

Zadeva C-610/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

13. avgust 2019

Predložitveno sodišče:Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sodišče za upravne
ter delovne in socialne zadeve v Budimpešti, Madžarska)**Datum predložitvene odločbe:**

5. julij 2019

Tožeča stranka:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Tožena stranka:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna
davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska)**Predmet postopka v glavni stvari**

Tožba v upravnem sporu, vložena zoper odločbo nacionalnega davčnega organa, s katero je ta zavrnil pravico do odbitka DDV, ker je navedeni organ v zvezi z računi zahteval dodatne dokaze poleg tistih, ki se zahtevajo s pravom Unije, in je v primeru, če takih dokazov ni bilo, transakcije opredelil kot navidezne.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga členov 168(a) in 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členoma 220(a) in 226 iste direktive; razlaga načel davčne nevtralnosti in učinkovitosti ter člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali sta v skladu s členoma 168(a) in 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členoma 220(a) in 226 iste direktive ter načelom učinkovitosti nacionalnopravna razlaga in praksa, v skladu s katerima – če so izpolnjeni materialni pogoji za pravico do odbitka DDV – ni dovolj samo to, da ima davčni zavezanec račun, katerega vsebina je v skladu z zahtevami iz člena 226 navedene direktive, temveč mora, da bi zakonito uveljavljal pravico do odbitka davka na podlagi zadevnega računa, poleg tega imeti dodatne listinske dokaze, ki morajo izpolnjevati ne samo določbe Direktive 2006/112/ES, ampak morajo biti tudi v skladu z načeli nacionalne zakonodaje o računovodstvu in posebnimi določbami na področju dokazil ter v skladu s katerimi se od vsakega člena verige zahteva, da se spomni in hkrati pojasni vsako podrobnost ekonomske transakcije, ki jo potrjujejo ta dokazila?
2. Ali sta v skladu z določbami Direktive 2006/112 o [odbitku DDV] in z načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti nacionalni pravna razlaga in praksa, v skladu s katerima se v primeru verižnega posla in ne glede na katero koli drugo okoliščino samo zato, ker je bila transakcija take narave, vsakemu členu verige naloži obveznost, da preveri elemente ekonomske transakcije, ki jo izvaja, in obveznost, da iz tega preverjanja izpelje posledice v zvezi z davčnim zavezancem, ki je na drugi točki v verigi, ter se davčnemu zavezancu ne prizna pravice do [odbitka DDV], ker se zatrjuje, da veriga, čeprav ni prepovedana z nacionalno zakonodajo, z ekonomskega vidika ni bila [razumno] utemeljena? Ali je mogoče v primeru verižnega posla pri preverjanju objektivnih okoliščin, ki lahko utemeljijo nepriznanje pravice [do odbitka DDV], ko se ugotavlja in presoja upoštevnost in dokazna moč dokazov, na katerih temelji nepriznanje pravice do odbitka DDV, v tem okviru uporabiti samo določbe Direktive 2006/112 in nacionalnega prava v zvezi z odbitkom davka kot materialnopravne določbe, ki določajo upoštevna dejstva za določitev dejanskega okvira, ali pa je treba kot posebna pravila uporabiti tudi določbe zadevne države članice s področja računovodstva?
3. Ali sta v skladu z določbami Direktive 2006/112 o [odbitku DDV] ter načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti nacionalni pravna razlaga in praksa, v skladu s katerima se davčnemu zavezancu, ki blago uporablja za svoje obdavčljive transakcije v državi članici, kjer jih izvaja, in ki ima račun v skladu z Direktivo 2006/112, ne prizna pravice [do odbitka DDV], pri čemer se mu očita dejstvo, da ni poznal vseh elementov [transakcije], ki so izvedli člani verige, oziroma se sklicuje na okoliščine, povezane s člani verige, ki so pred izdajateljem računa in na katere davčni zavezanec nikakor ni mogel vplivati iz razlogov, ki niso na njegovi strani, in je pravica [do odbitka DDV] pogojena s tem, da davčni zavezanec v okviru ukrepov, ki jih mora razumno sprejeti, izpolni splošno obveznost nadzora, ki ga mora

izvajati ne samo pred sklenitvijo pogodbe, temveč tudi med izvajanjem pogodbe in tudi še po tem? Ali se je v tem okviru davčni zavezanec dolžan odreči pravici [do odbitka DDV], če v zvezi s katerim koli elementom ekonomske transakcije, navedene na računu, po sklenitvi pogodbe ali med njenim izvajanjem ali po njeni izpolnitvi opazi nepravilnost ali izve za okoliščino, posledica katere je v skladu s prakso davčnega organa nepriznanje pravice do [odbitka DDV]?

4. Ali je davčni organ ob upoštevanju določb Direktive 2006/112 o [odbitku DDV] in načela učinkovitosti dolžan pojasniti, zakaj gre za davčno zatajitev? Ali je pravilno postopanje davčnega organa, v skladu s katerim se napake in nepravilnosti, ki nimajo razumne povezave s pravico do [odbitka DDV], ki so jih storili člani verige, štejejo za dokaz davčne zatajitve in se davčni organ sklicuje na dejstvo, da je davčni zavezanec glede na to, da so te napake in nepravilnosti povzročile neverodostojnost vsebine računa, vedel ali bi moral vedeti za davčno zatajitev? Ali v primeru obstoja davčne zatajitve ta okoliščina utemelji, da se od davčnega zavezanca zahteva, da izvaja nadzor v obsegu in s temeljitostjo, kakor je bilo navedeno zgoraj, ali pa ta obveznost presega to, kar zahteva načelo učinkovitosti?
5. Ali je sorazmerna sankcija, ki pripelje do nepriznanja pravice [do odbitka DDV] in ki zajema obveznost plačila globe v višini 200 % davčnega dolga, če ni prišlo do nobene izgube prihodkov za proračun, ki bi bila neposredno vezana na pravico davčnega zavezanca [do odbitka DDV]? Ali je treba presojati obstoj kakšne od okoliščin, na katere se nanaša člen 170(1), tretji stavek, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku; v nadaljevanju: LPGT), če je davčni zavezanec dal na voljo davčnemu organu vse dokumente, ki jih je imel, in je svojemu davčnemu obračunu priložil izdane račune?
6. Ali je mogoče, če bi se lahko iz odgovorov na postavljena vprašanja za predhodno odločanje izpeljalo, da razlaga nacionalnega pravnega pravila po zadevi, v kateri je bil izdan sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), in praksa, sprejeta na podlagi nje, nista v skladu z določbami Direktive 2006/112 o [odbitku DDV], in glede na to, da sodišče prve stopnje ne sme predložiti Sodišču predloga za sprejetje predhodne odločbe v vseh zadevah, na podlagi določb člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah šteti, da pravica do učinkovitega pravnega sredstva in do nepristranskega sodnika, ki je priznana v tem členu, zagotavlja pravico davčnih zavezancev, da začnejo postopek za uveljavljanje odškodnine? Ali je treba v tem okviru uporabiti razlago, da izbira oblike odločbe, izdane v zadevi Signum Alfa Sped, pomeni, da je vprašanje že urejeno s pravom Skupnosti in je bilo že pojasnjeno s sodno prakso Sodišča Evropske unije ter da je zato očitno, ali pa pomeni, da glede na to, da se je začel nov postopek, vprašanje ni bilo popolnoma razjasnjeno in da je zato še vedno treba prositi Sodišče, naj se izreče v predhodnem postopku?

Navedene določbe prava Unije

Členi 9(1), 167, 168(a), 178(a), 220(a) in 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah.

Navedene določbe nacionalnega prava

LPGT, členi 2(1), 97(4) in (6), 170(1) in 171(1) in (2).

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV): členi 27(1), 26, 119(1), 120(a) in 127(1)(a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zakon C iz leta 2000 o računovodstvu; v nadaljevanju: zakon o računovodstvu), členi 1, 15(3) in 166(1) in (2).

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Glavna dejavnost tožeče družbe je trgovina na debelo s sladkorjem in slaščicami. Družba ima poslovne prostore v Tiszaöldvár. V teh poslovnih prostorih je prav tako družba Nikus Kft. Obe družbi si delita istega poslovodjo. Družba Nikus Kft. proizvaja slaščice, ki jih tožeča stranka zapakira, pripravi, skladišči in prodaja.
- 2 Tožeča stranka je 20. marca 2012 sklenila dobavno pogodbo z družbo Freest Kft. za dobavo desetih strojev za pakiranje in enega polnilnega stroja. V pogodbi je bila dogovorjena možnost, da storitev po potrebi izvede podizvajalec.
- 3 Tožeča stranka je 21. maja 2012 sklenila dobavno pogodbo z družbo Freest Kft. za nakup šestih strojev za pakiranje in enega avtomatskega stroja za pakiranje vreč ter njihov prevoz do poslovnih prostorov tožeče stranke. V skladu z dogovorom v pogodbah je tožeča stranka uveljavljala pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z obema računoma, ki ju je izdala družba Freest Kft. Stroji, prodani v skladu z določbami pogodb, je družba Freest Kft. za tožečo stranko kupila od družbe SPDC Kft., ta pa jih je kupila od družbe Free-Gold Kft.
- 4 Prvostopenjski davčni organ je izvedel davčni nadzor obračunov DDV tožeče stranke za drugo in četrto četrletje 2012 in prvo četrletje 2013. Dne 11. julija 2013 je v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora izvedel pregled na kraju samem v poslovnih prostorih tožeče stranke. Glede na zapisnik tega nadzora so bili v teh prostorih stroji, v zvezi s katerimi se je uveljavljala pravica do odbitka.
- 5 Na podlagi tega inšpekcijskega nadzora je prvostopenjski davčni organ v dveh odločbah ugotovil razliko v DDV v breme tožeče stranke v višini 8.020.000,00 HUF v zvezi z drugim in četrtem četrletjem 2012 in v višini 13.257.000,00 HUF v zvezi s prvim četrletjem 2013, pri čemer sta bila ta dva zneska razčlenjen na dva

dela, in sicer na en del iz naslova neupravičenega vračila vstopnega davka in drugi del iz naslova davčnega dolga, za katerega je davčni organ naložil globo in zaračunal zamudne obresti.

- 6 V obrazložitvi odločb je navedel, da je tožeča stranka kot priloge k računom, na katerih temelji odbitek DDV, priložila ponudbo družbe Freest Kft., pogodbe o prevozu in naročilo ter dokumente o prenosu in prejemu ter navodila za uporabo strojev. Glede na te dokumente o prenosu je družba Freest kft. izročila stroje, navedene v teh dokumentih, tožeči stranki. Tožeča stranka je družbi Freest Kft. naročila nakup strojev, pri čemer je vedela, da ta zadnja ni neposredni proizvajalec teh strojev, zaradi česar je bilo potrebno posredovanje različnih podizvajalcev. Poslovodja se je prepričal, da je šlo za delujočo družbo.
- 7 Davčni organ je prav tako ob inšpekcijskem nadzoru in izvedenih pregledih ugotovil, da razlike med postavkami na računih kažejo na to, da ni bilo mogoče izvesti ekonomske transakcije, saj je tožeča stranka kupila stroje, ki bi jih prav tako lahko kupila sama in ki jih podizvajalec ni imel na voljo, in da jih podjetje proizvajalec ne bi moglo kupiti ali proizvesti, ker za to ni imelo na voljo potrebnih materialnih in človeških virov. Po mnenju davčnega organa ni znano poreklo strojev, navedenih na računih, namen transakcije pa je bil utemeljiti poreklo strojev neznanega porekla, navedenih na računih, izogniti se obveznosti plačila davka s stranki družbe Free-Gold Kft., ki je na začetku prodajne verige, in ustvariti pravico do odbitka v korist tožeče stranke. V ta namen sta stranki, ki sta navedeni na računu, minimalno povečali cene, da bi si tožeča stranka lahko odbila najvišji mogoči znesek DDV na podlagi neverodostojnih dokazil in ne da bi plačilo davka za blago nosila družba Free-Gold Kft. Glede na to, da so stroji v poslovnih prostorih tožeče stranke, je davčni organ menil, da jih je ta nekako kupila od neznane osebe in da zato do te transakcije ni prišlo med osebama, navedenima na računu, in na način, naveden na tem računu, in da je tožeča stranka vedela za to. Na podlagi zgoraj navedenega je davčni organ v skladu s členom 1(7) in členom 2(1) LPGT presodil, da družba Freest Kft. svojih pravic ni uveljavljala v skladu z njihovim namenom, temveč je svojo dejavnost opravljala z edinim namenom preložitve davka, s čimer je kršila pravila in se izognila davčnim predpisom, zaradi česar taka dejavnost ne mogla imeti pravnih učinkov, kakršne je želela tožeča stranka (odbitek davka). Zato tožeči stranki ni priznal pravice do odbitka DDV.
- 8 Drugostopenjski davčni organ je potrdil eno od odločb prvostopenjskega davčnega organa in spremenil drugo, pri čemer je popravil znesek davčnega dolga, naloženega davčnemu zavezancu, in globo ter zamudnih obresti, ki izhajajo iz navedenega dolga.
- 9 Tožeča stranka je pri Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sodišče za upravne ter delovne in socialne zadeve v Budimpešti, Madžarska) vložila tožbo zoper ti odločbi.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 10 Tožeča stranka v svojih tožbah izpodbija dejansko stanje, kakor ga je ugotovila tožena stranka, in posledico, ki jo izpelje iz njega. V utemeljitev svojega stališča tožeča stranka trdi, da je tožena stranka presojala dejstva na podlagi verjetnosti, ne pa na upoštevnih dejstvih ali dokazih. Po mnenju tožeče stranke je upoštevno dejstvo okoliščina, da je zato, da bi povečala svojo zmogljivost, naročila stroje, navedene na računih, in da je pred sklenitvijo pogodbe zahtevala izpisek iz poslovnega registra in vzorec podpisa, da bi se prepričala, da je podjetje davčni zavezanec in da je delujoče. V pogodbi je bila določena možnost, da podjetje za njeno izvajanje uporabi podizvajalce. Tožeča stranka ni poznala podizvajalcev, dokler pogodba ni bila izvedena. Tožeča stranka je stroje zagnala in jih še vedno uporablja. V zvezi z izvajanjem pogodbe je podjetje izdalo račune v skladu s predpisi, kar je priznala sama tožena stranka, na katerih je bil obračunan davek na dodano vrednost in ki jih je tožeča stranka evidentirala v četrletnem obračunu DDV, tako da je tožeča stranka zakonito zahtevala vračilo zneska vstopnega davka, saj so bili podani materialni in zakonski pogoji. Davčni organ ni predložil upoštevnih dokazov, ki bi ovrgli ta dejstva, v zvezi z razpoložljivostjo, prevozom in financiranjem strojev pa je izpeljal napačne ugotovitve ter svojo presojo dejstev oprl na domnevne neskladnosti. V nasprotju s trditvami tožene stranke s podjetjem ni sklenila pogodbe za izdelavo strojev, temveč za njihovo dobavo; razlog, zaradi česar ni bilo pomembno, ali jih izdelata samo podjetje ali pa za to sklene pogodbo s tretjo osebo. Zato sta bili trditve, da podjetje ni imelo na voljo človeških in materialnih virov, ter ugotovitev, da je bil namen transakcije ustvariti pravico do odbitka v korist tožeče stranke, omogočiti podizvajalskemu podjetju, da se izogne svojim davčnim obveznostim in potrditi poreklo strojev z neznanim poreklom, brez podlage. Tožeča stranka je med transakcijo ravnala skrbno in v dobri veri, kar je okoliščina, ki skupaj s predloženimi dokumenti in samimi stroji kaže na dejanski obstoj izvedene transakcije. Računi so po mnenju tožeče stranke v skladu z zgoraj omenjenimi zakonskimi zahtevami, tožeča stranka pa uporablja kupljene proizvode za svoje obdavčljive transakcije, zaradi česar so izpolnjeni vsi pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka. Tožeča stranka se sklicuje na določbe Direktive 2006/112 in sodno prakso Sodišča Evropske unije ter poudarja dejstvo, da je tožena stranka nezakonito sklepala o odgovornosti tožeče stranke na podlagi ekonomskih transakcij, do katerih je prišlo med osebami, s katerimi tožeča stranka ni povezana, kljub njenima dokazanima skrbnemu ravnanju in dobri veri. Tožeča stranka meni, da je v nasprotju s sodno prakso Sodišča Evropske unije praksa davčnega organa, ki kaznuje vse davčne zavezance v verigi zaradi nepravilnosti, ki jo je storil kateri koli od vmesnih členov v verigi dobav ali storitev, ki ji ne prizna pravice do odbitka in ki nazadnje temelji na načelu objektivne odgovornosti.
- 11 Tožeča stranka očita, da ji je tožena stranka poleg tega, da ji nezakonito ni priznala pravice do odbitka, neutemeljeno in nezakonito naložila globo, ki znaša 200 %, saj ni dokazala, da je bil davčni dolg povezan s prikrivanjem dohodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazil, računovodskih knjig ali evidenc.

- 12 Tožena stranka predlaga, naj se tožba zavrne, in vztraja pri presoji, navedeni v njeni odločbi. Tožena stranka ne zanika, da je tožeča stranka imela račun, ki izpolnjuje formalne pogoje, vendar trdi, da do transakcije, navedene na računu, ni prišlo, saj so bili obračuni družbe neposredno pred družbo, ki je izdala račun, in obračuni družbe, ki je bila za njo, protislovnii. Tožena stranka trdi, da davčni organ od davčnih zavezancev vedno pričakuje, da bodo ravnali z dolžno skrbnostjo in da mora davčni zavezanec, če se ob izvajanju izkaže, da ne ve, kdo je dobavitelj, storiti vse, kar je potrebno, da ta, ki izda račun, izvede storitev in ne sprejme storitve od druge osebe, saj lahko zakonito uveljavlja svojo pravico do odbitka DDV, če se dobavnica in obračuni strank ujemajo.

Kratka predstavitev utemeljitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sodišče za upravne ter delovne in socialne zadeve v Budimpešti, Madžarska) je v sodbah, izdanih v dveh prejšnjih zadevah, spremenilo odločbe tožene stranke v delu, ki se je izpodbijal s tožbo, in razveljavilo davčni dolg ter globo in zamudne obresti, ki so se nanašale na navedeni dolg.
- 14 To sodišče, ki se je oprlo na določbe Direktive 2006/112 o odbitku DDV, je menilo, da je bila v okviru spora za namene pravice do odbitka tega davka pomembna okoliščina, da je tožeča stranka priložila račune, ki so bili predmet inšpekcijskega nadzora ter dokazila, ki so bila podlaga za njihovo izdajo in izvršitev. Omenjeno sodišče je prav tako menilo, da se dejstvo, da so bili stroji dobavljeni, ni izkazalo za sporno.
- 15 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sodišče za upravne ter delovne in socialne zadeve v Budimpešti) je na podlagi sodne prakse Sodišča Evropske unije ugotovilo, da je tožena stranka razširila inšpekcijski pregled na neupoštevna dejstva in je napačno prišla do ugotovitve, da je bila ekonomska transakcija med toženo stranko in družbo Freest Kft. navidezna. Glede na to, da tožeča stranka ni bila stranka v pogodbah, na podlagi katerih so se kupili stroji, navedeni na računih, ni bilo treba uveljavljati njene odgovornosti v zvezi z nakupom in dobavo teh strojev. Navedeno sodišče je poudarilo, da mora dokazovanje temeljiti na objektivnih podlagah in da v tem smislu okoliščine, da se poslovodje teh družb po več letih spomnijo [dejstev], formalno podprtih s primernimi dokumenti, ni mogoče šteti za objektivno okoliščino, ki izpolnjuje pogoje, ki jih zahteva Sodišče Evropske unije v zvezi s takimi dokazi. Davčni organ je ravnal nezakonito, ker ni upošteval dokumentov in drugih dejstev, ki dokazujejo, da je prišlo do ekonomske transakcije, s posebej hudo posledico, da ni štel za pomembno dejstva, da so bili stroji v poslovnih prostorih tožeče stranke. Zato je davčni organ storil napako, ker je sklepal, da ekonomske transakcije v zvezi s stroji, navedenimi na računu, ni bilo in da vsebina računov ni bila verodostojna, in ker tožeči stranki zaradi prej navedenega ni priznal pravice do odbitka DDV. Navedeno sodišče je prav tako navedlo, da tožena stranka niti ni navedla, kakšna naj bi bila transakcija, katere namen bi bil izogniti se davku in pri kateri naj bi tožeča stranka sodelovala, s

čimer je tožena stranka kršila določbe zakona o DDV in Direktive 2006/112 v zvezi s pogoji za pravico do odbitka

- 16 V zvezi z možnostjo, da se v obravnavani zadevi uporabijo členi zakona o računovodstvu, je predložitveno sodišče na podlagi odločitev Sodišča Evropske unije v zadevi, v kateri je bil izdan sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), odločilo, da neverodostojnost vsebine računov, če se presoja z vidika navedenih členov zakona o računovodstvu, ni pomembna za pravico do odbitka DDV.
- 17 Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) je z dvema odločbama razveljavilo sodbi sodišča prve stopnje in navedenemu sodišču odredilo, da začne nov postopek in izda novi odločbi.
- 18 Kúria (vrhovno sodišče) je na podlagi prejšnjih sodb v zvezi z verižnimi posli odločilo, da bi morala tožena stranka izvesti preiskavo, ki bi zajemala celotno verigo, da bi ugotovila resničnost vsebine vsake od pogodb in morebiten namen izogniti se plačilu davka. V primeru verižnega posla davčni organ ni samo pooblaščen, ampak ima tudi obveznost, da izvede pregled pri davčnem zavezancu, ki je pod inšpekcijskim nadzorom, in tudi pri ostalih posrednikih v verigi. Zato v okviru nadzora zakonitosti, ki ga izvaja sodišče, sporne transakcije ni treba izločiti iz verige ekonomskih razmerij, pa tudi Sodišče Evropske unije je v navedenih sodbah presojalo položaj osebe, ki uveljavlja pravico do odbitka, v okviru verige kot celote.
- 19 Po mnenju Kúria (vrhovno sodišče) za uveljavljanje pravice do odbitka DDV ni dovolj, da obstaja račun, ki izpolnjuje formalne pogoje, saj mora poleg tega obstajati dejanska ekonomska transakcija. Za presojo resničnosti ekonomske transakcije za namene uveljavljanja pravice do odbitka DDV se kot usmeritev uporabi načelo vsebine nad obliko, določeno v členu 15(3) zakona o računovodstvu. Med objektivnimi okoliščinami, ki jih je treba preveriti v skladu z navedenim v sodbah Sodišča Evropske unije, so lahko samo tisti dejavniki, ki se lahko štejejo za dejansko obstoječe, ki jih je mogoče dokazati in ki so določljive s strani tretjih oseb. Če ni tako, bi že sama izdaja vsakega od računov ustvarila možnost odbitka DDV. Kúria (vrhovno sodišče) je na podlagi navedenega v točkah 43 in 44 sklepa z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), poudarilo, da ta sklep ne uvaja sprememb v zvezi s postopkom, ki bi ga bilo treba voditi v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka, ki temelji na izvedenih ekonomskih transakcijah.
- 20 Iz odločb, ki so predmet revizije, je mogoče sklepati, da je v upravnem postopku na davčnem področju v davčnem inšpekcijskem nadzoru na kraju samem, ki ga je opravil davčni organ, ta organ kljub dejstvu, ki je bilo navedeno in dokazano z listino, da je tožeča stranka v svojih poslovnih prostorih zagnala stroje, na katere se nanaša račun, in da ti stroji še vedno tam delujejo, presodil, da račun, ki je formalno brezhiben in ga je predložila tožeča stranka, in ostali dokumenti niso dokazali, da je bila ekonomska transakcija, navedena na njenih računih, izvedena.

Prav tako je v zvezi z ukrepi, ki jih je razumno mogoče pričakovati od tožeče stranke, tožena stranka menila, da ukrepi tožeče stranke, da bi se prepričala, da gre za delujoče podjetje, in sicer vpogled v izpisek iz poslovnega registra za sodelujočega pri transakciji in zahteva, naj se predloži vzorec podpisa pred sklenitvijo pogodbe, ne zadostujejo, temveč je menila, da bi tožeča stranka morala sprejeti vse potrebne ukrepe, da bi se prepričala, da je druga sopogodbena izvedla dobavo v skladu z zahtevami tožene stranke, saj bi bilo sicer uveljavljanje pravice do odbitka DDV nezakonito.

- 21 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je predmet te zadeve razlaga določb Direktive 2006/112, ki se nanašajo na odbitek DDV, v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti. V zvezi s tem je Sodišče Evropske unije v številnih odločbah z različnih vidikov razlagalo tako navedene člene Direktive 2006/112 kot tudi smernice sistema DDV; vendar, kar zadeva uveljavljanje pravice do odbitka DDV, obstajajo še naprej tudi po navedenih odločbah pomembna protislovja v pravni razlagi, za katera se zdi, da potrjujejo, da praksa države članice, ki se ohranja, ne da bi se spremenil način, na katerega davčni organ in nacionalna sodišča uporabljajo navedene člene Direktive, ni v skladu s sodno prakso *acte claire*, določeno v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Sodišča z dne 6. oktobra 1982, CILFIT in drugi (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Čeprav se dejstva v obravnavani zadevi, vsaj v zvezi z upoštevnimi dejstvi, ujemajo z dejstvi, ki so podlaga za predloge za sprejetje predhodne odločbe v zadevah, v katerih so bili izdani sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373) ter sklepa z dne 16. maja 2013, Hardimpex (C-444/12, neobjavljen, EU:C:2013:318) in z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), davčni organ v nasprotju z odločbami, ki jih je Sodišče Evropske unije izdalo v teh zadevah, davčnim zavezancem še vedno ne priznava pravice do odbitka DDV zaradi neverodostojnosti vsebine računov in iz te okoliščine avtomatično sklepa o obstoju davčne zatajitve, za katero bi davčni zavezanec, ki poskuša uveljavljati pravico do odbitka davka, moral vedeti in za katero je dejansko vedel, ker je sprejel neverodostojni račun.
- 23 Problem pravne razlage, ki je nastal v tej zadevi, nesporno vpliva na odločitev v zvezi z njeno utemeljenostjo, saj odločitve sodišč, ki so obravnavala zadevo, in davčnega organa, ki se vsebinsko ne ujemajo, temeljijo na določbah Direktive 2006/112 in na ugotovitvah v odločbah Unije, izdanih v zvezi z madžarskimi zadevami glede razlage teh določb. Zato so postavljena vprašanja pomembna za odločitev v zadevi in je torej po mnenju predložitvenega sodišča nujno predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 24 Glede na to, da je Kúria (vrhovno sodišče) kljub nasprotnim stališčem štel, da ni treba vložiti predloga za sprejetje predhodne odločbe, mora to storiti sodišče prve stopnje. V primeru dvoma lahko sodišče prve stopnje ostane oproščeno obveznosti začeti novi postopek, samo če Sodišče Evropske unije izrecno odloči o obravnavani zadevi. To je razlog, zakaj sodišče prve stopnje v trenutni sestavi, kljub temu da je vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe v drugi zadevi, v

katerem je oblikovalo podobna vprašanja za predhodno odločanje, ki temeljijo na podobnih dejstvih, in je v zvezi s tem odredilo prekinitev več postopkov, ki so tekli, ne more odrediti prekinitve tega postopka na podlagi določb člena 275(5) zakona o civilnem postopku, temveč mora Sodišče Evropske unije posebej prositi, naj predhodno odloči.

- 25 Kljub ugotovitvam v zgoraj navedenih sodbah in sklepih Sodišča Evropske unije se ponovno pojavlja vprašanje, ali je razlagalna praksa, ki sta jo davčni organ in Kúria (vrhovno sodišče) podali v izdanem mnenju in v odločbah, ki sta jih izdali, v nasprotju z namenom pravice do odbitka davka, ki je priznana v členu 168(a) Direktive 2006/112, ki je sestavni del mehanizma DDV in ki se je praviloma ne sme omejiti, ali ne in ali je ta razlaga skladna z zahtevami, določenimi v členu 178(a) iste direktive v povezavi z odbitkom davka in načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti.
- 26 V obravnavani zadevi so podani upoštevni dejanski elementi za uveljavljanje pravice do odbitka, ki so navedeni v točkah 43 in 44 sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), zaradi česar so izpolnjeni vsi materialni in formalni pogoji za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka. Poleg tega v odločbi ni bilo navedeno, da je tožeča stranka predložila ponarejene obračune ali izdala nepravilne račune.
- 27 V skladu s točko 45 sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), je tako mogoče zavrniti pravico do odbitka v zgoraj opisanem okviru le, če davčni organ na podlagi objektivnih podatkov dokaže, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec.
- 28 Kljub zgoraj navedenemu je mogoče iz odločb izpeljati, da davčni organ na podlagi tako načela vsebine nad obliko, določenega v zakonu o DDV in zakonu o računovodstvu, in na podlagi konkretnih zahtev, določenih v zvezi z dokazili, tožeči stranki ni priznal pravice do odbitka DDV, tako da je zatrejal ravno dejstva, ki v skladu s sodbami Sodišča Evropske unije ne vplivajo na pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga nosi davčni zavezanec, saj gre za dejstva, ki jih ni mogoče šteti za objektivne okoliščine, in ne da bi se podrobno navedlo, zakaj naj bi šlo za davčno zatajitev v povezavi z ukrepi, ki bi jih bilo razumno pričakovati od davčnega zavezanca.
- 29 Predložitveno sodišče prosi, naj se razjasni vprašanje, ali je mogoče šteti, da gre pri nacionalni praksi, v skladu s katero se določijo dodatne zahteve za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki se dodajo podatkom na računu, ki morajo biti obvezno navedeni na njem, z besedami „ki dokazuje, da je bila transakcija izvedena“, navedenimi v členu 127(1) zakona o DDV, skupaj z vključitvijo pravil iz zakona o računovodstvu v obdavčljivi dogodek in skupaj z mnenjem, da sam račun, ki je s formalnega vidika pravilen, ne zadostuje za uveljavljanje pravice do odbitka DDV in je nujno, da ima davčni zavezanec na voljo tudi druge dokumente poleg računa, za razširitev zahtev glede vsebine, ki so

naštete v členu 226 Direktive 2006/112 in ki jih morajo izpolniti računi, na katere se nanaša člen 220(1) te direktive, in ki veljajo za odbitek DDV, in je ta razširitev v nasprotju z Direktivo 2006/112.

- 30 Predložitveno sodišče navaja, da je v obravnavani zadevi razlog za različne odločbe poleg drugačne razlage prava Unije tudi različna upoštevnost dokaznih dokumentov in objektivnih dejstev, ki naj bi se dokazala s temi dokumenti, presoja, ki jo morajo nacionalni organi in sodišča izvesti v skladu s postopkovnimi predpisi nacionalnega prava.
- 31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Evropske unije mora notranji pravni red vsake države članice, če na ravni prava Unije ni določb v zvezi s postopkovnimi vidiki uveljavljanja pravice do odbitka DDV, na podlagi načela procesne avtonomije določiti ta pravila, vendar le, če niso manj ugodna od tistih, ki veljajo za primerljive položaje, za katere velja nacionalno pravo (načelo enakovrednosti), in da z njimi ni praktično onemogočeno ali preveč oteženo izvrševanje pravic, ki jih potrošnikom daje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba Sodišča z dne 7. junija 2007, van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, točka 28).
- 32 Po mnenju predložitvenega sodišča presoja dokazov pomeni povezavo s pravom Unije z različnih vidikov. Na eni strani se ne sme izpustiti pravil prava Unije, ko se presojuje upoštevna dejstva in dokazi, saj ti opredeljujejo elemente, ki se izkažejo za pomembne pri preučitvi pravice do odbitka DDV. Po drugi strani mora biti nacionalna sodna praksa, ki je nastala na podlagi nacionalnih postopkovnih pravil, v skladu z načeli, določenimi v pravu Unije in sodno prakso Sodišča Evropske unije, ki temelji na tem pravu, kot so načela davčne nevtralnosti, sorazmernosti in učinkovitosti, v skladu s katerimi presoja dokazov, ki jo izvajajo nacionalni organi in sodišča, ter upoštevanje okoliščin, ki niso pomembne za to presojo, ne smeta pripeljati do tega, da v praksi onemogočita ali pretirano otežita uveljavljanje pravic, priznanih s pravom Unije. V tem okviru predložitveno sodišče meni, da je za presojo dokazov v skladu s pravom Unije treba natančno opredeliti smernice, ki razmejujejo sfero dejstev, ki jih je mogoče upoštevati, in ki se uporabijo kot usmeritev za ugotovitev, kateri elementi so pomembni in kateri ne.
- 33 Glede na sodno prakso Sodišča Evropske unije v zvezi s predpisi o DDV predložitveno sodišče dvomi o tem, ali sta obseg in temeljitost, ki ju Kúria (vrhovno sodišče) in davčni organ zahtevata v zvezi z dokazi, združljiva z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti.
- 34 Predložitveno sodišče izraža svojo zaskrbljenost v zvezi z dejstvom, da bi morala biti v primeru verižnega posla glavna usmeritev inšpekcijskega nadzora davčnega organa in predmet ukrepov, ki jih je mogoče razumno pričakovati, rekonstrukcija vsakega od elementov ekonomskih dejavnosti, ki so jih opravljali člani verige. Prav tako je zaskrbljeno zaradi dejstva, da se po sklepu Sodišča Evropske unije z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), ta

inšpekcijski nadzor stalno in odločilno razširja na preučevanje elementov ekonomske transakcije ter se iz vsake napake v teh transakcijah avtomatično sklepa, da se je davčni zavezanec zavedal, da je sodeloval pri davčni zatajitvi. Povezava med ekonomsko transakcijo in zavedanjem, da gre za davčno zatajitev, se na eni strani dokazuje z istimi objektivnimi okoliščinami, na katere se je davčni organ že skliceval v zvezi s presojo ekonomske transakcije in v zvezi s katerimi je Sodišče odločilo, da ne morejo biti podlaga za [nepriznanje] odbitka DDV.

- 35 V vseh postavljenih vprašanjih predložitveno sodišče sprašuje, ali se obseg in temeljitost dokaza, ki mora biti podan za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki ju zahteva davčni organ in ju Kúria (vrhovno sodišče) šteje za zakonita – tudi ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti –, razširita na upoštevana dejstva ter sta potrebna in sorazmerna, torej ne presegata okvira, določenega v sodbah Sodišča Evropske unije, zlasti če se upošteva, da davčni organ pripiše krivdo za nezadostnost dokaza v davčnem postopku tožeči stranki in ji poleg tega, da ji ne prizna pravica do odbitka DDV, naloži globo.
- 36 Predložitveno sodišče meni, da kljub temu da ukrepi preverjanja, omenjeni v točki 61 sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), niso splošni, temveč jih je od davčnega zavezanca mogoče zahtevati samo, če okoliščine to utemeljujejo, pa davčni organ v tej zadevi ne pojasni, katera okoliščina bi utemeljila, da se tožeči stranki naloži podrobnejše preverjanje, glede na to, da je ta organ tožeči stranki očital samo okoliščino – ki je osnovna značilnost gospodarskega prometa –, da je šlo za verižni posel in od nje zahteval, da bi morala v dokaz svoje dobre vere preveriti nekatere okoliščine, ki v vseh pogledih presegajo okoliščine, omenjene v točki 61 sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), sicer ji v nasprotnem primeru ne prizna pravice do odbitka DDV.
- 37 Zato glede na to, da davčni organ namerava še naprej utemeljevati nepriznanje pravice do odbitka DDV, ne da bi se skliceval na objektivna dejstva, ki so smiselno in neposredno povezana z ekonomsko transakcijo, po mnenju predložitvenega sodišča ta organ ne samo, da na davčne zavezance prenese svojo obveznost dokazovanja, kar je v nasprotju z določbami Direktive 2006/112 in s sodno prakso Sodišča Evropske unije, ampak s to prakso tudi krši načela davčne nevtralnosti, sorazmernosti in učinkovitosti.
- 38 S tem da se nadaljuje s pravno prakso, ki temelji na premislekih, ki so v nasprotju z ugotovitvami sklepa Sodišča Evropske unije z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), ne da bi se preučili objektivni elementi, ki so navedeni v zakonu o DDV in v sodbah Sodišča Evropske unije (ali je vedel oziroma bi moral vedeti z skrbnostjo, ki jo je razumno mogoče zahtevati), se izprazni vsebina pravice do odbitka DDV, določene v členih 168 in 178(a) Direktive 2006/112 in v sodbah Sodišča Evropske unije, zlasti v madžarskih zadevah.

- 39 S petim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče predlaga, da se pojasni, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da je, če se ne prizna odbitka DDV, sorazmerno naložiti globo v višini 200 % davčnega dolga, ki ustreza znesku odbitega DDV, če je tožeča stranka dala davčnemu organu na voljo vse dokumente, ki jih je imela, in če se upošteva, da po mnenju Sodišča Evropske unije za nepriznanje odbitka DDV ni pomembno dejstvo, da osebe, ki so pred davčnim zavezancem v verigi, niso plačale DDV, tako da davčni organ ni utrpel izgube prihodkov v zvezi z nepriznanjem odbitka DDV, saj so tožeča stranka in tisti, ki so bili del verige, plačali oziroma obračunali DDV, ki ga je bilo treba plačati za izvedeno transakcijo v okviru te transakcije, in je davčni organ menil, da je bilo v primeru tožeče stranke plačilo oziroma obračun zakonit, ker je bil izdan račun.
- 40 Z zadnjim vprašanjem za predhodno odločanje – postavljeno za primer, če glede na razlike, ki obstajajo v razlagi in praksi sodišč, razlaga in praksa držav članic morda ne bi bili v skladu z določbami DDV – predložitveno sodišče prosi za smernice v zvezi s tem, ali lahko davčni zavezanci računajo na učinkovito pravno varstvo in ali je to varstvo ustrezno glede na določbe člena 99 Poslovnika Sodišča Evropske unije in tudi glede na dejstvo, da Sodišča kljub obveznosti, da se mu predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe, ni mogoče v vseh zadevah prositi za predhodno odločitev.

DELOVNI DOKUMENT