

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (tretji senat)

z dne 7. marca 2024(*)

„Predhodno odloanje – Obdavenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka DDV – Pojem davnega zavezanca – Naelo davne nevtralnosti – Naelo sorazmernosti – Družba, ki ne posluje – Nacionalna ureditev, ki ne priznava pravice do odbitka, vračila ali nadomestila vstopnega DDV“

V zadevi C-341/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija) z odlobo z dne 19. maja 2022, ki je na Sodišče prispela 25. maja 2022, v postopku

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

proti

Agenzia delle Entrate,

SODIŠE (tretji senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, K. Lenaerts, predsednik Sodiša v funkciji sodnika tretjega senata, N. Piçarra, N. Jääskinen (poročevalec) in M. Gavalec, sodniki,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: C. Di Bella, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. junija 2023,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA R. Nicastro, avvocata,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z D. G. Pintusom, P. Pucciariellom in F. Urbanijem Nerijem, avvocati dello Stato,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, F. Moro in P. Rossi, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. septembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 9(1) in lena 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter nael nevtralnosti davka na

dodano vrednost (DDV), sorazmernosti, varstva legitimnih prižakovanj in pravne varnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (v nadaljevanju: družba Feudi) in Agenzia delle Entrate (davčna uprava, Italija) (v nadaljevanju: davčni organ) glede uveljavljanja pravice do odbitka DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive o DDV 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 63 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

5 Člen 167 navedene direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

6 Člen 168(a) iste 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“.

7 Člen 273 Direktive o DDV 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.

[...]“

Italijansko pravo

8 Člen 30 legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (zakon št. 724 o ukrepih za racionalizacijo javnih financ) z dne 23. decembra 1994 (redni dodatek h GURI št. 174 z dne 30. decembra 1994) (v nadaljevanju: zakon št. 724/1994) z naslovom „Slamnate družbe: vrednotenje vrednostnih papirjev“ v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Za namene tega ?lena se šteje, da delniške družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, družbe z neomejeno odgovornostjo in komanditne družbe ter nereziden?ne družbe in razni subjekti, ki imajo stalno poslovno enoto na ozemlju države – ?e ni dokazano nasprotno – ne poslujejo, ?e je skupni znesek prihodkov, pove?anja zalog in dohodkov, razen izrednih, kot izhajajo iz izkaza poslovnega izida, kadar je ta predpisan, manjši od vsote zneskov, izra?unanih z uporabo teh odstotkov:

[...]

4. Za družbe in subjekte, ki ne poslujejo, se presežek, ki izhaja iz dobropisa na podlagi obra?una DDV, ne vrne in ne more biti predmet izravnave [...] ali prenosa [...]. ?e družba ali subjekt, ki ne posluje, tri zaporedna dav?na obdobja ne izvaja transakcij, ki so predmet DDV, najmanj v višini, ki izhaja iz uporabe odstotkov iz odstavka 1, presežka, ki izhaja iz dobropisa, ni mogo?e prenesti dalje za izravnavo DDV, dolgovanega za prihodnja dav?na obdobja.

4a. V primeru objektivnih okoliš?in, ki onemogo?ijo doseganje prihodkov ter pove?anje zalog in dohodkov, dolo?enih v skladu s tem ?lenom, oziroma onemogo?ijo izvajanje transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost iz odstavka 4, lahko zadevna družba predlaga, da se ne uporabijo dolo?be proti dav?nemu izogibanju.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

9 Vigna Ottieri Srl (v nadaljevanju: družba Vigna) je bila družba italijanskega prava, ki je opravljala ekonomsko dejavnost proizvodnje in trženja vina v deželi Kampanja (Italija).

10 Dav?ni organ je 22. decembra 2010 družbi Vigna vro?il odlo?bo o odmeri davka, v kateri je bilo med drugim navedeno, da se ta družba za dav?no obdobje 2008 šteje za družbo, ki ne posluje (tako imenovana „slamnata družba“), ker je bil znesek izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, ki ga je ta prijavila, nižji od praga, pod katerim se za namene uporabe ?lena 30 zakona št. 724/1994 šteje, da družbe ne poslujejo. Iz te odlo?be o odmeri davka je bilo razvidno tudi, da družba Vigna takega praga ni dosegla v treh zaporednih dav?nih obdobjih, in sicer v letih 2006, 2007 in 2008. Zato je dav?ni organ zavrnil odbitek dobropisa DDV v znesku 42.108 EUR, ki ga je družba Vigna zahtevala za dav?no obdobje 2009.

11 Družba Vigna je zoper navedeno odlo?bo o odmeri davka vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Avellino (dav?no sodiš?e pokrajine Avellino, Italija). To sodiš?e je s sodbo z dne 18. aprila 2012 to tožbo zavrnilo.

12 Družba Feudi, ki je 27. septembra 2012 pripojila družbo Vigna, je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (dav?no sodiš?e dežele Kampanja, oddelek v Salernu, Italija), ki je to pritožbo zavrnilo.

13 Družba Feudi je 27. marca 2014 vložila kasacijsko pritožbo pri Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodiš?e, Italija), ki je predložitveno sodiš?e. Ta družba v bistvu trdi, da zavrnitev pravice do odbitka DDV ni združljiva s pravom Unije.

14 Predložitveno sodiš?e v bistvu navaja, da je namen zadevne italijanske zakonodaje odvrati od ustanavljanja slamnatih družb in tako prepre?iti, da bi pravne osebe, ki formalno opravljajo ekonomsko dejavnost, vendar v resnici ne poslujejo, uživale dav?ne ugodnosti. V ta namen naj bi ?len 30 zakona št. 724/1994 dolo?al mehanizem za odvratanje, ki naj bi temeljil na domnevi, da je mogo?e o tem, da družba ne posluje, sklepati iz tega, da je donos, ki ga je mogo?e

razumno pri?akovati od sredstev, s katerimi razpolaga, nižji od praga prihodkov, ki ga dolo?a ta dolo?ba. Vendar naj bi družba lahko to domnevo ovrgla, ?e bi dokazala, da tega praga prihodkov v danem obdobju ni bilo mogo?e dose?i zaradi objektivnih okoliš?in.

15 Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be je razvidno, da v skladu z navedeno dolo?bo družbe, ki ne poslujejo, ne morejo dobiti vra?ila dobropisa DDV, ki je naveden v obra?unu in ki izhaja zlasti iz zneska odbitnega DDV, ki je višji od pobranega DDV. Ta dobropis naj prav tako ne bi mogel biti predmet pobota niti naj ga ne bi bilo mogo?e prenesti. Navedeni dobropis naj bi bilo torej mogo?e odbiti od DDV, ki ga je treba pla?ati za naslednja dav?na obdobja. Vendar ?e družba, ki ne posluje, v treh zaporednih dav?nih obdobjih ne opravi transakcij, ki so predmet DDV, v znesku, ki je vsaj enak tistemu, ki izhaja iz navedenega praga prihodkov, navedenega dobropisa ni ve? mogo?e prenesti. Ta družba naj bi zato izgubila pravico do odbitka DDV.

16 V teh okoliš?inah se predložitveno sodiš?e sprašuje, na prvem mestu, ali je mogo?e status dav?nega zavezanca in posledično pravico do odbitka vstopnega DDV zavrniti družbi, ki opravlja transakcije, ki so predmet DDV, vendar ne dosega praga dohodkov, ki ga dolo?a zadevna italijanska zakonodaja, kadar ta družba ne dokaže, da je bilo ustvarjanje dohodkov, višjih od tega praga, ovirano zaradi objektivnih okoliš?in. V zvezi s tem dvomi o skladnosti take prakse s ?lenom 9(1) Direktive o DDV, iz katerega v bistvu izhaja, da status dav?nega zavezanca izhaja iz tega, da subjekt, ki ta status uveljavlja, opravlja ekonomsko dejavnost.

17 Na drugem mestu, to sodiš?e se sprašuje, ali je zadevna italijanska zakonodaja združljiva s ?lenom 167 Direktive o DDV ter z na?elom nevtralnosti DDV in na?elom sorazmernosti. Navedeno sodiš?e opozarja, da ?eprav je boj proti dav?nim utajam, dav?nemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, pa ukrepi, ki jih sprejmejo države ?lanice, ne smejo presegati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja, in zlasti ne smejo biti uporabljeni tako, da bi sistematično posegali v na?elo nevtralnosti DDV.

18 Na tretjem mestu, predložitveno sodiš?e se sprašuje, ali je treba šteti, da so omejitve pravice do odbitka DDV, dolo?ene v ?lenu 30 zakona št. 724/1994, v nasprotju z na?eloma pravne varnosti in varstva legitimnih pri?akovanj. Meni namre?, da dav?ni zavezanec, kadar opravlja gospodarsko transakcijo, tvega, da ne bo z gotovostjo vedel, ali bo lahko na podlagi te transakcije uveljavljal pravico do odbitka ali vra?ila DDV, saj bo uveljavljanje teh pravic pogojeno s tem, da je v danem dav?nem obdobju prejel raven dohodkov, ki presega prag, dolo?en z zadevno italijansko zakonodajo.

19 V teh okoliš?inah je Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?lo ta vprašanja:

„1. Ali je ?len 9(1) [Direktive o DDV] mogo?e razlagati tako, da ne priznava statusa dav?nega zavezanca in s tem pravice do odbitka ali povra?ila vstopnega DDV subjektu, ki izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko dolo?enih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pri?akuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliš?ino upravi?ile?

2. Ali v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje ?len 167 [Direktive o DDV] ter splošni na?eli nevtralnosti DDV in sorazmernosti omejevanja pravice do odbitka DDV nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v [?lenu 30 zakona št. 724/1994] odreja pravico do odbitka vstopnega DDV, do njegovega vra?ila ali do uporabe v prihodnjem dav?nem obdobju dav?nemu zavezancu, ki tri zaporedna dav?na obdobja izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko dolo?enih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pri?akuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more

dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliš?ino upravi?ile?

3. Ali v primeru nikalnega odgovora na drugo vprašanje na?eli Evropske unije glede pravne varnosti in varstva legitimnih pri?akovanj nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki v ?lenu 30(4) zakona št. 724 iz leta 1994 odreka pravico do odbitka vstopnega DDV, do njegovega vra?ila ali do uporabe v prihodnjem dav?nem obdobju vsakemu zavezancu, ki tri zaporedna dav?na obdobja izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko dolo?enih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pri?akuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliš?ino upravi?ile?“

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je mogo?e na podlagi tega ?lena osebi, ki v danem dav?nem obdobju opravlja transakcije, ki so predmet DDV in katerih ekonomska vrednost ne dosega praga, dolo?enega z nacionalno zakonodajo, ki ustreza razumno pri?akovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga, odre?i status zavezanca za DDV, razen ?e ta oseba dokaže, da so dosego tega praga prepre?ile objektivne okoliš?ine.

21 V skladu s ?lenom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV je „dav?ni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Pojem „ekonomska dejavnost“ je v ?lenu 9(1), drugi pododstavek, te direktive opredeljen tako, da zajema vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Poleg tega je pojasnjeno, da je treba kot tako dejavnost šteti „izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

22 Tako iz analize besedila ?lena 9(1) Direktive o DDV ne izhaja le, da je obseg podro?ja uporabe pojma „ekonomska dejavnost“ širok, temve? je iz nje razvidna tudi objektivnost tega pojma, v smislu, da se dejavnost obravnava kot taka, ne glede na njen namen ali rezultat (sodba z dne 25. februarja 2021, Gmina Wroc?aw (Preoblikovanje pravice do uporabe), C?604/19, EU:C:2021:132, to?ka 69 in navedena sodna praksa).

23 Iz tega izhaja, da status zavezanca za DDV ni pogojen s tem, da oseba opravlja transakcije, ki so predmet DDV in katerih ekonomska vrednost presega predhodno dolo?en prag dohodkov, ki ustreza razumno pri?akovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga. V zvezi s tem je namre? pomembno le to, ali navedena oseba dejansko opravlja ekonomsko dejavnost in, kot je bilo opozorjeno v to?ki 21 te sodbe, ali izkoriš?a premoženje v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

24 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodiš?e ugotoviti, ali je družba Vigna v spornih dav?nih obdobjih, in sicer v dav?nem obdobju 2008 in dveh predhodnih dav?nih obdobjih, v katerih naj družba Vigna po mnenju dav?nega organa ne bi poslovala, opravljala tako ekonomsko dejavnost v smislu ?lena 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV, kakor se razlaga v sodni praksi, navedeni v to?ki 22 te sodbe.

25 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da na podlagi tega ?lena osebi, ki v danem dav?nem obdobju opravlja transakcije, ki so predmet DDV in katerih ekonomska vrednost ne dosega praga, dolo?enega z nacionalno zakonodajo, ki ustreza razumno pri?akovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga, ni mogo?e odre?i statusa zavezanca za DDV.

Drugo vprašanje

26 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 167 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreže pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi zneska izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je opravil ta davčni zavezanec, ki se šteje za nezadostnega.

27 V zvezi s tem je treba opozoriti, na prvem mestu, da v skladu z ustaljeno sodno prakso 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 o DDV je torej sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za celoten davek, ki je bil naložen na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je namreč davčnega zavezanca v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so te dejavnosti načeloma predmet DDV. Davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, je v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago ali navedeno storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 25. novembra 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, točka 23 in navedena sodna praksa, ter z dne 25. maja 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točki 27 in 28 ter navedena sodna praksa).

28 Natančneje, iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da morata biti za pridobitev pravice do odbitka izpolnjena dva pogoja. Prvi, zadevna oseba mora biti „davčni zavezanec“ v smislu te direktive. Drugi, davčni zavezanec mora blago oziroma storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčenih transakcij, to vstopno blago pa mora dobaviti oziroma te storitve opraviti drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2022, *Finanzamt R* (Odbitek DDV zaradi vložka družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 39 in navedena sodna praksa).

29 V zvezi z drugim od teh pogojev, ki je edini, na katerega se nanaša to vprašanje, je treba opozoriti, da mora za to, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunane na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, predpostavlja, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 8. septembra 2022, *Finanzamt R* (Odbitek DDV zaradi vložka družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 45 in navedena sodna praksa).

30 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu prizna tudi, če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnega blaga in storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, točka 42 in navedena sodna praksa).

31 Iz zgoraj navedenih razlogov je razvidno, da nobena določba Direktive o DDV pravice do odbitka ne pogojuje z zahtevo, da mora znesek izstopnih transakcij, ki jih davčni zavezanec opravi

v danem obdobju, doseži določen prag. Nasprotno, iz sodne prakse, navedene v točki 27 te sodbe, izhaja, da je pravica do odbitka DDV zagotovljena, če so izpolnjeni zahtevani pogoji, ki jih mora preveriti predložitveno sodišče, ne glede na rezultate ekonomskih dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca.

32 Na drugem mestu, kljub temu je treba ugotoviti, da je pravico do odbitka DDV davčnemu zavezancu mogoče zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da jo uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe.

33 Opozoriti je namreč treba, da je boj proti davčnim goljufijam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV 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 sodišča, tudi če bi bili izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka, zavrniti uporabo te pravice, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na navedeno pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo (glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točki 34 in 35, in z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 41 in navedena sodna praksa).

34 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 (sodba z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 43 in navedena sodna praksa).

35 V zvezi z zlorabo pravice iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, prvič, da zadevne transakcije, ne glede na formalne pogoje, predvidene z upoštevniimi določbami Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero se ta direktiva prenaša, vodijo do pridobitve davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju teh določb. Drugič, iz vseh objektivnih elementov mora biti razvidno, da je bistven namen teh transakcij omejen na pridobitev te davčne ugodnosti (sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75, ter z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 44 in navedena sodna praksa).

36 Iz sodne prakse Sodišča tako izhaja, da 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 o DDV (sodbi z dne 16. julija 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, točka 26, in z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 46 in navedena sodna praksa).

37 Prav tako je treba opozoriti, da ukrepi, ki jih lahko države članice sprejmejo v skladu s členom 273 Direktive o DDV, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo davčne utaje, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg teh ciljev. Zato teh ukrepov ni mogoče uporabiti tako, da bi sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV (sodbi z dne 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, točka 28, in z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 47 in navedena sodna praksa).

38 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče pojasnjuje, da je namen člena 30 zakona št. 724/1994 boj proti goljufijam z odvržanjem od ustanavljanja slamnatih družb. Mehanizem, ki ga ta člen vzpostavlja, tako temelji na domnevi, da se znesek izstopnih transakcij, ki jih je družba opravila v danem davčnem obdobju, ne dosega praga, izražane z uporabo meril iz navedenega člena, ta družba ni družba, ki posluje, razen če ji uspe dokazati, da na podlagi objektivnih elementov navedenega praga ni mogla doseči. Če se družba šteje za družbo, ki ne posluje, ne more več uveljavljati svoje pravice do odbitka DDV za izstopne transakcije, ki jih je opravila v spornem davčnem obdobju.

39 Taka domneva pa temelji na merilu, in sicer merilu praga prihodkov, ki ni povezano z merili, ki se zahtevajo za dokaz goljufije ali zlorabe, kot izhajajo iz sodne prakse, navedene v točkah od 33 do 36 te sodbe. Ta domneva namreč ne temelji na presoji resničnosti transakcij, ki so predmet DDV in so bile opravljene v danem davčnem obdobju, niti na presoji njihove uporabe v pravem pomenu besede za izvedbo izstopnih transakcij, ampak le na oceni njihovega obsega. Navedene domneve torej ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 34 te sodbe, ni mogoče šteti za tako, da je z njo mogoče dokazati, da se je pravica do odbitka DDV uveljavljala z goljufijo ali zlorabo.

40 Pravico do odbitka je namreč mogoče zavrniti le, kadar so bila dejstva, navedena za dokaz take goljufije ali zlorabe, pravno zadostno dokazana, in sicer 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).

41 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da se s splošno domnevo o obstoju goljufije in zlorabe ne more upravičevati davčni ukrep, ki posega v cilje direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2017, Egiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 31 in navedena sodna praksa). Prav tako ni mogoče sprejeti, da bi taka domneva, tudi če je izpodbojna, vodila do zavrnitve pravice do odbitka vstopnega DDV iz razlogov, ki niso povezani z ugotovitvijo goljufivega ali zlorabnega uveljavljanja te pravice.

42 Iz tega sledi, da domneva, kot je opisana v točki 38 te sodbe, presega to, kar je nujno za doseg cilja preprečevanja goljufij in zlorab.

43 Glede na zgoraj navedeno obrazložitev je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 167 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreja pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi zneska izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je opravil ta davčni zavezanec, ki se šteje za nezadostnega.

Tretje vprašanje

44 Ob upoštevanju odgovora na drugo vprašanje in glede na to, da je bilo tretje vprašanje postavljeno le, če bi bil odgovor na to vprašanje nikalen, na to tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

45 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 stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da na podlagi tega člena osebi, ki v danem davčnem obdobju opravlja transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost

(DDV) in katerih ekonomska vrednost ne dosega praga, določenega z nacionalno zakonodajo, ki ustreza razumno pričakovanemu donosu sredstev, s katerimi ta oseba razpolaga, ni mogoče odrediti statusa zavezanca za DDV.

2. Člen 167 Direktive 2006/112 ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se davčnemu zavezancu odreja pravica do odbitka vstopnega DDV zaradi zneska izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je opravil ta davčni zavezanec, ki se šteje za nezadostnega.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.