



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 25. maja 2023 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka DDV – Zavrnitev – Zavrnitev na podlagi ničnosti transakcije v skladu z nacionalnim civilnim pravom“

V zadevi C-114/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 23. novembra 2021, ki je na Sodišče prispela 18. februarja 2022, v postopku

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

proti

W. Sp. z o.o.,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi D. Gratsias, predsednik senata, I. Jarukaitis (poročevalec) in Z. Csehi, sodnika,

generalna pravobranilka: T. Čapeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie B. Kołodziej, D. Pach in T. Wojciechowski,
- za W. sp. z o.o. M. Kwietko-Bębnowski, doradca podatkowy,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in I. Barcew, agenta,

* Jezik postopka: poljščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 167, člena 168(a), člena 178(a) in člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktor davčne uprave v Varšavi, Poljska, v nadaljevanju: direktor davčne uprave) in družbo W. sp. z o.o. v zvezi s pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), navedenega na računu z dne 27. oktobra 2015, izdanem družbi W.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 63 Direktive 2006/112 določa:
„[...] obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“
- 4 Člen 167 iste direktive določa:
„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“
- 5 Člen 168 navedene 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 Direktive 2006/112 določa:
„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:
(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]

7 Člen 273 te 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.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Poljsko pravo

8 Člen 88(3a), točka 4(c), ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„3a. Računi in carinski dokumenti niso osnova za odbitek dolgovanega davka, vračilo razlike davka ali vračilo vstopnega davka, če:

[...]

4. izdani računi, popravljene računi ali carinski dokumenti

[...]

(c) potrjujejo transakcije, za katere se uporabljajo določbe členov 58 in 83 Kodeks cywilny (civilni zakonik) – v delu, v katerem se nanašajo na te transakcije.“

9 Člen 58 ustawa – Kodeks cywilny (zakon o civilnem zakoniku) z dne 23. aprila 1964, prečiščeno besedilo (Dz. U. 2020, pozicija 1740) (v nadaljevanju: civilni zakonik), določa:

„1. Pravni posel, ki je v nasprotju z zakonom ali je namenjen izogibanju zakonu, je neveljaven, razen če ustrezna določba določa drugačen učinek [...].

2. Pravni posel, ki je v nasprotju z načeli družbenega sobivanja, je ničen.

3. Če je ničen le del pravnega posla, drugi deli posla ostanejo v veljavi, razen če iz okoliščin izhaja, da brez določb, ki so nične, posel ne bi bil izvršen.“

10 Člen 83 civilnega zakonika določa:

„1. Izjava volje, ki je bila navidezno dana drugi stranki s soglasjem te stranke, je neveljavna. Če je bila takšna izjava dana za prikritje drugega pravnega posla, se njena veljavnost presoja glede na lastnosti tega posla.

2. Navideznost izjave volje ne vpliva na veljavnost odplačnega pravnega posla, opravljenega na podlagi navidezne izjave, če na podlagi tega posla tretja oseba pridobi pravico ali je oproščena obveznosti, razen če je tretja oseba ravnala v slabi veri.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 11 Družba M. Sp. z o.o. S.K.A je 27. oktobra 2015 izdala račun za prenos znamk v korist družbe W., obdavčen z DDV, ki ga je družba W. obračunala in plačala.
- 12 Davčna uprava je s sklepom z dne 20. oktobra 2017 oporekala pravici do odbitka DDV, ki jo je družba W. uveljavljala v zvezi s tem računom, na podlagi člena 88(3a), točka 4(c), zakona o DDV z utemeljitvijo, da je bil prenos zadevnih znamk ničen na podlagi člena 58(2) civilnega zakonika, ker je bil v nasprotju z načeli družbenega sobivanja v smislu te določbe.
- 13 Ta sklep je bil potrjen z odločbo direktorja davčne uprave z dne 11. oktobra 2018, ki pa je menil, da je bil prenos zadevnih znamk navidezen posel v smislu člena 83 civilnega zakonika.
- 14 Družba W. je zoper zadnjenavedeno odločbo vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska), ki je s sodbo z dne 29. maja 2019 navedeno odločbo odpravilo, ker davčna uprava ni dokazala, da je bila zadevna transakcija navidezna.
- 15 Direktor davčne uprave je zoper to sodbo vložil pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče.
- 16 To sodišče dvomi o skladnosti člena 88(3a), točka 4(c), zakona o DDV z Direktivo 2006/112.
- 17 Navaja, da iz te direktive ne izhaja, da lahko davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka DDV, ki mu je bil zaračunan, zaradi neskladnosti zadevne transakcije z nacionalnim civilnim pravom, saj je pravica do odbitka v skladu s sodno prakso Sodišča sestavni del sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti. Meni, da avtonomija DDV glede na pravila nacionalnega civilnega prava in nevtralnost DDV kažeta na to, da neveljavnost pravne transakcije na podlagi tega prava ne bi smela samodejno povzročiti izključitve pravice do odbitka.
- 18 V zvezi s tem navaja, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da so odstopanja od pravice do odbitka DDV dovoljena le v primerih, ki so izrecno določeni z določbami Direktive 2006/112, da jih je treba razlagati ozko in da je treba to pravico zavriniti, kadar je na podlagi objektivnih elementov dokazano, da se ta pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe.
- 19 Dodaja, da čeprav imajo države članice v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 možnost, da sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo utaje, pa morajo svojo pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, med katere spada načelo nevtralnosti, in v skladu z načelom sorazmernosti.
- 20 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe člena 167, člena 168(a), člena 178(a) in člena 273 Direktive [2006/112] ter načeli nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni določbi, kot je člen 88(3a), točka 4(c), [zakona o DDV], ki davčnemu zavezancu odreka pravico do odbitka DDV za pridobitev pravice (stvari), za katero se šteje, da je bila opravljena navidežno v smislu določb nacionalnega civilnega prava, ne glede na to, ali je bil cilj transakcije davčna ugodnost, katere odobritev bi bila v nasprotju z enim ali več cilji [te] [d]irektive, in na to, ali je bil to glavni cilj sprejete pogodbene rešitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 21 Najprej je treba navesti, da direktor davčne uprave meni, da je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 94(a) Poslovnika Sodišča razglasiti za nedopusten, ker v njem niso navedena upoštevana dejstva spora o glavni stvari niti dejanske okoliščine, na katerih temelji vprašanje za predhodno odločanje, in v njem niso pojasnjeni razlogi, zaradi katerih je zadevna transakcija navidezna.
- 22 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso in členom 94 tega poslovnika nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, od tega sodišča zahteva, da opredeli dejanski in pravni okvir, v katerega se umeščajo vprašanja, ki jih postavlja, ali vsaj pojasni dejanske okoliščine, ki so bila podlaga za ta vprašanja. V predložitveni odločbi morajo poleg tega biti navedeni jasni razlogi, zaradi katerih se nacionalno sodišče sprašuje o razlagi prava Unije in zaradi katerih meni, da je treba Sodišču predložiti vprašanje za predhodno odločanje (sodba z dne 24. aprila 2022, *Blue Air – Airline Management Solutions*, C-605/20, EU:C:2020:116, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 23 V obravnavanem primeru je res, da predložitveno sodišče ni predložilo informacij o razlogih, zaradi katerih je direktor davčne uprave menil, da je transakcija iz spora o glavni stvari navidezna. Vendar je predložitveno sodišče na kratko, ampak jasno navedlo vsebino odločbe tega direktorja, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka, ki je predmet tega spora, in natančno navedlo razloge, zaradi katerih dvomi o združljivosti določbe nacionalnega prava, ki je pravna podlaga za to odločbo, z Direktivo 2006/112 ter načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti.
- 24 Iz tega izhaja, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.
- 25 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 167, člen 168(a), člen 178(a) in člen 273 Direktive 2006/112 v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreka pravica do odbitka vstopnega DDV zgolj zato, ker se ta transakcija šteje za navidezno in je na podlagi določb nacionalnega civilnega prava nična, ne da bi bilo treba dokazati, da ta transakcija izhaja iz goljufije na področju DDV ali zlorabe pravice.
- 26 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, je to vprašanje postavljeno v okviru spora, v katerem je direktor davčne uprave zavrnil pritožbo davčnega zavezanca zoper sklep, s katerim se je oporekalo pravici do odbitka DDV zaradi navideznosti vstopne transakcije prenosa znamk, pri čemer se je oprl na določbo zakona o DDV, katere učinek je prepoved take pravice, kadar se za zadevno obdavčljivo transakcijo uporabi pravilo civilnega zakonika, v skladu s katerim je navidezna izjava volje, dana drugi stranki s soglasjem te stranke, neveljavna.
- 27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili na predhodni stopnji v verigi transakcij, in za storitve, ki so bile zanje opravljene na tej predhodni stopnji, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive 2006/112 je torej 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 (sodbi z dne 28. julija 2011, *Komisija/Madžarska*, C-274/10, EU:C:2011:530, točki 42 in 43, in z dne 24. novembra 2022, *Finanzamt M (Obseg pravice do odbitka DDV)*, C-596/21, EU:C:2022:921, točka 21 in navedena sodna praksa).

- 28 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, točka 19; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 39, in z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (Obseg pravice do odbitka DDV), C-596/21, EU:C:2022:921, točka 22).
- 29 Pravica do odbitka DDV pa je odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev.
- 30 Vsebinske zahteve ali pogoji, ki so potrebni za nastanek te pravice, so naštet v členu 168 Direktive 2006/112. Tako mora zadevni subjekt za to, da bi bil lahko upravičen do navedene pravice, prvič, biti „davčni zavezanec“ v smislu te direktive in, drugič, blago ali storitve, na katere opira pravico do odbitka DDV, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora, kot je pojasnjeno v točki (a) tega člena, dobaviti drug davčni zavezanec.
- 31 Poleg tega v skladu s členom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, obveznost obračuna tega davka pa v skladu s členom 63 te direktive nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Iz tega sledi, da je pravica do odbitka načeloma pogojena z dokazom dejanske izvršitve transakcije (glej v tem smislu sodbe z dne 26. maja 2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, točki 24 in 25; z dne 27. junija 2018, SGI in Valérie, C-459/17 in C-460/17, EU:C:2018:501, točki 34 in 35, ter z dne 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, točka 40). Tako pravica do odbitka ne more nastati, če dobava blaga ali opravljanje storitev dejansko ni bilo izvedeno.
- 32 Sodišče je poleg tega že razsodilo, da je neločljiv del mehanizma DDV to, da navidezna transakcija pridobitve ne more dati pravice do nobenega odbitka tega davka, saj taka transakcija ne more imeti nobene povezave z obdavčenimi izstopnimi transakcijami (sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točki 24 in 25 ter navedena sodna praksa).
- 33 Tako je, na prvem mestu, zavrnitev priznanja pravice do odbitka davčnemu zavezancu v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, mogoče utemeljiti z ugotovitvijo, da ni bil predložen dokaz o dejanski izvedbi transakcije, na katero ta davčni zavezanec opira pravico do odbitka.
- 34 Za ugotovitev, da v takih okoliščinah načeloma obstaja pravica do odbitka, je namreč treba preveriti, ali je bil prenos znamk, na katerega se sklicuje za utemeljitev te pravice, dejansko izveden in ali je davčni zavezanec zadevne znamke uporabil za namene svojih obdavčljivih transakcij.
- 35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je dokazno breme na strani davčnega zavezanca, ki mora predložiti objektivne dokaze, da mu je drug davčni zavezanec višje v verigi transakcij dejansko dobavil blago oziroma da je zanj dejansko opravil storitve, ki ga je oziroma jih je ta nato uporabil pri svojih transakcijah, obdavčenih z DDV, v zvezi s katerimi je dejansko plačal DDV (sodbe z dne 21. novembra 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 44; z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 39, in z dne 16. februarja 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, točka 100).

- 36 Kar zadeva presojo dokazov, predloženih za dokaz obstoja obdavčljive transakcije, mora to opraviti nacionalno sodišče v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava, tako da opravi celovito presojo vseh dejanskih elementov in okoliščin obravnavanega primera (sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53, in sklep z dne 9. januarja 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 37 Če bo v zadevi iz postopka v glavni stvari iz te presoje, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, izhajalo, da navedeni prenos znamk dejansko ni bil izveden, pravica do odbitka ne more nastati.
- 38 V tem okviru bo lahko predložitveno sodišče, kot trdi poljska vlada v pisnem stališču, upoštevalo okoliščino – če bo dokazana – da bi stranki kljub navidezni sklenitvi pogodbe o prenosu v resnici še naprej delovali, kot da je cedent še vedno imetnik zadevnih znamk, družba W. pa le prekarna imetnica teh znamk.
- 39 Če pa bo iz te celovite presoje izhajalo, da je bil navedeni prenos dejansko izveden in da je davčni zavezanec prenesene znamke uporabil za potrebe svojih izstopnih obdavčenih transakcij, mu pravice do odbitka načeloma ni mogoče odreči.
- 40 Vendar je, na drugem mestu, davčnemu zavezancu to pravico mogoče zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da jo uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe.
- 41 Opozoriti je namreč treba, da je boj proti davčnim goljufijam, 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 z namenom goljufije ali zlorabe. Zato morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča – tudi če so vsebinski pogoji za pravico do odbitka izpolnjeni – to pravico zavrniti, če je na podlagi objektivnih elementov dokazano, da se navedena pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe (sodbe z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točki 34 in 35; z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 43, in z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, točka 26).
- 42 Kar zadeva goljufijo, je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso pravico do odbitka zavrniti ne le, kadar goljufijo na področju DDV stori davčni zavezanec sam, ampak tudi takrat, kadar se na podlagi objektivnih elementov dokaže, da je davčni zavezanec – ki mu je bilo blago oziroma so mu bile storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeno oziroma opravljene – vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeloval pri transakciji, povezani s tako goljufijo (glej v tem smislu sodbe z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 40; z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 48, in z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, točka 27).
- 43 Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo davčni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero opira pravico do odbitka, povezana s takšno goljufijo. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (sklep z dne 9. januarja 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, točka 53 in navedena sodna praksa).

- 44 V zvezi z zlorabo prava iz ustaljene sodbe prakse izhaja, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevni določbi Direktive 2006/12 in nacionalne zakonodaje, s katero je ta direktiva prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugič, da je iz več objektivnih elementov razvidno, da je bistveni cilj teh transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti (sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75; z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 36, in z dne 15. septembra 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, točka 35).
- 45 Glede vprašanja, ali je bistveni cilj transakcije le pridobitev te davčne ugodnosti, je treba opozoriti, da je Sodišče na področju DDV že razsodilo, da kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, mu ni treba 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 na splošno svobodno odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, za katere menijo, da so za njihove gospodarske dejavnosti najustrežnejši, 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 sklep z dne 9. januarja 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, točka 40).
- 46 Zato načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, prepoveduje popolnoma umetne konstrukte brez gospodarske stvarnosti, opravljene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji Direktive 2006/112 (sodbi z dne 16. julija 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, točka 26, in z dne 27. oktobra 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, točka 51, ter sklep z dne 9. januarja 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, točka 41).
- 47 Prav tako je treba opozoriti, da ukrepi, ki jih lahko države članice sprejmejo v skladu s členom 273 Direktive 2006/112, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo davčne utaje, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato teh ukrepov ni mogoče uporabiti tako, da bi sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (sodba z dne 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 48 V obravnavanem primeru je treba na eni strani navesti, da iz pojasnil predložitvenega sodišča ni razvidno, da elementi, na podlagi katerih je mogoče pravni akt, ki se nanaša na transakcijo, ki je predmet DDV, na podlagi pravil nacionalnega civilnega prava opredeliti kot navidezen in torej razglasiti za ničen, sovpadajo z elementi, ki v skladu z navedbami iz točk od 33 do 38 te sodbe omogočajo, da se ekonomska transakcija, ki je predmet tega davka, glede na pravo Unije opredeli kot navidezna transakcija in da se torej v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 32 te sodbe, upraviči zavrnitev priznanja pravice do odbitka davčnemu zavezancu. Taka ničnost torej načeloma ne more upravičiti te zavrnitve.
- 49 Na drugi strani iz ugotovitev predložitvenega sodišča izhaja, da se zadevna nacionalna zakonodaja na splošno nanaša na vsak položaj, v katerem je davčni zavezanec sklenil pravni posel, ki se na podlagi civilnega zakonika šteje za navideznega in torej ničnega, ne da bi bilo treba neodvisno od pravil civilnega prava, ki se uporabljajo, in na podlagi objektivnih elementov dokazati, da se je ta pravica uveljavljala z namenom goljufije ali zlorabe. Čeprav lahko na podlagi določb nacionalnega civilnega prava navideznost pogodbe, sklenjene med davčnim zavezancem in izdajateljem računa, pomeni indic o goljufiji ali zlorabi v smislu Direktive 2006/112 in za njeno uporabo, pa zgolj na podlagi te okoliščine ni mogoče sklepati, da gre za tako ravnanje.

- 50 V teh okoliščinah je treba ob upoštevanju vsega navedenega ugotoviti, da nacionalna zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s tem, da določa, da neveljavnost pravnega akta, ki se šteje za navideznega, na podlagi pravila civilnega prava povzroči zavrnitev pravice do odbitka DDV, ne da bi bilo treba dokazati, da so izpolnjeni elementi, ki omogočajo, da se obdavčljiva ekonomska transakcija glede na pravo Unije opredeli kot navidezna transakcija, ali – če je bila ta transakcija dejansko izvedena – da se je ta pravica do odbitka izvajala goljufivo ali z zlorabo, presega to, kar je potrebno za uresničitev ciljev Direktive 2006/112, ki sta zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj.
- 51 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 167, člen 168(a), člen 178(a) in člen 273 Direktive 2006/112 v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreka pravica do odbitka vstopnega DDV zgolj zato, ker se obdavčljiva ekonomska transakcija šteje za navidezno in je na podlagi določb nacionalnega civilnega prava nična, ne da bi bilo treba dokazati, da so izpolnjeni elementi, ki omogočajo, da se ta transakcija glede na pravo Unije opredeli kot navidezna transakcija, ali da navedena transakcija, če je bila dejansko izvedena, izhaja iz goljufije na področju davka na dodano vrednost ali zlorabe pravice.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 167, člen 168(a), člen 178(a) in člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti

je treba razlagati tako, da

nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreka pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost zgolj zato, ker se obdavčljiva ekonomska transakcija šteje za navidezno in je na podlagi določb nacionalnega civilnega prava nična, ne da bi bilo treba dokazati, da so izpolnjeni elementi, ki omogočajo, da se ta transakcija glede na pravo Unije opredeli kot navidezna transakcija, ali da navedena transakcija, če je bila dejansko izvedena, izhaja iz goljufije na področju davka na dodano vrednost ali zlorabe pravice.

Podpisi