

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 18. decembra 2014(\*)

„Predhodno odlo?anje – DDV – Šesta direktiva – Prehodna ureditev trgovine med državami ?lanicami – Blago, odposlano ali prepeljano znotraj Skupnosti – Utaja, storjena v državi ?lanici prihoda blaga – Upoštevanje utaje v državi ?lanici odpošiljanja – Zavrnitev uveljavljanja pravic do odbitka, oprostitve ali vra?ila – Neobstoj dolo?b nacionalnega prava“

V združenih zadevah C?131/13, C?163/13 in C?164/13,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki jih je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odlo?bami z dne 22. februarja in 8. marca 2013, ki so prispele na Sodiš?e 18. marca in 2. aprila 2013, v postopkih

**Staatssecretaris van Financiën,**

proti

**Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (C?131/13),**

in

**Turbu.com BV (C?163/13),**

**Turbu.com Mobile Phone's BV (C?164/13),**

proti

**Staatssecretaris van Financiën,**

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, S. Rodin (poro?evalec), A. Borg Barthet, E. Levits in F. Biltgen, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. junija 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof A. de Ruiter,
- za Turbu.com BV in Turbu.com Mobile Phone's BV J. Vetter, odvetnik,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman, C. Schillemans in B. Koopman, agentke,

- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z F. Urbanijem Nerijem, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva L. Christie in S. Brighthouse, agenta, skupaj s P. Moserjem, QC, in G. Peretzem, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in A. Cordewener, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. septembra 2014 izreka naslednjo

## Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago členov 17(2) in (3) ter 28b(A)(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ti predlogi so bili vloženi v sporih med Staatssecretaris van Financiën (v nadaljevanju: Staatssecretaris) in družbo Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (v nadaljevanju: Italmoda) ter med družbo Turbu.com BV (v nadaljevanju: Turbu.com) oziroma družbo Turbu.com Mobile Phone's BV (v nadaljevanju: TMP) in Staatssecretaris glede zavrnitve oprostitve, odbitka ali vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) tem družbam zaradi sodelovanja pri utaji DDV.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Člen 17(2)(a) in (d) ter (3)(b) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, te direktive, določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]

(d) [DDV], ki ga je dolžan plačati v skladu s členom 28a(1)(a).

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila [DDV] iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

[...]

(b) transakcij, oproščenih v skladu s členom [...] 28c(A) [...]

4 Člen 28a Šeste direktive določa:

„1. Predmet [DDV] so tudi:

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do davčne oprostitve iz člena 24 in ga ne zajema ureditev iz drugega stavka člena 8(1)(a) ali iz člena 28b(B)(1).

[...]

3. 'Pridobitev blaga znotraj Skupnosti' pomeni pridobitev lastninske pravice na premočninah, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.

[...]“

5 Člen 28b(A) te direktive, naslovljen „Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti“, določa:

„1. Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.

2. Brez vpliva na odstavek 1 pa se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 28a(1)(a) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za [DDV], pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev obdavčena v skladu z odstavkom 1.

Če je pridobitev obdavčena v skladu [z odstavkom] 1 v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za [DDV], pod katero je oseba, ki blago pridobiva, opravila pridobitev.

Za namene uporabe prvega pododstavka se šteje, da se pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavčuje v skladu z odstavkom 1, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- pridobitelj dokaže, da je opravil pridobitev znotraj Skupnosti za potrebe kasnejših dobav v državi članici iz odstavka 1 in za katere je bil kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 28c(E)(3), določen prejemnik,
- obveznosti predložitve poročila iz zadnjega pododstavka člena 22(6)(b) je izpolnil pridobitelj.“

6 Člen 28c(A) navedene direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanje vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostijo:

(a) dobave blaga, kot so opredeljene v členu 5, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka, v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]“

7 Zgoraj navedene določbe Šeste direktive so bile v nizozemsko pravo prenesene z zakonom o promethnem davku (wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 (Staatsblad 1968, št. 329), zlasti s ?leni 9, 15, 17b in 30 navedenega zakona v razli?ici, ki se uporablja za spore o glavni stvari.

8 Predložitveno sodiš?e meni, da nizozemska zakonodaja ne dolo?a, da se odbitek, oprostitev ali vra?ilo DDV zavrnejo, ?e se ugotovi, da je dav?ni zavezanec sodeloval pri dav?ni utaji, za katero je vedel ali bi moral vedeti.

### **Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje**

#### *Zadeva C-131/13*

9 Družba nizozemskega prava Italmoda se ukvarja s prodajo ?evljev. V ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, to je v letih 1999 in 2000, je opravljala tudi transakcije v zvezi z ra?unalniškim materialom. Ta material, ki ga je družba Italmoda kupila na Nizozemskem in v Nem?iji, je bil prodan in dobavljen kupcem, zavezanim pla?ilu DDV, v Italiji. Družba Italmoda je blago iz Nem?ije kupila pod svojo nizozemsko identifikacijsko številko za DDV, pri ?emer je šlo za pridobitve, ki so obdav?ene z DDV v državi ?lanici, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, v smislu ?lena 28b(A)(2) Šeste direktive, vendar je bilo to blago iz Nem?ije neposredno odpeljano v Italijo.

10 Družba Italmoda je za blago, pridobljeno na Nizozemskem, predlo?ila vse potrebne napovedi in na obra?unih DDV odbila vstopni davek. Nasprotno pa za blago iz Nem?ije ni prijavila niti dobave znotraj Skupnosti v tej državi ?lanici niti pridobitve blaga znotraj Skupnosti na Nizozemskem, ?eprav je bila ta transakcija oproš?ena v Nem?iji. Zadevni pridobitelji v Italiji teh pridobitev blaga znotraj Skupnosti niso prijavili in DDV ni bil pla?an. Italijanski dav?ni organi so navedenim pridobiteljem zavrnilo pravico do odbitka in zahtevali pla?ilo dolgovanega davka.

11 Ker so nizozemski dav?ni organi menili, da je družba Italmoda zavestno sodelovala pri goljufiji za izognitev pla?ilu DDV v Italiji, tej družbi niso priznali pravice do odbitka za dobave znotraj Skupnosti, opravljene v tej državi ?lanici, pravice do odbitka vstopnega davka in pravice do vra?ila davka, pla?anega za blago iz Nem?ije, ter so zato družbi Italmoda izdali tri odmerne odlo?be.

12 Tožbi družbe Italmoda zoper te odmerne odlo?be je na prvi stopnji ugodilo Rechtbank te Haarlem (sodiš?e v Haarlemu), ki je dav?nim organom nalo?ilo, naj ponovno odlo?ijo o sporu.

13 Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodiš?e v Amsterdamu) je po pritožbi, ki je bila pri njem vložena zoper to sodbo, s sodbo z dne 12. maja 2011 razveljavilo sodbo Rechtbank te Haarlem in sporne odmerne odlo?be razglasilo za ni?ne, pri ?emer je razsodilo, da v obravnavanem primeru odstopanje od obi?ajne ureditve pobiranja DDV in zavrnitev uporabe oprostitve ali pravice do odbitka DDV nista bila utemeljena. Glede tega je Gerechtshof te Amsterdam zlasti upoštevalo to, da utaja ni bila storjena na Nizozemskem, temve? v Italiji, in da je družba Italmoda v prvi od teh držav ?lanic spoštovala vse formalne zakonske pogoje za uporabo oprostitve.

14 Staatssecretaris van Financiën je pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodiš?e) vložilo kasacijsko pritožbo zoper navedeno sodbo. To sodiš?e zlasti ugotavlja, da v upoštevnem obdobju v obravnavanem primeru za uporabo oprostitve ali pravice do odbitka v nizozemskem pravu ni

veljal pogoj, da davčni zavezanec ni namerno sodeloval pri utaji DDV ali pri izogibanju plačila davkov. Tako naj bi se postavljalo vprašanje, ali je namerno sodelovanje pri taki utaji v nasprotju s pravico do povračila DDV, čeprav to nikakor ni določeno v nacionalnem pravu.

15 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali morajo nacionalni organi in sodišča na podlagi prava Unije zavrniti uporabo oprostitve DDV na dobavo znotraj Skupnosti, uporabo pravice do odbitka DDV na nakup blaga, ki se po tem nakupu pošlje v drugo državo članico, ali vračilo DDV, ki izhaja iz uporabe člena 28b(A)(2), drugi pododstavek, Šeste direktive, kadar je na podlagi objektivnih okoliščin ugotovljeno, da je bil DDV na zadevno blago utajen, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri tej utaji, in da nacionalno pravo ne določa zavrnitve oprostitve, odbitka vstopnega davka ali vračila v teh okoliščinah?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba to davčno oprostitvev, ta odbitek vstopnega davka ali to vračilo zavrniti tudi takrat, kadar je izogibanje plačilu DDV podano v drugi državi članici (kot je država članica odpošiljanja blaga) in je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za to davčno utajo, tudi če je v državi članici odpošiljanja izpolnil vse (formalne) pogoje iz nacionalnega prava za davčno oprostitvev, odbitek vstopnega davka ali vračilo in je davčnim organom v tej državi članici vselej posredoval vse potrebne podatke o blagu, pošiljanju in odjemalcih v državi članici prihoda blaga?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, kako je treba razumeti besedo ‚obdavčena‘ iz člena 28b(A)(2), prvi pododstavek (na koncu), Šeste direktive: kot izkaz DDV, dolgovanega v državi članici prihoda blaga od pridobitve znotraj Skupnosti, v zakonsko predpisanem obračunu DDV, ali – če ta ni tako izkazan – tudi kot sprejetje ukrepov davčnih organov države članice prihoda blaga za regularizacijo položaja? Ali je za odgovor na to vprašanje pomembno, ali je zadevna transakcija del verige transakcij, namenjene utaji DDV v državi prihoda, in je davčni zavezanec za to vedel ali bi moral vedeti?“

*Zadeva C-163/13*

16 Družba nizozemskega prava Turbu.com se ukvarja z veleprodajo računalniškega in telekomunikacijskega materiala ter programske opreme.

17 Družba Turbu.com je v obdobju med avgustom in decembrom 2001 opravila nekaj dobav prenosnih telefonov znotraj Skupnosti, pri čemer je uporabila za to predvideno oprostitvev in odbila vstopni DDV.

18 Nizozemski davčni organi so po preiskavi davčnih preiskovalnih služb menili, da je družba Turbu.com napačno presodila, da so navedene dobave oproščene DDV, zato so ti organi nanjo naslovili odmerno odločbo. Poleg tega je bil uveden kazenski postopek proti, med drugim, direktorju družbe Turbu.com zaradi utaje DDV, ki se je leta 2005 končal z njegovo obsodbo zaradi ponarejanja listin in vložitve nepopolne in netočne davčne napovedi.

19 Odmerno odločbo, naslovljeno na družbo Turbu.com, je po tožbi, ki jo je vložila ta družba, na prvi stopnji potrdilo Rechtbank te Breda (sodišče v Bredi), na stopnji pritožbe pa Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu) s sodbo z dne 25. februarja 2011. Zadnjenavedeno sodišče je v tej sodbi menilo, da je verjetno, da zadevne dobave dejansko niso dobave znotraj Skupnosti in da je družba Turbu.com prostovoljno in namerno sodelovala pri utaji DDV.

20 Družba Turbu.com je pri Hoge Raad der Nederlanden vložila kasacijsko pritožbo zoper navedeno sodbo. To sodišče zlasti opozarja, da bi se, če bi se po vrnitvi v razsojanje pritožbenemu sodišču ugotovilo, da so bile zadevne dobave del verige transakcij, namenjenih temu, da se obidejo predpisi o DDV, in da je družba Turbu.com za to vedela ali bi morala vedeti, postavljala vprašanja o razlagi prava Unije. Glede tega se zlasti sprašuje, ali je treba v primeru utaje DDV zavrniti uporabo oprostitve DDV, tudi če za to ni pravne podlage v nacionalnem pravu.

21 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali morajo nacionalni organi in sodišča na podlagi prava Unije zavrniti uporabo oprostitve DDV v zvezi z dobavo znotraj Skupnosti, kadar je na podlagi objektivnih okoliščin ugotovljeno, da je bil DDV v zvezi z zadevnim blagom utajen in da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri tej utaji, če nacionalno pravo ne določa, da se v takih okoliščinah oprostitev zavrne?“

*Zadeva C-164/13*

22 Družba nizozemskega prava TMP se ukvarja s prodajo prenosnih telefonov.

23 Ta družba je julija 2003 opravila dobave prenosnih telefonov znotraj Skupnosti, pri čemer je uporabila za to predvideno oprostitev in zahtevala vračilo vstopnega DDV za pridobitev teh telefonov od podjetij s sedežem na nizozemskem ozemlju.

24 Ker so nizozemski davčni organi v napovedih, ki jih je oddala družba TMP, ugotovili več nepravilnosti tako v zvezi z vstopnimi transakcijami kot v zvezi z navedenimi dobavami znotraj Skupnosti, so zavrnili zahtevano vračilo. Rechtbank te Breda je odločbo o tej zavrnitvi vrnila družbi TMP razglasilo za nično s sodbo, ki jo je nato Gerechtshof te's-Hertogenbosch razveljavilo s sodbo z dne 25. februarja 2011. Zadnje navedeno sodišče je v tej sodbi menilo, da družba TMP vstopnega davka ne more odbiti predvsem zato, ker je ta družba vedela ali bi morala vedeti, da je udeležena pri utaji DDV.

25 Družba TMP je pri Hoge Raad der Nederlanden vložila kasacijsko pritožbo zoper navedeno sodbo. To sodišče zlasti opozarja, da bi se, če bi se po vrnitvi v razsojanje pritožbenemu sodišču ugotovilo, da so bile zadevne dobave del verige transakcij, namenjenih temu, da se obidejo predpisi o DDV, in da je družba TPM za to vedela ali bi morala vedeti, postavljala vprašanja o razlagi prava Unije. Glede tega zlasti opozarja, da nizozemska zakonodaja v zadevnem obdobju za pravico do odbitka DDV ni določala pogoja, da davčni zavezanec ni bil namerno vpleten v izogibanje plačila davkov ali utajo DDV.

26 Hoge Raad der Nederlanden je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali morajo nacionalni organi in sodišča na podlagi prava Unije zavrniti pravico do odbitka vstopnega davka, kadar je na podlagi objektivnih okoliščin ugotovljeno, da je bil DDV v zvezi z zadevnim blagom utajen in da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je sodeloval pri tej utaji, če nacionalno pravo ne določa, da se v takih okoliščinah pravica do odbitka vstopnega davka ne prizna?“

### **Dopustnost predlogov za sprejetje predhodne odločbe**

*Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi C-131/13*

27 Na prvem mestu družba Italmoda trdi, da prvo vprašanje, predloženo v zadevi C-131/13, ni

dopustno, ker se to vprašanje nanaša na razlago nacionalnega prava.

28 Glede tega je treba ugotoviti, da se navedeno vprašanje očitno ne nanaša na razlago nacionalnega prava, temveč na razlago prava Unije in zlasti določb Šeste direktive.

29 Zato je treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga je vložila družba Italmoda glede navedenega vprašanja za predhodno odločanje.

30 Na drugem mestu Komisija izpodbija dopustnost drugega vprašanja za predhodno odločanje, predloženega v tej zadevi. Po njenem mnenju to vprašanje temelji na predpostavki, ki v obravnavanem primeru ni podana, saj družba Italmoda, kot naj bi bilo razvidno iz predložitvene odločbe, ni pravilno obvestila nizozemskih davčnih organov o zadevnih transakcijah.

31 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča predložijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu nacionalnega sodišča, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nikakor ni povezana z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na predložena vprašanja dalo koristne odgovore (glej zlasti sodbe *Budějovický Budvar*, C-478/07, EU:C:2009:521, točka 63; *Zanotti*, C-56/09, EU:C:2010:288, točka 15, ter *Melki in Abdeli*, C-188/10 in C-189/10, EU:C:2010:363, točka 27).

32 Komisija v obravnavanem primeru sicer trdi, da se v obravnavanem primeru v nobenem primeru ni mogoče sklicevati na položaj iz drugega vprašanja, predloženega v obravnavanem primeru, saj naj družba Italmoda ne bi pravilno izpolnila vseh svojih obveznosti obveščanja davčnih organov države članice odpošiljanja zadevnega blaga, vendar je treba poudariti, prvič, da iz predložitvene odločbe ne izhaja, da te obveznosti obveščanja davčnih organov na koncu niso bile pravilno izpolnjene. Predložitveno sodišče je bolj naklonjeno sprejetju tožbenega razloga, s katerim se zgolj s sklicevanjem na neobstoječo obrazložitve izpodbija ugotovitev pritožbenega sodišča, da so bili davčni organi pravilno obveščeni, ker meni, da take ugotovitve ni mogoče sprejeti le z obrazložitvijo, da se izjave družbe Italmoda v tem kontekstu niso izpodbijale.

33 Drugič, v tem kontekstu je treba poudariti, da se to vprašanje za predhodno odločanje med drugim nanaša na upoštevnost vprašanja, ali so bile obveznosti v zvezi z obveščanjem izpolnjene, za presojo pravice do odbitka, oprostitve ali vračila DDV. Tako ni očitno, da bi bilo to vprašanje hipotetično ali da ne bi bilo povezano z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari.

34 Iz tega je razvidno, da je treba ugotoviti, da je tudi drugo vprašanje, predloženo v zadevi C-131/13, dopustno.

#### *Dopustnost predlogov za sprejetje predhodne odločbe v zadevah C-163/13 in C-164/13*

35 Komisija meni, da vprašanja, predložena v zadevah C-163/13 in C-164/13 nista dopustni, ker naj bi ju bilo treba šteti za hipotetični. Bistveni dejanski in pravni elementi naj namreč v sporih o glavni stvari še ne bi bili ugotovljeni.

36 Kot je bilo opozorjeno v točki 31 te sodbe, mora Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso naenkrat odločati o vprašanjih za predhodno odločanje, ki se nanašajo na razlago prava Unije, razen če je očitno, da zahtevana razlaga nikakor ni povezana z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na predložena vprašanja dalo koristne odgovore.

37 Poudariti je treba, da je vendarle tako, ko gre za predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevah C-163/13 in C-164/13.

38 V teh zadevah se Sodišču predlaga, naj pojasni, ali in – če je tako – pod katerimi pogoji morajo nacionalni organi in sodišča zavrniti uporabo pravic do oprostitve in odbitka DDV v primeru utaje DDV.

39 Iz obrazložitve predložitvenih odločb pa izhaja, da Hoge Raad der Nederlanden ni dokazalo, da bi bil v transakcijah iz postopka v glavni stvari utajen DDV. Ker se pri vprašanjih za predhodno odločanje, ki sta bili predloženi s tema odločbama, predpostavlja prav obstoj take utaje, je tako treba ti vprašanji šteti za hipotetični glede na spora o glavni stvari.

40 Zato je treba ugotoviti, da vprašanji za predhodno odločanje, predloženi v zadevah C-163/13 in C-164/13, nista dopustni.

### **Vprašanja za predhodno odločanje, predložena v zadevi C-131/13**

#### *Prvo vprašanje*

41 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali morajo nacionalni organi in sodišča davčnemu zavezancu, ki je vedel ali bi moral vedeti, da pri dobavah znotraj Skupnosti sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, zavrniti uporabo pravice do odbitka vstopnega DDV iz člena 17(3) Šeste direktive, pravice do oprostitve iz člena 28c(A)(a) te direktive in pravice do vračila DDV iz člena 28b(A)(2) navedene direktive, če nacionalno pravo ne vsebuje določb o taki zavrnitvi.

42 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej opozoriti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja (glej zlasti sodbe Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71; Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 54, ter Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 41).

43 Sodišče je v zvezi s tem večkrat poudarilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe (glej zlasti sodbe Kittel in Recolta Recycling, EU:C:2006:446, točka 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točka 32, in Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26).

44 Sodišče je na podlagi tega v okviru ustaljene sodne prakse v zvezi s pravico do odbitka DDV, ki jo določa Šesta direktiva, sklenilo, prvič, da morajo nacionalni organi in sodišča uporabo te pravice zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se ta pravica uveljavlja z goljufijo ali z zlorabo (glej zlasti sodbe Kittel in Recolta Recycling, EU:C:2006:446, točka 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 37, in Maks Pen, EU:C:2014:69, točka 26).

45 Drugič, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je ta posledica zlorabe ali goljufije na celoma povezana tudi z uporabo pravice do oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti (glej v tem smislu sodbi R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 55, in Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54).

46 Tretjič, kot je generalni pravobranilec poudaril v točkah od 50 do 52 sklepnih predlogov, morajo nacionalni organi in sodišča – ker morebitna zavrnitev uporabe pravice iz Šeste direktive odraža splošno načelo, omenjeno v točki 43 te sodbe, po katerem ne more biti nihče deležen pravic, izhajajočih iz pravnega sistema Unije, za namene zlorabe ali goljufije – zavrniti uporabo kakršnekoli pravice na področju DDV, povezane z goljufijo, vključno z uporabo pravice do vračila



DDV.

47 V nasprotju s trditvami Komisije te ugotovitve ne more omajati to, da naj bi bila zadnje navedena pravica posebna, ker naj bi pomenila popravni mehanizem, s katerim je mogoče zagotavljati nevtralnost DDV v nekaterih primerih dobav znotraj Skupnosti.

48 Glede tega je treba poudariti, da iz sodne prakse, navedene v točki 44 te sodbe, izhaja, da osrednja funkcija pravice do odbitka iz člena 17(3) Šeste direktive v mehanizmu DDV, in sicer zagotavljanje popolne nevtralnosti davka, ne nasprotuje temu, da se uporaba te pravice zavrne davčnemu zavezancu v primeru sodelovanja pri goljufiji (glej v tem smislu zlasti sodbi Bonik, EU:C:2012:774, točke od 25 do 27 in 37, in Maks Pen, EU:C:2014:69, točke od 24 do 26). Prav tako posebna funkcija pravice do vračila DDV, in sicer zagotavljanje nevtralnosti DDV, ne more nasprotovati temu, da se davčnemu zavezancu v takem primeru zavrne uporaba te pravice.

49 Glede na zgoraj navedeno morajo nacionalni organi in sodišča naenkrat zavrniti uporabo pravic, določenih s Šesto direktivo, ki se uveljavljajo z goljufijo ali zlorabo, ne glede na to, ali gre za pravice do odbitka, oprostitve ali vračila DDV v zvezi z dobavo znotraj Skupnosti, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

50 Poleg tega je treba poudariti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso to ne velja samo, če davčno utajo stori sam davčni zavezanec, ampak velja tudi, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z zadevno transakcijo sodeloval pri transakciji, povezani z utajo DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug izvajalec pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni verigi (glej v tem smislu zlasti sodbi Kittel in Recolta Recycling, EU:C:2006:446, točke 45, 46, 56 in 60, in Bonik, EU:C:2012:774, točke od 38 do 40).

51 Glede vprašanja, ali je taka zavrnitev od nacionalnih organov in sodišč potrebna, tudi če v nacionalnem pravnem redu to ni posebej določeno, je treba poudariti, prvič, da je nizozemska vlada na obravnavi vztrajno trdila, da v nizozemskem pravu ni vrzeli, povezanih s prenosom Šeste direktive, in da se pri uporabi nacionalnih določb za prenos te direktive kot splošno načelo uporablja preprečevanje utaj.

52 V zvezi s tem je treba spomniti, da mora nacionalno sodišče nacionalno pravo razlagati, kolikor je mogoče, ob upoštevanju besedila in namena zadevne direktive, da bi se dosegel v njej določen rezultat, zaradi česar mora narediti vse v svoji pristojnosti, upoštevajoč pri tem celotno notranje pravo in ob uporabi načina razlage, ki jih to priznava (glej v tem smislu sodbe Adeneler in drugi, C-212/04, EU:C:2006:443, točka 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, točka 45, in Maks Pen, EU:C:2014:69, točka 36).

53 Predložitveno sodišče mora zato ugotoviti, ali v nizozemskem pravu v skladu z navedbami nizozemske vlade obstajajo pravna pravila – bodisi določba bodisi splošno načelo – o prepovedi zlorabe pravice ali druge določbe v zvezi z davčno utajo ali davčnim izogibanjem, ki bi jih bilo mogoče razlagati v skladu z zahtevami prava Unije na področju boja proti davčnim utajam, kakor so navedene v točkah 49 in 50 te sodbe (glej v tem smislu sodbi Kofoed, EU:C:2007:408, točka 46, in Maks Pen, EU:C:2014:69, točka 36).

54 Če pa se izkaže, drugič, da v obravnavanem primeru nacionalno pravo ne vsebuje takih pravil, ki jih je mogoče enotno razlagati, na podlagi tega vseeno ni mogoče sklepati, da nacionalni organi in sodišča v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne morejo spoštovati navedenih zahtev in tako v primeru utaje zavrniti ugodnost, ki izvira iz pravice, ki jo določa Šesta direktiva.

55 Najprej, čeprav sicer, kot trdi družba Italmoda, v skladu z ustaljeno sodno prakso direktiva

za posameznika ne more ustvarjati obveznosti in se torej država članica nanjo proti njemu ne more sklicevati (glej zlasti sodbi Pfeiffer in drugi, od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točka 108, in Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, točka 46), zavrnitev uporabe pravice zaradi utaje, kot v obravnavanem primeru, ni eden od primerov, zajetih s to sodno prakso.

56 Nasprotno, kot je bilo poudarjeno v tokah 43 in 46 te sodbe, ta zavrnitev ustreza na?elu, po katerem se nih?e ne more sklicevati na pravila prava Unije v namen goljufije ali zlorabe, saj uporabe teh pravil ni mogo?e razširiti tako, da bi zajemala prakse, ki pomenijo zlorabo ali goljufijo (glej v tem smislu sodbi Halifax in drugi, EU:C:2006:121, točki 68 in 69, in Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 38).

57 Ker z dejanji zlorabe ali goljufije ni mogo?e utemeljiti pravice iz pravnega reda Unije, tako zavrnitev ugodnosti, ki v obravnavanem primeru izvira iz Šeste direktive, ne pomeni naložitve obveznosti posamezniku na podlagi te direktive, temve? je to le posledica ugotovitve, da objektivni pogoji za pridobitev zahtevane ugodnosti, ki jih dolo?a navedena direktiva v zvezi s to pravico, dejansko niso izpolnjeni (glej v tem smislu zlasti sodbi Kittel in Recolta Recycling, EU:C:2006:446, točka 53, in FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 41).

58 V tem primeru gre tako bolj za to, da se dav?ni zavezanec ne more sklicevati na pravico iz Šeste direktive, pri kateri objektivna merila za priznanje niso izpolnjena bodisi zaradi goljufije, povezane s transakcijo, ki jo je opravil dav?ni zavezanec, bodisi zaradi goljufivosti celotne verige transakcij, v kateri je ta sodeloval, kot je navedeno v točki 50 te sodbe.

59 V takem primeru pa ni mogo?e zahtevati izrecnega dovoljenja za to, da lahko nacionalni organi in sodiš?a zavrnejo ugodnost iz skupnega sistema DDV, saj je treba to posledico šteti za nelo?ljiv del navedenega sistema.

60 Dalje, dav?ni zavezanec, ki je pogoje za pridobitev pravice izpolnil le s sodelovanjem pri transakcijah, ki pomenijo goljufijo, se ne glede na trditve družbe Italmoda o?itno ne more utemeljeno sklicevati na na?eli varstva legitimnih pri?akovanj ali pravne varnosti, da bi nasprotoval nepriznanju zadevne pravice (glej v tem smislu sodbi Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 38, ter Halifax in drugi, EU:C:2006:121, točka 84).

61 Nazadnje, ker je zavrnitev uporabe pravice, ki izvira iz skupnega sistema DDV, v primeru vpletenosti dav?nega zavezanca v goljufijo le posledica neizpolnitve pogojev, ki se za to zahtevajo z upoštevnimi dolo?bami Šeste direktive, ta zavrnitev, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 60 sklepnih predlogov, ni kazen ali sankcija v smislu ?lena 7 Evropske konvencije o varstvu ?lovekovih pravic in temeljnih svoboš?in, podpisane v Rimu 4. novembra 1950, ali ?lena 49 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (glej v tem smislu sodbe Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, točka 56; Halifax in drugi, EU:C:2006:121, točka 93, in Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, točka 43).

62 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodiš?a pri dobavi znotraj Skupnosti dav?nemu zavezancu zavrniti uporabo pravic do odbitka, oprostitve ali vra?ila DDV, tudi kadar nacionalno pravo ne vsebuje dolo?b o taki zavrnitvi, ?e se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je ta dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje v utemeljitev navedene pravice, sodeloval pri utaji DDV, storjeni v okviru dobavne verige.

#### *Drugo vprašanje*

63 Predložitve sodiš?e z drugim vprašanjem za predhodno odlo?anje Sodiš?e v bistvu sprašuje, ali sta za morebitno obveznost zavrnitve pravic do odbitka, oprostitve ali vra?ila DDV, na

kakršno se nanaša prvo vprašanje za predhodno odločanje, upoštevni okoliščini, da je bila utaja DDV po eni strani storjena v drugi državi članici od tiste, v kateri se je uporaba teh različnih pravic zahtevala, in da je po drugi strani zavezanec v zadnjenavedeni državi članici spoštoval formalne pogoje za uporabo navedenih pravic, določene z nacionalno zakonodajo.

64 Glede tega se v skladu z navedenim v točki 50 te sodbe po ustaljeni sodni praksi za goljufivo ravnanje davčnega zavezanca, ki lahko povzroči, da se v zvezi z njim zavrne pravica iz Šeste direktive, ne šteje samo položaj, v katerem davčno utajo neposredno stori ta davčni zavezanec, temveč tudi položaj, v katerem je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z opravljenim nakupom ali dobavo sodeluje pri transakciji, povezani z utajo DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug izvajalec pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v isti dobavni verigi (glej zlasti sodbe Kittel in Recolta Recycling, EU:C:2006:446, točke 45, 46 in 56; Mahagében in Dávid, EU:C:2012:373, točka 46, in Bonik, EU:C:2012:774, točka 40).

65 Ni pa nobenega objektivnega razloga za sklepanje, da bi bilo kako drugače zgolj zaradi okoliščin, da sega dobavna veriga, povezana z utajo, v dve ali več držav članic ali da je bila transakcija, s katero je bila utaja DDV storjena, opravljena v drugi državi članici od tiste, v kateri želi davčni zavezanec, vpleten v goljufivo izvršitev zadevnih transakcij, neupravičeno uporabiti pravico iz Šeste direktive.

66 Glede zavrnitve uporabe pravice iz Šeste direktive prav tako ne bi bila upoštevna ugotovitev, da se zdi, da so zgolj glede na pravni red države članice, ki mora odločiti o priznanju te pravice, za to določeni pogoji izpolnjeni, saj gre v skladu s pravkar navedenim pri vpletenosti v utajo DDV lahko za sodelovanje, ki je zavestno ali bi tako moralo biti, pri verigi transakcij, v okviru katere drug izvajalec s poznejšo transakcijo, opravljeno v drugi državi članici, izvrši to utajo.

67 Poleg tega je, kot je pravilno poudarila nizozemska vlada, za utajo DDV v postopku v glavni stvari, in sicer „davčni vrtiljak“, izvedeno v okviru dobav znotraj Skupnosti, pogosto znano, da se zdijo z vidika posamične države članice pogoji za uveljavljanje pravice s področja DDV izpolnjeni, ker goljufivost teh transakcij kot celote izvira prav iz specifične kombinacije transakcij, opravljenih v več državah članicah.

68 Poleg tega katerakoli druga razlaga od zgoraj uporabljene ne bi bila v skladu s ciljem boja proti davčnim utajam, kakršnega priznava in spodbuja Šesta direktiva (glej zlasti sodbo Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, točka 50).

69 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da je mogoče davčnemu zavezancu, ki je vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se je skliceval v utemeljitev svojih pravic do odbitka, oprostitve ali vračila DDV, sodeloval pri utaji DDV, storjeni v okviru dobavne verige, zavrniti uporabo teh pravic ne glede na to, da je bila ta utaja storjena v drugi državi članici od tiste, v kateri se uporaba teh pravic zahteva, in da je ta davčni zavezanec v zadnjenavedeni državi članici spoštoval formalne pogoje za uporabo navedenih pravic, določene z nacionalno zakonodajo.

### *Tretje vprašanje*

70 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje ni treba odgovoriti na tretje vprašanje, ki je bilo predloženo le ob predpostavki nikalnega odgovora na prvo vprašanje.

### **Stroški**

71 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški

omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Vprašnji za predhodno odločanje, ki ju je Hoge Raad der Nederlanden predložilo v zadevah C-163/13 in C-164/13, nista dopustni.
2. Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča pri dobavi znotraj Skupnosti davčnemu zavezancu zavrniti uporabo pravic do odbitka, oprostitve ali vračila davka na dodano vrednost, tudi kadar nacionalno pravo ne vsebuje določb o taki zavrnitvi, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje v utemeljitev navedene pravice, sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost, storjeni v okviru dobavne verige.
3. Šesto direktivo 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da je mogoče davčnemu zavezancu, ki je vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se je skliceval v utemeljitev svojih pravic do odbitka, oprostitve ali vračila davka na dodano vrednost, sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost, storjeni v okviru dobavne verige, zavrniti uporabo teh pravic ne glede na to, da je bila ta utaja storjena v drugi državi članici od tiste, v kateri se uporaba teh pravic zahteva, in da je ta davčni zavezanec v zadnjenavedeni državi članici spoštoval formalne pogoje za uporabo navedenih pravic, določene z nacionalno zakonodajo.

Podpisi

\* Jezik postopka: nizozemščina.