Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 4. oktobra 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 287, točka 19 – Sistem oprostitve plačila DDV za male davčne zavezance – Zloraba z ustanovitvijo nove družbe“

V zadevi C-171/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upravni sud u Zagrebu (upravno sodišče v Zagrebu, Hrvaška) z odločbo z dne 9. marca 2023, ki je na Sodišče prispela 20. marca 2023, v postopku

UP CAFFE d.o.o.

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik senata, O. Spineanu-Matei, sodnica, J.-C. Bonichot (poročevalec), S. Rodin, sodnika, in L. S. Rossi, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za UP CAFFE d.o.o. D. Galić, odvjetnica

– za hrvaško vlado G. Vidović Mesarek, agentka,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Mataija, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. maja 2024

izreka naslednjo

* Jezik postopka: hrvaščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/856 z dne 25. maja 2016 (UL 2016, L 142, str. 12) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in razlago načela prepovedi zlorab.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med UP CAFFE d.o.o., hrvaško družbo, in Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministrstvo za finance Republike Hrvaške) glede odločbe, s katero zadnjenavedeno od družbe UP CAFFE zahteva plačilo zneska davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 285 Direktive o DDV v prvem pododstavku določa:

„Države članice, ki niso uporabile izbire iz člena 14 [Druge d]irektive [Sveta] 67/228/EGS [z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303)] lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet je največ enak 5000 EUR ali protivrednosti tega zneska v nacionalni valuti.“

4 Člen 287 Direktive o DDV določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarj[u] 1978, lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

[…]

(19) Hrvaška: 35 000 EUR.“

5 Člen 1 Izvedbenega sklepa Sveta (EU) 2017/1768 z dne 25. septembra 2017 o dovoljenju Republiki Hrvaški, da uvede poseben ukrep, ki odstopa od člena 287 Direktive [o DDV] (UL 2017, L 250, str. 71), določa:

„Z odstopanjem od točke 19 člena 287 Direktive [o DDV] se Hrvaški dovoli oprostitev DDV za davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti zneska 45 000 EUR v nacionalni valuti na dan njenega pristopa.“

6 Člen 2, drugi odstavek, Izvedbenega sklepa 2017/1768 določa, da se ta sklep uporablja od 1. januarja 2018 do 31. decembra 2020 ali do začetka veljavnosti direktive o spremembi členov od 281 do 294 Direktive o DDV, pri čemer se upošteva zgodnejši datum.

Hrvaško pravo

7 Člen 9 Opći porezni zakon (splošni zakon o davkih) (*Narodne novine*, št. 115/16 in št. 106/18), naslovljen „Obveznost ravnanja v dobri veri“, določa:

„(1) Stranke v davčnopravnem razmerju morajo ravnati v dobri veri.

(2) Ravnanje v dobri veri pomeni ravnati pošteno in vestno ter v skladu z zakonom.

(3) Minister za finance s pravilnikom določi podrobna pravila za ravnanje v dobri veri.“

8 V skladu s členom 11 tega zakona se davčna dejstva „ugotovijo glede na njihovo ekonomsko vsebino“.

9 Člen 90 Zakon o porezu na dodanu vrijednost (zakon o DDV) (*Narodne novine*, št. 77/13) določa:

„(1) V tem zakonu ‚mali davčni zavezanec‘ pomeni pravno osebo z registriranim sedežem ali stalno poslovno enoto ali fizično osebo s stalnim ali običajnim prebivališčem na nacionalnem ozemlju, katere dobava blaga ali opravljanje storitev v preteklem ali tekočem koledarskem letu ali v tekočem koledarskem letu ni presegla zneska 300.000 [hrvaških kun (HRK)] [približno 39.000 EUR].

(2) Davčni zavezanec iz odstavka 1 tega člena je oproščen plačila DDV za dobave blaga in opravljanje storitev, nima pravice izkazovati DDV na izdanih računih in nima pravice do odbitka plačanega vstopnega davka.“

Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

10 Družba UP CAFFE s sedežem na Hrvaškem opravlja gostinsko dejavnost.

11 Hrvaška davčna uprava je 17. oktobra 2018 družbi UP CAFFE izdala odločbo o odmeri davka za obdobje od 1. januarja 2018 do 31. julija 2018 v višini 138.234,02 HRK (približno 18.000 EUR), skupaj z zneskom 2425,12 HRK (približno 320 EUR) iz naslova zamudnih obresti (v nadaljevanju: sporna odločba o odmeri davka).

12 V skladu s predložitveno odločbo sporna odločba o odmeri davka temelji na rezultatih davčnega nadzora, v okviru katerega je dokazano, da je ustanovitev družbe UP CAFFE del agresivnega davčnega načrtovanja, katerega cilj je ohranitev ugodnosti iz sistema oprostitve plačila DDV iz člena 90 zakona o DDV, ki jo je imelo podjetje SS-UGO d.o.o., prav tako s sedežem na Hrvaškem, za gostinsko dejavnost, ki jo dejansko še naprej opravlja ta zadnjenavedena družba. Hrvaška davčna uprava naj bi namreč menila, da dejansko ni bilo nobene prekinitve dejavnosti družbe SS-UGO in da je ustanovitev nove družbe, in sicer UP CAFFE, v resnici navidezna. Sporna odločba o odmeri davka naj bi zato določala tako obdavčitev družbe UP CAFFE z DDV za to dejavnost kot tudi priznanje pravice do odbitka dolgovanega ali plačanega vstopnega DDV v zvezi z navedeno dejavnostjo.

13 Družba UP CAFFE je zakonitost sporne odločbe o odmeri davka izpodbijala pred Upravni sud u Zagrebu (upravno sodišče v Zagrebu, Hrvaška), ki je predložitveno sodišče.

14 Navedeno sodišče navaja, da so bile nacionalne določbe, ki naj bi bile podlaga za obdavčitev družbe UP CAFFE z DDV z zlorabo pravic, sprejete šele po davčnem obdobju, obravnavanem v postopku v glavni stvari, in da Ustav Republike Hrvatske (ustava Republike Hrvaške) prepoveduje njihovo retroaktivno uporabo.

15 Vendar se sprašuje, ali bi se lahko hrvaška davčna uprava ob upoštevanju načel, ki izhajajo iz sodbe z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455), da bi upravičila tako obdavčitev, neposredno sklicevala na splošno načelo prava Unije v zvezi s prepovedjo zlorab. Poudarja, da se okoliščine zadeve, o kateri odloča, vendarle razlikujejo od okoliščin v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, saj se spor, o katerem odloča, ne nanaša na pravico do odbitka, oprostitve ali vračila DDV, temveč na ugodnost iz sistema oprostitve plačila DDV.

16 V teh okoliščinah je Upravni sud u Zagrebu (upravno sodišče v Zagrebu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali pravo Unije nacionalnim organom in sodiščem nalaga, da ugotovijo obveznost plačila [DDV] (ne da bi zavrnili zahtevek za vračilo davka), če iz objektivnih okoliščin zadeve izhaja, da je prišlo do utaje DDV z ustanovitvijo nove družbe, torej s prekinitvijo obdavčljive kontinuitete poslovanja prejšnje družbe, kadar davčni zavezanec ve [ali bi moral vedeti], da je sodeloval pri takem dejanju, nacionalni zakon pa v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka ne določa obveznosti take ugotovitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Najprej je treba opozoriti, da člen 94 Poslovnika Sodišča predložitvenemu sodišču nalaga, naj za to, da se omogoči razlaga prava Unije, ki je koristna za spor o glavni stvari, opredeli dejanski in pravni okvir, v katerega so umeščena vprašanja, ki jih postavlja, ali vsaj razloži dejanske okoliščine, na katerih temeljijo ta vprašanja.

18 V obravnavani zadevi se postavljeno vprašanje ne nanaša posebej na določbo prava Unije, ki jo je treba razložiti.

19 Poleg tega se niti člen 285 Direktive o DDV, na katerega se v pisnih stališčih sklicujeta tako družba UP CAFFE kot hrvaška vlada, glede na dejstva, navedena v predložitveni odločbi, ne zdi upošteven za postopek v glavni stvari.

20 Ker namreč določbe hrvaškega prava, s katerimi je bila prenesena Direktiva o DDV in ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari, določajo prag za uporabo oprostitve plačila DDV v višini 300.000 HRK (približno 39.000 EUR), se zdi, da upoštevna določba Direktive o DDV *a priori* ni člen 285 te direktive, ki za oprostitev plačila DDV določa prag v višini 5000 EUR, temveč, kot navaja Evropska komisija v svojih pisnih pripombah, člen 287, točka 19, navedene direktive, ki za Republiko Hrvaško določa možnost uporabe praga za oprostitev plačila DDV v višini 35.000 EUR, ki je bil v davčnem obdobju, obravnavanem v postopku v glavni stvari, z Izvedbenim sklepom 2017/1768 povišan na 45.000 EUR.

21 Nazadnje je treba poudariti, da čeprav se postavljeno vprašanje nanaša na primer utaje davka, je iz elementov, navedenih v predložitveni odločbi, razvidno, da se vprašanje, postavljeno v tej zadevi, dejansko nanaša na načelo prepovedi zlorab.

22 Zato je treba ob upoštevanju domneve upoštevnosti vprašanj za predhodno odločanje, ki se nanašajo na pravo Unije, in dejstva, da ima Sodišče na voljo potrebne dejanske in pravne elemente, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljeno vprašanje (glej v tem smislu sodbo z dne 25. junija 2024, Ilva in drugi, C-626/22, EU:C:2024:542, točka 47 in navedena sodna praksa), ugotoviti, da predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV v povezavi z načelom prepovedi zlorab razlagati tako, da – če se dokaže, da ustanovitev družbe pomeni zlorabo, katere namen je ohraniti ugodnost iz sistema oprostitve plačila DDV, ki je določena v členu 287, točka 19, te direktive, za dejavnost, ki jo je v okviru tega sistema prej opravljala druga družba – ta direktiva zahteva, da tako ustanovljena družba ne more biti upravičena do ugodnosti iz navedenega sistema, tudi če v nacionalnem pravnem redu ni posebnih določb, ki bi prepovedale takšne zlorabe.

23 Na prvem mestu, iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV zahteva, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevnih 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 bistveni cilj te transakcije pridobitev davčne ugodnosti. Prepoved zlorabe namreč ni upoštevna, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot zgolj pridobitev davčnih ugodnosti (glej po analogiji sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75).

24 Kar zadeva določbe Direktive o DDV, ki so lahko predmet take zlorabe, je treba v obravnavani zadevi mednje vključiti pravico do uporabe sistema oprostitve plačila DDV iz člena 287, točka 19, te direktive, saj je Republika Hrvaška uporabila možnost uporabe tega sistema.

25 Sodišče je namreč že razsodilo, da morajo nacionalni organi in sodišča na splošno – ker morebitna zavrnitev uporabe pravice iz Direktive o DDV odraža splošno načelo, po katerem ne more biti nihče deležen pravic, izhajajočih iz pravnega sistema Unije, za namene zlorabe ali utaje – zavrniti uporabo kakršne koli pravice na področju DDV, povezane z zlorabo ali utajo (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 46).

26 V obravnavani zadevi mora torej predložitveno sodišče ugotoviti, ali je hrvaška davčna uprava pravilno ugotovila, da ustanovitev družbe UP CAFFE pomeni zlorabo v smislu sodne prakse, navedene v točki 23 te sodbe, ki je namenjena ohranitvi ugodnosti iz sistema oprostitve plačila DDV, določene z nacionalnimi določbami, s katerimi je prenesen člen 287, točka 19, Direktive o DDV.

27 V zvezi s tem je treba pojasniti, da kar zadeva pogoj glede pridobitve davčne ugodnosti, katere dodelitev bi bila v nasprotju s cilji sistema oprostitve plačila DDV iz člena 287, točka 19, Direktive o DDV, ta sistem z upravnimi poenostavitvami, ki jih vključuje, omogoča krepitev ustanavljanja, dejavnosti in konkurenčnosti malih podjetij ter ohranitev razumnega razmerja med upravnimi bremeni, povezanimi z davčnim nadzorom, in nizkimi pričakovanimi davčnimi prihodki. Tako je namen navedenega sistema ta, da se taka upravna bremena prihranijo tako malim podjetjem kot davčnim upravam (glej po analogiji sodbo z dne 9. julija 2020, AJPF Caraş-Severin in DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, točka 40).

28 Zato, če je družba ustanovljena za ohranitev ugodnosti iz sistema oprostitve plačila DDV iz člena 287, točka 19, Direktive o DDV za dejavnost, za katero se izkaže, da jo je prej opravljala druga družba, v trenutku, ko zadnjenavedena družba ni več izpolnjevala pogojev, potrebnih za upravičenost do ugodnosti iz tega sistema, kar mora preveriti predložitveno sodišče, naj dodelitev take davčne ugodnosti ne bi ustrezala ciljem navedenega sistema.

29 Na drugem mestu, glede pravnih posledic, ki bi jih bilo treba izpeljati, če bi bila taka zloraba ugotovljena, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je boj proti morebitni davčni utaji, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja (glej po analogiji sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71, ter z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 42).

30 Kot je razvidno iz točke 25 te sodbe, morajo nacionalni organi in sodišča zavrniti uporabo ugodnosti iz sistema oprostitve plačila DDV, določene v členu 287, točka 19, Direktive o DDV, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se uporaba tega sistema uveljavlja z zlorabo.

31 Kar zadeva okoliščino, ki jo predložitveno sodišče navaja v svojem vprašanju, in sicer, da naj nacionalno pravo ne bi določalo posebnih določb glede prepovedi zlorabe pravic, je treba opozoriti, prvič, da mora nacionalno sodišče nacionalno pravo razlagati, kolikor je mogoče, ob upoštevanju besedila in namena Direktive o DDV, da bi se dosegel v njej določen rezultat, zaradi česar mora narediti vse v svoji pristojnosti, ob upoštevanju celotnega notranjega prava in ob uporabi načinov razlage, ki jih to priznava (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 52).

32 Zato mora predložitveno sodišče preveriti, ali v hrvaškem pravu obstajajo pravna pravila, bodisi določba bodisi splošno načelo, na podlagi katerih je prepovedana zloraba pravic, ali druge določbe v zvezi z davčnimi utajami ali izogibanjem davkom, ki bi jih bilo mogoče razlagati v skladu z zahtevami prava Unije na področju boja proti davčnim utajam (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 53 ter navedena sodna praksa).

33 V obravnavani zadevi mora zato predložitveno sodišče ugotoviti, ali – kot predlaga Komisija – take zavrnitve nikakor ne bi bilo mogoče opreti na razlago – v skladu s pravom Unije – člena 9 splošnega davčnega zakona ali člena 11 tega zakona.

34 Drugič in v vsakem primeru, če bi se izkazalo, da hrvaško pravo ne vsebuje takšnih pravil, ki bi bila lahko predmet skladne razlage, iz tega nikakor ni mogoče sklepati, da nacionalni organi in sodišča ne morejo spoštovati zahtev iz Direktive o DDV in tako v primeru utaje zavrniti ugodnost, ki izvira iz pravice, ki jo določa ta direktiva (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 54).

35 Čeprav sicer v skladu z ustaljeno sodno prakso direktiva za posameznika ne more ustvarjati obveznosti in se torej država članica nanjo proti njemu ne more sklicevati, zavrnitev uporabe pravice zaradi zlorabe ni eden od primerov, zajetih s to sodno prakso (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 55).

36 Takšna zavrnitev ustreza načelu, na katero je bilo opozorjeno v točki 25 te sodbe in v skladu s katerim se nihče ne more z namenom zlorabe sklicevati na pravila prava Unije, saj uporabe teh pravil ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabo (glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 56, ter z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 27 in navedena sodna praksa).

37 Ker torej z dejanji zlorabe ni mogoče utemeljiti pravice iz pravnega reda Unije, ta zavrnitev ugodnosti, ki v obravnavanem primeru izvira iz Direktive o DDV, ne pomeni naložitve obveznosti posamezniku na podlagi te direktive, temveč je to le posledica ugotovitve, da objektivni pogoji za pridobitev zahtevane ugodnosti, ki jih določa navedena direktiva v zvezi s to pravico, dejansko niso izpolnjeni in da zato za tako zavrnitev ni potrebna posebna pravna podlaga (glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 57, ter z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 32 in navedena sodna praksa).

38 Zato gre v takem primeru bolj za to, da se davčni zavezanec ne more sklicevati na pravico iz Direktive o DDV, katere objektivna merila za dodelitev niso izpolnjena zaradi zlorabe, ki vpliva na transakcijo, ki jo je izvedel sam davčni zavezanec (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 58). Iz tega izhaja, da morajo nacionalni organi in sodišča v primeru zlorabe, namenjene uporabi ugodnosti iz sistema oprostitve plačila DDV iz člena 287, točka 19, Direktive o DDV, zavrniti uporabo te ugodnosti, tudi če ni posebnih nacionalnih določb v tem smislu (glej po analogiji sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 62, ter z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 33).

39 Poleg tega s sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), na katero se sklicuje družba UP CAFFE, da bi kljub temu dokazala, da so za utemeljitev zavrnitve uporabe ugodnosti iz sistema oprostitve plačila DDV potrebne posebne nacionalne določbe glede zlorabe pravic, ta ugotovitev ni ovržena. Sodišče se namreč v točkah 38 in 48 te sodbe ni izreklo o pogojih uporabe načela prepovedi zlorab, ampak o pogojih uporabe posebne določbe iz direktive, na podlagi katere lahko države članice zavrnejo oprostitev, ki jo določa ta direktiva, če je glavni cilj oziroma eden od glavnih ciljev zadevne transakcije utaja davka ali izogibanje plačilu davka. Poleg tega, čeprav je Sodišče v točki 48 te sodbe poudarilo obstoj pravil nacionalnega prava glede zlorabe pravic, utaje davka ali izogibanja plačilu davka, ki jih je mogoče razlagati v skladu s pravom Unije, se ta sodna praksa nanaša na navedeno določbo sekundarnega prava in se torej ne uporablja za splošno načelo prepovedi zlorabe (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 38).

40 Nazadnje je treba še navesti, da je treba v primeru zlorab zadevne transakcije ponovno opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo to zlorabo, in da ta ponovna opredelitev ne sme presegati tega, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj (glej v tem smislu sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točke 92, 94 in 98; z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, točki 48 in 52, ter z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 46).

41 Sodišče je tudi pojasnilo, da uporaba načela prepovedi zlorab na področju DDV zahteva najprej, da se določi položaj, kot bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo, in da se nato ta ponovno opredeljen položaj presoja glede na določbe nacionalnega prava in Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 47).

42 V obravnavani zadevi ta načela pomenijo vsaj to, da bi morala družba, katere ustanovitev naj bi pomenila zlorabo, plačati DDV, ki bi se uporabil, če te zlorabe ne bi bilo, poleg tega pa bi morala, če so izpolnjeni pogoji, imeti pravico do odbitka vstopnega DDV, dolgovanega ali plačanega za dejavnost, ki jo izvaja, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

43 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV v povezavi z načelom prepovedi zlorab razlagati tako, da – če se dokaže, da ustanovitev družbe pomeni zlorabo, katere namen je ohraniti ugodnost iz sistema oprostitve plačila DDV, ki je določena v členu 287, točka 19, te direktive, za dejavnost, ki jo je v okviru tega sistema prej opravljala druga družba – navedena direktiva zahteva, da tako ustanovljena družba ne more biti upravičena do ugodnosti iz navedenega sistema, tudi če v nacionalnem pravnem redu ni posebnih določb, ki bi prepovedale takšne zlorabe.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/856 z dne 25. maja 2016 v povezavi z načelom prepovedi zlorab, je treba razlagati tako, da – če se dokaže, da ustanovitev družbe pomeni zlorabo, katere namen je ohraniti ugodnost iz sistema oprostitve plačila davka na dodano vrednost, ki je določena v členu 287, točka 19, te direktive 2006/112, za dejavnost, ki jo je v okviru tega sistema prej opravljala druga družba – navedena direktiva 2006/112 zahteva, da tako ustanovljena družba ne more biti upravičena do ugodnosti iz navedenega sistema, tudi če v nacionalnem pravnem redu ni posebnih določb, ki bi prepovedale takšne zlorabe.

Podpisi