

Zadeva C-537/22**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

11. avgust 2022

Predložitveno sodišče:

Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska)

Datum predložitvene odločbe:

31. maj 2022

Tožeča stranka:

Global Ink Trade Kft.

Tožena stranka:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat
za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska)

Načelo primarnosti prava Unije – Učinkovito pravno sredstvo – Davčna goljufija – Direktiva o DDV – Načelo davčne nevtralnosti – Obseg splošne obveznosti nadzora, ki jo ima davčni zavezanec – Dolžna skrbnost – Objektivni elementi

Predmet postopka v glavni stvari

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

Vprašanja za predhodno odločanje

1) Ali gre za kršitev načela primarnosti prava Unije in pravice do učinkovitega pravnega sredstva iz člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), 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 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 mogoč 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 členov 167, 168(a) in 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 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 pričakovati 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 obstoječega 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 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 opira izključno na izjavi direktorja podjetja dobavitelja, ki zanikuje 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 določbe Direktive o DDV v zvezi z odbitkom tega davka razlagati tako, da je v primeru, če 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 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 lahko zavedal?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah: člen 47

Navedene določbe nacionalnega prava

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (zakon št. CXL iz leta 2004 o splošnih določbah na področju upravnega postopka in upravnih storitev): členi 2(3), 6(2) in 50(1)

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon št. CL iz leta 2017 o splošnem davčnem postopku): člena 86(1) in 97(6)

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

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Glavna dejavnost tožeče stranke, družbe Global Ink Trade Kft., je posredništvo pri prodaji na debelo. V obdobju od julija 2012 do junija 2013, ki je predmet tega spora, je tožeča stranka kupovala predvsem pisarniško opremo in kartuše s

črnilom. Njen glavni dobavitelj je bila družba Office Builder Kft., od katere je v tem obdobju prejela osemindeset računov.

- 2 Davčni organ je ugotovil, da družba Office Builder Kft. ni opravljala nikakršne gospodarske dejavnosti, ni imela sedeža ali podružnic, ni izpolnjevala vsebinskih in osebnih pogojev za opravljanje gospodarske dejavnosti, ni imela uradno zaposlenih delavcev in ni izpolnjevala davčnih obveznosti. Direktor družbe, ki je bil zaslišan v zavodu za prestajanje kazni zapora, je izjavil, da v tej družbi ni opravljal nobene funkcije, ni sklepal pogodb in ni izdajal računov. Zato je davčni organ ugotovil, da gospodarske transakcije, prikazane na računih, poslanih tožeči stranki, med strankama dejansko niso bile opravljene in da je družba delovala izključno kot vmesna družba.
- 3 Davčni organ je zaslišal direktorja tožeče stranke, ki je v zvezi z nadzorom dobaviteljev pojasnil, da so se v zvezi s potencialnimi poslovnimi partnerji (in torej tudi v zvezi z družbo Office Builder Kft.) izvajala upravna (tudi na podlagi podatkov iz poslovnega registra) in vsebinska (izvedba konkretnega naročila) preverjanja ter da je na podlagi takih preverjanj direktor tožeče stranke odločil, ali bo pogodba sklenjena. Direktor tožeče družbe in direktor družbe Office Builder Kft. sta pogodbo sklenila osebno, vendar sta sprotno komunikacijo vodila po elektronski pošti in se osebno nista več srečala.
- 4 Davčni organ je na podlagi presoje pridobljenih dokazov ugotovil, da so izjave direktorjev obeh družb vsebinsko protislovne, in na podlagi tega menil, da je nedvomno dokazano, da transakcije, izražene na računih, niso bile izvedene v obliki in z vsebino, ki sta bili s temi računi potrjeni.
- 5 Po ugotovitvah davčnega organa izdajatelj računa ni opravljal nobene resnične gospodarske dejavnosti, temveč je izdajal le vsebinsko neverodostojne račune, tako da je bila njegova vloga omejena na to, da je kot vmesna družba v korist tožeče stranke ustvaril vstopni davek za blago, pridobljeno v Uniji, da bi tožeča stranka na podlagi transakcij, ki so bile na videz nacionalne, lahko neupravičeno uveljavljala vračilo DDV. Davčni organ računov, ki jih je prejela tožeča stranka, ni štel za verodostojne, ker jih družba, ki jih je izdala, ni priznala in je celo izrecno trdila, da jih ni izdala, in zato odločil, da tožeča stranka nima pravice do odbitka DDV.
- 6 Prvostopenjski davčni organ je v zvezi z DDV za obdobje od julija 2012 do junija 2013 ugotovil razliko v davčni obveznosti, ki jo mora poravnati tožeča stranka in ki je znašala 348.876.000 HUF, od česar je 348.773.000 HUF predstavljalo neplačan davek. Davčni organ je zaradi tega neplačila naložil globo in obračunal zamudne obresti.
- 7 Drugostopenjski davčni organ je ugotovil, da tožeča stranka ni dokazala nobenega ravnanja, s katerim bi bilo izkazano, da njena dejavnost ni bila omejena le na prejemanje računov, ki so izpolnjevali formalne zahteve, in zato presodil, da

tožeča stranka v poslovnem prometu ni ravnala z dolžno skrbnostjo. Drugostopenjski davčni organ je zato potrdil odločbo, izdano na prvi stopnji.

- 8 Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska).

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 9 Tožeča stranka trdi, da davčni organ za trditev, da so njeni računi neverodostojni, ni podal zanesljivih dokazov; svojo odločbo je namreč utemeljil na neupoštevnih dejstvih, razpoložljive dokaze enostransko vrednotil v škodo tožeče stranke in zavrnil dokazne predloge, ki jih je ta predstavila, zaradi česar njegove ugotovitve temeljijo na domnevah, ugotovljeno dejansko stanje pa je nepopolno.
- 10 Tožeča stranka izpodbija tudi trditev, da je bil namen posredovanja dobavitelja prikriti izvor blaga nepreverjenega porekla, pridobljenega v Uniji, in z ustvaritvijo videza, da je šlo za pridobitve na nacionalnem ozemlju, omogočiti uveljavljanje pravice do odbitka DDV.
- 11 Tožeča stranka poleg tega izpodbija resničnost izjave direktorja dobavitelja in graja, da je tožena stranka svojo odločbo oprla le na to izjavo, medtem ko je zavrnila dokazne predloge tožeče stranke za ovržbo te izjave, čeprav bi si morala ob upoštevanju drugih dokazov prizadevati za odpravo protislovij.
- 12 Tožeča stranka prav tako trdi, da tožena stranka ni ne obrazložila ne dokazala, v zvezi s katerimi okoliščinami naj tožeča stranka ne bi ravnala z dolžno skrbnostjo ali na podlagi katerih objektivnih razlogov naj bi se lahko zavedala, da sodeluje v davčni goljufiji.
- 13 Tožena stranka trdi, da je njena odločba glede na sodno prakso Sodišča in Kúria (vrhovno sodišče) v skladu s pravom. Ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča navaja, da morajo davčni zavezanci sprejeti razumne ukrepe, ki se od njih lahko pričakujejo, da bi preprečili davčno goljufijo, in da gre pri teh ukrepih lahko zlasti za zbiranje informacij o osebi dobavitelja, česar tožeča stranka očitno ni storila. Ob sklicevanju na sodno prakso Kúria (vrhovno sodišče) navaja, da gre za pasivno davčno goljufijo in da je bilo kot objektivna okoliščina dokazano, da tožeča stranka zaradi nepridobitve informacij o dobavitelju in neobstoju osebnega stika z njim v poslovnem prometu ni ravnala z dolžno skrbnostjo.

Kratka predstavitev razlogov za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 14 Predložitveno sodišče navaja, da je bila razlaga določb Direktive o DDV predmet številnih odločb Sodišča, od katerih sta bila v zadevah iz Madžarske najbolj nedavno izdana sklepa Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) in Crewprint (C-611/19, neobjavljen, EU:C:2020:674). Poleg tega navaja, da je

odločanje v postopku v glavni stvari prekinilo do konca teh postopkov predhodnega odločanja, in sicer zlasti ob upoštevanju tega, da je predmet spora v vseh zadevah določitev stranke, ki nosi dokazno breme, ter ugotovitev upoštevni in objektivni dejstev, na katerih je utemeljena zavrnitev vračila DDV.

- 15 Kot je bilo potrjeno v navedenih sklepih, je naloga nacionalnih sodišč, da preverijo, ali je z objektivnimi elementi, na katere se sklicuje davčni organ, zadoščeno zahtevam prava Unije. Vendar je iz sodnih odločb, izdanih po teh sklepih Sodišča, razvidno, da so med nacionalnimi sodišči še vedno razhajanja glede vprašanja porazdelitve dokaznega bremena med davčnim zavezancem in davčnim organom, in sicer ne le glede razlage in uporabe prava Unije, temveč tudi glede razlage sklepov, ki jih je Sodišče izdalo v navedenih zadevah. Natančneje, kljub odločbam Sodišča pravilna uporaba določb Direktive o DDV za madžarska sodišča in njihove senate ni tako očitna, da v zvezi s tem ne bi bilo razumnega dvoma.
- 16 Kúria (vrhovno sodišče) je v sodbi v zadevi Crewprint še naprej izhajalo iz načelnega stališča, da je treba preučiti predvsem to, ali je „med strankama prišlo do dejanskih gospodarskih transakcij, in ne to, ali [...] ima tožeča stranka račun“. Vendar je treba po mnenju predložitvenega sodišča člen 178(a) Direktive o DDV, ki se uporabi na podlagi načela primarnosti prava Unije, razlagati ravno v smislu, da račun, ki izpolnjuje pogoje iz te direktive, sam po sebi zadostuje za dokaz upravičenosti do odbitka DDV.
- 17 Ob upoštevanju temeljnih računovodskih načel, med katerimi je načelo prikazovanja resnične in poštene slike, ter glede na domnevo dobre vere velja pravna domneva, da je račun pristen in da davčni zavezanec, katerega pravica do odbitka temelji na računu, ravna v dobri veri. To pravno domnevo mora ovreči subjekt, ki jo izpodbija, in ta subjekt je na davčnem področju davčni organ.
- 18 Predložitveno sodišče meni, da je razlog za razliko v razlagi v tem, da je Kúria (vrhovno sodišče) svojo razlago utemeljilo na členu 127(1)(a) ZDDV, predložitveno sodišče pa na členu 178(a) Direktive o DDV, v skladu s katerim mora biti izpolnjena vrsta formalnih in materialnih pogojev, ki so določeni v zvezi z računi, tako da se zgoraj navedena domneva uporablja le za račune, ki izpolnjujejo te pogoje. S temi pogoji je zagotovljeno, da se račun lahko šteje za dokazilo o izvedbi transakcije in da je lahko podlaga za odbitek DDV, ne da bi bila potrebna kakršna koli druga dokazila.
- 19 Na podlagi navedenega se predložitvenemu sodišču zdi potrebno, da Sodišče poda smernice za preprečitev tega, da bi bil davčni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila transakcija pred transakcijo, ki jo je opravil v verigi dobav, nepravilna z vidika DDV, lahko kaznovan z zavrnitvijo pravice do odbitka.
- 20 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem ob sklicevanju na načelo primarnosti prava Unije sprašuje, kako je mogoče odpraviti protislovje med dvema precedenčnima odločbama. Čeprav so sodbe Sodišča zavezujoče za vse

države članice Evropske unije, morajo madžarska sodišča upoštevati obrazložitev iz sodb Kúria (vrhovno sodišče). Konkretno želi predložitveno sodišče izvedeti, ali se sodbe, ki jo je Kúria (vrhovno sodišče) izdalo v zadevi, v kateri je bila izdana tudi predhodna odločba Sodišča, lahko ne upoštevata ali pa je, nasprotno, odločilno to, kar je ugotovilo Kúria (vrhovno sodišče), in sicer v smislu, da zato, ker v navedenih sklepih ni nobenega novega elementa glede na ugotovitve, ki jih je Sodišče podalo v svojih prejšnjih odločbah, to, da se vsebina teh sklepov ne upoštevata, ni v nasprotju s pravom, to je, da se lahko prezre.

- 21 Druga štiri vprašanja, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, se nanašajo na razlago členov 167, 168(a) in 178(a) Direktive o DDV v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in učinkovitosti.
- 22 V skladu s točko 45 sodbe Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373) je pravico do odbitka davka mogoče zavrniti le, če je davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov ugotovil, 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 v predhodni fazi transakcije.
- 23 Razlaga in uporaba prava s strani davčnega organa in Kúria (vrhovno sodišče) pa se tudi po sklepih, izdanih v zadevah Vikingo Fővállalkozó y Crewprint, nista spremenili: zavrnitev pravice do odbitka DDV skušata še naprej utemeljevati s fiktivnostjo gospodarske dejavnosti in računov, to fiktivnost pa izpeljujeta iz okoliščin, ki jih štejeta za objektivne, medtem ko jih Sodišče ne priznava kot objektivne okoliščine, ki s pravnega vidika pomenijo zadosten dokaz tega, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti o nepravilnosti.
- 24 Nazadnje, predložitveno sodišče ob sklicevanju na točko 27 sklepa Hardimpex (C-444/12, neobjavljen, EU:C:2013:30) sprašuje, ali se to, da davčni organ zahteva izpolnitev pogoja, v skladu s katerim kot dejansko gospodarsko transakcijo, ki je podlaga za odbitek DDV, priznava le gospodarsko transakcijo med davčnim zavezancem in izdajateljem računa (čeprav ni sporno, da je bila ta transakcija opravljena), in zato pravico do odbitka tega davka priznava le, če so komunikacija in stiki med davčnim zavezancem in njegovim dobaviteljem takšni (osebni ali po elektronski pošti), kot to zahteva davčni organ, in če dobavitelj osebne in vsebinske zahteve za pridobitev blaga v skladu s pogodbo o dobavi izpolnjuje na način, ki ga zahteva davčni organ, lahko šteje za posredno razširitev splošne obveznosti nadzora, ki jo ima davčni zavezanec, ki želi uveljaviti pravico do odbitka davka, in za obrnitev dokaznega bremena, ki je porazdeljeno drugače, kot je določilo Sodišče (in s tem za kršitev načela pravne varnosti).