

**Zadeva C-596/21**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

28. september 2021

**Predložitveno sodišče:**

Finanzgericht Nürnberg (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

21. september 2021

**Tožeča stranka:**

A

**Tožena stranka:**

Finanzamt M

[...] (ni prevedeno)

**Sklep**

V sporu

**A**

– tožeča stranka –

[...] (ni prevedeno)

proti

**Finanzamt M**

– tožena stranka –

zaradi prometnega davka za leto 2011

je 2. senat Finanzgericht Nürnberg (finančno sodišče v Nürnbergu, Nemčija) [...] (ni prevedeno)

dne 21. septembra 2021 sklenil:

**I. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložijo ta vprašanja:**

- 1. Ali se drugemu pridobitelju blaga lahko zavrne odbitek vstopnega davka iz nakupa, ker je moral vedeti, da je prvotni prodajalec pri prvi odsvojitvi utajil davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), čeprav je tudi prvi pridobitelj vedel, da je prvotni prodajalec pri prvi odsvojitvi utajil DDV?**
- 2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je zavrnitev po višini zneska pri drugem pridobitelju omejena z davčno škodo, nastalo z utajo?**
- 3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: ali se davčna škoda izračuna**
  - (a) s primerjavo davka, zakonsko dolgovanega v dobavni verigi, z dejansko odmerjenim davkom,**
  - (b) s primerjavo davka, zakonsko dolgovanega v dobavni verigi, z dejansko plačanim davkom, ali**
  - (c) na kak drug način?**

**II. Postopek se prekine do prejetja odločitve Sodišča Evropske unije.**

[...] (ni prevedeno)

**Obrazložitev**

**I.**

- 1 Tožeča stranka, trgovec, je od osebe C, ki se je izdajala za osebo W, za svoje podjetje leta 2011 kupila rabljeni avtomobil, ki ga je oseba C nekaj let prej kupila od tretje osebe. Oseba W je vedela, da se je oseba C izdajala zanjo, in se s tem strinjala. Oseba C je osebi W izstavila račun o dobavi rabljenega avtomobila za 52.100,84 EUR skupaj z DDV v višini 9899,16 EUR, oseba W pa tožeči stranki račun za 64.705,88 EUR skupaj z DDV v višini 12.294,12 EUR, ki ga je prepustila osebi C, ta pa ga je izročila tožeči stranki. Tožeča stranka je osebi C skupno izročila 77.000 EUR, ki jih je ta obdržala zase. Oseba C je v svojih računovodskih izkazih in obračunih davka upoštevala le prodajno ceno v višini 52.100,84 EUR skupaj z DDV v višini 9899,16 EUR in tudi davek plačala le v višini, ki je izhajal iz tega. Oseba W transakcije ni knjižila ne v svojih računovodskih izkazih ne v obračunih davka in v tem pogledu tudi ni plačala nobenega davka.

- 2 Tožeča stranka za nakup rabljenega avtomobila uveljavlja odbitek v višini 12.294,12 EUR. Tožena stranka na drugi strani meni, da tožeča stranka ne sme odbiti vstopnega davka, saj ji je odbitek treba zavriniti, ker bi morala vedeti, da je oseba C utajila davek.
- 3 Predložitveno sodišče na podlagi spisa in ugotovitev ustne obravnave izhaja iz tega, da bi se morala tožeča stranka glede na okoliščine konkretnega primera zaradi več neobičajnih dogodkov prepričati o identiteti svojega poslovnega partnerja in bi nato na eni strani ugotovila, da je oseba C svojo identiteto ciljno prikrivala, namen česar ni mogel biti nič drugega kot pa utaja DDV, ki je odpadel na prodajo rabljenega avtomobila, in na drugi strani, da je bila oseba W do svojih davčnih obveznosti ravnodušna in jih ni hotela izpolniti na zahtevani način.

## II.

- 4 Senat Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267, drugi odstavek, v povezavi s prvim odstavkom, točka (a), Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) predloži vprašanje, navedeno v izreku.

### 5 1. Pravni okvir

#### 6 a. Pravo Unije

- 7 V skladu s členom 14(2)(c) Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) dobava blaga pomeni

8 „[...] prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

- 9 Člen 167 Direktive o DDV določa:

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

- 11 Člen 168(a) Direktive o DDV določa:

12 „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.“

- 13 Davčni zavezanec mora v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV za uveljavljanje pravice do odbitka v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev med drugim izpolniti naslednje pogoje:

14 „[...] imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI“.

15 **b. Nacionalno pravo**

16 Člen 3(3) Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

*„Pri komisijskem poslu (člen 383 Handelsgesetzbuch [trgovinski zakonik]) med komitentom in komisionarjem obstaja dobava. Pri proviziji na prodajo kot odjemalec šteje komisionar, pri proviziji na nakup pa komitent.“*

17 Člen 15(1), prvi stavek, prvi in drugi stavek točke 1, UStG v različici, veljavni v spornih letih, določa:

18 *„Podjetnik lahko kot vstopni davek odbije:*

*(1) zakonsko dolgovani znesek davka iz naslova dobav in drugih storitev, ki jih njegovemu podjetju zagotovi drug podjetnik. Za odbitek vstopnega davka mora imeti podjetnik račun, ki je izstavljen v skladu s členoma 14 in 14a.“*

19 **2. Presoja na podlagi nacionalnega prava in upoštevnost vprašanja za predhodno odločanje za odločitev**

20 V sporni zadevi se na podlagi spisa in ugotovitev ustne obravnave postavlja vprašanje, v kakšni višini je treba tožeči stranki zavrniti odbitek vstopnega davka za nakup rabljenega avtomobila, saj je morala vedeti, da je oseba C utajila davek.

21 Pogoji za odbitek, določeni v členu 15(1), prvi stavek, točka 1, UStG, za prometni davek, izkazan na računu osebe W, so izpolnjeni. Zaradi strinjanja osebe W z ravnanjem osebe C je prišlo do atipičnega primera provizije na prodajo, s to posebnostjo, da je komitent – oseba C – hkrati zastopnik komisionarja. Zato je treba izhajati iz tega, da je najprej oseba C avtomobil dobavila osebi W, nato pa oseba W tožeči stranki.

22 Načeloma pa so podani tudi pogoji za zavrnitev. Glede na nacionalno sodno prakso vrhovnih sodišč, ki se v tem pogledu opira na ustaljeno sodno prakso Sodišča (na primer sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, in tam navedena sodna praksa), se odbitek zavrne, če so pogoji zanj sicer dejansko izpolnjeni, vendar pa objektivne okoliščine kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del davčne utaje, ki jo je dobavitelj ali drug gospodarski subjekt v dobavni verigi izvedel pred zadevno transakcijo ali po njej (sodba Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija; BFH) z dne 18. februarja 2016).

23 V skladu s tem bi bilo morda treba tožeči stranki zavrniti odbitek v višini 12.294,12 EUR, čeprav je oseba C DDV utajila le v znesku 2394,96 EUR in je v dobavni verigi od osebe C prek osebe W do tožeče stranke dejansko plačani davek skupno le za ta znesek nižji od davka, ki bi bil dolgovan v primeru pravilno izvedenega posla.

**24 3. Presoja na podlagi prava Unije**

- 25 Predložitveno sodišče dvomi, ali ta rezultat ustreza Direktivi o DDV, kot jo razlaga Sodišče.
- 26 Zavrnitev pravic v primeru udeležbe pri davčni utaji naj v skladu s sodno prakso Sodišča prepreči nepravilno obdavčenje (glej sodbo velikega senata z dne 7. decembra 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, točka 52, glede zavrnitve oprostitve DDV za dobave blaga znotraj Skupnosti) in varuje pravice javne blagajne (sodbi z dne 21. junija 2012, Mahageben in David, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 48, in z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 42). Temelji na tem, da se udeležencu davčne utaje lahko naloži odgovornost za primanjkljaj v davčnih prihodkih, ki je posledica davčne utaje (sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 34). Predložitveno sodišče meni, da to kaže na to, da je treba pravice zavrniti le v delu, ki je potreben za to, da se izravna primanjkljaj v davčnih prihodkih.
- 27 Sodba Finanzamt Wilmersdorf, EU:C:2021:266, pa vsebuje preudarke, v skladu s katerimi namen zavrnitve morda presega nadomestilo ali odgovornost za utajene davke. Zavrnitev v skladu z navedbami v točki 35 in naslednjih te sodbe ni odvisna od tega, ali je udeleženec z davčno utajo dosegel davčno ali ekonomsko korist, temveč naj preprečuje transakcije, ki pomenijo goljufijo, s tem ko blagu in storitvam, ki so bili predmet transakcije, vključene v davčno utajo, odvzame prodajni trg in s tem prispeva k boju proti davčnih utajam. Sodišče meni, da to ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.
- 28 Če bi bilo treba zavrnitev po znesku omejiti glede na nastalo davčno škodo, pa bi lahko, če bi se za določitev davčne škode upoštevale le odmere davka, pogosto bila brez učinka, saj je zavrnitev redno možna šele po odkritju davčne utaje in finančni organi nato običajno tudi popravijo nepravilne prvotne odmere davka. Na drugi strani primerjava med davkom, ki bi ga bilo treba odmeriti, in pobranim davkom upošteva pogost položaj, da finančni organi sicer po odkritju davčnih utaj zavrnejo pravice in popravijo odmere davka, ki zadevajo utajevalce, vendar pa naknadnih plačil, ki bi jih bilo treba plačati na podlagi popravljenih odmer davka, ne morejo izterjati, ker so utajevalci utajene zneske porabili ali skrili.
- 29 Predložitveno sodišče se zlasti ob upoštevanju sodbe velikega senata R, EU:C:2010:742, nagiba k temu, da se zavrnitev omeji na nastalo davčno škodo in da se to davčno škodo ugotovi s primerjavo skupnega – pri pravilno izvedenem poslu – zakonsko dolgovanega davka in dejansko plačanega davka v dobavni verigi. V skladu s tem bi tožeča stranka v obravnavani zadevi lahko odbila 9899,16 EUR, odbitek pa bi se ji zavrnil le v višini, ki presega ta znesek in ustreza davčni škodi.

[...] (ni prevedeno)