

Začasna izdaja

SODBA SODIŠÇA (prvi senat)

z dne 11. januarja 2024(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Zavrnitev pravice do odbitka – Obveznosti davčnega zavezanca – Dolžnost skrbnega ravnanja – Dokazno breme – Načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti – Primarnost prava Unije – Nasprotje med sodno prakso nacionalnega sodišča in pravom Unije“

V zadevi C-537/22,

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 2022, ki je na Sodišče prispela 11. avgusta 2022, v postopku

Global Ink Trade Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec), P. G. Xuereb, A. Kumin, sodniki, in I. Ziemele, sodnica,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in K. Szíjjártó, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in A. Sipos, 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 načela primarnosti prava Unije ter člena 167, člena 168(a) in člena 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in pravne varnosti.

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Global Ink Trade Kft. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska; v nadaljevanju: davčna uprava), ker je ta uprava zavrnila pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na pridobitve blaga.

Pravni okvir

3 Člen 167 Direktive o DDV določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

4 Člen 168(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...].“

5 V skladu s členom 178(a) te direktive mora davčni zavezanec, da bi lahko uveljavljal pravico do odbitka iz člena 168(a) te direktive, imeti račun, izdan v skladu z zahtevami iz te direktive.

6 Člen 273, prvi odstavek, 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.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Družba Global Ink Trade na Madžarskem opravlja dejavnost trgovine na debelo. V obdobju od julija 2012 do junija 2013 je to podjetje kupovalo razno pisarniško opremo. Na večini računov, ki se nanašajo na te pridobitve, je bilo navedeno, da je bil dobavitelj zadevnega blaga madžarsko podjetje Office Builder Kft.

8 Davčna uprava je med preverjanji, opravljenimi pri družbi Office Builder, med drugim ugotovila, da ta družba ne opravlja dejanske ekonomske dejavnosti in da ni spoštovala svojih davčnih obveznosti. Poslovodja tega podjetja, ki je bil marca 2013 zaprt v zavodu za prestajanje kazni zapora, je izjavil, da družbi Global Ink Trade ni izdal nobenega računa in da s to družbo ni imel nobene korespondence. Poleg tega je ista uprava ugotovila, da elektronski naslov, uporabljen za korespondenco med družbama Office Builder in Global Ink Trade, ni ustrezal uradnemu elektronskemu naslovu družbe Office Builder.

9 Davčna uprava je zaslišala tudi priče, ki naj bi potrdile, da je bilo zadevno blago dobavljeno družbi Global Ink Trade. Poslovodja te družbe naj bi izjavil, da je v poslovni odnos z družbo Office Builder vstopil na podlagi oglasa, ki ga je ta družba objavila v lokalnem časopisu, in po tem, ko je preveril podatke tega podjetja v sodnem registru in se osebno srečal z enim od njegovih zastopnikov, vsa nadaljnja korespondenca pa je potekala po elektronski pošti.

10 Davna uprava je na podlagi zbranih dokazov menila, da račun, ki naj bi jih družba Office Builder izdala družbi Global Ink Trade, niso verodostojni, saj je poslovodja družbe Office Builder izrecno izjavil, da ti račun niso bili izdani. Ta uprava je tako na podlagi tega sklepala, da transakcije, navedene na teh računih, med tema podjetjema niso bile opravljene. Zato se je ta uprava odločila, da družbi Global Ink Trade zavrne pravico do odbitka DDV, navedenega na omenjenih računih, med drugim zato, ker ta družba ni izkazala potrebne skrbnosti pri opravljanju svoje dejavnosti, zlasti ker ni opravila zadostnih preverjanj o dejanski identiteti svojega dobavitelja in o tem, ali ta spoštuje svoje davne obveznosti, zaradi česar je bila odgovorna za pasivno goljufijo.

11 Družba Global Ink Trade je zoper to odločbo vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), ki je predložitveno sodišče, pri čemer je trdila, da odločitev davne uprave, da ji v zvezi z zadevnimi računom ne prizna pravice do odbitka DDV, temelji na nedokazanih dejstvih in da ta uprava ni upoštevala tega, da mora sama nositi dokazno breme.

12 V tem okviru je predložitveno sodišče ugotovilo, da je Sodišče upoštevalne določbe Direktive o DDV v podobnih zadevah, ki so se nanašale na Madžarsko, že razlagalo v sklepih z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673; v nadaljevanju: sklep Vikingo Fővállalkozó) in Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674; v nadaljevanju: sklep Crewprint). Kot navaja to sodišče, pa Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) še naprej uporablja svojo sodno prakso iz časa pred sprejetjem teh sklepov, v zvezi s katero se zdi, da pravico do odbitka DDV omejuje z zahtevami, ki nimajo podlage v Direktivi o DDV, in sicer z obrazložitvijo, da ta sklepa ne moreta vsebovati novih elementov za razlago prava Unije.

13 Sodna praksa Kúria (vrhovno sodišče) naj bi zlasti uinkovala tako, da se od vsakega davnega zavezanca zahteva, da mora opraviti kompleksna in poglobljena preverjanja svojih dobaviteljev, med drugim glede tega, ali ti spoštujejo svoje obveznosti obračuna in plačila DDV, in to čeprav naj bi iz sklepa Vikingo Fővállalkozó izhajalo, da teh preverjanj davnemu zavezancu, ki uveljavlja svojo pravico do odbitka DDV, ni mogoče naložiti. Tako naj bi med madžarskimi sodišči obstajalo razhajanje glede posledic, ki jih je treba izpeljati iz sodne prakse Sodišča. V tem okviru naj bi tudi davna uprava še naprej uporabljala zahteve, ki niso združljive z določbami Direktive o DDV, kot jih razlaga Sodišče. Te zahteve naj bi bile poleg tega v nasprotju z okrožnico, ki jo je ta uprava objavila kot informacijo davnim zavezancem, s čimer naj bi bilo po mnenju predložitvenega sodišča kršeno načelo pravne varnosti. Med temi zahtevami naj bi bili med drugim obveznost vzdrževanja osebnih stikov z vsakim ponudnikom in obveznost izključne uporabe ponudnikovega uradnega elektronskega naslova.

14 Ker je predložitveno sodišče načeloma vezano na sodbe Kúria (vrhovno sodišče) in mora vedno obrazložiti, zakaj je pri pravni presoji odstopilo od teh sodb, ki pomenijo zavezujoče precedenčne primere, se sprašuje, ali mora glede na načelo primarnosti prava Unije dejansko odstopiti od sodb Kúria (vrhovno sodišče), za katere meni, da niso združljive z določbami Direktive o DDV, kot jih je Sodišče razlagalo v sklepih Vikingo Fővállalkozó in Crewprint.

15 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali gre za kršitev načela primarnosti prava Unije in pravice do učinkovitega pravnega sredstva iz člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, če sodišče države članice, ki odloča na zadnji stopnji, odločbo Sodišča (sprejeto v obliki sklepa, s katerim je bilo odgovorjeno na predlog za sprejetje predhodne odločbe, katerega predmet je bila prav sodna praksa, ki jo je oblikovalo prav to sodišče, ki odloča na zadnji stopnji) razlaga tako, da ne vsebuje nobenega

novega elementa, katerega posledica je ali bi lahko bil odstop od prejšnjih odločb Sodišča ali sprememba predhodne nacionalne sodne prakse, ki jo je oblikovalo sodišče, ki odloča na zadnji stopnji?

2. Ali je treba načelo primarnosti prava Unije in pravico do učinkovitega pravnega sredstva iz člena 47 Listine [o temeljnih pravicah] razlagati tako, da se načelo primarnosti odločb Sodišča uporablja tudi v primeru, v katerem sodišče države članice, ki odloča na zadnji stopnji, kot precedens upošteva tudi svoje prejšnje sodbe? Ali je ob upoštevanju člena 99 Poslovnika Sodišča mogoče drugačen odgovor, če je bila odločba Sodišča sprejeta v obliki sklepa?

3. Ali se v okviru splošne obveznosti nadzora, ki jo ima davčni zavezanec, ne glede na izvedbo in naravo gospodarske transakcije, ki je navedena na računih, in ob upoštevanju [člena] 167, [člena] 168(a) in [člena] 178(a) Direktive o DDV ter načel pravne varnosti in davčne nevtralnosti, kot pogoj – ki v zakonodaji države članice ni nikjer določen – za možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV od davčnega zavezanca lahko zahteva, da ohranja osebne stike z izdajateljem računa ali da s svojim dobaviteljem stik navezuje samo prek uradno sporočenega naslova elektronske pošte? Ali se lahko šteje, da je iz teh okoliščin razvidna na podlagi objektivnih dejstev dokazana neizpolnitev obveznosti dolžne skrbnosti, ki jo je mogoče prikažovati od davčnega zavezanca, če se upošteva, da te okoliščine ob tem, ko je davčni zavezanec pred vzpostavitvijo poslovnega razmerja izvedel ustrezna preverjanja, še niso obstajale, ampak pomenijo elemente obstoja poslovnega razmerja med strankama?

4. Ali sta z navedenimi členi Direktive o DDV in načelom davčne nevtralnosti, predvsem pa s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je v okviru razlage teh določb dokazno breme na strani davčnega organa, skladni sodna razlaga in praksa, ki sta se izoblikovali v državi članici, na podlagi katerih se davčnemu zavezancu, ki ima račun, skladen z Direktivo o DDV, pravica do odbitka DDV odreče z utemeljitvijo, da v poslovnem prometu ni ravnal z dolžno skrbnostjo, ker ni dokazal ravnanja, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti, da njegova dejavnost ni bila omejena le na prejemanje računov, ki izpolnjujejo zahtevane formalne pogoje, čeprav je davčni zavezanec predložil vse dokumente v zvezi s spornimi transakcijami in je davčni organ zavrnil druge dokazne predloge, ki jih je davčni zavezanec predstavil med davčnim postopkom?

5. Ali se ob upoštevanju navedenih členov Direktive o DDV in temeljnega načela pravne varnosti ugotovitev v zvezi z dolžno skrbnostjo, da izdajatelj računa ni izvajal nikakršne gospodarske dejavnosti, lahko šteje za objektivno dejstvo, če davčni organ meni, da dejanska izvedba (torej resnični obstoj) gospodarske transakcije – ki je bila dokumentirana z računi, pogodbami in drugimi računovodskimi dokumenti ter korespondenco in potrjena z izjavami podjetja za skladiščenje ter direktorja in delavca podjetja davčnega zavezanca – ni bila dokazana, pri čemer to mnenje sloni izključno na izjavi direktorja podjetja dobavitelja, ki zanika obstoj take transakcije, in ne upošteva okoliščin, v katerih je bila ta izjava dana, interesa izjavitelja ali dejstva, da je izjavitelj – v skladu s podatki iz dokumentacije v spisu – sam ustanovil podjetje in da je po razpoložljivih podatkih v imenu podjetja deloval zastopnik?

6. Ali je treba določiti Direktive o DDV v zvezi z odbitkom tega davka razlagati tako, da je, kadar davčni organ med davčnim postopkom ugotovi, da blago, navedeno na računih, izvira iz Skupnosti in da je davčni zavezanec drugi član verige [dobav], zasnova tega modela – ob upoštevanju, da je blago s poreklom iz [Evropske skupnosti] oproščeno DDV, tako da do odbitka DDV ni upravičen prvi madžarski kupec, temveč le drugi član verige – objektivno dejstvo, ki samo po sebi zadostuje za dokaz davčne goljufije, ali pa mora davčni organ tudi v tem primeru z objektivnimi dejstvi dokazati, kateri član ali člani verige so storili davčno goljufijo, kakšen je bil njihov *modus operandi* in ali se je davčni zavezanec tega zavedal oziroma ali bi se ob dolžni skrbnosti tega [moral zavedati]?”

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

16 Ker predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem za predhodno odločanje Sodišče sprašuje o razlagi načela primarnosti prava Unije in člena 47 Listine o temeljnih pravicah, je treba najprej ugotoviti, da predložitveno sodišče na podlagi nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari meni, da je vezano na sodbe višjih nacionalnih sodišč, tudi če te sodbe vsebujejo pravne presoje, za katere meni, da niso združljive s pravom Unije.

17 Ob tem pa predložitveno sodišče ni pojasnilo, kakšna naj bi bila povezava med členom 47 Listine o temeljnih pravicah, ki določa pravico do učinkovitega pravnega sredstva, in to nacionalno ureditvijo. Poleg tega, kot je Evropska komisija navedla v pisnih stališčih, v predložitveni odločbi ni navedena nobena ovira, ki bi temu sodišču preprečevala, da v primeru dvoma o združljivosti zadevne nacionalne sodne prakse s pravom Unije Sodišču predloži vprašanja za predhodno odločanje. V teh okoliščinah je treba na navedena vprašanja odgovoriti le z vidika načela primarnosti prava Unije.

18 Tako je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, na kateri je treba odgovoriti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba načelo primarnosti prava Unije razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero so pravne presoje hierarhično višjega nacionalnega sodišča za nižja nacionalna sodišča, ki morajo obrazložiti vsako odstopanje od teh presoj, zavezujoče, čeprav ta nižja nacionalna sodišča glede na razlago določbe prava Unije, ki jo je podalo Sodišče, menijo, da omenjene presoje niso v skladu s tem pravom.

Dopustnost

19 Madžarska vlada trdi, da ti vprašanji nista dopustni. Predložitveno sodišče naj bi namreč z njima želelo izpodbijati odločbi, ki jih je Kúria (vrhovno sodišče) izdalo v zadevah, v katerih sta bila izdana sklepa Vikingo Fővállalkozó in Crewprint, ker naj ti odločbi ne bi bili v skladu s tema sklepoma. Tako naj navedeni vprašanji ne bi bili upoštevni za rešitev spora o glavni stvari, saj naj ta spor ne bi imel nobene zveze s tema zadevama.

20 Glede tega je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, za opredelitev katerega so odgovorna sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preverja, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu nacionalnega sodišča samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 14. septembra 2023, Bezirkshauptmannschaft Feldkirch, C-55/22, EU:C:2023:670, točka 35 in navedena sodna praksa).

21 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče navaja, da sta odločbi Kúria (vrhovno sodišče) v nasprotju s sklepoma Vikingo F-vállalkozó in Crewprint. Ker pa predložitveno sodišče meni, da se mora za rešitev spora o glavni stvari sklicevati na ugotovitve iz teh sklepov in ker ga v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari hkrati zavezujejo odločbe Kúria (vrhovno sodišče), sta postavljeni vprašanji povezani s predmetom spora o glavni stvari in nista hipotetični. Poleg tega ima Sodišče na voljo dejanske in pravne elemente, ki so potrebni za to, da lahko na postavljeni vprašanji poda koristen odgovor.

22 Zato sta prvo in drugo vprašanje dopustni.

Vsebinska presoja

23 V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo primarnosti prava Unije določa, da ima pravo Unije prednost pred pravom držav članic. To načelo zato vsem organom držav članic nalaga, da različnim pravnim pravilom iz prava Unije zagotovijo polni učinek, saj pravo držav članic ne more vplivati na učinek, ki se tem pravnim pravilom priznava na ozemlju teh držav. Iz tega izhaja, da na podlagi načela primarnosti prava Unije dejstvo, da se država članica sklicuje na določbe nacionalnega prava, čeprav so te ustavnopravne, ne sme posegati v enotnost in učinkovitost prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 5. junija 2023, Komisija/Poljska (Neodvisnost in zasebno življenje sodnikov), C-204/21, EU:C:2023:442, točka 77, in z dne 24. julija 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, točka 128 in navedena sodna praksa).

24 V tem okviru je treba ugotoviti, da je nacionalno sodišče, ki je uporabilo možnost, ki mu jo daje člen 267 PDEU, pri reševanju spora o glavni stvari vezano na razlago določb prava Unije, ki jo je podalo Sodišče, in mora torej po potrebi odstopiti od presoj hierarhično višjega nacionalnega sodišča, če glede na razlago, ki jo je podalo Sodišče, meni, da te presoje niso v skladu s pravom Unije, tako da, če je to potrebno, ne uporabi nacionalnega pravila, ki določa, da mora ravnati v skladu z odločbami tega hierarhično višjega sodišča (glej v tem smislu sodbo z dne 24. julija 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, točki 132 in 133 ter navedena sodna praksa).

25 V teh okoliščinah zahteva po zagotovitvi polnega učinka prava Unije vključuje obveznost tega nacionalnega sodišča, da po potrebi spremeni ustaljeno sodno prakso, če ta temelji na razlagi nacionalnega prava, ki ni združljiva s pravom Unije (sodba z dne 9. septembra 2021, Dopravní podnik hl. m. Prahy, C-107/19, EU:C:2021:722, točka 47 in navedena sodna praksa).

26 Če je bilo v sodni praksi Sodišča jasno odgovorjeno na vprašanje v zvezi z razlago prava Unije, mora to nacionalno sodišče poleg tega storiti vse potrebno za uporabo te razlage (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, točka 42 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi s tem, kot sta navedli madžarska vlada in Komisija, ni pomembno, ali ima razlaga Sodišča obliko sodbe ali obrazloženega sklepa na podlagi člena 99 Poslovnika. Nobena določba

pogodb, Statuta Sodišča Evropske unije ali tega poslovnika namreč v okviru postopka predhodnega odločanja ne uvaja razlikovanja med sodbami in obrazloženimi sklepi glede njihovega obsega in učinkov. Tako nacionalno sodišče neupoštevanja sklepa ne more opreti na razlog, da naj sklep v nasprotju s sodbo ne bi vseboval novih elementov za razlago prava Unije.

28 V obravnavanem primeru je torej predložitveno sodišče pri reševanju spora o glavni stvari vezano na razlago prava Unije, ki jo je podalo Sodišče, in bo moralo po potrebi odstopiti od presoje, ki jo je Kúria (vrhovno sodišče) opravilo v prejšnjih odločbah, ki imajo v nacionalnem pravu naravo zavezujočega precedenčnega primera, če glede na to razlago meni, da ta presoja ni v skladu s pravom Unije.

29 Iz navedb predložitvenega sodišča in madžarske vlade je razvidno, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari temu sodišču omogoča, da odstopi od prejšnjih odločb Kúria (vrhovno sodišče), čeprav gre za zavezujoče precedenčne primere, zlasti če prvonavedeno sodišče meni, da te odločbe niso združljive s pravom Unije, in če je njegova presoja v zvezi s tem obrazložena. V takih okoliščinah se ne zdi, da bi obveznost obrazložitve, ki jo ima v zvezi s tem predložitveno sodišče, sama po sebi posegala v primarnost prava Unije, saj spis, ki je na voljo Sodišču, ne vsebuje nobenega elementa, na podlagi katerega bi bilo mogoče sklepati, da taka obveznost omenjenemu sodišču pretirano otežuje uporabo možnosti, da odstopi od prejšnjih odločb Kúria (vrhovno sodišče).

30 Glede na te preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo primarnosti prava Unije razlagati tako, da nacionalnemu sodišču, ki je uporabilo možnost iz člena 267 PDEU, nalaga, da odstopi od pravnih presoj hierarhično višjega nacionalnega sodišča, če glede na razlago določbe prava Unije, ki jo je Sodišče podalo v obliki sodbe ali obrazloženega sklepa v smislu člena 99 Poslovnika Sodišča, meni, da te presoje niso v skladu s tem pravom. Vendar to načelo ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki nižja nacionalna sodišča zavezuje zgolj k temu, da obrazložijo vsako odstopanje od teh presoj.

Tretje, četrto in peto vprašanje

31 Predložitveno sodišče s tretjim, četrtim in petim vprašanjem, na katera je treba odgovoriti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 167, člen 168(a) in člen 178(a) Direktive o DDV v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in pravne varnosti razlagati tako, da nasprotujejo praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga, ki mu je bilo dobavljeno, zavrne zaradi tega, ker račun v zvezi s temi pridobitvami zaradi okoliščin, ki kažejo na pomanjkljivo skrbnost tega davčnega zavezanca, niso verodostojni, pri čemer se te okoliščine načeloma presojujejo v skladu z okrožnico, ki jo je ta uprava objavila kot informacijo davčnim zavezancem.

32 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Kot je Sodišče že večkrat razsodilo, je pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive o DDV sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanci, ki jo želijo uveljavljati, upoštevajo tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje, ki veljajo zanjo (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 31 in navedena sodna praksa).

33 Glede vsebinskih zahtev ali pogojev, ki veljajo za pravico do odbitka DDV, je iz člena 168(a) Direktive o DDV razvidno, da mora zadevni subjekt po eni strani za to, da bi bil lahko upravičen do navedene pravice, biti „davčni zavezanec“ v smislu navedene direktive, po drugi strani pa mora blago ali storitve, na katere opira pravico do odbitka, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec. Kar

zadeva pravila za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki so primerljiva s formalnimi zahtevami ali pogoji, člen 178(a) te direktive določa, da mora davčni zavezanec imeti račun, ki je izdan v skladu z zahtevami iz iste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 26 in navedena sodna praksa).

34 Omenjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka so izpolnjeni le, če je bila dobava blaga ali storitev, na katero se nanaša račun, dejansko opravljena. Sodišče je že presodilo, da se mora obstoj obdavčljive transakcije preveriti v skladu z dokaznimi pravili iz nacionalnega prava, tako da se opravi splošna presoja vseh dejanskih elementov in okoliščin obravnavane zadeve (sklep z dne 9. januarja 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, točka 46 in navedena sodna praksa, in sodba z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 36).

35 Vendar se lahko pravica do odbitka davčnemu zavezancu zavrne, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da jo uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe. 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 že večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Zato morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča – tudi če so vsebinski pogoji za pravico do odbitka izpolnjeni – to pravico zavrniti, če je na podlagi objektivnih elementov dokazano, da se navedena pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe (sodba z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točki 40 in 41 ter navedena sodna praksa).

36 V zvezi z goljufijami je treba ugotoviti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso pravico do odbitka zavrniti ne le takrat, kadar goljufijo na področju DDV stori davčni zavezanec sam, ampak tudi takrat, kadar se na podlagi objektivnih elementov dokaže, da se je davčni zavezanec – ki mu je bilo blago oziroma so mu bile storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeno oziroma opravljene – zavedal ali bi se moral zavedati, da je s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeloval pri transakciji, povezani s tako goljufijo (sodba z dne 25. maja 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DDV – Navidezna pridobitev), C-114/22, EU:C:2023:430, točka 42 in navedena sodna praksa).

37 Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo davčni organi v pravno zadostni meri dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, 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).

38 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z goljufijami na področju DDV, zato mora davčna uprava te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v učinkovitost prava Unije (sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 51 in navedena sodna praksa).

39 V teh okoliščinah so zahtevana skrbnost davčnega zavezanca in ukrepi, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da s svojo pridobitvijo ni udeležen pri transakciji, povezani z goljufijo, ki jo je storil subjekt višje v verigi, odvisni od okoliščin konkretnega primera in zlasti od tega, ali obstajajo indici, ki davčnemu zavezancu ob pridobitvi, ki jo opravi, omogočajo sum obstoja nepravilnosti ali goljufije. Tako je mogoče ob obstoju indicov o goljufiji od davčnega

zavezanca pri?akovati ve?jo skrbnost. Vendar od njega ni mogo?e zahtevati, da opravi kompleksna in poglobljena preverjanja, kakršna so ta, ki jih lahko opravi dav?ni organ (sodba z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, to?ka 52, in sklep z dne 9. januarja 2023, A. T. S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, to?ka 70).

40 Vprašanje, ali je dav?ni zavezanec ravnal z zadostno skrbnostjo, spada v okvir presoje dejanskega stanja spora o glavni stvari in je zato v izklju?ni pristojnosti nacionalnih sodiš?. Ta sodiš?a morajo presoditi, ali je dav?ni zavezanec glede na okoliš?ine konkretnega primera izkazal zadostno skrbnost in sprejel ukrepe, ki jih je v teh okoliš?inah mogo?e razumno zahtevati od njega (glej v tem smislu sodbo z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, to?ka 53 in navedena sodna praksa).

41 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Direktiva o DDV državam ?lanicam na?eloma ne prepre?uje, da sprejmejo predpise ali okrožnice za pojasnitev ravni skrbnosti, ki se zahteva od dav?nega zavezanca, in za usmerjanje presoje dav?ne uprave z dolo?itvijo meril v zvezi s tem. Na podlagi ?lena 273, prvi odstavek, te direktive lahko namre? države ?lanice dolo?ijo tudi druge obveznosti, ki niso dolo?ene s to direktivo, ?e menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj.

42 Kot pa izhaja iz ustaljene sodne prakse, tak ukrep ne sme sistemati?no posegati v pravico do odbitka DDV in poslediqno v nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, to?ka 32 in navedena sodna praksa). Prav tako ne sme posegati v u?inkovitost prava Unije pri izvajanju dokazov o obstoju goljufij na podro?ju DDV.

43 Tako tak ukrep ne sme vplivati na obveznost dav?nih organov, na katero je bilo opozorjeno v to?ki 37 te sodbe, da v pravno zadostni meri doka?ejo objektivne elemente, na podlagi katerih je mogo?e ugotoviti, da je dav?ni zavezanec storil goljufijo na podro?ju DDV ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila zadevna transakcija povezana s tako goljufijo. V skladu s sodno prakso, navedeno v to?ki 39 te sodbe, tak ukrep prav tako ne sme pripeljati do tega, da bi se temu dav?nemu zavezancu nalo?ilo breme kompleksnih in poglobljenih preverjanj, ki se nanašajo na njegovega dobavitelja.

44 Kadar se dav?na uprava opira, med drugim, na nepravilnosti, ki so bile storjene v sferi izdajatelja ra?una, tako presoja dokazov ne sme pripeljati do tega, da bi se od tega dav?nega zavezanca, ki je naslovnik tega ra?una, posredno zahtevalo, naj pri svojem sopogodbenu opravi preverjanja, ki mu jih na?eloma ni treba opravljati (glej v tem smislu sklep z dne 16. maja 2013, Hardimpex, C?444/12, EU:C:2013:318, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

45 Nazadnje, izvajanje ukrepa, kakršen je ta iz to?ke 41 te sodbe, bi moralo biti v skladu z na?elom pravne varnosti. V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo spoštovati institucije Evropske unije, pa tudi države ?lanice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Unije (sodba z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, to?ka 33 in navedena sodna praksa).

46 Kot je Sodiš?e že ve?krat presodilo, mora biti zakonodaja Unije jasna, njena uporaba pa predvidljiva za vse subjekte, na katere se nanaša, pri ?emer je ta zahteva pravne varnosti še posebej stroga, kadar gre za ureditev, ki lahko povzro?i finan?ne posledice, s ?imer se zainteresiranim osebam omogo?i, da poznajo natan?en obseg obveznosti, ki jim jih nalaga. Tudi pravna pravila držav ?lanic, ki se nanašajo na podro?ja, ki jih pokriva pravo Unije, morajo biti oblikovana nedvoumno, da se zadevnim osebam omogo?i, da jasno in natan?no poznajo svoje pravice in obveznosti, nacionalnim sodiš?em pa, da zagotovijo njihovo spoštovanje (sodba z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, to?ki 34

in 35 ter navedena sodna praksa).

47 V obravnavani zadevi je iz navedb predložitvenega sodišča razvidno, da je bila družbi Global Ink Trade pravica do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga, ki ji je bilo dobavljeno, zavrnjena iz razloga, da račun v zvezi s tem blagom niso verodostojni zaradi, med drugim, nejasnosti glede dejanske identitete dobavitelja tega blaga. Zdi se, da se je davčna uprava v teh okoliščinah sklicevala tudi na dejstvo, da poslovodja podjetja, ki je navedene račune izdalo, ni izpolnil obveznosti obračuna in plačila DDV, češar naj bi se družba Global Ink Trade morala zavedati. Davčna uprava je v zvezi s tem menila, da je družba Global Ink Trade odgovorna za pasivno goljufijo.

48 Kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točkah 37 in 40 te sodbe, mora predložitveno sodišče preveriti, ali je davčna uprava v pravno zadostni meri dokazala objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila zadevna transakcija povezana s tako goljufijo, ter presoditi, ali je glede na okoliščine obravnavanega primera ta davčni zavezanec ravnal z zadostno skrbnostjo in ali je sprejel ukrepe, ki jih je od njega v teh okoliščinah mogoče razumno zahtevati.

49 Kadar obstajajo indici, da gre za goljufijo na področju DDV, je od takega davčnega zavezanca sicer mogoče pričakovati večjo skrbnost, vendar pa mora predložitveno sodišče vseeno preveriti, ali zahteve davčne uprave niso uinkovale tako, da se mu je naložilo opravljanje kompleksnih in poglobljenih preverjanj v zvezi z njegovim dobaviteljem in da se je na tega davčnega zavezanca dejansko preneslo izvajanje nadzornih dejanj, ki so v smislu sodne prakse, navedene v točkah 39 in 44 te sodbe, v pristojnosti te uprave.

50 Zlasti je treba opozoriti, da ta uprava od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, ne more na splošno zahtevati, naj preveri, ali je izdajatelj računa za blago in storitve, v zvezi s katerimi se uveljavlja ta pravica, izpolnil obveznosti obračuna in plačila DDV (glej v tem smislu sklep Vikingo Fvállalkozó, točka 56 in navedena sodna praksa).

51 Nazadnje, kar zadeva načelo pravne varnosti, mora predložitveno sodišče preužiti še, ali je davčna uprava pri izvajanju pooblastil, ki so ji podeljena, to načelo spoštovala. V tem okviru mora to sodišče preužiti, ali je bila okrožnica, ki jo je ta uprava objavila kot informacijo davčnim zavezancem in se je uporabljala za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, oblikovana nedvoumno, ali je bila njena uporaba za pravne subjekte predvidljiva v smislu sodne prakse, navedene v točkah 45 in 46 te sodbe, in ali zahteve, ki jih je uporabila ta uprava, niso bile v nasprotju s to okrožnico.

52 Zato je treba na tretje, četrto in peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 167, člen 168(a) in člen 178(a) Direktive o DDV v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in pravne varnosti razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga, ki mu je bilo dobavljeno, zavrne zaradi tega, ker račun v zvezi s temi pridobitvami zaradi okoliščin, ki kažejo na pomanjkljivo skrbnost tega davčnega zavezanca, niso verodostojni, pri čemer se te okoliščine načeloma presoajo v skladu z okrožnico, ki jo je ta uprava objavila kot informacijo davčnim zavezancem, če:

– ta praksa in ta okrožnica ne vplivata na dolžnost, ki jo ima ta uprava, da v pravno zadostni meri dokaže objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo na področju DDV ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila zadevna transakcija povezana s tako goljufijo;

- se s to prakso in s to okrožnico temu dav?nemu zavezancu ne nalaga breme opravljanja kompleksnih in poglobljenih preverjanj, ki se nanašajo na njegovega sopogodbenika;
- so zahteve, ki jih je uporabila ta uprava, v skladu z zahtevami, ki so dolo?ene v tej okrožnici; in
- je bila okrožnica, ki je bila objavljena kot informacija dav?nim zavezancem, oblikovana nedvoumno, njena uporaba pa je bila za naslovnike predvidljiva.

Šesto vprašanje

53 Predložitveno sodiš?e s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da dav?na uprava, kadar namerava dav?nemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta dav?ni zavezanec sodeloval pri goljufiji na podro?ju DDV vrste „dav?ni vrtiljak“, zgolj ugotovi, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja ra?unov, ne da bi identificirala vse udeležence pri tej goljufiji in njihova ravnanja.

54 Iz sodne prakse, navedene v to?kah od 35 do 38 te sodbe, izhaja, da mora dav?na uprava, ki namerava dav?nemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka, v skladu z dokaznimi pravili, dolo?enimi v nacionalnem pravu, in brez poseganja v polni u?inek prava Unije v pravno zadostni meri dokazati tako objektivne elemente, ki izkazujejo obstoj goljufije na podro?ju DDV, kot tudi tiste, ki izkazujejo, da je dav?ni zavezanec storil to goljufijo ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila pridobitev blaga ali storitev, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana s to goljufijo.

55 Ta dokazna zahteva – ne glede na vrsto obravnavane goljufije ali ravnanja – prepoveduje uporabo predpostavk ali domnev, ki bi z obrnitvijo dokaznega bremena povzro?ile poseg v temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki je pravica do odbitka, in s tem v u?inkovitost prava Unije (sodba z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, to?ka 34).

56 Zato, ?eprav je obstoj krožne verige izdajanja ra?unov resen indic, ki kaže na obstoj goljufije, ki jo je treba upoštevati v okviru celovite presoje vseh elementov in vseh dejanskih okoliš?in v obravnavani zadevi, ni mogo?e sprejeti tega, da bi se lahko dav?na uprava pri dokazovanju obstoja goljufije vrste „dav?ni vrtiljak“ omejila le na dokazovanje, da je zadevna transakcija del take verige izdajanja ra?unov (glej v tem smislu sodbo z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, to?ka 35).

57 Dav?na uprava 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 se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila pridobitev blaga ali storitev, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana s to goljufijo. Vendar dokaz o obstoju goljufije in udeležbi dav?nega zavezanca pri tej goljufiji ne pomeni nujno, da so identificirani vsi akterji, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja. Nacionalna sodiš?a morajo preveriti, ali so dav?ni organi to dokazali v pravno zadostni meri (glej v tem smislu sodbo z dne 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, to?ka 36).

58 Zato je treba na šesto vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da:

- kadar namerava dav?na uprava dav?nemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta dav?ni zavezanec sodeloval pri goljufiji na podro?ju DDV vrste „dav?ni vrtiljak“, nasprotuje temu, da se ta dav?na uprava omeji le na dokazovanje, da je ta transakcija del krožne

verige izdajanja računov;

– mora ta davčna uprava, prvi, natančno opredeliti znake goljufije in predložiti dokaze o goljufivih ravnanjih, in drugi, dokazati, da je davni zavezanec dejavno sodeloval pri tej goljufiji ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila pridobitev blaga ali storitev, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo, kar pa ne pomeni nujno, da mora identificirati vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja.

Stroški

59 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 (prvi senat) razsodilo:

1. Na?elo primarnosti prava Unije je treba razlagati tako, da nacionalnemu sodiš?u, ki je uporabilo možnost iz ?lena 267 PDEU, nalaga, da odstopi od pravnih presoj hierarhi?no višjega nacionalnega sodiš?a, ?e glede na razlago dolo?be prava Unije, ki jo je Sodiš?e podalo v obliki sodbe ali obrazloženega sklepa v smislu ?lena 99 Poslovnika Sodiš?a, meni, da te presoje niso v skladu s tem pravom. Vendar to na?elo ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki nižja nacionalna sodiš?a zavezuje zgolj k temu, da obrazložijo vsako odstopanje od teh presoj.

2. ?len 112, ?len 168(a) in ?len 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z na?eloma dav?ne nevtralnosti in pravne varnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo praksi, v skladu s katero davčna uprava davnemu zavezancu pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s pridobitvijo blaga, ki mu je bilo dobavljeno, zavrne zaradi tega, ker račun v zvezi s temi pridobitvami zaradi okoliš?in, ki kažejo na pomanjkljivo skrbnost tega davnega zavezanca, niso verodostojni, pri ?emer se te okoliš?ine na?eloma presojujejo v skladu z okrožnico, ki jo je ta uprava objavila kot informacijo davnim zavezancem, ?e:

– ta praksa in ta okrožnica ne vplivata na dolžnost, ki jo ima ta uprava, da v pravno zadostni meri dokaže objektivne elemente, na podlagi katerih je mogo?e ugotoviti, da je davni zavezanec storil goljufijo na podro?ju DDV ali da se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila zadevna transakcija povezana s tako goljufijo;

– se s to prakso in s to okrožnico temu davnemu zavezancu ne nalaga breme opravljanja kompleksnih in poglobljenih preverjanj, ki se nanašajo na njegovega sopogodbenika;

– so zahteve, ki jih je uporabila ta uprava, v skladu z zahtevami, ki so dolo?ene v tej okrožnici, in

– je bila okrožnica, ki je bila objavljena kot informacija davnim zavezancem, oblikovana nedvoumno, njena uporaba pa je bila za naslovnike predvidljiva.

3. Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da

– kadar namerava dav?na uprava dav?nemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je ta dav?ni zavezanec sodeloval pri goljufiji na podro?ju DDV vrste „dav?ni vrtiljak“, nasprotuje temu, da se ta dav?na uprava omeji le na dokazovanje, da je ta transakcija del krožne verige izdajanja ra?unov;

– mora ta dav?na uprava, 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 se je zavedal ali bi se moral zavedati, da je bila pridobitev blaga ali storitev, na katero se sklicuje za utemeljitev te pravice, povezana z navedeno goljufijo, kar pa ne pomeni nujno, da mora identificirati vse akterje, ki so sodelovali pri tej goljufiji, in njihova ravnanja.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarš?ina.