

Zadeva C-281/20**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

26. junij 2020

Predložitveno sodišče:

Tribunal Supremo (Španija)

Datum predložitvene odločbe:

11. februar 2020

Pritožnica:

Ferimet, S. L.

Nasprotna stranka:

Administración General del Estado

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijska pritožba, ki je bila vložena zaradi odločbe, s katero je davčna uprava zavrnila pravico do odbitka zneska DDV družbi, ki je v sistemu obrnitve položaja davčnega zavezanca sama sebi izdala račun, na katerem je kot dobavitelja blaga navedla družbo, ki ni bila pravi dobavitelj.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki je bil vložen na podlagi člena 267 PDEU in ki se nanaša na razlago člena 168, člena 193, člena 199(1)(d), člena 200 in člena 226(11) Direktive o DDV.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 168 in z njim povezane člene Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, načelo davčne nevtralnosti, ki izhaja iz te direktive, ter razlago te direktive v sodni praksi

Sodišča razlagati tako, da ne dovoljujejo odbitka vstopnega DDV podjetjem, ki v sistemu obrnitve položaja davčnega zavezanca ali v terminologiji prava EU obrnjene davčne obveznosti izdajo dokazilo (račun) za transakcijo pridobitve blaga, ki jo izvedejo, pri čemer v navedenem dokazilu navedejo fiktivnega dobavitelja, vendar ni sporno, da je pridobitev dejansko izvedlo zadevno podjetje, ki je kupljene surovine uporabilo za svojo gospodarsko dejavnost ali trgovino?

2. Če bi se lahko ravnanje, kakršno je opisano – s katerim naj bi bila zadevna oseba seznanjena – opredelilo kot zloraba ali goljufija, zaradi katere ne bi bilo mogoče odbiti vstopnega DDV, ali je za zavrnitev navedenega odbitka treba v celoti dokazati obstoj davčne ugodnosti, ki ni združljiva s cilji ureditve DDV?

3. Nazadnje, če je navedeni dokaz potreben, ali bi se morala davčna ugodnost, ki bi dovoljevala zavrnitev odbitka in ki – kadar je to ustrezno – jo je treba ugotoviti v vsakem primeru posebej, nanašati izključno na samega davčnega zavezanca (pridobitelja blaga) ali pa se lahko, v nekaterih primerih, nanaša tudi na druge sodelujoče pri ravnanju?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva 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), člen 168, člen 193, člen 199(1)(d), člen 200 in člen 226(11).

Sodna praksa Sodišča Evropske unije

Sodba z dne 1. aprila 2004, Bockemühl, C-90/02, ki se nanaša na sistem obrnjenega položaja davčnega zavezanca na področju DDV pri opravljanju storitev, pri čemer se ta sistem *mutatis mutandis* uporablja za primere dobave blaga.

„Davčnemu zavezancu, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo ustreznega DDV za navedene storitve, za uveljavljanje svoje pravice do odbitka ni treba imeti računa, izdanega v skladu s členom 22(3) Šeste direktive, temveč mora izpolnjevati le formalnosti, ki jih je določila zadevna država članica“ (točka 47).

Čeprav lahko države članice določijo formalnosti za uveljavljanje pravice do odbitka v primeru obrnjene davčne obveznosti (obrnitev položaja davčnega zavezanca), „je mogoče to pravico uveljavljati le pod pogojem, da naložitev teh formalnosti, zaradi njihovega števila ali tehnične narave, dejansko ne onemogoča ali preveč otežuje uveljavljanje pravice do odbitka“ (točka 49).

„Obseg formalnosti, ki jih je treba izpolnjevati za uveljavljanje pravice do odbitka, ne sme presežati tega, kar je nujno potrebno za ugotovitev, ali je bil zadevni postopek obrnjene davčne obveznosti pravilno izveden“ (točka 50).

„Če ima davčni organ na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, v zvezi z njegovo pravico do odbitka tega davka ne more naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih bi bilo lahko uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče“ (točka 51).

Sodba z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ki se nanaša na „obrnjeno davčno obveznost“ (obrnitev položaja davčnega zavezanca), v delu, v katerem je navedeno spoštovanje formalnosti za uveljavljanje pravice do odbitka, in sicer:

„[Č]eprav ta določba [člen 18(1)(d) Šeste direktive o DDV] omogoča državam članicam, da določijo formalnosti glede uveljavljanja pravice do odbitka v primeru mehanizma obrnjene davčne obveznosti, pa njihova kršitev davčnemu zavezancu ne more odvzeti pravice do odbitka“ (točka 62) in „[č]eprav je [...] nesporno, da je mehanizem obrnjene davčne obveznosti veljal v zadevah v glavni stvari, pa načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili“ (točka 63), saj „če bi [...] te določbe dovoljevale državam članicam, da sprejmejo nekatere ukrepe, pa ti ne smejo preseči tega, kar je potrebno za dosego ciljev, navedenih v prejšnji točki. Ne smejo se torej uporabiti na način, ki bi sistematično ogrožal pravico do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Skupnosti“ (točka 66).

Nazadnje, „ni mogoče šteti, da kršitev knjigovodskih obveznosti, kot je ta iz zadeve v glavni stvari, povzroči tveganje izgube davčnih prihodkov, ker, kot je bilo opozorjeno v točki 56 te sodbe, v okviru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti načeloma ni dolgovan noben znesek v državno blagajno. Iz teh razlogov te kršitve tudi ni mogoče enačiti s transakcijo z namenom goljufije ali z zlorabo določb Skupnosti, če ta transakcija ni bila opravljena z namenom pridobitve neupravičene davčne ugodnosti“ (točka 71).

Sodba z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme, C-273/18, tudi v povezavi s primerom, ki je podoben tukaj obravnavanemu, in v katerem je vrhovno sodišče Latvije Sodišču predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba člen 168(a) Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotuje prepovedi odbitka [vstopnega] davka na dodano vrednost, če navedena prepoved temelji samo na zavestni vpletenosti davčnega zavezanca v zasnovo simuliranih transakcij, vendar pa ni navedeno, kako naj bi bile konkretne transakcije v škodo proračuna (zaradi neplačila davka na dodano vrednost ali v obliki neupravičene zahteve za vračilo navedenega davka), v primerjavi s položajem, v katerem bi bile transakcije zasnovane v skladu z dejanskimi okoliščinami?“

Sodišče pa je, potem ko je preoblikovalo predloženo vprašanje, povzeto, odgovorilo:

„[Z]a ugotovitev zlorabe [se] na področju DDV zahteva, da sta izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevni določb Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero je ta direktiva prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugič, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti“ (točka 35).

„[D]ejstvo, da blago ni bilo prejetu neposredno od izdajatelja računa, ne izvira nujno iz goljufivega prikrivanja pravega dobavitelja in ni nujno zloraba, ampak ima lahko druge razloge, kakor so med drugim obstoj dveh zaporednih prodaj, ki se nanašata na isto blago, ki se od prvega prodajalca neposredno prenese drugemu prodajalcu, tako da gre za dve zaporedni dobavi v smislu člena 14(1) Direktive o DDV in le za en dejanski prenos. [...] [N]i nujno, da prvi pridobitelj postane lastnik zadevnega blaga v trenutku tega prenosa, saj obstoj dobave v smislu te določbe ne zahteva prenosa pravne lastnine blaga“ (točka 36).

Ker latvijski organ ni dokazal obstoja neupravičene davčne ugodnosti, „dejstvo, da je družba Kuršu zeme fizično dobila v posest zadevno blago v skladišču [nekega subjekta], ne da bi to blago dejansko dobila od družbe, ki je na računu navedena kot dobavitelj tega blaga,“ sama po sebi ne more utemeljiti ugotovitve, da naj družba Kuršu zeme tega blaga ne bi pridobila in da zato transakcije pridobitve ne bi bilo (točka 37).

Sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18.

„[O]predelitev transakcije za dobavo blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV ne sme biti pogojena s tem, da je pridobitelj identificiran“ (točka 25). „Vendar pa je treba na drugem mestu ugotoviti, da je naloga držav članic, da v skladu s členom 131 Direktive o DDV določijo pogoje za oprostitev transakcij izvoza, zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev, določenih s to direktivo, in preprečevanja vsakršnih mogočih goljufij, izogibanja in zlorab. Države članice pa morajo ob izvrševanju svojih pristojnosti vseeno spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi je tudi načelo sorazmernosti“ (točka 26).

„V zvezi s tem načelom sorazmernosti je treba spomniti, da nacionalni ukrep presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve DDV v bistvenem pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, ne da bi se upoštevale vsebinske zahteve in ne da bi se bilo treba

vprašati, ali so bile te izpolnjene. Transakcije bi bilo treba [namreč] obdavčiti na podlagi njihovih objektivnih značilnosti“ (točka 27).

„Poleg tega, kadar so ti vsebinski pogoji izpolnjeni, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev DDV prizna, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili“ (točka 28).

„V skladu s sodno prakso Sodišča obstajata samo dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve DDV“ (točka 29).

„Po eni strani je zavrnitev oprostitve DDV lahko posledica kršitve formalne zahteve, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene“ (točka 30).

„Zato ta okoliščina – če neobstoj identifikacije dejanskega pridobitelja v določenem primeru preprečuje dokaz, da je zadevna transakcija dobava blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV – lahko vodi do zavrnitve priznanja oprostitve pri izvozu iz tega člena. Po drugi strani pa to, da se v vseh primerih zahteva, da je pridobitelj blaga v tretji državi identificiran, ne da bi se preučilo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za to oprostitev, zlasti izstop zadevnega blaga iz carinskega območja Unije, ne spoštuje niti načela sorazmernosti niti načela davčne nevtralnosti“ (točka 31).

„Po drugi strani se na načelo davčne nevtralnosti z namenom oprostitve DDV ne more sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni goljufiji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV [...] [N]i v nasprotju s pravom Unije, da se od subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da zaradi transakcije, ki jo opravi, ne bo sodeloval pri davčni goljufiji. Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del pridobiteljeve davčne utaje in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, mu je treba pravico do oprostitve zavrniti“ (točka 33).

„Nasprotno pa dobavitelj ne more biti odgovoren za plačilo DDV ne glede na njegovo vpletenost v goljufijo, ki jo je storil pridobitelj[,saj] [...] bi bilo [...] [popolnoma nesorazmerno] davčnemu zavezancu naložiti odgovornost za primanjkljaj v davčnih prihodkih, ki so ga povzročila goljufiva ravnanja tretjih oseb, na katera ta ne more nikakor vplivati“ (točka 34).

Navedene določbe nacionalnega prava

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 37/1992 z dne 28. decembra o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV).

V skladu s členom 84, prvi odstavek, točka 2(c), tega zakona so zavezanci za DDV podjetja ali poklicni ponudniki, za katere se izvajajo transakcije, obdavčene z DDV, kadar gre za dobave – med drugim recikliranih – surovin.

V skladu s členom 92, prvi odstavek, točka 3, tega zakona lahko davčni zavezanci od zneskov DVD, plačanih za obdavčljive transakcije, izvedene znotraj države, odbijejo zneske, ki so bili plačani na istem ozemlju in so bili zato neposredno obračunani ali plačani za dobave kupljenega blaga, ki je med drugim navedeno v členu 84, prvi odstavek, točka 2, zakona o DDV.

Člen 97 tega zakona v prvem odstavku določa, da lahko pravico do odbitka uveljavljajo le podjetja ali poklicni ponudniki, ki imajo dokazilo o svoji pravici, pri čemer se za ta namen za dokazilo za pravico do odbitka šteje le račun, ki ga je izdal davčni zavezanec v primerih iz člena 165, prvi odstavek, tega zakona. Drugi odstavek tega člena določa, da navedeni dokumenti, ki ne izpolnjujejo vseh zakonsko in s predpisi določenih zahtev, ne upravičujejo pravice do odbitka.

Člen 165, prvi odstavek, tega zakona določa, da se v primerih, na katere se, med drugim, nanaša člen 84, prvi odstavek, točka 2, tega zakona, računu, ki ga, kadar je to ustrezno, izda izvajalec ustrezne dobave blaga ali storitve, ali računovodski listini priloži račun, na katerem je navedeno plačilo navedenega davka. Navedeni račun mora izpolnjevati zahteve, določene s predpisi.

Sodna praksa Tribunal Supremo (vrhovno sodišče)

Sodba z dne 25. marca 2009 (4608/2006): „vse formalne obveznosti so zasnovane tako, da olajšajo pravilno obdavčitev z DDV, zato ni smiselno, da se enak pomen pripiše neizpolnjevanju formalnih zahtev v primeru obrnitve položaja davčnega zavezanca, v katerem davčni zavezanec ne izjavi, da je razumel, da navedena transakcija ni obdavčena z DDV, in razumno, vendar napačno razlaga predpisano zakonodajo, saj bi se v primeru take razlage kršila davčna nevtralnost“ in glede na to „je treba razsoditi, da je pravica do odbitka materialnopravna pravica, ki je zelo pomembna v sistemu obdavčitve z DDV, zaradi česar gola formalna obveznost, čeprav [je] lahko še tako upravičena zaradi olajšanja pravilne uporabe ustreznega upravnega postopka, ne more povzročiti izgube navedene pravice do odbitka“.

Sodba z dne 28. januarja 2013 (3272/2010). V tej zadevi je davčna inšpekcija ugotovila, da so bili sedeži podjetij, ki jih je davčna zavezanka navedla kot izdajatelje njenih računov, fiktivni in da poleg tega ni bilo mogoče, da bi ta podjetja dobavila blago, za katero je bil uradno izdan račun, saj ta podjetja dejansko niso obstajala in je bil njihov namen kot obvodnih podjetij ustvariti

navidezni položaj, ki davčnemu zavezancu omogoča pridobitev tega blaga od pravih dobaviteljev v „B“, to je brez njegovega računovodskega izkaza. Zato je davčna inšpekcija zavrnila odbitek zneskov DDV, saj je štela, da posli, ki so bili navedeni na omenjenih računih, dejansko niso bili izvedeni s podjetji, ki so bila navedena na teh računih, saj je šlo za simulacijo.

V navedeni sodbi je omenjeno, da je Sodišče navedlo, da če transakcija, ki jo je izvedel davčni zavezanec, sama po sebi ne pomeni goljufije, na njeno pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost ne more vplivati dejstvo, da – brez njenega vedenja ali brez možnosti, da bi ga imela – v verigi dobav, katere del je njena druga – predhodna ali poznejša – transakcija, pomeni goljufijo z davkom na dodano vrednost. Poleg tega je izpolnjeno merilo, ki ga je določilo Sodišče in v skladu s katerim je treba davčnega zavezanca, ki je vedel ali je moral vedeti, da je s svojo pridobitvijo sodeloval pri transakciji, ki je bila del goljufije z davkom na dodano vrednost, obravnavati kot sodelujočega pri tej transakciji, ne glede na to ali ima od preprodaje blaga korist ali ne. Zato je naloga nacionalnega sodišča, da davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano vrednost, in to tudi, če bi sporna transakcija ustrezala objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobav blaga, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in gospodarske dejavnosti.

Poleg tega je opozorjeno, da je Sodišče navedlo, da čeprav člen 21(3) Šeste direktive državi članici dovoljuje, da določeno osebo šteje za solidarno odgovorno za plačilo davka na dodano vrednost, če je ob izvedbi transakcije, pri kateri je sodelovala, vedela ali bi morala vedeti, da je ustrezni davek na dodano vrednost za navedeno transakcijo, ali za predhodno ali poznejšo transakcijo, ostal neplačan, in če se v zvezi s tem postavijo domneve, te ne smejo biti formulirane tako, da jih davčni zavezanec dejansko ne more ovreči ali jih pretežno ovrže z nasprotnim dokazom, kar *de facto* povzroči nastanek sistema objektivne odgovornosti, saj morajo države spoštovati splošna načela prava, ki so sestavni del pravnega reda Skupnosti, zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti.

Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) je nato v tej sodbi razglasilo, da je zadevna oseba ob izdaji računov vedela, da ni sklenila nikakršne pogodbe s podjetjem, ki mu je izdala račun, in da se v tem primeru sodna praksa Sodišča, v skladu s katero ni mogoče zavrniti pravice do odbitka podjetju, ki je vpleteno v davčni vrtiljak, vendar ni vedelo ali ni moglo vedeti za njegov obstoj, ni uporabljala iz preprostega razloga, ker je podjetje vedelo, kaj je navedlo na računu kot dobavitelj drugemu podjetju, ki dejansko ne obstaja in s katerim ni sklenilo pogodbe.

Zato je bilo treba uporabiti merilo, ki ga je določilo Sodišče, in v skladu s katerim je treba davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka, če se ugotovi, da je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, in to tudi, če sporna transakcija ustreza objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobav blaga.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Družba Ferimet, S. L., pritožnica v kasacijskem postopku, je leta 2008 je od družbe Reciclatges de terra alta pridobila reciklirane surovine (odpadno kovino), ki jih je priglasiła v okviru sistema obrnitve položaja zavezanca za DDV in pri tem sama sebi izdala ustrezne račune.
- 2 Davčna inšpekcija je na podlagi postopka preverjanja in pregleda štela, da dobavitelj teh surovin, družba Reciclatges de terra alta, ni imel potrebnih materialnih in kadrovskih sredstev za njihovo dobavo ter da so bili računi, ki jih je izdala kupcu, ponarejeni. Zato je menila, da je šlo pri navedeni transakciji za simulacijo, saj sicer dobave surovin ni bilo mogoče zanikati, vendar pa je bil namerno prikrit njihov pravi dobavitelj. Iz tega razloga je navedena inšpekcija ugotovila, da odbitek zneskov vstopnega DDV, ki ga je izvedla družba Ferimet, ni upravičen, in ji naložila ekonomsko sankcijo.
- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regijsko gospodarsko-upravno sodišče Katalonije, Španija) je potrdilo to merilo.
- 4 Družba Ferimet je te upravne odločbe izpodbijala pri Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (vrhovno sodišče Katalonije, oddelek za upravne spore), pri čemer se je v zvezi s tem sklicevala na špansko in evropsko zakonodajo ter sodno prakso Sodišča ter pri tem navedla naslednje:
 - Da ni sporno (davčna uprava se strinja), da je družba Ferimet dejansko kupila navedene reciklirane surovine.
 - Da je navedba fiktivnega dobavitelja pomembna le s formalnega vidika, saj je bila pridobitev dejansko izvedena.
 - Da v skladu z evropsko zakonodajo in sodno prakso odbitka ni mogoče zavrniti, kadar je bila transakcija dejansko izvedena in kadar sistem obrnitve položaja davčnega zavezanca ne zagotavlja le pobiranja DDV in nadzora nad tem, temveč tudi neobstoj kakršne koli davčne ugodnosti, ki bi jo lahko pridobil davčni zavezanec.
- 5 Navedeno sodišče je izdalo zavrnitveno sodbo z dne 23. novembra 2017, pri čemer se je oprlo na naslednje argumente:
 - Davčna inšpekcija je zadostno dokazala simulacijo dobavitelja.
 - Navedbe dobavitelja kot podatka, ki ga mora vključevati samoizdan račun, ni mogoče šteti za zgolj formalno navedbo, saj je to element, ki omogoča nadzor nad pravilnostjo verige DDV in zato vpliva na načelo davčne nevtralnosti.
 - Čeprav ni dvoma, da v sistemu obrnitve položaja davčnega zavezanca načeloma ni izgube davčnih prihodkov, saj se davčna obveznost in pravica do

odbitka med seboj izravnata, to niti, kadar se navede fiktivna transakcija – v tem primeru v zvezi z dobaviteljem –, ne pomeni pravice do odbitka, saj je treba za to pravico izpolnjevati materialnopravne pogoje, med katerimi je ta, da subjekt, naveden kot dobavitelj, dejansko obstaja.

- 6 Družba Ferimet je zoper zadnjenavedeno sodbo vložila kasacijsko pritožbo.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 7 Družba Ferimet v kasacijski pritožbi navaja, da je treba na podlagi zakonodaje, ki ureja DDV, in obširne sodne prakse Sodišča nujno ugotoviti, da je imela pravico do odbitka zneskov vstopnega DDV v obravnavani transakciji, ker: (a) je bila ona sama dejanska prejemnica transakcije ter je zadevno odpadno kovino dejansko kupila in prejela, in (b) ni prišlo, niti ni moglo priti, do izgube davčnih prihodkov, saj (i) ji ni bilo treba plačati DDV, ker spada v sistem „obrnjene davčne obveznosti“ ali obrnitve položaja davčnega zavezanca, (ii) niti ga ni bilo treba plačati njenim dobaviteljem, saj jim ni bilo mogoče obračunati DDV, ker spadajo v navedeni sistem obrnitve položaja davčnega zavezanca.
- 8 Družba Ferimet je v svojih stališčih glede upoštevnosti predložitve vprašanja za predhodno odločanje Sodišču trdila, da:
- Pobiranje DDV in nadzor nad tem sta zagotovljena že s samim izvajanjem sistema obrnitve položaja davčnega zavezanca, tako da ni ustrezno, da se gola formalna obveznost povzdigne v kategorijo bistvene zahteve za izvajanje pravice do odbitka, saj že sam sistem obrnitve položaja davčnega zavezanca preprečuje pridobitev kakršne koli davčne ugodnosti.
 - Ker ni prišlo do neupravičene davčne ugodnosti davčnega zavezanca, v skladu z načelom nevtralnosti ni pomemben morebiten goljufiv namen gospodarskega subjekta, ki se razlikuje od zavezanca za DDV in ki je bil vključen v isto verigo dobav, saj je treba po navedbah Sodišča „vsako transakcijo presoјati kot tako“.
- 9 Zastopnik države je pri izpodbijanju pritožbe poudaril tri argumente: (a) obstoj simulacije v zvezi z navedbo fiktivnega dobavitelja surovin ni sporen; (b) to prikrivanje identitete pravega dobavitelja državni blagajni je treba obravnavati tako, da je povezano z goljufijo, tako glede DDV kot tudi neposrednih davkov, in (c) pritožnica ni dokazal neobstoja davčne ugodnosti, ki ga navaja.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Sistem obrnitve položaja davčnega zavezanca v zvezi z DDV

- 10 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) pojasnjuje, da je davčni zavezanec na splošno fizična ali pravna oseba, ki kot poklicni ponudnik ali podjetnik izda račun in obračuna DDV svojemu kupcu ter nato vsake tri mesece v državno blagajno

plača znesek tega celotnega DDV, ki ga je pobral. Zato je – praviloma – davčni zavezanec tisti, ki izda račun in obračuna DDV ter nato predloži napoved za odmero davka in plača DDV davčnim organom.

- 11 Obstajajo pa nekateri primeri, določeni v členu 84 zakona o DDV, v katerih je tisti, ki mora priglasiti in plačati DDV, prejemnik računa in ne njegov izdajatelj. Eden od teh primerov „obrnitve položaja davčnega zavezanca“ je naveden v členu 84, prvi odstavek, točka 2(c), in sicer primer podjetij, katerih gospodarska dejavnost vključuje nakup in prodajo recikliranih surovin (odpadne kovine). V skladu s tem sistemom prodajalec blaga izda račun, v katerem ne obračuna DDV, kupec blaga pa samemu sebi izda račun, na katerem navede ustrezen DDV. Ker pri samoizdaji računa izdajatelj in prejemnik sovpadata, mora kupec navesti obračunani DDV in vstopni DDV, ki imata oba enak znesek in ki ju bo vključil v svojo četrletno napoved za odmero DDV.

Razhajanje v sporu o glavni stvari.

- 12 Razprava, ki je bila sprožena v sporu, se nanaša na možnost odbitka zneskov DDV, ki si jih je obračunala in hkrati plačala pritožnica ter jih je navedla na računu, ki ga je izdala sami sebi v okviru sistema obrnitve položaja davčnega zavezanca, ko (i) je bila transakcija dejansko izvedena (nesporno dejstvo) in (ii) ko je bil pravi dobavitelj pridobljenega blaga prikrit.
- 13 Za rešitev spora o glavni stvari je treba ugotoviti, (i) ali je opustitev dobavitelja tega blaga le formalna zahteva, (ii) kakšno posledico ima okoliščina, da je pravi dobavitelj, ki je bil naveden, fiktiven in da je pridobitelj za to fiktivnost vedel, in (iii) ali iz evropske sodne prakse neizogibno izhaja, da je – tudi v primerih ravnanja v slabi veri – mogoče odbitek zavrniti le, „če obstaja tveganje izgube davčnih prihodkov za zadevno državo članico“, čeprav ta v sistemu obrnitve položaja davčnega zavezanca načeloma ničesar ne dolguje davčnim organom.
- 14 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) ne meni, da iz sodne prakse Sodišča nujno izhaja, da nikoli ni mogoče zavrniti odbitka, če se ugotovi, da je bilo blago dejansko dobavljeno in da ga je davčni zavezanec dejansko pridobil. Poleg tega iz te sodne prakse ne izhaja niti, da je navedba fiktivnega dobavitelja na dokazilu o transakciji (samoizdan račun) le formalna kršitev, ki ni pomembna za pridobitev odbitka, če je transakcija dejansko izvedena.
- 15 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) pozna merilo Sodišča, v skladu s katerim ni mogoče, da notranje zakonodaje ali nacionalni davčni organi določijo omejitve za pravico do odbitka DDV (ki je bistvena za zagotovitev nevtralnosti), ki presegajo to, kar je nujno potrebno za preprečitev goljufije, ali ki preveč otežujejo uveljavljanje te pravice. Vendar je Sodišče navedlo tudi, da ni dopustno zaprositi za in pridobiti odbitek, če je prosilec sodeloval pri transakciji, ki je bila del goljufije v zvezi z DDV, niti če bi zadevna transakcija izpolnjevala ustrezne objektivne cilje. V tem smislu Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) dvomi, ali

dejstvo, da zadevna oseba ve, da je dobavitelj simuliran in ne pravi, pomeni, da je mogoče navedeno transakcijo opredeliti kot zlorabo ali goljufijo.

- 16 Poleg tega v zvezi s pojmom „davčna ugodnost“ – ki ga je večkrat zahtevalo tudi Sodišče kot nujen pogoj za zavrnitev odbitka – iz evropske zakonodaje ne izhaja nedvomno, da je treba ta pojem upoštevati le pri subjektu, ki prosi za odbitek in ne, po potrebi, tudi pri drugih sodelujočih pri tej transakciji, ki je podlaga za ta odbitek. Drugače povedano, ni očitno, da je treba nujno prezreti ravnanje odsvojitelja blaga, zlasti kadar se lahko – v primerih zavestnega prikrivanja navedenega odsvojitelja s strani pridobitelja blaga – poseže v neposredno obdavčitev, saj je za pravega prodajalca blaga ta transakcija davčno nepregledna in za državno blagajno neobstoječa.

DELOVNI DOKUMENT