

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 1. decembra 2022 (*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168 – Pravica do odbitka DDV – Načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti – Goljufija – Dokaz – Obveznost skrbnega ravnanja davčnega zavezanca – Upoštevanje kršitve obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb in določb prava Unije glede varnosti prehranjevalne verige – Naročilo, ki ga davčni zavezanec da tretjemu za opravljanje obdavčenih transakcij – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člen 47 – Pravica do poštenega sojenja“

V zadevi C-512/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 31. maja 2021, ki je na Sodišču prispela 17. avgusta 2021, v postopku

Aquila Part Prod Com SA

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi D. Gratsias, predsednik senata, M. Ilešič in I. Jarukaitis (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Aquila Part Prod Com SA L. Réti, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in K. Szíjjártó, agenta,
- za češko vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo B. Béres in J. Jokubauskaitis, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(1), členov 10 in 167, člena 168(a) ter 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, 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 Aquila Part Prod Com SA in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (oddelek za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: oddelek za pritožbe) glede zneska davka na dodano vrednost (DDV), ki ga ta družba dolguje za mesece od avgusta do novembra 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:

„Davčni zavezanec“ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost“ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 Člen 10 navedene direktive določa:

„Pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) iz DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.“

5 Člen 167 navedene direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

6 Člen 168 Direktive 2006/112 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;

[...]“.

7 5 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 ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]“.

Madžarsko pravo

8 Člen 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. november 2003, str. 9990, v nadaljevanju: zakon 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.“

9 Člen 2 zakona 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.“

10 Člen 97(4) in (6) navedenega zakonika določa:

„4. Davčna uprava mora med inšpekcijskim nadzorom ugotoviti in dokazati dejstva, razen če zakon nalaga dokazno breme davčnemu zavezanču.

[...]

6. Davčna uprava mora pri ugotavljanju dejstev raziskati tudi tista dejstva, ki so v korist davčnega zavezanca. Dejstvo ali okoliščina, ki ni dokazana, se ne more – razen v postopku ocenjevanja – presojati v škodo davčnega zavezanca.“

11 Člen 26 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16. november 2007, str. 10893, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Če blago odpošlje ali odpelje dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba za račun enega ali drugega, je kraj dobave blaga kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošlje ali se za prevoz, pri čemer je kot prejemnik naveden pridobitelj.“

12 Člen 27 zakona o DDV v odstavku 1 določa:

„Če je blago predmet več zaporednih prodaj, tako da se odpošlje ali odpelje neposredno od prvotnega dobavitelja do končnega pridobitelja, ki je naveden kot prejemnik, se člen 26 uporabi izključno za eno dobavo blaga.“

13 Člen 119(1) zakona o DDV določa:

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

14 Člen 120 zakona o DDV 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:

1. davek, ki mu ga je zaradi 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;

[...]“.

15 člen 127(1) zakona o DDV določa:

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

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

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Aquila Part Prod Com je pravna naslednica družbe Agrirom SRL, romunske družbe, ki ima od 2. junija 2010 na Madžarskem identifikacijsko številko za DDV. Glavna dejavnost družbe Aquila Part Prod Com je posredništvo pri trgovini z živili, pijačami in tobaknimi izdelki na debelo. Ta družba je 1. aprila 2011 z drugo družbo sklenila pogodbo o naročilu, s katero je tej družbi zaupala opravljanje dejavnosti nakupa in prodaje blaga v imenu naročitelja.

17 Davčna uprava je v letih od 2012 do 2017 opravila nadzor v zvezi z DDV za mesece od avgusta do novembra 2012 z izvedbo številnih preiskav. Po koncu tega nadzora je ta uprava sprejela štiri odločbe, s katerimi je odmerila DDV v znesku 86.815.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 206.000 EUR) za avgust 2012, 66.012.000 HUF (približno 157.000 EUR) za september 2012, 109.400.000 HUF (približno 260.000 EUR) za oktober 2012 in 24.607.000 HUF (približno 58.500 EUR) za november 2012, kar v velikem delu ustreza zahtevku za vračilo DDV, ki se je štel za neutemeljen, v manjšem delu pa nezadostnosti obdavčitve. Poleg tega je bila naložena davčna globa skupaj z zamudnimi obrestmi.

18 V teh odločbah je davčna uprava ugotovila, da je davčni zavezanec v obravnavanih obdobjih sodeloval pri goljufiji vrste davčnega vrtiljaka. Ta ugotovitev temelji zlasti na kršitvi določb nacionalnega prava o varnosti prehranjevalne verige in določb Uredbe (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o določitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje, ustanovitvi Evropske agencije za varnost hrane in postopkih, ki zadevajo varnost hrane (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 6, str. 463), ki naj bi dokazovala, da je bil zastavljeni cilj preusmeritev zadevnega blaga iz Slovaške na Madžarsko. Temelji tudi na finančnih transakcijah različnih družb, ki so sodelovale v dobavni verigi, na nizki trgovinski marži, ki jo je uporabljala vsaka od teh družb, in nerazumnem poslovnem ravnanju nekaterih od njih, ki naj bi dokazovali, da gre za verigo izdajanja računov, katere namen je pridobiti nezakonito davčno ugodnost in zavestna izognitev obdavčitvi.

19 Davčna uprava je v navedenih odločbah upoštevala veliko elementov, ki naj bi dokazovali aktivno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji, med drugim dejstvo, da so bile pogodbe sklenjene z njegovim sodelovanjem, obstoj neobičajne klavzule v prevoznih pogodbah, dejstvo, da je slovaška stranka blago, ki ga je pridobila na Madžarskem, istega dne prodala na Madžarskem, in obstoj povezav med osebami, vpletenimi v verigo izdajanja računov. Prav tako je navedla elemente, ki naj bi dokazovali, da davčni zavezanec ni ravnal z zadostno skrbnostjo, vključno z

dejstvom, da je upravitelj družbe, s katero je dav?ni zavezanec sklenil pogodbo o naro?ilu, že prej sodeloval pri goljufiji na podro?ju DDV, dejstvom, da je ta družba sodelovala v goljufivi verigi izdajanja ra?unov, in drugimi dejstvi, ki naj bi dokazovala sodelovanje tega upravitelja pri goljufiji.

20 Ker so bile štiri odlo?be dav?ne uprave potrjene z odlo?bo oddelka za pritožbe z dne 8. decembra 2017, je družba Aquila Part Prod Com pri F?városi Törvényszék (županijsko sodiš?e v Budimpešti, Madžarska), predložitvenem sodiš?u, vložila tožbo, v utemeljitev katere trdi, da je bil dav?ni postopek voden s predhodno zasnovano zamisljo, in se v bistvu sklicuje na neobstoje dokazov, ki bi dokazovali, da je lahko vedela za obstoj goljufije, storjene višje v dobavni verigi. Trdi, da je ravnala s potrebno skrbnostjo, da bi se izognila sodelovanju pri goljufiji, z dolo?itvijo notranjih pravil na podro?ju nakupovanja, ki nalagajo, da so dobavitelji preverjeni pred sklenitvijo pogodbe in ki prepovedujejo kakršno koli gotovinsko pla?ilo. V tem okviru družba Aquila Part Prod Com dav?ni upravi zlasti o?ita, da ni upoštevala pogodbe o naro?ilu, ki jo je sklenila z drugo družbo, in da je seznanjenost zakonitega zastopnika te družbe z dejanji, ki pomenijo goljufijo, ena?ila z njeno lastno seznanjenostjo s temi dejanji.

21 Oddelek za pritožbe pred predložitvenim sodiš?em te trditve izpodbija, pri ?emer zlasti trdi, da je kršitev pravil o varnosti prehranjevalne verige lahko eden od elementov, ki kažejo na to, da je dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na podro?ju DDV.

22 Predložitveno sodiš?e meni, da je nujno, da Sodiš?e poda napotke glede vprašanja, ali je okoliš?ine, na katere se sklicuje oddelek za pritožbe, mogo?e šteti za objektivne elemente v smislu sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373), na podlagi katerih je mogo?e sklepati, da je dav?ni zavezanec storil goljufijo, ter ali je ob upoštevanju narave dobavne verige, ugotovljene v zadevi v glavni stvari, obseg obveznosti skrbnega ravnanja, ki ga v zadevi v glavni stvari zahteva dav?na uprava, v skladu z dokaznimi pravili, ki jih razlaga Sodiš?e, dolo?bami Direktive 2006/112 in na?eli, ki urejajo izvrševanje pravice do odbitka DDV.

23 Natan?neje, predložitveno sodiš?e na prvem mestu sprašuje, ali je dav?na uprava lahko izena?evala seznanjenost z dejanji, ki pomenijo goljufijo, fizi?ne osebe, ki je zakonska zastopnica družbe, s katero je dav?ni zavezanec sklenil pogodbo o naro?ilu za opravljanje svoje dejavnosti, s seznanjenostjo dav?nega zavezanca s temi dejanji, ne da bi preu?ila vsebino pogodbe o naro?ilu. Na drugem mestu, glede na dejansko stanje zadeve v glavni stvari sprašuje glede skrbnosti, ki se lahko zahteva od dav?nega zavezanca zaradi prepre?itve udeležbe pri goljufiji, v okviru goljufije vrste dav?ni vrtiljak pa glede okoliš?in, ki jih je mogo?e upoštevati za dokaz, da je dav?ni zavezanec lahko vedel za to goljufijo. Na tretjem mestu, sprašuje, ali se lahko dav?na uprava za zavrnitev pravice do odbitka DDV opre na kršitev drugih pravil, kot so pravila dav?nega prava, kot so tista glede varnosti prehranjevalne verige.

24 V teh okoliš?inah je F?városi Törvényszék (županijsko sodiš?e v Budimpešti) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je s pravom Unije in zlasti s ?lenoma 9(1) in 10 Direktive [2006/112] ter z na?elom dav?ne nevtralnosti združljiva praksa dav?ne uprave, da ta samodejno in brez preverjanja iz tega, da je fizi?na oseba, ki je v pravnem razmerju s pravno osebo, ki deluje kot prevzemnik in je neodvisna od dav?nega zavezanca kot naro?itelj ter ima lastno pravno osebnost, nekaj vedela, ne da bi bila ta fizi?na oseba pravno povezana z dav?nim zavezancem, izpelje, da je to vedel dav?ni zavezanec, ne da bi upoštevala dolo?b pogodbe, sklenjene med naro?iteljem in prevzemnikom, ali tuje pravo, ki ureja pravno razmerje naro?ila?

2. Ali je treba [?len] 167, [?len] 168(a) in [?len]178(a) Direktive [2006/112] razlagati tako, da ?e

dav?na uprava ugotovi obstoj krožne verige izdajanja ra?unov, že samo to dejstvo kot objektivna okoliš?ina zadostuje, da se dokaže dav?na goljufija, ali pa mora dav?na uprava v tem primeru navesti tudi, kateri ?len ali ?leni v verigi so storili dav?no goljufijo in kakšen je bil njihov modus operandi?

3. Ali je treba zgoraj navedene ?lene Direktive [2006/112] glede na zahteve po sorazmernosti in razumnosti razlagati tako, da se od dav?nega zavezanca, tudi ?e dav?na uprava na podlagi konkretnih okoliš?in primera meni, da bi moral biti posebej skrben, ne more zahtevati, da preveri okoliš?ine, ki jih je dav?na uprava uspela odkriti šele po inšpekcijskem nadzoru, ki je trajal približno pet let in v okviru katerega je bilo treba opraviti številna dodatna preverjanja z uporabo instrumentov javnega prava, tako da varstvo poslovnih skrivnosti dav?nih zavezancev ni pomenilo ovire za dokazovanje? Ali v primeru, ?e se zahteva ve?ja skrbnost, za to, da je podana potrebna skrbnost, zadostuje, da dav?ni zavezanec svoje preverjanje razširi tudi na okoliš?ine, ki presegajo tiste, navedene v sodbi [z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373)] v zvezi z morebitnimi poslovnimi partnerji, tako da ima notranja pravila o nabavi za preverjanje teh partnerjev, da ne sprejema pla?il v gotovini, v pogodbe, ki jih sklepa, vklju?i klavzule o morebitnih tveganjih in preveri tudi druge okoliš?ine med transakcijo?

4. Ali je treba zgoraj navedene ?lene Direktive [2006/112] razlagati tako, da ?e dav?na uprava ugotovi, da je dav?ni zavezanec dejavno sodeloval pri dav?ni goljufiji, v zvezi s tem zadostuje, da je iz dokazov, ki jih je zbrala, razvidno, da bi dav?ni zavezanec, ki bi izkazal potrebno skrbnost, lahko vedel, da sodeluje pri dav?ni goljufiji, ne da bi bilo z njimi dokazano, da je vedel, da s svojim dejavnim ravnanjem sodeluje pri dav?ni goljufiji? Ali mora dav?na uprava, ?e se dokaže dejavno sodelovanje pri dav?ni goljufiji, torej da je oseba vedela za to sodelovanje, dokazati goljufivo ravnanje dav?nega zavezanca, ki se je kazalo v njegovem usklajenem ravnanju s predhodnimi ?leni v verigi, ali pa zadoš?a, da se opre na objektivne dokaze o medsebojnem poznavanju ?lenov v verigi?

5. Ali je z zgoraj navedenimi ?leni Direktive [2006/112] in s pravico do poštenega sojenja, ki je kot splošno na?elo priznana v ?lenu 47 [Listine], in z na?elom pravne varnosti skladna praksa dav?ne uprave, da svojo odlo?bo utemelji na domnevni kršitvi predpisov s podro?ja varnosti prehranske verige, ki ne vplivajo na izpolnitev dav?nih obveznosti dav?nega zavezanca ali na kroženje ra?unov, ki jih dav?na zakonodaja nikakor ne dolo?a v zvezi z dav?nim zavezancem in nikakor ne vplivajo na resni?nost transakcij, v zvezi s katerimi je dav?na uprava opravila inšpekcijski nadzor, niti na zavedanje dav?nega zavezanca, ki se je preverjalo v dav?nem postopku?

6. ?e je odgovor na prejšnje vprašanje za predhodno odlo?anje pritrdilen:

Ali je v skladu z zgoraj navedenimi ?leni Direktive [2006/112] in s pravico do poštenega sojenja, ki je kot splošno na?elo priznana v ?lenu 47 Listine, in z na?elom pravne varnosti praksa dav?ne uprave, da brez posredovanja uradnega organa na podro?ju varnosti prehranske verige, ki je stvarno in krajevno pristojen, ta uprava v svoji odlo?bi poda ugotovitve glede dav?nega zavezanca, za katerega je pristojen ta uradni organ, tako da na podlagi kršitev, ugotovljenih v zvezi z varnostjo prehranske verige – za katero ni pristojna – izpelje dav?ne posledice za dav?nega zavezanca, ne da bi ta lahko izpodbijal ugotovitev kršitve predpisov s podro?ja varnosti prehranske verige v postopku, ki je neodvisen od dav?nega postopka in ki spoštuje temeljna jamstva in pravice strank?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Drugo vprašanje

25 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, ki ga je treba preužiti najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davžni organ, kadar namerava davžnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta davžni zavezanec sodeloval pri goljufiji na podrožju DDV vrste davžnega vrtiljaka, zgolj ugotovi, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja ražunov, ne da bi identificiral vse udeležence pri tej goljufiji in njihova ravnanja.

26 Kot je Sodišče že večkrat opozorilo, je boj proti davžnim utajam, davžnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja. V zvezi s tem je Sodišče odložilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na doložbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe in da morajo zato nacionalni organi in nacionalna sodišča zavrniti pravico do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov dokaže, 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, tožki 54 in 55, in z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, tožka 45 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi z goljufijo mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka zavrnjena ne le, kadar goljufijo na podrožju DDV stori davžni zavezanec sam, ampak tudi takrat, kadar se dokaže, da je davžni zavezanec – ki so mu bili blago ali storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeni ali opravljene – vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom tega blaga ali storitev sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na podrožju DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, tožka 59; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, tožka 45, in z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, tožka 46).

28 Sodišče je v položajih, v katerih so bili materialni pogoji za pravico do odbitka izpolnjeni, večkrat pojasnilo, da je davžnemu zavezancu pravico do odbitka mogoče zavrniti le, če je na podlagi objektivnih elementov dokazano, da je 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 goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval višje ali nižje v dobavni ali storitveni verigi (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, tožka 48 in navedena sodna praksa).

29 Sodišče je namreč glede tega razsodilo, da z ureditvijo pravice do odbitka, ki je določena v Direktivi 2006/112, ni združljivo to, da se z zavrnitvijo te pravice kaznuje davžni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davžni zavezanec, ali po njej, pomenila goljufijo na podrožju DDV, ker bi namreč uvedba sistema objektivne odgovornosti presegala to, kar je potrebno za varstvo pravic državne blagajne (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, tožka 49 in navedena sodna praksa).

30 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo davžni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davžni zavezanec storil goljufijo na podrožju 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 davžni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, tožka 50 in navedena sodna praksa).

31 Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z goljufijo na

podrožju DDV, mora davžni organ te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v uřinkovitost prava Unije (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 51 in navedena sodna praksa).

32 Iz sodne prakse, navedene v točkah od 27 do 31 te sodbe, izhaja, da je mogoče davžnemu zavezancu pravico do odbitka zavrniti le, če se po celoviti presoji vseh elementov in dejanskih okoliščin v obravnavani zadevi, ki je bila opravljena v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava, ugotovi, da je ta storil goljufijo na podrožju DDV ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana s tako goljufijo. Pravico do odbitka 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. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 52 in navedena sodna praksa).

33 Iz tega je treba sklepati, da mora davžni organ, ki namerava zavrniti pravico do odbitka, v skladu z dokaznimi pravili, določenimi v nacionalnem pravu in brez poseganja v uřinkovitost prava, pravno zadostno dokazati tako objektivne elemente, ki izkazujejo obstoj goljufije na podrožju DDV, kot tudi tiste, ki izkazujejo, da je davžni zavezanec storil to goljufijo ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo.

34 Ta zahteva po dokazu prepoveduje – ne glede na vrsto obravnavane goljufije ali ravnanja – uporabo predpostavk ali domnev, ki bi z obrnitvijo dokaznega bremena povzročile poseg v temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je pravica do odbitka, in s tem v uřinkovitost prava Unije.

35 Zato, čeprav je obstoj krožne verige izdajanja računov resen indic, ki kaže na obstoj goljufije, ki jo je treba upoštevati v okviru celovite presoje vseh elementov in vseh dejanskih okoliščin v obravnavani zadevi, ni mogoče sprejeti, da se lahko davžni organ pri dokazovanju obstoja goljufije vrste davžnega vrtiljaka omeji na dokaz, da je zadevna transakcija del krožne verige izdajanja računov.

36 Davžni organ mora, prvič, natančno opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in drugič, dokazati, da je davžni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo. Vendar dokaz o obstoju goljufije in udeležbi davžnega zavezanca pri tej goljufiji ne pomeni nujno, da so bili identificirani vsi akterji, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja. Kot je bilo opozorjeno v točki 30 te sodbe, morajo nacionalna sodišča preveriti, ali so davžni organi ta dokaz predložili pravno zadostno.

37 Iz zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da:

– kadar namerava davžni organ davžnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta davžni zavezanec sodeloval pri goljufiji na podrožju DDV vrste davžnega vrtiljaka, nasprotuje temu, da se ta davžni organ omeji na dokaz, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja računov;

– mora navedeni davčni organ, prvi?, natančno opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in, drugi?, dokazati, da je davčni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo, kar pa nujno ne pomeni, da identificira vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja.

Četrto vprašanje

38 Predložitveno sodišče s četrnim vprašanjem, ki ga je treba preučiti na drugem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ, kadar se za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, to zavrnitev utemelji z dokazi, ki ne dokazujejo takega sodelovanja, ampak dejstvo, da bi ta davčni zavezanec lahko z vso zahtevano skrbnostjo vedel, da je bila zadevna transakcija povezana s tako goljufijo. Poleg tega sprašuje, ali dejstvo, da so se zbirali dobavne verige, katere del je ta transakcija, poznali, pomeni zadostno okoliščino za dokaz sodelovanja davčnega zavezanca pri goljufiji.

39 Iz sodne prakse Sodišča, navedene v točki 27 te sodbe, je razvidno, da je treba v primeru goljufije na področju DDV pravico do odbitka zavrniti v treh primerih, in sicer, prvi?, če se dokaže, da je davčni zavezanec sam storil goljufijo na področju DDV, drugi?, če se dokaže, da je davčni zavezanec vedel, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV, in tretji?, če se dokaže, da bi moral davčni zavezanec vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, ki je povezana s tako goljufijo.

40 Glede drugega in tretjega primera, ki se nanašata na pasivno udeležbo pri goljufiji, je bilo ugotovljeno, da je treba za davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da s svojo pridobitvijo sodeluje pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV, za potrebe Direktive 2006/112 šteti, da sodeluje pri tej goljufiji, ne glede na to, ali ima korist od nadaljnje prodaje blaga ali uporabe storitev v okviru obdavčenih izstopnih transakcij, ki jih je opravil, saj ta davčni zavezanec v takem položaju pomaga storilcem navedene goljufije in postane njen sotorilec (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 47 in navedena sodna praksa).

41 Če se dokaže, da je davčni zavezanec kakor koli vedel, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV, storjeno višje v dobavni verigi ali verigi storitev, je edino pozitivno dejanje, ki je odločilno za utemeljitev zavrnitve pravice do odbitka, pridobitev zadevnega blaga ali storitev. Zato za utemeljitev take zavrnitve nikakor ni treba dokazati, da je ta davčni zavezanec tako ali drugače dejavno sodeloval pri tej goljufiji, saj jo je dejavno spodbujal ali olajševal (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 26).

42 Če se dokaže, da bi moral davčni zavezanec vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV, storjeno višje v dobavni verigi ali verigi storitev, k zavrnitvi pravice do odbitka vodi opustitev izvedbe nekaterih skrbnostnih ravnanj (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 27).

43 Če se davčni organ za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, mora v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 30 te sodbe, to dokazati. Vendar ni potrebno nasprotuje temu, da v takem primeru to zavrnitev dodatno ali podredno utemelji z dokazi, ki dokazujejo, da bi moral davčni zavezanec, če bi izkazal skrbnost, ki se od njega lahko zahteva, vsekakor vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo. Dokaz o tem, če je predložen, namreč zadostuje za ugotovitev

udeležbe davčnega zavezanca pri goljufiji in s tem za utemeljitev te zavrnitve.

44 V vsakem primeru zgolj dejstvo, da se žlani dobavne verige poznajo, nepravilno ga je treba upoštevati pri celoviti presoji vseh elementov in dejanskih okoliščin konkretnega primera, ni zadosten dokaz za sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji.

45 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da:

- ne nasprotuje temu, da davčni organ, kadar se za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje davčnega zavezanca pri goljufiji na področju DDV, to zavrnitev dodatno ali podredno utemelji z dokazi, ki ne dokazujejo take udeležbe, ampak to, da bi ta davčni zavezanec, če bi izkazal vso zahtevano skrbnost, lahko vedel, da je zadevna transakcija povezana z tako goljufijo;
- zgolj dejstvo, da se žlani dobavne verige, katere del je ta transakcija, poznajo, ni zadosten dokaz za ugotovitev sodelovanja davčnega zavezanca pri goljufiji.

Tretje vprašanje

46 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati na tretjem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufije, nasprotuje temu, da se od davčnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do njegovega sodelovanja pri goljufiji, in da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kot so tista, ki jih lahko opravi davčna uprava.

47 Predložitveno sodišče v zvezi s tem sprašuje, ali je mogoče šteti, da je davčni zavezanec ravnal z zadostno skrbnostjo, ko je med drugim utemeljil, da je določil notranja pravila na področju nakupov, da bi preveril položaj svojih partnerjev, in da zavrača kakršno koli gotovinsko plačilo.

48 Sodišče je že večkrat odločilo, 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).

49 Sodišče je pojasnilo, da se je, kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufije, predaren gospodarski subjekt glede na okoliščine primera dolžan pozanimati o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepričal o njegovi verodostojnosti (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60; 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).

50 Vendar davčni organ zavezancu ne more naložiti opravljanja kompleksnih in poglobljenih 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).

51 Sodišče je predvsem že presodilo, da davčni organ ne more na splošno od davnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, zahtevati, prvič, da preveri, ali je imel izdajatelj račun za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja ta pravica, status davnega 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 na ravni transakcij višje v verigi ni nepravilnosti ali goljufij, 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. (Davni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, točka 47).

52 Iz tega izhaja, da so zahtevana skrbnost davnega 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 okoliščin konkretnega primera in zlasti od tega, ali obstajajo indici, ki davnemu zavezancu ob pridobitvi, ki jo opravi, omogočajo sum obstoja nepravilnosti ali goljufije. Tako je mogoče ob obstoju indicov o goljufiji od davnega zavezanca pričakovati večjo skrbnost. Vendar od njega ni mogoče zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi davna uprava.

53 Vprašanje, ali je davni zavezanec ravnal z zadostno skrbnostjo, ko je utemeljil zlasti to, da je določil notranja pravila na področju nakupov, katerih namen je preveriti položaj svojih partnerjev, in da zavrača vsakršno gotovinsko plačilo, spada na področje presoje dejstev spora o glavni stvari in s tem v izključno pristojnost nacionalnih sodišč (glej v tem smislu sodbo z dne 16. junija 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, točka 37). Ta sodišča morajo presoditi, ali je davni zavezanec glede na okoliščine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliščinah mogoče razumno zahtevati od njega.

54 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da:

- kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogoče sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufija, ne nasprotuje temu, da se od davnega zavezanca zahteva, da izkaže večjo skrbnost, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do njegove udeležbe pri goljufiji;
- vendar od njega ni mogoče zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi davna uprava;
- nacionalno sodišče mora presoditi, ali je davni zavezanec glede na vse okoliščine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliščinah mogoče razumno zahtevati od njega.

Peto in šesto vprašanje

55 Predložitveno sodišče s petim in šestim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112, pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, in načelo pravne varnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da davni organ davnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka DDV, ker ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali prava Unije v zvezi z varnostjo prehranske verige, in to ne da bi obstajala predhodna odločba upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve.

56 Ker predložitveno sodišče ni navedlo razlogov, iz katerih Sodišče sprašuje o razlagi načela pravne varnosti, ti vprašanji v zvezi s tem ne izpolnjujeta zahtev iz člena 94 Poslovnika Sodišča, tako da sta očitno nedopustni v delu, v katerem se nanašata na to načelo.

57 V zvezi z Direktivo 2006/112 je Sodišče v točki 41 sodbe z dne 3. oktobra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), razsodilo, da je treba člen 168(a) te direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da se davčnemu zavezancu, ki sodeluje v živilski verigi, zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV zgolj zato, ker ta davčni zavezanec, ob predpostavki, da je to pravilno ugotovljeno, ni izpolnil svojih obveznosti v zvezi z identifikacijo svojih dobaviteljev zaradi sledljivosti živil na podlagi člena 18(2) Uredbe št. 178/2002. Dodalo pa je, da je nespoštovanje teh obveznosti lahko eden od dejavnikov, ki skupaj in dosledno kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV.

58 Razširjeno enako velja tudi za kršitev nacionalnih določb in katere koli določbe prava Unije v zvezi z varnostjo prehranjevalne verige ter za dokaz o obstoju goljufije na področju DDV in za to, da se dokaže tako aktivno kot pasivno sodelovanje davčnega zavezanca pri tej goljufiji. Taka kršitev namreč sama po sebi ni dokaz, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti ta dejstva, ampak je lahko eden od indicij za obstoj take goljufije ter element, ki ga je mogoče v okviru celovite presoje vseh elementov in dejanskih okoliščin konkretnega primera upoštevati za ugotovitev, da je davčni zavezanec sodeloval pri tej goljufiji, čeprav upravni organ, pristojen za odločanje o navedeni kršitvi, ni predhodno ugotovil take kršitve.

59 Ker predložitveno sodišče sprašuje o skladnosti prakse davčnega organa, v skladu s katero se taka kršitev upošteva, čeprav je pristojni upravni organ predhodno ni ugotovil, s pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, je treba opozoriti, da ima v skladu s tem členom vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu. Ta se torej ne uporablja za preučitev zakonitosti upravne prakse.

60 V delu, v katerem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, razlagati tako, da nasprotuje temu, da sodišče, pri katerem je bila vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, kot dokaz o obstoju goljufije na področju DDV ali o sodelovanju davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije, ki se nanašajo na varnost prehranske verige, na katero se sklicuje davčni organ, tudi če ne obstaja predhodna odločba nacionalnega upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve, je treba opozoriti, da je za izpolnitev zahtev, povezanih s pravico do poštenega sojenja, potrebno, da so stranke seznanjene in lahko kontradiktorno razpravljajo tako o dejanskih kot o pravnih elementih, ki so odločilni za izid postopka (sodba z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 62 in navedena sodna praksa).

61 Zato možnost sodišča, pri katerem je vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, da kot dokaz obstoja goljufije na področju DDV ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranjevalne verige, ne posega v pravico do poštenega sojenja, če je ta dokaz mogoče izpodbijati in o njem kontradiktorno razpravljati pred tem sodiščem.

62 Nasprotno, če navedeno sodišče ni pooblašeno, da preuči obstoj kršitve obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranjevalne verige, ki je navedena kot dokaz obstoja goljufije na področju DDV ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji, tega dokaza ni mogoče upoštevati, ne da bi se poseglo v pravico do učinkovitega pravnega sredstva in ga je treba zato zavrniti (glej po analogiji sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točke od 87 do 89, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točke od 66 do 68).

63 Glede na zgoraj navedeno je treba na peto in šesto vprašanje odgovoriti:

– Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da po eni strani nasprotuje temu, da davčni organ davčnemu zavezancu zavrne uveljavljanje pravice do odbitka DDV zgolj zato, ker ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranske verige, in da je po drugi strani nespoštovanje teh obveznosti vseeno eden od elementov, ki ga davčni organ lahko upošteva za dokaz tako obstoja goljufije na področju DDV kot tudi udeležbe navedenega davčnega zavezanca pri tej goljufiji, čeprav ni predhodne odločbe upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve;

– pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da sodišče, pri katerem je vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, kot dokaz obstoja goljufije na področju DDV ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev navedenih obveznosti, če je ta dokaz mogoče izpodbijati in o njem kontradiktorno razpravljati pred tem sodiščem.

Prvo vprašanje

64 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati na petem oziroma zadnjem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta davčni praksi, v skladu s katero je treba za zavrnitev pravice do odbitka DDV davčnemu zavezancu, ker je sodeloval pri goljufiji na področju DDV, upoštevati dejstvo, da je bil zakoniti zastopnik prevzemnika davčnega zavezanca seznanjen z dejanji, ki pomenijo to goljufijo, ne glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo in ki urejajo naročilo in določila pogodbe o naročilu, sklenjene v konkretnem primeru.

65 Kot je bilo opozorjeno v točki 26 te sodbe, je boj proti goljufijam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja.

66 Poleg tega iz točk 29 in 40 te sodbe, v skladu s katerimi bi na eni strani uvedba sistema objektivne odgovornosti presegala to, kar je potrebno za varstvo pravic javne blagajne, na drugi strani pa davčni zavezanec, ki je vedel ali bi moral vedeti, da s svojo pridobitvijo sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo, pomaga osebam, ki storijo to goljufijo, in postane sostorilec, izhaja, da tako sodelovanje pomeni kršitev, za katero je ta davčni zavezanec odgovoren (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, točka 36).

67 Ne glede na nacionalna pravila, ki urejajo naročilo in določila pogodbe o naročilu, s katero je davčni zavezanec tretji osebi zaupal opravljanje obdavčljivih transakcij, se davčni zavezanec v razmerju do državne blagajne ne more razbremeniti te odgovornosti s sklicevanjem na obstoj pogodbe o naročilu, nacionalnih pravil, ki urejajo to pogodbo, ali določil te pogodbe, in trditi, da ni vedel za dejanja, ki pomenijo goljufijo na področju DDV, s katerimi je seznanjen njegov prevzemnik. Če bi se dopustilo, da davčni zavezanec tako ravna, bi se s tem namreč olajševala goljufija in bi bilo tako v nasprotju s ciljem boja proti goljufiji na področju DDV.

68 Iz navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni praksi, v skladu s katero se za zavrnitev pravice do odbitka davčnemu zavezancu, ker je ta sodeloval pri goljufiji na področju DDV, upošteva dejstvo, da je bil zakoniti zastopnik prevzemnika davčnega zavezanca seznanjen z dejanji, ki pomenijo to goljufijo, ne glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo in urejajo naročilo, in določila pogodbe o naročilu, sklenjene v konkretnem primeru.

Stroški

69 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deseti 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

- kadar namerava dav?ni organ dav?nemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ker je ta dav?ni zavezanec sodeloval pri goljufiji na podro?ju DDV vrste dav?nega vrtiljaka, nasprotuje temu, da se ta dav?ni organ omeji na dokaz, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja ra?unov;
- navedeni dav?ni organ mora, prvi?, natan?no opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in, drugi?, dokazati, da je dav?ni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo, kar pa nujno ne pomeni, da identificira vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja.

2. Direktivo 2006/112

je treba razlagati tako, da

- ne nasprotuje temu, da dav?ni organ, kadar se za zavrnitev pravice do odbitka sklicuje na dejavno sodelovanje dav?nega zavezanca pri goljufiji na podro?ju DDV, to zavrnitev dodatno ali podredno utemelji z dokazi, ki ne dokazujejo take udeležbe, ampak to, da bi ta dav?ni zavezanec, ?e bi izkazal vso zahtevano skrbnost, lahko vedel, da je zadevna transakcija povezana s tako goljufijo;
- zgolj dejstvo, da se ?lani dobavne verige, katere del je ta transakcija, poznajo, ni zadosten dokaz za ugotovitev sodelovanja dav?nega zavezanca pri goljufiji.

3. Direktivo 2006/112 v zvezi z na?elom sorazmernosti

je treba razlagati tako, da

- kadar obstajajo indici, na podlagi katerih je mogo?e sumiti, da obstajajo nepravilnosti ali goljufija, ne nasprotuje temu, da se od dav?nega zavezanca zahteva, da izkaže ve?jo skrbnost, da se prepri?a, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do njegove udeležbe pri goljufiji;
- od njega vseeno ni mogo?e zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi dav?na uprava;
- mora nacionalno sodiš?e presoditi, ali je dav?ni zavezanec glede na vse okoliš?ine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliš?inah mogo?e razumno zahtevati od njega.

4. Direktivo 2006/112

je treba razlagati tako, da

- nasprotuje temu, da davčni organ davnemu zavezancu zavrne uveljavljanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) zgolj zato, ker ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnih določb ali določb prava Unije v zvezi z varnostjo prehranske verige;
- je nespoštovanje teh obveznosti vseeno lahko eden od elementov, ki ga davčni organ lahko upošteva za dokaz tako obstoja goljufije na področju DDV kot tudi udeležbe navedenega davčnega zavezanca pri tej goljufiji, čeprav ni predhodne odločbe upravnega organa, pristojnega za ugotovitev take kršitve.

5. Pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah,

je treba razlagati tako,

da ne nasprotuje temu, da sodišče, pri katerem je vložena tožba zoper odločbo davčnega organa, kot dokaz obstoja goljufije na področju davka na dodano vrednost ali sodelovanja davčnega zavezanca pri tej goljufiji upošteva kršitev navedenih obveznosti, če je ta dokaz mogoče izpodbijati in o njem kontradiktorno razpravljati pred tem sodiščem

6. Direktivo 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta davčni praksi, v skladu s katero se za zavrnitev pravice do odbitka davnemu zavezancu, ker je ta sodeloval pri goljufiji na področju davka na dodano vrednost, upošteva dejstvo, da je bil zakoniti zastopnik prevzemnika davčnega zavezanca seznanjen z dejanji, ki pomenijo to goljufijo, ne glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo in urejajo naročilo, in določila pogodbe o naročilu, sklenjene v konkretnem primeru.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.