

Zadeva C-270/24**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

17. april 2024

Predložitevno sodišče:Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti,
Madžarska)**Datum predložitvene odločbe:**

3. april 2024

Tožeča stranka:

Granulines Invest Kft.

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

Spor med družbo Granulines Invest Kft in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska) glede pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), navedenega na računu za nakup strojev.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga členov 167, 168(a), 178(a) in 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti ter členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

Pravna podlaga: člen 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je s členi 167, 168(a), 178(a) in 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in s pravico do nepristranskega sodišča, ki je v členu 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) priznana kot splošno pravno načelo, v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, sorazmernosti, učinkovitosti in pravne varnosti, skladna praksa davčnega organa, da davčnemu zavezancu zavrne pravico do vračila DDV, kar utemeljuje s trditvijo, da je račun – čeprav je bila dobava blaga dejansko opravljena ter obstajajo račun in druge knjigovodske listine – fiktiven, ker naj ekonomski transakciji, ki sta navedeni na njem, ne bi bili dejansko opravljeni in naj posledično med strankama, navedenima na tem računu, posla ne bi bila sklenjena, ker

- (a) se je davčni zavezanec o vseh vprašanih pogajal s proizvajalci, šele po tem, ko je odstopil od transakcije, pa se je vanjo vključil izdajatelj računa s sedežem na nacionalnem ozemlju z namenom, da bi bili izpolnjeni pogoji za kredit,
- (b) je proizvajalec stroja dobavil neposredno v poslovni prostor davčnega zavezanca,
- (c) je datum izpolnitve, naveden na računu, napačen,
- (d) je bila cena, navedena na računu, napihnjena,
- (e) je izdajatelj računa svojo obveznost plačila [DDV] izpolnil le delno in z zamudo?

2. Ali je treba člen 178(a) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da lahko nacionalni davčni organ zavrne pravico do vračila DDV samo zato, ker ima davčni zavezanec račun, ki ne izpolnjuje pogojev iz člena 226(6) in (7) te direktive, čeprav ta organ razpolaga z vsemi dokumenti in podatki, ki so potrebni, da lahko na njihovi podlagi preveri, ali so izpolnjeni zakonsko določeni vsebinski pogoji za uveljavljanje te pravice?

- (a) Če je odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje pritrdilen, ali je poziv davčnemu zavezancu, naj popravi račun, v takem primeru predpogoj za vračilo DDV?
- (b) Če je odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje nikalen in ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ali je v takem primeru naložitev globe davčnemu zavezancu v višini 200 %, kolikor znaša globa, ki jo je mogoče naložiti v primeru prikrivanja dohodkov ali ponarejanja in uničenja dokazil, računovodskih listin in evidenc, sorazmerna?

3. Ali je praksa davčnega organa, da davčnemu zavezancu zavrne pravico do vračila DDV, kar kljub dejstvu, da je bila ekonomska transakcija, navedena na računu, dejansko opravljena, utemeljuje s trditvijo, da je račun fiktiven – iz

razlogov, navedenih v prvem vprašanju, ki jih davčni organ šteje za objektivne –, pri čemer samodejno in brez preučitve drugih okoliščin presodi, da je ravnanje davčnega zavezanca v nasprotju z zahtevami zakonitega uveljavljanja te pravice, ter na podlagi tega ravnanja in brez izrecne preučitve elementa seznanjenosti ugotovi, da se je davčni zavezanec namerno izognil plačilu davka z izmišljenimi transakcijami, navedenimi na računu, v skladu z zgoraj navedenimi določbami Direktive o DDV, pravico do nepristranskega sodišča, priznano v členu 47 Listine, ter načeli učinkovitosti, sorazmernosti in davčne nevtralnosti?

Navedene določbe prava Unije

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 47.

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, členi 9(1), 167, 168(a), 178(a), 219, 220, 226(6) in (7) ter 273.

Sodba Sodišča z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121).

Sodba Sodišča z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446).

Sodba Sodišča z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373).

Sklep Sodišča z dne 16. maja 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Sklep Sodišča z dne 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Sklep Sodišča z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

Navedene določbe nacionalnega prava

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku), členi 1(7), 2(1), 97(4) in (6) ter 170(1).

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, členi 119(1), 120(a) in 127(1)(a)

Mnenje senata za upravne in delovne spore Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) 5/2016 z dne 26. novembra 2016.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka je gospodarska družba, ki se ukvarja s trgovino z odpadki. Za opravljanje svoje dejavnosti je iz Nemčije naročila drobilni stroj. Za nakup tega stroja je najela brezobrestno posojilo v okviru kreditnega programa, na podlagi katerega je bilo mogoče financirati samo stroje, kupljene na domačem trgu. Tožeča stranka je odstopila od nakupa, da bi zaprosila za kredit, in je nakup opravila prek preprodajalca.
- 2 Preprodajalec je tožeči stranki dobavil drobilni in ločevalni stroj iz Nemčije oziroma Slovaške. Bruto nakupna cena strojev je znašala 14.516.100 HUF (približno 37.000 EUR). Tožeča stranka je za nakup strojev najela posojilo v višini 12.461.100 HUF (približno 31.600 EUR), ki je bilo delno zavarovano z zastavno pravico na zadevnih strojih.
- 3 Na podlagi pogodbe je tožeča stranka od preprodajalca (v nadaljevanju: izdajatelj računa) prejela račun, na katerem je bil kot datum izdaje in izpolnitve za drobilni in ločevalni stroj naveden 16. november 2016. Tožeča stranka je znesek na računu plačala v dveh obrokih 16. novembra in 1. decembra 2016 ter novembra 2016 zahtevala vračilo DDV, navedenega na računu (v skupnem znesku 3.086.100 HUF oziroma približno 7800 EUR).
- 4 Davčni organ je pri tožeči stranki in izdajatelju računa opravil inšpekcijski pregled ter zahteval podatke od nemškega davčnega organa, nato pa ugotovil, da tožeča stranka nima pravice zahtevati vračila DDV, in ji naložil globo.
- 5 Davčni organ je ugotovil, da je tožeča stranka neupravičeno vključila izdajatelja računa v distribucijsko verigo, da je bil datum izpolnitve na računu napačen in da je bila cena strojev napihnjena. Po mnenju davčnega organa je to ravnanje pomenilo zlorabo pravice in posledično davčno goljufijo, saj je bil njegov namen omogočiti tožeči stranki, da zahteva vračilo davka, in ker je izdajatelj računa svojo obveznost plačila DDV izpolnil le delno.
- 6 Tožeča stranka je odločbo, s katero ji je bila naložena globa, izpodbijala pred sodiščem. Prvostopenjsko sodišče (predložitveno sodišče) je spremenilo odločbo davčnega organa in odpravilo globo, naloženo tožeči stranki.
- 7 Kúria (vrhovno sodišče) je na drugi stopnji razveljavilo sodbo prvostopenjskega sodišča in mu naložilo, naj začne nov postopek in izda novo odločbo.
- 8 V ponovljenem postopku je tožeča stranka priznala napako na računu v zvezi z navedbo datuma izpolnitve in vztrajala pri svojih prejšnjih trditvah. V okviru tega postopka je prvostopenjsko sodišče postavilo vprašanja za predhodno odločanje, da bi se Sodišče izreklo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 9 **Tožeča stranka** je v postopku toženi stranki očitala, da ni preverila dejstev, saj ni upoštevala elementov v korist tožeče stranke, in je svoje ugotovitve izpeljala iz neupoštevanih elementov. Tožena stranka naj zlasti ne bi dokazala, da je tožeča stranka stroj kupila neposredno od nemškega prodajalca.
- 10 Tožeča stranka naj ne bi pridobila nobene davčne ugodnosti in naj se ne bi izogibala plačilu davkov. Izbrani stroj naj bi bila prisiljena kupiti pri preprodajalcu, ker na Madžarskem ni bilo distributerja. Izdajatelj računa naj bi namreč tožeči stranki prodal stroja po razumni ceni na domačem trgu in v celoti prijavil davek na dobiček.
- 11 Račun naj bi bil verodostojen, na podlagi navedbe nepravilnega datuma izpolnitve pa naj ne bi bilo mogoče ugotoviti obstoja davčnega dolga. Davčni organ naj bi moral na podlagi objektivnih elementov dokazati, da je bil glavni namen zadevnih poslov pridobitev davčne ugodnosti, kar pa naj se v obravnavani zadevi ne bi zgodilo.
- 12 **Tožena stranka** naj bi – med drugim na podlagi dejstva, da je bil na računu naveden napačen datum izpolnitve – dokazala, da se je tožeča stranka s tem poslom izognila plačilu davka, saj naj ekonomska transakcija, navedena na računu, dejansko ne bi bila izvedena med pogodbenima strankama. Namen fiktivnih poslov, navedenih na računu, naj bi bil pridobiti nezakonito korist z izogibanjem uporabi določb davčne zakonodaje, izdajatelj računa pa naj bi se zavestno in namerno izognil plačilu davka, s čimer naj bi bila seznanjena tudi tožeča stranka.
- 13 Posel naj bi imel dvojni namen: na eni strani naj bi tožeči stranki omogočil nakup strojev na domačem trgu in pridobitev posojila, na drugi strani pa zahtevo za vračilo davka. Poleg tega naj bi izdajatelj računa svojo obveznost plačila davka izpolnil le delno. Zato naj tožeča stranka ne bi mogla uveljavljati pravice do odbitka DDV.

Povzetek odločb prvostopenjskega in drugostopenjskega sodišča

- 14 **Prvostopenjsko sodišče** je ob sklicevanju na sklep Sodišča z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), ugotovilo, da je davčni organ tožeči stranki zavrnil pravico do odbitka DDV na podlagi elementov, ki jih samih po sebi ni mogoče šteti za objektivne elemente, na katere se je mogoče sklicevati pri zavrnitvi pravice davčnega zavezanca do odbitka DDV. V obravnavani zadevi pogoji glede dejanskega stanja v zvezi z izogibanjem davkom niso izpolnjeni, prav tako pa ni bilo mogoče dokazati namena zmanjšanja davčnega bremena.
- 15 Poleg tega v skladu s sodbo Sodišča z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02), pogodbeni struktura, ki sta jo ustvarila tožeča stranka in izdajatelj računa, ni nezakonita in ni bila namenjena pridobitvi davčne ugodnosti.

- 16 Po mnenju prvostopenjskega sodišča je bila izpolnitev opravljena v skladu s pogodbo in zato datumi izpolnitve, navedeni na računu, ob neobstoju vzročne zveze ne morejo biti podlaga za ugotovitev izogibanja davkom. Cene, navedene na računu, niso bile napihnjene, saj pogodbeni stranki svobodno določata ceno v okviru svojih gospodarskih transakcij in je treba davčno obveznost izpolniti v skladu z njo.
- 17 **Kúria** (vrhovno sodišče) je menilo, da je prvostopenjska sodba pomanjkljivo obrazložena, saj prvostopenjsko sodišče dejanskega stanja ni preučilo kot celote. Po mnenju Kúria (vrhovno sodišče) je obveznost izdaje računa povezana z izvršitvijo posla, in ne z obveznostjo plačila, ki jo nosi kupec blaga. Prvostopenjsko sodišče bi moralo pojasniti, zakaj se lahko pravica do odbitka DDV uveljavlja pred dejansko izvršitvijo.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 18 Predložitveno sodišče meni, da je vprašanje, ki se postavlja, upoštevno in da pravilna uporaba prava Unije, ki se v obravnavani zadevi uporablja neposredno, ob upoštevanju nacionalne sodne prakse ni dovolj očitna, da bi bil izključen vsak razumen dvom.
- 19 Predložitveno sodišče je na podlagi sklepa Sodišča z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), ki se ga obravnavana zadeva dotika, preučilo, ali je mogoče elemente, na katere se je davčni organ skliceval v svoji odločbi in ki jih je tožeča stranka izpodbijala, šteti za objektivne in zato upoštevne ter ali je davčni organ ustrezno izpolnil dokazno breme, ki mu ga nalaga ureditev.
- 20 Na drugi strani pa mora predložitveno sodišče v skladu s sodbo, ki jo je na drugi stopnji izdalo Kúria (vrhovno sodišče), preučiti vse elemente dejanskega stanja, ki se nanašajo na ekonomsko transakcijo, navedeno na računu. V takem primeru bi moralo predložitveno sodišče preučiti tudi dejstva, ki jih glede na sodno prakso Sodišča ni štelo za upoštevna.
- 21 Ker tudi pri najosnovnejših vprašanjih prihaja do razlik med nacionalnimi sodišči, ki neizogibno povzročajo različne usmeritve in pristope v okviru sodnega nadzora, to bistveno vpliva tako na pravico strank do nepristranskega sodišča in učinkovitega pravnega sredstva kot tudi na primarnost prava Unije in pravno varnost.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 22 Predložitveno sodišče izraža dvome o tem, ali je zakonodajalec Unije s sprejetjem Direktive o DDV želel, da se pravica davčnega zavezanca do odbitka DDV izključi tudi, če je bila ekonomska transakcija, navedena na računu, dokazana in priznana, in ali gre za nezakonito davčno ugodnost, če so podjetja, ki so pri tem sodelovala pred fazo, v kateri je sodelovala tožeča stranka, obračunala DDV in

druge davke, vendar so jih davčnemu organu plačala le delno ali z zamudo, tožeča stranka pa na drugi strani uveljavlja pravico do vračila DDV.

- 23 V ta namen je treba presoditi, ali je naštete elemente mogoče šteti za objektivne dejavnike v smislu sodne prakse Sodišča.
- 24 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je lahko to, da se stranki pogodbe o dobavi blaga spremenita ali da je kraj dobave blaga določen v skladu z običajno mednarodno trgovinsko prakso, objektivni razlog za zavrnitev pravice do vračila DDV.
- 25 Predložitveno sodišče poleg tega meni, da v nasprotju s tem, kar trdi Kúria (vrhovno sodišče), pravica do vračila DDV ne temelji na formalni pravilnosti računa, temveč na ekonomskem rezultatu, določitev cene pa spada v okvir pogodbene svobode strank transakcije. Vendar Kúria (vrhovno sodišče) v zvezi s tem zahteva preučitev in utemeljitev, ki presega zgoraj navedeni pristop.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 26 Predložitveno sodišče je med postopkom ugotovilo, da sta posla potekala v skladu s pogodbenimi pogoji in zato napaka na računu ne more biti razlog za zavrnitev pravice do vračila DDV.
- 27 V skladu z odločbo Kúria (vrhovno sodišče) pa je treba preučiti, kako je bilo mogoče pravico do vračila DDV na podlagi računa uveljavljati pred dejansko izpolnitvijo, to je novembra 2016.
- 28 Predložitveno sodišče meni, da je treba postaviti vprašanja o formalni napaki na računu, njenem vplivu na pravico tožeče stranke do vračila DDV, njenem morebitnem popravku in sankciji, ki bi jo lahko povzročila, saj mu je Kúria (vrhovno sodišče) naložilo ponovitev postopka.

Tretje vprašanje za predhodno odločanje

- 29 Predložitveno sodišče želi s tem vprašanjem izvedeti, ali sta dejstvo, da je bil glavni predmet preiskave v okviru postopka davčnega organa rekonstrukcija vseh elementov verige, ki sta jo vzpostavili pogodbeni stranki, in dejstvo, da je davčna uprava ugotovila nezakonito uveljavljanje pravice in obstoj izogibanja plačilu davkov na podlagi dejstev, ki v skladu s sodno prakso Sodišča ne morejo biti podlaga za zavrnitev odbitka DDV in s tem za zavrnitev pravice do vračila DDV, v skladu z določbami in temeljnimi načeli prava Unije.
- 30 Davčni organ ni navedel predpisa, ki naj bi ga pogodbeni stranki po njegovem mnenju nameravali zaobiti. V obravnavani zadevi predložitveno sodišče meni, da uveljavljanje pravice do vračila DDV samo po sebi ne pomeni davčne utaje, tudi če izdajatelj računa ne plača celotnega davka. Zato je treba preučiti tudi, ali je tožeča stranka vedela ali bi morala vedeti za to okoliščino.

- 31 Ker se davčni organ glede upravičenosti ali neupravičenosti posredovanja drugega podjetja ni skliceval na nobeno objektivno okoliščino, ki bi jo Sodišče štelo za sprejemljivo, predložitveno sodišče meni, da je ravnanje tega organa ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in učinkovitosti v nasprotju s pravom Unije.
- 32 Ravnanje tožene stranke torej vzbuja sum, da ni v skladu z določbami prava Unije, saj tožena stranka ni opravila preizkusa seznanjenosti davčnega zavezanca (to je preverila, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za nezakonitost), pri čemer bi v tem primeru oprostitev plačila DDV za pridobitev znotraj Unije sama po sebi – ne da bi bilo treba dokazati potrebno skrbnost – in samodejno pomenila izogibanje davčnim predpisom. Posledica zgoraj navedenega je zavrnitev pravice do odbitka DDV. To pomeni, da je v primeru, da niso preučeni subjektivni elementi (dejanska seznanjenost ali seznanitev, do katere bi ob upoštevanju potrebne skrbnosti nujno prišlo), ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446), pravici do odbitka davka, ki je določena v členih 168 in 178 Direktive o DDV ter v sodbah Sodišča, odvzet polni učinek.