrne pravica do odbitka.
- 22 Po mnenju tega sodišča je praksa davčne uprave, da dvomi o racionalnosti poslovnih odločitev davčnih zavezancev, ne da bi upoštevala njihovo pogodbeno svobodo in značilnosti gospodarske stvarnosti, problematična. V zvezi s tem dvomi, da bi bilo mogoče šteti, da uveljavljanje pravice do odbitka ni v skladu z njenim namenom in da bi zato lahko pomenilo goljufijo, če davčni zavezanec to pravico uveljavlja v okviru konstrukcije, ki mu omogoča znižanje stroškov, vključno s stroški, povezanimi z DDV.
- 23 Po mnenju predložitvenega sodišča se postavlja tudi vprašanje, ali mora – glede na to, da so goljufije, povezane z veriženjem, na področju zagotavljanja začasnega dela pogoste – davčna uprava vsekakor pojasniti znake davčne goljufije in dokazati, da je do nje prišlo.
- 24 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
  - „1. Ali je treba člene 167, 168(a) in 178(a) Direktive [2006/112] razlagati tako, da če davčni organ glede katerega koli člana verige storitev ugotovi kršitev posebnih pravil, ki se nanašajo na storitev, za izvedbo katere se je ta zavezal v pogodbi, sklenjeni z davčnim zavezancem, ali v dogovoru, sklenjenem s člani verige, ali kršitev drugih pravil, taka neizpolnitev pomeni dejstvo, ki kot objektivna okoliščina samo po sebi zadostuje za dokaz obstoja davčne goljufije, tudi če je dejavnost članov verige v vseh pogledih zakonita, ali pa mora davčni organ tudi v takem primeru konkretno navesti, kaj pomeni davčno goljufijo in tudi, kateri član verige in s katerim ravnanjem jo je storil? Ali mora v teh okoliščinah davčni organ, če je bila ugotovljena neizpolnitev, preučiti vzročno zvezo med neizpolnitvijo obveznosti iz predpisov, s katerimi je urejena gospodarska dejavnost, in pravico davčnega zavezanca do odbitka, tako da bi bilo mogoče davčnemu zavezancu pravico do odbitka DDV zavrni le v primeru dokaza o taki vzročni zvezi?

2. Ali je glede na navedene člene Direktive [2006/112], pravico do poštenega sojenja, ki je v členu 47 [Listine] priznana kot splošno pravno načelo, ter temeljni načeli sorazmernosti in pravne varnosti od davčnega zavezanca v okviru njegove splošne obveznosti nadzora mogoče zahtevati, da preveri, ali so člani višje v verigi izpolnili obveznosti, določene s posebnimi predpisi za izvajanje zaračunanih storitev, in zahteve za zakonito delovanje? Če je odgovor pritrdilen, ali je to stalna obveznost davčnega zavezanca, dokler traja pravno razmerje, oziroma v kakšnih časovnih intervalih mora izpolniti to obveznost?
3. Ali je treba člene 167, 168(a) in 178(a) Direktive [2006/112] razlagati tako, da če davčni zavezanec odkrije, da kateri koli član višje v verigi ni izpolnil obveznosti, zanj nastane obveznost, da ne uresniči svoje pravice do odbitka DDV, ki je bil v tem primeru prevaljen nanj, ker se sicer uveljavljanje odbitka DDV šteje za davčno goljufijo?
4. Ali je treba navedene člene Direktive [2006/112] v povezavi z načeloma pravne varnosti in davčne nevtralnosti razlagati tako, da davčni organ ob preučitvi in opredelitvi goljufivosti verige ter določitvi upoštevnih dejstev in preučitvi dokazov, s katerimi se ta dejstva utemljujejo, ne more spregledati določb posebnih predpisov glede zaračunanih storitev, zlasti pravil o pravicah in obveznostih strank?
5. Ali je z navedenimi členu Direktive [2006/112], pravico do poštenega sojenja, ki je v členu 47 Listine priznana kot splošno pravno načelo, in temeljnim načelom pravne varnosti skladna praksa davčnega organa, da je mogoče pri preverjanju pravice do odbitka v zvezi z gospodarsko transakcijo, opravljeno v okviru dejavnosti izvajanja storitev, dejanski obstoj navedene gospodarske transakcije, ki je dokumentiran z računi, pogodbami in drugimi računovodskimi listinami, izpodbiti na podlagi ugotovitev preiskovalnega organa med preiskavo, izjav osumljencev med preiskavo in pričevanj delavcev, zaposlenih pri agencijah za zagotavljanje začasnega dela, glede tega, kaj mislijo o svojem delovnem razmerju, kako ga pravno opredeljujejo in koga štejejo za izvajalca pooblastil delodajalca?
6. Ali je z navedenimi členu Direktive [2006/112] združljiva ter s pravico do poštenega sojenja, ki je v členu 47 Listine priznana kot splošno pravno načelo, in temeljnim načelom pravne varnosti skladna praksa davčnega organa, da možnost davčnega zavezanca, da za izvajanje svoje gospodarske dejavnosti izbere obliko, s katero lahko stroške zniža v največji meri, šteje za izvrševanje pravice v nasprotju z njenim namenom in na podlagi tega svojo pravico do prekvalifikacije pogodb uresničuje tako, da ustvari pogodbo med strankami, med katerimi prej ni obstajalo pogodbeno razmerje?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

- 25 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.
- 26 V obravnavani zadevi je mogoče odgovore na vprašanja predložitvenega sodišča jasno razbrati iz sodne prakse.

- 27 To sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe sicer res navaja, da naj bi med odločitvami nacionalnih sodišč obstajala trajna neskladja glede razlage in uporabe prava Unije ter glede razlage odločb, ki jih je izdalo Sodišče, v zvezi z dokaznim bremenom o obstoju goljufije na področju DDV in o sodelovanju davčnega zavezanca v taki goljufiji, ki ga je treba dokazati, da bi mu bilo mogoče zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV. Med drugim v zvezi s tem navaja, da je Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) razveljavilo odločbe, ki jih je izdalo po sklepih z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), in z dne 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neobjavljen, EU:C:2020:674), in meni, da mora zaradi različnih razlag tega zadnjenavedenega sklepa konkretnije oblikovati vprašanja za predhodno odločanje glede presoje dokazov, na katere se sklicuje davčna uprava, da bi omejilo možnost različnih razlag.
- 28 Vendar je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče z ničemer ne pojasnjuje razlik v razlagi prava Unije ali odločb Sodišča, na katere se sklicuje, in da iz njegovih navedb izhaja, da se te razlike prej nanašajo na presojo dokazov v danih okoliščinah.
- 29 V teh okoliščinah je treba spomniti, da je v okviru postopka iz člena 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, le nacionalno sodišče pristojno za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari. Sodišče ni pristojno za uporabo pravnih pravil v določenem položaju, saj je Sodišče na podlagi člena 267 PDEU pristojno samo za odločanje o razlagi Pogodb in aktov institucij Unije (sodba za dne 16. junija 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 30 V zvezi s tem je v točkah 8 in 11 Priporočil nacionalnim sodiščem v zvezi z začetkom postopka predhodnega odločanja (UL 2019, C 380, str. 1) opozorjeno, da se predlog za sprejetje predhodne odločbe ne more nanašati na dejanska vprašanja, ki se zastavljajo v okviru postopka v glavni stvari, in da Sodišče samo prava Unije za ta spor ne uporabi.
- 31 Poleg tega sme Sodišče v okviru postopka iz člena 267 PDEU in v duhu sodelovanja z nacionalnimi sodišči podati vse smernice, ki se mu zdijo potrebne (glej v tem smislu sodbi z dne 1. julija 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, točka 30, in z dne 10. februarja 2022, HR Rail, C-485/20, EU:C:2022:85, točka 46).
- 32 Tako morajo nacionalna sodišča na področju DDV, kadar se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka zaradi goljufije, preveriti, ali je davčna uprava pravno zadostno dokazala 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, navedena v utemeljitev pravice do odbitka, povezana s takšno goljufijo (glej v tem smislu sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 57, in sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 33 V zvezi s tem je Sodišče pri razlagi Direktive 2006/112 že večkrat opozorilo na načela, ki v zvezi z dokaznim bremenom izhajajo iz te direktive, in podalo napotke za presojo upoštevnosti dejanskih okoliščin. Sodišče je to storilo med drugim v sklepih z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), in z dne 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neobjavljen, EU:C:2020:674), ter v sodbi z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), v katerih je odgovorilo na vprašanja predložitvenega sodišča, ki so bila zelo podobna vprašanjem, ki jih isto sodišče postavlja v obravnavani zadevi.

- 34 Tako Sodišče ugotavlja, da so bili temu sodišču že pred vložitvijo predloga za sprejetje predhodne odločbe na voljo elementi razlage in velik del podatkov, ki bi mu morali omogočiti rešitev spora o glavni stvari. Poleg tega Sodišče meni, da napotki, za katere se prosi, ne dopuščajo nikakršnega razumnega dvoma.
- 35 Zato je treba v obravnavani zadevi uporabiti člen 99 Poslovnika Sodišča.
- 36 Poleg tega, ker predložitveno sodišče ni predstavilo razlogov, zaradi katerih je Sodišče spraševalo o razlagi člena 47 Listine in načela pravne varnosti, drugo, četrto, peto in šesto postavljeno vprašanje v tem pogledu ne ustrezajo zahtevam iz člena 94 Poslovnika, ker – če se nanašajo na to določbo Listine ali to načelo – niso dopustna.

### *Šesto vprašanje*

- 37 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem, ki ga je treba preučiti kot prvo, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se odločitev davčnega zavezanca, da bo gospodarsko dejavnost izvajal v obliki, ki mu omogoča znižanje stroškov, šteje za „izvrševanje pravice v nasprotju z njenim namenom“, in se iz tega razloga temu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV.
- 38 V zvezi s tem je treba opozoriti – ker je predložitveno sodišče v predlogu, da bi pojasnilo domnevo iz svojega vprašanja, izpostavilo možnost zlorabe pravice – da je boj proti davčnim goljufijam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga ta direktiva priznava in spodbuja, ter da načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 70 in 71, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 35).
- 39 Vendar ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevanih določb Direktive 2006/112 in nacionalne zakonodaje, s katero je prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 36).
- 40 Glede vprašanja, ali se bistveni cilj transakcije omejuje na pridobitev te davčne ugodnosti, je treba opozoriti, da je Sodišče na področju DDV že razsodilo, da kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, ni dolžan izbrati tiste, za katero se plača višji DDV, ampak ima, nasprotno, pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg. Davčni zavezanci se namreč 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 (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 73, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 42).
- 41 Zato načelo prepovedi zlorab, kot je Sodišče že opozorilo v točki 41 sklepa z dne 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neobjavljen, EU:C:2020:674), prepoveduje popolnoma umetne konstrukcije brez gospodarske stvarnosti, opravljene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji Direktive 2006/112.



42 Glede na te ugotovitve je treba na šesto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se odločitev davčnega zavezanca, da bo gospodarsko dejavnost izvajal v obliki, ki mu omogoča znižanje stroškov, šteje za „izvrševanje pravice v nasprotju z njenim namenom“, in se iz tega razloga temu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, če ni dokazano, da obstaja povsem umetni konstrukt, brez ekonomske stvarnosti, ki se izvaja zgolj ali vsaj predvsem za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji te direktive.

### *Peto vprašanje*

43 Glede na dejansko stanje, predstavljeno v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, je treba šteti, da predložitveno sodišče s petim vprašanjem, ki ga je treba preučiti kot drugo, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu odbitek vstopnega DDV za opravljanje storitev zavrne na podlagi ugotovitev, ki izvirajo iz pričevanj, zaradi katerih je ta organ podvomil o stvarnosti tega opravljanja storitev ali ugotovil, da je bilo to opravljanje storitev povezano z goljufijo na področju DDV.

44 Opozoriti je treba, da je pravica do odbitka DDV pogojena s spoštovanjem tako vsebinskih kot formalnih pogojev.

45 Glede vsebinskih zahtev ali pogojev je iz člena 168(a) te direktive 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.

46 Ta druga vsebinska zahteva ali pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka pomeni, da sta morala biti dobava blaga ali opravljanje storitev, na katero se nanaša račun, dejansko opravljena. 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 (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 46 in navedena sodna praksa).

47 Glede pravil za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki jih je treba šteti za formalne zahteve ali pogoje, člen 178(a) Direktive 2006/112 določa, da mora davčni zavezanec imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in členi od 238 do 240 te direktive (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 43 in navedena sodna praksa).

48 Sodišče je glede dokaznega bremena pojasnilo tudi, da je davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, tisti, ki mora dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka. Tako mora davčni zavezanec predložiti objektivne dokaze, da mu je davčni zavezanec višje v verigi transakcij dejansko dobavil blago oziroma da je zanj dejansko opravil storitve, ki ga je oziroma jih je nato uporabil pri svojih transakcijah, obdavčenih z DDV, v zvezi s katerimi je dejansko plačal DDV (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

49 Poleg tega je Sodišče večkrat ugotovilo, da dejstvo, da zadevne storitve ni dejansko opravil dobavitelj, ki je naveden na računih – med drugim zato, ker zadnjenavedeni ni imel na voljo potrebnih zaposlenih, materiala ali sredstev – samo po sebi ne zadostuje za izključitev pravice do

odbitka, ker je to dejstvo lahko bodisi posledica goljufivega prikrivanja dobaviteljev bodisi zgolj uporabe podizvajalcev (glej v tem smislu sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 47 in navedena sodna praksa).

- 50 Iz tega sledi, da če so bile, kot navaja predložitveno sodišče, storitve v postopku v glavni stvari dejansko opravljene in je družba A.T.S. 2003 nižje v verigi transakcij te storitve uporabila za svoje obdavčljive transakcije, ji pravice do odbitka načeloma ni mogoče zavrniti (glej po analogiji sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 49 in navedena sodna praksa).
- 51 Vendar morajo, čeprav so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka, nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 54 in 55, in z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 52 V zvezi z goljufijo iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pravice do odbitka ni treba zavrniti samo takrat, kadar goljufijo na področju DDV stori sam davčni zavezanec, ampak tudi takrat, kadar je na podlagi objektivnih elementov ugotovljeno, da je 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 blaga ali storitev, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, sodeloval pri transakciji, ki je povezana s takšno utajo, 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 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točki 46 in 48 ter navedena sodna praksa).
- 53 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, zato morajo davčni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, navedena v utemeljitev pravice do odbitka, povezana s takšno goljufijo. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 54 Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z goljufijo na področju DDV, mora davčni organ te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v učinkovitost prava Unije (sodba z dne 11. septembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 51 in navedena sodna praksa).
- 55 Iz sodne prakse, na katero je opozorjeno v točkah od 52 do 54 tega sklepa, izhaja, da se navedenemu davčnemu zavezancu pravica do odbitka lahko zavrne le, če se po celoviti presoji vseh dokazov in dejanskih okoliščin obravnavane zadeve, ki je opravljena v skladu z dokaznimi pravili iz nacionalnega prava, ugotovi, da je ta storil goljufijo na področju DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, s katero se utemeljuje pravica do odbitka, povezana s takšno goljufijo. To pravico je mogoče zavrniti le, če so bila ta dejstva pravno zadostno dokazana, in ne na podlagi domnev (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 52).

- 56 V obravnavani zadevi je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je davčni organ štel, da so družba A.T.S. 2003 in drugi gospodarski subjekti vzpostavili verigo fiktivnega izdajanja računov s tem, da so uporabili lažno zagotavljanje začasnega dela in fiktivne račune podizvajalcev, da bi med drugim znižali svoje obveznosti na področju DDV. Ta organ naj bi navedel, da iz navedb osumljencev, ki so bili zaslišani v okviru kazenske preiskave, in delavcev, ki so bili dani na razpolago, izhaja, da zadevne agencije za zagotavljanje začasnega dela niso opravljale nikakršne dejanske gospodarske dejavnosti. Takšno ravnanje, ki pomeni goljufijo, če je ugotovljeno v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava, lahko upraviči zavrnitev pravice do odbitka DDV.
- 57 Za dejstvo, da je veriga transakcij, ki je pripeljala do opravljanja teh storitev, z ekonomskega vidika očitno neracionalna ali ni razumno utemeljena, pa samo po sebi ni mogoče šteti, da pomeni goljufijo (glej v tem smislu sklepa z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 63, in z dne 3. septembra 2020, Crewprint, C-611/19, neobjavljen, EU:C:2020:674, točka 42).
- 58 Glede na zgoraj navedeno je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu odbitek vstopnega DDV za opravljanje storitev zavrne na podlagi ugotovitev, ki izvirajo iz pričevanj, zaradi katerih je ta organ podvomil o stvarnosti tega opravljanja storitev ali ugotovil, da je bilo to opravljanje storitev povezano z goljufijo na področju DDV, če v prvem primeru davčni zavezanec ni dokazal, da je do navedenega opravljanja storitev dejansko prišlo, ali če, v drugem primeru, je navedeni davčni organ – v skladu z nacionalnimi pravili o dokazovanju – dokazal, da je ta davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV oziroma je vedel ali bi moral vedeti, da je transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice do odbitka, povezana s tako goljufijo.

### ***Prvo in četrto vprašanje***

- 59 Predložitveno sodišče s prvim in četrtem vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka, pri čemer ta organ za zadosten dokaz obstoja goljufije na področju DDV šteje to, da so davčni zavezanec ali drugi subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, kršili nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, ne da bi bilo dokazano, da obstaja povezava med to kršitvijo in pravico do odbitka DDV.
- 60 V tem okviru to sodišče v bistvu sprašuje tudi, ali mora davčni organ opredeliti znake goljufije ter identificirati akterje, ki so sodelovali pri goljufiji, in njihova ravnanja.
- 61 Ugotoviti je treba, da kršitev nacionalnih pravil o opravljanju zadevnih storitev, ki jo stori davčni zavezanec ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval v storitveni verigi, sama po sebi ne pomeni elementa, s katerim bi bilo dokazano, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali bil pri taki goljufiji udeležen. Vendar lahko taka kršitev glede na okoliščine primera pomeni enega od indicev za obstoj goljufije na področju DDV in dokaz, ki ga je mogoče upoštevati v okviru celovite presoje teh okoliščin, da bi se dokazalo, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej dejavno sodeloval, oziroma da bi se dokazalo, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je transakcija, ki je bila navedena za utemeljitev te pravice do odbitka, povezana s to goljufijo (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, točka 41, in z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, točka 58).

- 62 Poleg tega mora davčni organ, ki nosi dokazno breme, opredeliti znake goljufije na področju DDV, predložiti dokaze o goljufovih ravnanjih in dokazati, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej dejavno sodeloval oziroma da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice dobitka, povezana z navedeno goljufijo. Vendar taka zahteva ne pomeni, da je treba identificirati vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja. Nacionalna sodišča morajo preveriti, ali so davčni organi ta dokaz predložili pravno zadostno (glej v tem smislu sodbo z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, točka 36).
- 63 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da:
- nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka, pri čemer ta organ za zadosten dokaz obstoja goljufije na področju DDV šteje to, da so davčni zavezanec ali drugi subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, kršili nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, ne da bi bilo dokazano, da obstaja povezava med to kršitvijo in pravico do odbitka DDV;
  - lahko taka kršitev glede na okoliščine primera vendarle pomeni enega od indicev za obstoj take goljufije in dokaz, ki ga je mogoče upoštevati v okviru celovite presoje vseh okoliščin, da bi se dokazalo, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej sodeloval, oziroma da bi se dokazalo, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je transakcija, ki je bila navedena za utemeljitev te pravice do odbitka, povezana s to goljufijo;
  - mora davčni organ opredeliti znake goljufije na področju DDV, predložiti dokaze o goljufovih ravnanjih in dokazati, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej dejavno sodeloval oziroma da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice dobitka, povezana s to goljufijo;
  - ta zahteva ne pomeni, da je treba identificirati vse akterje, ki so sodelovali pri goljufiji, in njihova ravnanja.

### ***Drugo in tretje vprašanje***

- 64 Z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj in na zadnjem mestu, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, ali je davčni zavezanec zavezan preveriti, ali so dobavitelj in drugi gospodarski subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, spoštovali nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, in druga pravila, ki se uporabljajo za njihovo dejavnost.
- 65 Iz sodne prakse, navedene v točki 52 tega sklepa, izhaja, da je treba pravico do odbitka zavrni, če se izkaže, da je 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.
- 66 Sodišče je večkrat presodilo, da ni v nasprotju s pravom Unije od subjekta zahtevati, da sprejme vsak ukrep, ki se od njega lahko razumno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo opravi, ne vodi do njegove udeležbe pri davčni goljufiji, in da je določitev ukrepov, ki jih je mogoče

- v konkretnem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, da se prepriča, da njegove transakcije niso povezane z goljufijo, ki jo je storil subjekt višje v verigi, v glavnem odvisna od okoliščin posameznega primera (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 54 in 59, in z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 52, ter sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 28).
- 67 Sodišče je pojasnilo, da bi se preudaren gospodarski subjekt moral, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, ob upoštevanju okoliščin primera pozanimati o drugem trgovcu, 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, ter sklepa z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 55, in z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 29).
- 68 Vendar davčni organ 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).
- 69 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 (sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61, in z dne 4. junija 2020, C. F. (Davčni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, točka 47).
- 70 Iz tega izhaja, da so zahtevana skrbnost davčnega zavezanca in ukrepi, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da s svojo pridobitvijo ni udeležen pri transakciji, povezani z goljufijo, ki jo je storil subjekt višje v verigi, odvisni od dejanskih okoliščin in zlasti od tega, ali obstajajo indici, ki davčnemu zavezancu ob pridobitvi, ki jo opravi, omogočajo sum obstoja nepravilnosti ali goljufije. Tako je mogoče ob obstoju indicev o goljufiji od davčnega zavezanca pričakovati večjo skrbnost. Vendar od njega ni mogoče zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi davčni organ (sodba z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, točka 52).
- 71 Glede spoštovanja nacionalnih pravil, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, je treba opozoriti, da lahko – tako kot izhaja iz točke 61 obravnavanega sklepa – kršitev takih pravil glede na okoliščine primera pomeni enega od indicev za obstoj goljufije na področju DDV in dokaz, ki ga je mogoče upoštevati v okviru celovite presoje vseh okoliščin, da bi se dokazalo, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej dejavno sodeloval, oziroma da bi se dokazalo, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je transakcija, ki je bila navedena za utemeljitev te pravice do odbitka, povezana s to goljufijo. Enako velja za kršitev drugih nacionalnih pravil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti dobavitelja n drugih gospodarskih subjektov, udeleženih višje v storitveni verigi.
- 72 Iz vsega navedenega izhaja, da od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, načeloma ni mogoče zahtevati, da ob pridobitvi, ki jo opravi, ali pozneje preveri, ali so dobavitelj in drugi gospodarski subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, spoštovali nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, in druga pravila, ki se uporabljajo za njihovo dejavnost.

Vendar če obstajajo indici, ki izhajajo iz kršitve teh pravil in ki so taki, da pri davčnem zavezancu pri pridobitvi, ki jo opravi, vzbudijo sum o obstoju nepravilnosti ali goljufije, se lahko od tega davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost in sprejme ukrepe, ki bi jih bilo mogoče od njega razumno pričakovati, da bi se prepričal, da s to pridobitvijo ne sodeluje pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV.

- 73 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da davčni zavezanec, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, načeloma ni zavezan preveriti, ali so dobavitelj in drugi gospodarski subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, spoštovali nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, in druga pravila, ki se uporabljajo za njihovo dejavnost. Vendar če obstajajo indici, ki izhajajo iz kršitve teh pravil in ki so taki, da pri davčnem zavezancu pri pridobitvi, ki jo opravi, vzbudijo sum o obstoju nepravilnosti ali goljufije, se lahko od tega davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost in sprejme ukrepe, ki bi jih bilo mogoče od njega razumno pričakovati, da bi se prepričal, da s to pridobitvijo ne sodeluje pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV.

### **Stroški**

- 74 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 (peti senat) razsodilo:

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

**je treba razlagati tako, da**

**nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se odločitev davčnega zavezanca, da bo gospodarsko dejavnost izvajal v obliki, ki mu omogoča znižanje stroškov, šteje za „izvrševanje pravice v nasprotju z njenim namenom“, in se iz tega razloga temu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, če ni dokazano, da obstaja povsem umetni konstrukt, brez ekonomske stvarnosti, ki se izvaja zgolj ali vsaj predvsem za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji te direktive.**

2. Direktivo 2006/112

**je treba razlagati tako, da**

**ne nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) za opravljanje storitev zavrne na podlagi ugotovitev, ki izvirajo iz pričevanj, zaradi katerih je ta davčni organ podvomil o stvarnosti tega opravljanja storitev ali ugotovil, da je bilo to opravljanje storitev povezano z goljufijo na področju DDV, če v prvem primeru davčni zavezanec ni dokazal, da je do navedenega opravljanja storitev dejansko prišlo, ali če, v drugem primeru, je navedeni davčni organ – v skladu z nacionalnimi pravili o dokazovanju – dokazal, da je ta davčni zavezanec storil**

**goljufijo na področju DDV oziroma je vedel ali bi moral vedeti, da je transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice do odbitka, povezana s tako goljufijo.**

### **3. Direktivo 2006/112**

**je treba razlagati tako, da**

- nasprotuje temu, davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka, pri čemer ta organ za zadosten dokaz obstoja goljufije na področju davka na dodano vrednost (DDV) šteje to, da so davčni zavezanec ali drugi subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, kršili nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, ne da bi bilo dokazano, da obstaja povezava med to kršitvijo in pravico do odbitka DDV;**
- lahko taka kršitev glede na okoliščine primera vendarle pomeni enega od indicev za obstoj take goljufije in dokaz, ki ga je mogoče upoštevati, v okviru celovite presoje vseh okoliščin, da bi se dokazalo, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej dejavno sodeloval, oziroma da bi se dokazalo, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je transakcija, ki je bila navedena za utemeljitev te pravice do odbitka, povezana s to goljufijo;**
- mora davčni organ opredeliti znake goljufije na področju DDV, predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih in dokazati, da je davčni zavezanec storilec te goljufije ali da je pri njej dejavno sodeloval oziroma da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice dobitka, povezana s to goljufijo;**
- ta zahteva ne pomeni, da je treba identificirati vse akterje, ki so sodelovali pri goljufiji, in njihova ravnanja.**

### **4. Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti**

**je treba razlagati tako, da**

**davčni zavezanec, ki želi uveljavljati pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), načeloma ni zavezan preveriti, ali so dobavitelj in drugi gospodarski subjekti, udeleženi višje v storitveni verigi, spoštovali nacionalna pravila, ki urejajo opravljanje zadevnih storitev, in druga pravila, ki se uporabljajo za njihovo dejavnost. Vendar če obstajajo indici, ki izhajajo iz kršitve teh pravil in ki so taki, da pri davčnem zavezancu pri pridobitvi, ki jo opravi, vzbudijo sum o obstoju nepravilnosti ali goljufije, se lahko od tega davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost in sprejme ukrepe, ki bi jih bilo mogoče od njega razumno pričakovati, da bi se prepričal, da s to pridobitvijo ne sodeluje pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV.**

Podpisi