



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GERARDA HOGANA,
predstavljeni 4. marca 2021¹

Zadeva C-521/19

**CB
proti**

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Superior de Justicia de Galicia (vrhovno sodišče Galicije, Španija)

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Gospodarsko-upravna pritožba zoper odmero in sankcije, naložene iz naslova dohodnine – Transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost in za katere račun ni bil izdan – Davčna osnova – Vključenost v ceno, dogovorjeno med strankama“

I. Uvod

1. Kako, če sploh, naj ukrepa davčna uprava, ko ugotovi, da so nekateri davčni zavezanci (to je stranke v transakciji, ki niso končni potrošniki) z goljufigo prikrili transakcijo? Ali je mogoče razlogovanje iz prejšnje sodbe Sodišča z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722), šteti za zadovoljivo vodilo glede tega? To sta dve izmed vprašanj, ki se postavljajo v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe in ki izhajajo iz postopka pred Tribunal Superior de Justicia de Galicia (vrhovno sodišče Galicije, Španija) med fizično osebo CB in Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regijsko gospodarsko-upravno sodišče Galicije, Španija).

2. Pred obravnavo dejanskega stanja je treba najprej opozoriti na upoštevni pravni okvir.

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. V uvodnih izjavah 25, 26 in 39 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost² je navedeno:

„(25) Davčno osnovo bi bilo treba uskladiti tako, da so rezultati uporabe DDV za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah.

(26) Da se prepreči izguba davčnih prihodkov v primerih, ko se stranke povežejo zaradi pridobitve davčnih ugodnosti, bi morale biti državam članicam omogočeno, da v posebnih omejenih okoliščinah posredujejo glede davčne osnove dobav blaga ali opravljenih storitev in glede pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

[...]

(39) Pravila v zvezi z odbitki je treba uskladiti tako, da vplivajo na dejansko pobrane zneske. Odbitni delež je treba v vseh državah članicah računati na podoben način.“

4. Člen 1 Direktive 2006/112 določa:

„1. S to direktivo se vzpostavlja skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV).

2. Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5. Člen 72 Direktive 2006/112, ki spada pod naslov VII, „Davčna osnova“, določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚tržna vrednost‘ celoten znesek, ki bi ga pridobitelj ali prejemnik v prodajni fazi pridobitve zadevnega blaga ali opravljene storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali ponudniku na ozemlju države članice, v kateri je transakcija obdavčljiva, da bi si v tem trenutku zagotovil zadevno blago ali storitve.

Če ni mogoče ugotoviti primerljive dobave blaga ali opravljanja storitev, pomeni ‚tržna vrednost‘ naslednje:

(1) v zvezi z blagom znesek, ki ni manjši od nabavne cene blaga ali podobnega blaga ali – če ni nabavne cene – od lastne cene, ki se določi v trenutku dobave;

² UL 2006, L 347, str. 1.

(2) v zvezi s storitvami pomeni znesek, ki ni manjši od celotnih stroškov, ki jih mora davčni zavezanec plačati za opravljene storitve.“

6. Člen 73 Direktive 2006/112 določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

7. Člen 74 Direktive 2006/112 določa:

„Če davčni zavezanec uporabi ali razpolaga z blagom, ki je del poslovnih sredstev podjetja oziroma davčni zavezanec ali njegovi pravni nasledniki obdržijo blago po prenehanju opravljanja njegove obdavčljive ekonomske dejavnosti, kot je opredeljeno v členih 16 in 18, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku uporabe, razpolaganja ali zadržanja.“

8. Člen 77 Direktive 2006/112 določa:

„Pri storitvah, ki jih davčni zavezanec opravi za namene svojega podjetja, opredeljenih v členu 27, davčno osnovo sestavlja tržna vrednost opravljene storitve.“

9. Člen 78 Direktive 2006/112 določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

- (a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;
- (b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.

Za namene točke b) prvega odstavka lahko države članice stroške, ki so predmet posebnega dogovora, štejejo za postranske stroške.“

10. Člen 273 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

B. Špansko pravo

11. Člen 78(1) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 37/1992 o davku na dodano vrednost)³ z dne 28. decembra 1992 (v nadaljevanju: zakon 37/1992) je naslovljen „Davčna osnova. Splošno pravilo“ in določa:

„Davčna osnova je enaka celotnemu znesku vsega, kar pomeni plačilo za obdavčljive transakcije, ki jih izvršijo naročnik ali tretje osebe.“

12. Člen 88 zakona 37/1992, naslovljen „Izstopni davek“, določa:

„1. Davčni zavezanci morajo v celoti zaračunati davek tistemu, za katerega opravijo obdavčeno transakcijo, ta pa mora ta davek plačati, če je davek na računu v skladu z določbami tega zakona, ne glede na to, kakšni so dogovori med njimi.

Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, ki so obdavčeni in niso oproščeni ter katerih prejemniki so osebe javnega prava, se vedno šteje, da so davčni zavezanci pri oblikovanju ponudb, čeprav ustnih, vanje vključili davek na dodano vrednost, ki pa ga je treba, če je primerno, v dokumentih, ki se predložijo kot račun, obračunati kot neodvisno postavko, ne da bi se zaradi prevaljenega davka povečal celotni pogodbeno dogovorjeni znesek.

2. Izstopni davek se obračuna na računu pod pogoji in ob upoštevanju zahtev, določenih v predpisih. V ta namen se izstopni davek navede ločeno od davčne osnove, tudi v primeru upravno določenih cen, in se navede uporabljena davčna stopnja. Iz določb zgornjih pododstavkov tega odstavka se izvzamejo transakcije, ki se določijo s predpisi.

3. Davek se zaračuna ob izstavitvi in izročitvi ustreznega računa.

4. Pravica zaračunati davek ugasne po enem letu od datuma obdavčljivega dogodka.

5. Prejemnik transakcije, obdavčene z davkom na dodano vrednost, ni dolžan plačati izstopnega davka pred nastankom obveznosti obračuna navedenega davka.

6. Spori, ki lahko nastanejo v zvezi z izstopnim davkom, tako v zvezi z njegovim izvorom kot v zvezi z njegovim zneskom, se štejejo za davčne spore, pritožbe v zvezi z njimi pa se rešujejo v gospodarsko-upravnem postopku.“

13. Člen 89 zakona 37/1992, naslovljen „Popravek izstopnega davka“, določa:

„1. Davčni zavezanci morajo izvesti popravek izstopnega davka, če je bil znesek tega davka določen nepravilno ali če so nastale okoliščine, ki v skladu z določbami člena 80 tega zakona povzročijo spremembo davčne osnove.

Popravek je treba izvesti takrat, ko se pokažejo razlogi za nepravilno določitev davka ali nastanejo ostale okoliščine, na katere se nanaša prejšnji pododstavek, če še niso pretekla štiri leta od takrat, ko je nastala obveznost za obračun davka za transakcijo ali so nastale okoliščine, na katere se nanaša navedeni člen 80.

³ BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247.

2. Določbe prejšnjega odstavka se uporabijo tudi, če izstopni davek ni bil zaračunan in je bil izdan račun za transakcijo.

3. Ne glede na določbe iz prejšnjih odstavkov se izstopni davek ne popravi v teh primerih:

(1) če razlog za popravek ni določen v členu 80 tega zakona, če popravek pomeni zvišanje zneska izstopnega davka in če prejemniki transakcij ne delujejo kot podjetje ali samostojni podjetniki, razen v primeru zakonskega povišanja davčnih stopenj, v katerem se popravek lahko izvede v mesecu, ko so začele veljati nove davčne stopnje, in v naslednjem mesecu;

(2) če davčna uprava v ustreznih odmernih odločbah odkrije zapadli davek, ki ni bil zaračunan kot izstopni davek in ki je višji od davka, ki ga je obračunal davčni zavezanec, ter se na podlagi objektivnih informacij izkaže, da je navedeni davčni zavezanec sodeloval pri goljufiji ali je vedel oziroma bi ob razumni skrbnosti moral vedeti, da je opravil transakcijo, ki je del goljufije.“

III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe

14. CB, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je samozaposlena oseba, ki opravlja dejavnost umetniškega agenta, ki je načeloma predmet DDV. Kot taka je opravljala storitve za skupino Lito, to je skupino podjetij v lasti iste osebe, ki so bila odgovorna za upravljanje infrastrukture in orkestrrov v okviru verskih in vaških praznikov v Galiciji. Natančneje, oseba CB je stopala v stik z organizacijskimi odbori, to je neformalnimi skupinami prebivalcev, zadolženimi za organizacijo praznovanj, in se v imenu skupine Lito dogovarjala za nastop orkestrrov.

15. Plačila organizacijskih odborov skupini Lito v tem okviru so bila večinoma gotovinska plačila, ki so bila plačana brez računa ali knjižbe. Prav tako zanje ni bil obračunan davek od dohodkov pravnih oseb ali DDV. Oseba CB je prejela 10 odstotkov od prihodkov skupine Lito, izplačanih v gotovini, pri čemer ta plačila niso bila prijavljena. Oseba CB ni vodila računovodstva in ni izdajala niti prejela računov ter posledično ni oddajala obračunov DDV.

16. Davčna uprava je 14. julija 2014 po davčnem nadzoru ugotovila, da zneski, ki jih je oseba CB prejela za svoje dejavnosti posrednika za skupino Lito, in sicer 64.414,90 EUR v letu 2010, 67.565,40 EUR v letu 2011 in 60.692,50 EUR v letu 2012, niso vključevali DDV. Zato je menila, da je treba tako DDV kot tudi dohodnino določiti tako, da se za osnovo šteje celoten znesek, ki ga je prejela oseba CB.

17. Tožeča stranka je zoper odločbo davčne uprave vložila ugovor, ki je bil zavrjen z odločbo z dne 10. maja 2018.

18. Oseba CB je zoper to odločbo vložila tožbo pri predložitvenem sodišču. Trdi, da je naknadna naložitev DDV na zneske, zadržane kot dohodek, v nasprotju med drugim s sodbo Sodišča z dne 7. novembra 2013, Tulicá in Plavošín (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722), v skladu s katero naj bi bilo treba v primerih, ko davčna inšpekcija odkrije transakcije, ki so načeloma predmet DDV ter ki niso bile prijavljene in za katere ni bil izdan račun, šteti, da je DDV vključen v ceno, dogovorjeno med strankama teh transakcij. Oseba CB tako meni, da je glede na to, da v skladu s španskim pravom ne more zahtevati vračila DDV, ki ga ni mogla prevaliti, ker je njeno ravnanje davčni prekršek, treba šteti, da je DDV vključen v ceno storitev, ki jih je opravila.

19. Predložitevno sodišče meni, da mora za rešitev spora o glavni stvari ugotoviti, ali je nacionalna zakonodaja, ki določa, da se, kadar gospodarski subjekti prostovoljno in usklajeno opravljajo transakcije, v zvezi s katerimi se izvedejo gotovinska plačila brez računov in brez obračuna DDV, šteje, da taka plačila vključujejo DDV, združljiva z Direktivo 2006/112.

20. V teh okoliščinah je Tribunal Superior de Justicia de Galicia (vrhovno sodišče Galicije) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 73 in 78 [Direktive 2006/112] glede na načela nevtralnosti, prepovedi davčne goljufije in zlorabe prava ter prepovedi nezakonitega izkrivljanja konkurence razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji in sodni praksi, ki to zakonodajo razlaga, v skladu s katerima se v primerih, v katerih davčna uprava odkrije prikrite transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost in za katere ni bil izdan račun, šteje, da je davek na dodano vrednost vključen v ceno, dogovorjeno med strankama za navedene transakcije?“

Ali je zato v primerih goljufije, v katerih je bila transakcija davčni upravi prikrita, mogoče šteti, kot bi bilo mogoče izpeljati iz sodb Sodišča z dne 28. julija 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), z dne 5. oktobra 2016, *Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), in z dne 7. marca 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), da plačani in prejeti zneski ne vključujejo DDV, zato da se izvede primeren obračun in naloži ustrezna kazen?“

IV. Analiza

A. Uvodna pojasnila

21. Najprej je treba navesti, da nacionalno sodišče svoje vprašanje postavlja ob predpostavki, da nacionalna zakonodaja določa – kot trdi tožeča stranka – da je treba, kadar davčni organi odkrijejo skrite transakcije, ki so predmet DDV in račun za katere ni bil izdan, šteti, da je bil DDV vključen v ceno, o kateri sta se stranki dogovorili. Vendar je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso⁴ direktiva sama po sebi ne more ustvariti obveznosti za posameznika in se nanjo kot tako zato ni mogoče sklicevati zoper posameznika.⁵ Tako predlagam, da se to vprašanje preoblikuje tako, da se z njim sprašuje, ali je člena 73 in 78 Direktive 2006/112 v povezavi z načeli nevtralnosti, prepovedi davčne utaje in zlorabe pravic ter prepovedi nezakonitega izkrivljanja konkurence mogoče razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji in sodni praksi, ki to zakonodajo razlaga, v skladu s katerima se v primerih, v katerih davčna uprava odkrije prikrite transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost in za katere ni bil izdan račun, šteje, da je davek na dodano vrednost vključen v ceno, dogovorjeno med strankama za navedene transakcije.

⁴ Glej zlasti sodbe z dne 26. februarja 1986, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84 točka 48); z dne 12. maja 1987, *Traen in drugi* (od 372/85 do 374/85, EU:C:1987:222, točke od 24 do 26); z dne 14. julija 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, točke od 20 do 23); z dne 7. januarja 2004, *Wells* (C-201/02, EU:C:2004:12, točka 56); z dne 21. oktobra 2010, *Accardo in drugi* (C-227/09, EU:C:2010:624, točka 45); z dne 24. januarja 2012, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, točka 37), in z dne 15. januarja 2015, *Ryanair* (C-30/14, EU:C:2015:10, točka 30).

⁵ Res je sicer, da je Sodišče opozorilo, da načelo prepovedi zlorab, ki na področju DDV velja na podlagi sodne prakse, ki izhaja iz sodbe z dne 21. februarja 2006, *Halifax in drugi*, (C-255/02, EU:C:2006:121), ni pravilo, določeno v direktivi, temveč splošno pravno načelo. V zvezi s tem glej sodbo z dne 22. novembra 2017, *Cussens in drugi* (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 27). Vendar se obravnavana zadeva ne nanaša na zlorabo, ki je pojem z jasno opredeljenim pomenom v pravu Unije (glej sodbo z dne 21. februarja 2006, *Halifax in drugi*, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 74), temveč na to, kako se določi davčna osnova po tem, ko je bila ugotovljena goljufija. Na drugi strani je treba navesti, da morajo nacionalna sodišča preučiti, ali je ob upoštevanju metod razlage, dovoljenih z nacionalnim pravom, mogoče zakonodajo razlagati drugače, da bi se dosegel cilj, ki se poskuša doseči z direktivo. Glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2004, *Pfeiffer in drugi* (od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točke od 108 to 118).

1. Predstavitev skupne ureditve DDV

22. Uvodoma je treba spomniti, da člen 73 Direktive 2006/112 opredeljuje pojem „davčna osnova“ kot dejansko prejeto plačilo v zameno za dobavo blaga ali opravljanje storitve. V skladu s členom 78 Direktive 2006/112 ta davčna osnova vključuje postranske stroške, davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV. Ta opredelitev se nato uporablja na vsaki stopnji dobavne verige za izračun DDV, ki ga bo pobral dobavitelj ali izvajalec in plačal pridobitelj. Vendar čeprav se DDV torej pobira na vsaki stopnji dobavne verige, tega davka ne nosijo vmesni pridobitelji, temveč ga nazadnje plača končni potrošnik.⁶ Načelo vsefaznega plačevanja je namreč treba ločiti od vprašanja, kdo nosi breme davka.

23. Skladno z *načelom vsefaznega plačevanja* se, namesto da bi se z enkratnim davkom obdavčila prodaja končnim potrošnikom, DDV obračuna na vsaki stopnji procesa proizvodnje in distribucije. V skladu s tem načelom se DDV zaračuna sorazmerno glede na ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago oziroma opravljene storitve, in zato ne glede na število transakcij, ki so bile opravljene pred tem. Vendar je treba upoštevati, da dobavitelj samo pobere davek, ki se nato odvede zadevni državi članici. Kupec je tisti, ki plača DDV.

24. Ker pa naj bi bila naložitev DDV nevtralna, lahko pridobitelj odbije DDV, ki ga je moral plačati poleg cene, ki mu jo je zaračunal dobavitelj ali izvajalec, če se zadevno blago ali storitev nato uporabi za obdavčljivo dejavnost.⁷ Da bi se omejil vpliv skupnega sistema DDV na denarni tok davčnih zavezancev, skupni sistem DDV določa, da mora vsak davčni zavezanec, ki je pridobitelj, zadevni državi članici odvesti samo razliko med DDV, ki ga je pobral na lastno prodajo, obdavčljivo z DDV, in odbitnim DDV, ki ga je plačal za namene svojih dejavnosti, obdavčljivih s tem davkom.⁸

25. Na naslednji stopnji pridobitelj, če je davčni zavezanec, stori enako in ta postopek se nadaljuje vse do zadnje stopnje, na kateri se blago oziroma storitev proda osebi, ki ni davčni zavezanec, ali davčnemu zavezancu, vendar za dejavnosti, pri katerih ni pravice do odbitka. Iz tega sledi, da skupni pobrani DDV ni odvisen od števila stopenj v proizvodni verigi, temveč od končne prodajne cene. Vendar ker neobstoj obračunov DDV na vmesni stopnji te verige te mehanizme ovira, se takšna opustitev vseeno šteje za nezakonito.⁹

2. Ukrepi, ki se zahtevajo od držav članic v primeru kršitve skupnega sistema DDV

26. Ukrepe, ki jih morajo države članice sprejeti v odgovor na kakršno koli kršitev prava Unije s strani posameznikov, je mogoče razdeliti na dve kategoriji, in sicer sankcije in ukrepe za vračilo.¹⁰ Sankcije imajo kaznovalno in odvračilno funkcijo. Ukrepi za vračilo pa so namenjeni vzpostavitvi položaja, ki bi obstajal, če se kršitev ne bi zgodila. Zato so najpogosteje v obliki odškodnine ali vračila.

⁶ Glej v tem smislu na primer sodbo z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 28).

⁷ Razen če je navedeno drugače ali če se navedba nanaša na končnega potrošnika, je treba sklicevanja na gospodarske subjekte v teh sklepnih predlogih razumeti tako, kot da se nanašajo na davčne zezavance.

⁸ Glej člena 168 in 179 Direktive 2006/112.

⁹ Glej na primer sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, točka 39).

¹⁰ Na primer, da bi Evropsko sodišče za človekove pravice pojasnilo pojem „obdolžen kaznivega dejanja“ iz člena 6 Evropske konvencije o človekovih pravicah (EKČP) in pojem „kazen“ iz člena 7 EKČP, je vzpostavilo razlikovanje med davčnimi ukrepi, namenjenimi kaznovanju davkoplačevalcev, in tistimi, namenjenimi odpravi posledic njihovega nezakonitega ravnanja za javne finance. Glej zlasti ESČP, 24. februar 1994, Bendenoun proti Franciji (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, točka 47).

27. Glede ukrepov za odpravo posledic nezakonitega ravnanja na davčnem področju je Sodišče na primer v sodbi Fontana poudarilo, da opredelitev takega ravnanja za goljufijo pomeni, da morajo države članice ob odkritju nezakonite transakcije sprejeti potrebne ukrepe za „vzpostavitev položaja, kakršen bi obstajal, če davčne utaje ne bi bilo“. ¹¹ V zvezi s sankcijami je Sodišče v sodbi Menci razsodilo, da „člen 325 PDEU državam članicam nalaga, da preprečujejo nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Evropske unije, z ukrepi, ki delujejo odvračilno in so učinkoviti, in jim zlasti nalaga sprejetje enakih ukrepov za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, kot jih sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo njihovim lastnim finančnim interesom“. ¹²

28. Čeprav je Sodišče v zadevah na davčnem področju to razlikovanje le redko omenjalo, je vseeno pomembno. Prvič, čeprav tako obveznost sprejetja popravilnih ukrepov kot obveznost sprejetja sankcij izhajata iz primarnosti prava Unije ¹³ in sta posledica obveznosti držav članic, da zagotovijo polni učinek Direktive 2006/112, ¹⁴ se z njima povezani diskrecijski pravici razlikujeta. V zvezi z obveznostjo poprave položaja morajo namreč države članice, ker gre za obveznost rezultata, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za zagotovitev, da se vsaj vzpostavi položaj, ki bi moral obstajati, ¹⁵ medtem ko je, kar zadeva obveznost odvratanja od kakršne koli druge kršitve pravil o DDV, ker v Direktivi 2006/112 ni navedena vrsta sankcij, ki jih je treba sprejeti, država članica tista, ki mora natančno opredeliti sankcije, ki jih je treba sprejeti, ob upoštevanju, da morajo biti, kot je navedeno zgoraj, *učinkovite, odvračilne in sorazmerne*. ¹⁶ Drugič, medtem ko morajo države članice sprejetje prve vrste ukrepov predvideti tudi ob neobstoju kakršnega koli krivdnega ravnanja, so države članice zavezane davčne zavezance sankcionirati le, kadar so bili ti vsaj malomarni. ¹⁷

29. Glede na zgoraj navedeno je po mojem mnenju v obravnavani zadevi pomembno upoštevati, da je treba problematiko, o kateri razpravljamo, obravnavati ločeno od vprašanja, ali je zadevnim posameznikom treba naložiti sankcijo za kršitev pravil skupnega mehanizma DDV. Vprašanja, ki so predložena Sodišču, se namreč nanašajo na ukrepe, ki jih je treba sprejeti v zvezi s pojmom „davčna osnova“, da se vzpostavi položaj, kakršen bi moral obstajati, če ne bi bilo goljufije. Ta vprašanja bom zato obravnaval neposredno, ne da bi upošteval vprašanje sankcij, ki bi morda morale biti sprejete za kaznovanje in odvratanje davčnih zavezancev, ki niso izpolnili svojih davčnih obveznosti na podlagi sistema DDV. ¹⁸

¹¹ Glej sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točki 33 in 34).

¹² Glej v tem smislu sodbo z dne 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, točka 19).

¹³ V skladu s sodno prakso Sodišča morajo države članice določiti učinkovite, sorazmerne in odvračilne sankcije v odziv na kakršno koli kršitev prava Unije, tudi če v zadevnem aktu Unije ni izrecne določbe. Glej sodbi z dne 10. aprila 1984, von Colson in Kamann (14/83, EU:C:1984:153, točka 28), in z dne 21. septembra 1989, Komisija/Grčija (68/88, EU:C:1989:339, točka 24). Glej v tem smislu v zvezi s skupnim sistemom DDV sodbo z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točki 34 in 35).

¹⁴ Člen 273 Direktive 2006/112 resda določa, da države „lahko“ določijo še druge ukrepe, zato ga je treba razumeti tako, da države članice pooblašča za sprejetje nekaterih dodatnih ukrepov. Vendar pa obveznost, da države članice ukrepajo proti davčnim goljufijam, izhaja iz členov 310(6) in 325 PDEU ter, splošneje, iz obveznosti držav članic, da zagotovijo polni učinek prava Unije. Glej v tem smislu sodbi z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 30), in v zvezi z *obveznostjo* držav, da zagotovijo polni učinek prava Unije na področju DDV, sodbo z dne 5. julija 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, točka 34).

¹⁵ Glej sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točki 33 in 34).

¹⁶ Glej v tem smislu sodbi z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 33), ali z dne 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, točka 20).

¹⁷ Glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 47), in z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točki 41 in 42).

¹⁸ Menim, da je bilo tako tudi v sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulicá in Plavocats (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722), ki jo bom obravnaval v nadaljevanju.

3. Pojem „davčna osnova“

30. Iz uvodne izjave 25 Direktive 2006/112 je razvidno, da je eden od njenih ciljev harmonizirati pojem „davčna osnova“, tako da bodo rezultati uporabe DDV za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah. Zato je treba ta pojem šteti za avtonomen pojem prava Unije, ki ga je treba na ozemlju Unije razlagati enotno.¹⁹

31. V položaju, kakršen je ta iz sodbe Tulică in Plavoşin ali iz obravnavane zadeve, pa ne gre za pojem „davčna osnova“ kot tak, temveč za ukrepe, ki jih je treba sprejeti za rekonstruiranje te davčne osnove, to je cene pred obdavčitvijo. V obravnavani zadevi je cena, plačana za opravljene storitve, sicer znana, toda ker ni jasno, ali je bil DDV pobran, ne pa odveden, in torej ali navedena cena vključuje DDV, je treba za zadevno davčno osnovo šteti, da še ni bila povsem rekonstruirana.

B. Upoštevnost sodne prakse Sodišča, na katero se sklicujeta predložitveno sodišče in tožeča stranka

1. Astone, Dobre in Maya Marinova

32. Predložitveno sodišče se v predlogu za sprejetje predhodne odločbe sprašuje, ali je iz treh sodb, in sicer Astone²⁰, Dobre²¹ in Maya Marinova²², mogoče sklepati, da je treba zneske, ki so bili plačani in prejeti v okviru prikrite transakcije, obravnavati kot zneske, ki vključujejo DDV, ki ni bil plačan, kar v bistvu pomeni, da bi bilo treba davek, ki bi ga po mnenju predložitvenega sodišča dobavitelj ali izvajalec moral odvesti, izračunati na podlagi davčne osnove, ki je nižja od tako ustvarjenega prometa.

33. Nobena od treh sodb, ki jih navaja predložitveno sodišče, pa ne ponuja neposrednega odgovora na to vprašanje. Sodbi Astone in Dobre se nanašata na pravico do odbitka, in ne na določitev davčne osnove, ki se, če je to primerno, upošteva pri izračunu dolgovanega DDV. Kar zadeva sodbo Maya Marinova, drži, da je Sodišče razsodilo, da je treba „člen 2(1)(a), člen 9(1), člen 14(1) ter člena 73 in 273 Direktive [2006/112] in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, [...] v skladu s katero lahko davčna uprava [...] davčno osnovo za prodajo [...] blaga določi glede na dejanske elemente, ki jih ima na voljo, v skladu s pravili, ki niso določena s to direktivo“.²³ Vendar je treba vseeno dodati, da je cena, ki jo je

¹⁹ Členi od 74 do 82 Direktive 2006/112 zlasti z namenom, da se v skladu z uvodno izjavo 26 te direktive prepreči izguba davčnih prihodkov zaradi uporabe povezanih strank, res določajo nekatere izjeme od opredelitve pojma „davčna osnova“ iz člena 73 te direktive. Vendar se te izjeme uporabljajo enotno za operacije, na katere se nanašajo: niso namenjene temu, da bi državam članicam podeljevale kakršno koli diskrecijsko pravico v zvezi s tem, temveč temu, da bi se določile alternativne opredelitve v nekaterih posebnih položajih, v katerih cena ali ni bila plačana ali ni popolnoma ustrezala gospodarski stvarnosti. Prav tako harmonizirana narava pojma „davčna osnova“ ni postavljena pod vprašaj s členom 273 Direktive 2006/112, ki določa, da lahko „[d]ržave članice [...] določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja“. Moj poudarek. Iz besedila te določbe namreč izhaja, da ta državam članicam dovoljuje le, da naložijo dodatne obveznosti. Državam članicam pa ne dovoljuje odstopanja od obstoječih pravil glede davčne osnove. V vsakem primeru pa se mi zdi, da je iz sobesedila, v katero je umeščen člen 273 Direktive 2006/112, jasno, da ko so v členu 273 navedene „druge obveznosti“, se to nanaša na obveznosti iz naslova XI, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“.

²⁰ Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

²¹ Sodba z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

²² Sodba z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

²³ Točka 50 te sodbe.

dejansko plačal pridobitelj v prikritih transakcijah, v navedeni zadevi davčni upravi ostala neznana. Sodišču se zato ni bilo treba izreči o tem, ali bi bilo treba, če bi bila ta cena znana, šteti, da ta cena vključuje DDV.

2. Tulicá in Plavoşin

34. Tožeča stranka se opira na sodbo Tulicá in Plavoşin²⁴, ki se nanaša na zadevi dveh fizičnih oseb, ki sta sklenili številne prodajne pogodbe za zemljišča in nepremičnine, pri katerih DDV sprva ni bil obračunan.²⁵ Pozneje je davčna uprava ugotovila, da imajo dejavnosti teh dveh fizičnih oseb značilnosti gospodarske dejavnosti in da so posledično navedene transakcije obdavčljive z DDV. Davčna uprava jima je izdala odločbi o odmeri davka, v katerih je zahtevala plačilo DDV, ki je bil izračunan tako, da se je cena, ki sta jo določili pogodbeni stranki in ki so ji bile dodane zamudne obresti, štela za davčno osnovo. V tem okviru se je vprašanje, ki ga je predložitveno sodišče postavilo v obeh zadevah, v bistvu nanašalo na to, ali je treba člena 73 in 78 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je, če sta stranki določili ceno blaga, ne da bi se kar koli dogovorili glede DDV, in je dobavitelj tega blaga davčni zavezanec, treba dogovorjeno ceno šteti za ceno, ki vključuje DDV, ali pa za ceno brez DDV, ki jo je treba povečati za ta davek.

35. Sodišče je v sodbi v teh povezanih primerih razsodilo, da je treba člena 73 in 78 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je, kadar sta stranki določili ceno blaga, ne da bi se kar koli dogovorili glede davka na dodano vrednost, in je dobavitelj tega blaga oseba, ki je zavezana za plačilo davka na dodano vrednost na obdavčljivo transakcijo, treba šteti, da dogovorjena cena že vključuje DDV, če ta dobavitelj nima možnosti od pridobitelja izterjati DDV, ki ga zahteva davčna uprava.

36. Vendar je treba to razlogovanje dodatno preučiti in ga morda tudi dodatno pojasniti. Če pustimo ob strani točke te sodbe, v katerih so zgolj ponovljena nekatera ključna načela DDV, lahko ugotovimo, da je Sodišče za utemeljitev ugotovitev, do katerih je prišlo, navedlo le dva argumenta: prvi je naveden v točkah 34 in 35, drugi pa v točki 36.

37. Glede na *prvi argument* je treba šteti, da zaračunana cena vsebuje DDV, da bi zaračunani DDV dobavitelja obremenil, kolikor je najmanj mogoče, v skladu z načelom, da bi moral DDV plačati zgolj končni potrošnik.

38. Glede na *drugi argument* bi bilo, če bi davčna uprava štela, da DDV ni vključen v obračunano ceno, to v nasprotju „s pravilom, da davčna uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je večji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec“.

39. Čeprav so besede „znesek, ki ga je prejel davčni zavezanec“, ki jih je uporabilo Sodišče, lahko dvoumne, saj jih je mogoče razumeti tako, da se nanašajo bodisi na znesek, ki je bil plačan v zameno za zadevno blago – plačilo – bodisi na DDV, ki ga je plačal pridobitelj, vseeno menim, da je treba besedo „znesek“ razumeti tako, da se v tem primeru jasno nanaša na obračunani DDV.²⁶ Navedeno pravilo je zato treba razumeti v tem smislu: davčna uprava od dobavitelja ali izvajalca ne more pobrati več DDV, kot je tisti DDV, ki ga je dobavitelj ali izvajalec pravilno obračunal in zaračunal pridobitelju. Ta argument je zato podoben prvemu argumentu, ki ga je

²⁴ Sodba z dne 7. novembra 2013, Tulicá in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, v nadaljevanju: sodba Tulicá in Plavoşin).

²⁵ To dejansko stanje je bilo navedeno v obeh predlogih za sprejetje predhodne odločbe.

²⁶ Glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15), in z dne 26. aprila 2012, Balkan and Sea Properties in Provadinvest (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 44), na kateri se Sodišče sklicuje v sodbi Tulicá in Plavoşin.

navedlo Sodišče in ki se opira na načelo davčne nevtralnosti, v tem okviru razumljeno v svojem „vertikalnem pomenu“.²⁷ V obeh primerih gre namreč za to, da DDV ne sme bremeniti gospodarskih subjektov.

40. S tega vidika bi bila ta rešitev morda nenavadna, če bi se – kot bi lahko dajala vtis odsotnost izrecnega sklicevanja na okoliščine zadeve – uporabljala za vse položaje, v katerih transakcije niso skladne s pravili DDV, in zlasti v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem sta se dva davčna zavezanca dogovorila, da bosta svoje transakcije prikrila pred davčno upravo. V takem položaju je logična posledica tega, da sta prikrila svojo transakcijo, ta, da nista upoštevala nobenega DDV. Ker oba veta, da transakcija ne bo obdavčena z DDV in da torej pridobitelj ne bo mogel uveljavljati odbitka DDV na plačano ceno, ta cena s stališča pridobitelja logično ustreza strošku, ki bi ga ta sicer imel, brez DDV, ki bi ga načeloma moral plačati, s stališča dobavitelja ali izvajalca pa plačilu, ki bi ga ta prejel, brez DDV, ki bi ga običajno moral pobrati in odvesti.²⁸ Kadar se namreč dva davčna zavezanca dogovorita, da bosta prikrila transakcijo, opravljeno med njima za namene obdavčene dejavnosti, se praviloma preprosto poskušata izogniti davku na dohodek, ne pa samemu DDV, saj je DDV že po definiciji ravno zaradi načela nevtralnosti zanju nevtralen. Obračuna DDV ne naredita preprosto zato, ker se želita izogniti kakršnemu koli uradnemu zapisu o transakciji za splošne prihodkovne namene (vključno z davkom od dohodka).

41. Položaj je drugačen, če pridobitelj ne ve, da dobavitelj ali izvajalec ne bo odvedel DDV. V takem primeru bo namreč pridobitelj načeloma pripravljen plačati ceno, kakršno bi plačal za podobno blago ali storitev skupaj z DDV, saj je pridobitelj bodisi končni potrošnik, ki zato že pričakuje, da bo moral nositi DDV, bodisi davčni zavezanec, ki pričakuje, da bi ta DDV lahko odbil.²⁹

42. Vendar poudarjam, da tudi v tem položaju gospodarska racionalnost narekuje, da plačana cena v nekaterih okoliščinah morda ne bo vključevala DDV. Dobavitelj ali izvajalec se namreč lahko odloči, da ne bo odvedel DDV, ravno zato, da bi znižal svojo prodajno ceno, ne pa tudi svoje marže, in na ta način hitro prodal veliko količino blaga ali storitev (najpogosteje tik preden izgine).

²⁷ Pojem „načelo nevtralnosti“ se v okviru DDV sicer lahko nanaša tudi na uporabo načela prepovedi diskriminacije na področju DDV. Glej v zvezi s tem sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 48).

²⁸ Če dobavitelj ali izvajalec ni zavezanec za DDV in pridobitelj ni nameraval uveljavljati odbitka DDV, je zadnjenavedeni logično kupil blago po ceni, ki bi jo plačal, brez DDV, ki bi se obračunal, če bi bila transakcija obdavčljiva, saj lahko domnevamo, da je pridobitelj vedel, da bi v tem primeru lahko odbil plačani davek. Zato so v poslovanju med poslovnimi subjekti cene v prodajnih ponudbah pogosto navedene brez davka, saj je to tista cena, ki pridobitelja zanima.

²⁹ Vendar je treba spomniti, da za ohranitev pravice do odbitka v primeru goljufije pridobitelj vsaj ne sme ravnati malomarno. Sodišče je namreč že večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe. Zato nacionalni organi in nacionalna sodišča ne bi smeli priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba. Glej na primer sodbo z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34 in navedena sodna praksa). Če to velja, kadar goljufijo stori davčni zavezanec sam, velja enako tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del utaje DDV. Glej sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 46). V zvezi z zahtevano stopnjo skrbnosti davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka, Sodišče meni, da mora ta sprejeti vse ukrepe, ki jih je mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do sodelovanja pri davčni utaji. Glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 52). Natančneje, v primeru suma nepravilnosti ali goljufije se od preudarnega gospodarskega subjekta glede na okoliščine primera lahko zahteva, da se pozanima o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago ali storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti. Glej v tem smislu sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60).

43. Po mojem mnenju obstaja še en primer, v katerem se pristop iz sodbe Tulicá in Plavoşin ne bi nujno uporabljal, in sicer preprosto takrat, ko davčna uprava nima nobenih podatkov o plačani ceni. Odvisno od metode, uporabljene za rekonstruiranje te cene, in zlasti v primeru primerjav se lahko šteje, da je DDV vključen v rekonstruirano ceno ali pa da vanjo ni vključen. Vse je odvisno od uporabljene primerjave.³⁰

44. Vse to ponazarja, da z vidika ukrepov, ki jih je treba sprejeti za vzpostavitev položaja, kakršen bi moral biti, če ne bi bilo nezakonitosti, ni enotne metode, ki bi se lahko uporabila za vse položaje.³¹ Natančneje, pristop, ki ga je uporabilo Sodišče v sodbi Tulicá in Plavoşin, se zdi upravičen samo v primeru, kadar je bila transakcija izvedena s pridobitelji, za katere se lahko razumno pričakuje, da niso vedeli, da so bile opravljene transakcije predmet DDV. Le v tem položaju je namreč mogoče razumno šteti, da bi bila plačana cena enaka tisti, ki bi bila plačana, če bi bila transakcija obdavčena z DDV.

45. Zato je treba po mojem mnenju pristop, ki je bil uporabljen v sodbi Tulicá in Plavoşin, razumeti tako, da se uporablja samo v navedenem položaju, in tudi v tem položaju zgolj tako, da se z njim uvaja domneva, ki jo davčna uprava lahko ovrže, če se na primer zdi, da je bila uporabljena cena bližje ceni brez davka, ki se zahteva za podobno blago ali proizvode.³²

3. Vrsta pristopa, ki ga je treba uporabiti za določitev ukrepov, ki jih je treba sprejeti

46. Koga bo morda zamikalo, da bi šel še dlje in štel, da kadar so davčni zavezanci (to so stranke v transakciji, ki niso končni potrošniki) z goljufijo prikrili transakcijo, DDV ni treba plačati. Z gospodarskega vidika – če opazujemo celotno dobavno verigo – bi bila namreč logična posledica argumenta, ki se opira na načelo nevtralnosti, ta, da v nekaterih okoliščinah plačilo DDV zadevni državni članici sploh ni nujno za vzpostavitev položaja, kakršen bi moral biti.³³

47. Natančneje, kadar je bila transakcija opravljena med dvema davčnima zavezancema, kot v obravnavani zadevi (v sodbi Tulicá in Plavoşin ni navedeno, ali so bili pridobitelji zavezanci za DDV), drži, da če bi bila transakcija opravljena tako, kot bi morala biti, bi pridobitelj plačal DDV dobavitelju ali izvajalcu, ki bi ga nato odvedel zadevni državi članici. Vendar bi pridobitelj ta DDV tudi odbil od davka, ki bi ga pobral ob svoji prodaji (ali pa bi mu bil povrnjen preveč plačani

³⁰ V tem smislu razumem pristop, ki ga je Sodišče uporabilo v sodbi Fontana, v kateri je v bistvu odločilo, da je v primeru nespoštovanja obveznosti poročanja za davčno osnovo mogoče uporabiti promet podjetja, ki se ugotovi induktivno na podlagi študij sektorja, ki so bile odobrene z ministrskim odlokom, ne da bi napotilo na pristop iz sodbe Tulicá in Plavoşin. Glej sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 36).

³¹ Naj po analogiji navedem, da se je, kar zadeva ukrepe za ugotavljanje stanja, ki jih mora sprejeti evropska institucija, katere odločba je bila razglašena za nično, da bi bila tožeča stranka vrnjena v položaj, v katerem bi bila, če nezakonitost ne bi bila storjena, za tako ugotavljanje stanja zahtevala podrobna proučitev položaja. Glej sodbo z dne 31. marca 1971, Komisija/Svet (22/70, EU:C:1971:32, točka 60); z dne 6. marca 1979, Simmenthal/Komisija (92/78, EU:C:1979:53, točka 32); z dne 17. februarja 1987, Samara/Komisija (21/86, EU:C:1987:88, točka 7), in natančneje, vendar glede Splošnega sodišča, sodbo z dne 23. aprila 2002, Campolargo/Komisija (T-372/00, EU:T:2002:103, točka 109).

³² V zvezi s tem ugotavljam, da je tržna cena metoda za odpravo cenovnih nepravilnosti, ki je določena s samo Direktivo 2006/112. Člen 80 Direktive 2006/112, ki spada pod isti naslov kot člena 73 in 78 te direktive, daje namreč državam članicam možnost, da kadar sta stranki povezani in kadar je zaradi tega verjetno, da plačana cena ne odraža resnične ekonomske vrednosti transakcije, upoštevajo običajno tržno vrednost namesto plačane cene. Glej tudi uvodno izjavo 26 in člen 77 Direktive 2006/112.

³³ Res je, da je Sodišče v točki 28 sodbe z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), razsodilo, da „kadar je izdajatelj računava pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, [...] se z načelom nevtralnosti DDV zahteva, da se neupravičeno zaračunani DDV lahko popravi“. Vendar ne verjamem, da je Sodišče s sklicevanjem na obstoj izgube davčnih prihodkov resnično nameravalo celovito preučiti celotne posledice kršitve pravil o DDV.

DDV).³⁴ Zato bi, kakor sem pojasnil zgoraj, znesek DDV, ki bi ga na koncu pobrala država članica, ostal enak znesku, pobranemu na stopnji zadnje transakcije, to je tiste, opravljene s pridobiteljem, ki blaga ali storitev ne bo uporabil za svoje obdavčljive transakcije.³⁵ Zato je, kot je bilo poudarjeno v sodni praksi Sodišča, DDV, ki je posredni davek na potrošnjo, na koncu prenesen zgolj na potrošnika.³⁶

48. Kadar v teh pogojih država članica terja plačilo DDV od dobavitelja ali izvajalca, ki tega davka *a priori* ni vključil v prodajno ceno, zaradi česar tega davka zato pozneje pridobitelj ni odbil, bo, prvič, zadnjenevedeni morda na koncu pobral več DDV, kakor bi ga pobral, če ne bi bilo goljufije. Drugič, takšna zahteva nujno pomeni, da se dobiček dobavitelja ali izvajalca zmanjša, če tega davka ne more prenesti na pridobitelja, kar se zdi v nasprotju z načelom nevtralnosti, opisanim v točki 38 teh sklepnih predlogov.³⁷

49. V sodbi Tulicã in Plavošin je Sodišče resda pritrdilo, da se ravno zaradi zagotavljanja te nevtralnosti vprašanje ukrepov, ki jih je treba sprejeti za popravilo položaja, lahko razlikuje glede na to, ali ima dobavitelj ali izvajalec možnost, da od pridobitelja izterja DDV, ki ga od njega zahteva davčna uprava, ali ne. Vendar z obstojem takšne možnosti ta problem ni rešen, temveč se bo najverjetneje prenesel na pridobitelja, ki je lahko ravnal v dobri veri. Pridobitelj se namreč upravičeno lahko ni zavedal, da dobavitelj ali izvajalec DDV ni vključil v ceno ali da ga sicer je vključil, vendar ga ni nameraval odvesti. Pridobitelj je torej lahko plačal ceno, enako tisti, ki bi jo plačal, če bi bila transakcija že od začetka obdavčena z DDV, in je skladno s tem že uveljavil svojo pravico do odbitka zneska DDV, navedenega na izdanem računu, ko bo dobavitelj ali izvajalec zahteval povrnitev DDV, ki ga zahteva davčna uprava.³⁸

50. V zvezi s tem bi bilo sicer mogoče predlagati, da bi moralo biti pridobitelju v zameno za to dovoljeno, da na nek način še enkrat odbije plačani DDV, tako da bo ta ostal nevtralen za ta nakup. Vendar bi bilo to v škodo zadevne države članice, saj bi bil odbitek, ki bi ga izvedel pridobitelj, večji od odvedenega DDV.³⁹ Menim, da niti pridobitelji niti države članice (in s tem posredno njihovi davkoplačevalci) ne bi smeli trpeti posledic nezakonitosti, ki so jo storili dobavitelji ali izvajalci, pa čeprav v dobri veri. S tega vidika, če naj velja, da morajo DDV nazadnje nositi samo potrošniki, kot to zahteva načelo nevtralnosti, bi bilo za vzpostavitev položaja, kakršen

³⁴ V skladu s sodno prakso Sodišča na pravico do odbitka vstopnega DDV davčnega zavezanca, ki izvaja take transakcije, prav tako ne more vplivati okoliščina, da je v dobavni verigi, katere del so te transakcije, druga transakcija, izvršena pred to ali po njej, del utaje DDV, ne da bi ta davčni zavezanec to vedel oziroma ne da bi to lahko vedel. Glej sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 46).

³⁵ Uporabimo za primer običajno prodajno dobavno verigo za blago, ki vključuje tri posrednike, pri čemer vsak ustvari dobiček (maržo) v višini 10,00 EUR. Predpostavimo še, da je vsaka transakcija obdavčena z DDV v višini 20 %. Ko bo torej to blago prvič prodano, bo to za 12,00 EUR (z DDV), kar pomeni, da bo DDV, ki bo pobran in nato odveden državi članici, 2,00 EUR. Drugič bo to blago preprodano za 24,00 EUR (z DDV), kar pomeni 4,00 EUR pobranega DDV, vendar bo odvedenega davka zgolj 2,00 EUR, saj sta 2,00 EUR vstopnega DDV odbitna. Ko bo blago tretjič prodano končnemu potrošniku za 36,00 EUR (z DDV), bo pobranega davka 6,00 EUR, toda odvedenega DDV bo le 2,00 EUR (pobranih 6 EUR minus vstopni 4 EUR). Na koncu bo skupni znesek pobranega davka 6,00 EUR, kar je natanko toliko, kot bi bilo, če bi prvi davčni zavezanec neposredno prodal blago končnemu potrošniku za 36,00 EUR (vključno z DDV).

³⁶ Glej na primer sodbo z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 28).

³⁷ S tega vidika je treba, kadar plačilo nekega zneska DDV ni nujno za vzpostavitev določenega stanja javnih financ, tako obveznost šteti za sankcijo, ne pa za ukrep, namenjen vzpostavitvi položaja, kakršen bi moral biti.

³⁸ V skladu s sodno prakso Sodišča namreč davčna uprava davčnemu zavezancu ne more zavriniti pravice do odbitka DDV, plačanega za nakup blaga, ki mu je bilo dobavljeno, z obrazložitvijo, da ni mogoče zaupati računom, ki se nanašajo na te nakupe. Glej sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, točka 66).

³⁹ Ker bi bil DDV odveden samo enkrat, medtem ko bi bil odbit dvakrat.

bi moral biti, če nezakonitost ne bi bila storjena, treba najprej oceniti, ali bi bilo treba odvesti DDV, ob upoštevanju stopnje proizvodnje, v kateri je bila storjena kršitev, in glede na vrsto storjene kršitve.⁴⁰

51. Čeprav je ta pristop skladen s povsem ekonomskega vidika – ki se osredotoča na dobavno verigo kot celoto in na teoretično podlago celotnega sistema DDV – je treba dati prednost praktični stvarnosti sistema, ki pa se mora osredotočati na obveznosti, naložene vsakemu davčnemu zavezanecu.

52. S *pravnega vidika* je treba namreč vprašanje, katere ukrepe je treba sprejeti za popravilo položaja, presojati le ob upoštevanju obveznosti, ki jih zadevna oseba ni izpolnila.⁴¹ Nobene potrebe ni po presojanju, ali bi bil DDV pozneje odbit ali ne in ali bodo države članice nazadnje prejele več DDV, kot bi ga pobrale, če ne bi bilo goljufije. Edino upoštevno vprašanje je, ali bi bilo v primeru prikritih transakcij treba davek, ki se nanaša na te transakcije, izračunati na podlagi predpostavke, da je bil ta DDV vključen v zneske, ki jih je prejel dobavitelj ali izvajalec za to transakcijo.

53. Ker mora vsak davčni zavezanec spoštovati pravila DDV, v bistvu v primerih, ko nekdo pri transakcijah ni obračunal DDV, vzpostavitev položaja, kakršen bi moral biti, pomeni, da je treba zahtevati, da ta oseba odvede ustrezni znesek DDV. S tega vidika pojem obveznosti popravila položaja ni namenjen izničenju učinkov storjene nezakonitosti, temveč je njegov cilj zgolj in samo davčnega zavezanca obvezati k spoštovanju predpisov o DDV, ne glede na kakršne koli preudarke, povezane z obračunom davka ali s konkurenčno nevtralnostjo.

54. To vprašanje pred Sodiščem doslej ni bilo nikoli jasno postavljeno, toda če bi se ugotovilo, da bi se morali ukrepi, ki jih je treba sprejeti za vzpostavitev zadevnega položaja, kakršen bi moral biti, presojati glede na posledice goljufije po celotni dobavni verigi, bi to pomenilo precej radikalno spremembo obstoječe sodne prakse. Čeprav je namreč v skladu s sodno prakso Sodišča upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV,⁴² se mi zdi, da je Sodišče, vsaj kar zadeva plačilo tega davka, izbralo pristop, v skladu s katerim se implicitno šteje, da je treba določitev ukrepov, ki jih je treba sprejeti za vzpostavitev položaja, kakršen bi moral biti, presojati na ravni vsakega posameznega davčnega zavezanca in torej vsake stopnje v dobavni verigi.⁴³

⁴⁰ Gledano s tega povsem ekonomskega vidika, to, da sistem DDV temelji na načelu vsefaznega plačevanja, ne postavlja pod vprašaj dejstva, da obveznost popravila položaja v nekaterih položajih morda ne zahteva, da se DDV odvede. Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, namreč mehanizem, s katerim se izvaja to načelo, ne vpliva na obračun tega davka, temveč ima druge cilje. Po eni strani je njegov namen omejiti tveganje izgube davčnih prihodkov v primeru plačilne nesposobnosti posrednika. Po drugi strani je namen takega sistema davčni upravi zagotoviti pregled nad prometom, ki ga doseže davčni zavezanec, in njegovo vmesno potrošnjo, kar omogoča primerjavo z oddanimi poročili o drugih davkih. Če pa je bila prodaja osebam, ki so dejansko končni potrošniki, že opravljena in obdavčena z DDV ter je posledično država članica pobrala ves dolgovan DDV, kot velja v obravnavani zadevi, prvi cilj v povezavi z ukrepi, ki jih je treba sprejeti za popravilo položaja, ni več upošteven. Vendar je s tega vidika še vedno povsem upošteven, kar zadeva sankcije, ki jih je treba sprejeti zoper tiste, ki so neupravičeno prikrili nekatere transakcije, saj morajo biti sankcije namenjene odvračanju drugih od enakega ravnanja. Kar zadeva drugi cilj, je ta, ker ni neposredno povezan s samim načelom DDV, lahko načeloma upošteven le v okviru ugotavljanja sankcije, ki mora biti določena.

⁴¹ Ob takem pravnem pristopu razlikovanje med ukrepi, namenjenimi vzpostavitvi položaja, kakršen bi moral biti, in ukrepi, ki pomenijo sankcijo, ni odvisno od tega, ali ukrep presega povračilo škode, ki jo je utrpela zadevna država članica, temveč le od cilja, ki se je želel doseči z zadevnim ukrepom, to je preprečevanje izogibanja DDV: sankcija je tisto, kar poleg plačila dolgovanega DDV uprava zahteva od zadevne osebe, ker je ta kršila pravila DDV, ne glede na to, ali to plačilo presega, kar je nujno potrebno za nadomestilo nastale izgube davka.

⁴² Glej na primer sodbo z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točka 43), ali z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, točka 40).

⁴³ Čeprav se zdi, da v zvezah v zvezi z DDV Sodišče upošteva gospodarske učinke ravnanja davčnih zavezancev, pa iz splošne razlage sodne prakse na tem področju izhaja, da Sodišče zaradi vzpostavitve položaja, kakršen bi moral biti, še vedno pripisuje večji pomen spoštovanju predpisa, ki je bil kršen. Glej na primer sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, točka 48), v kateri se je Sodišče sklicevalo na „vse posamične okoliščine“.

55. Vendar ta dihotomija med ekonomskim in splošnim pristopom k ukrepom, ki jih je treba sprejeti, na eni strani, in pravnim pristopom, ki temelji na posameznem položaju vsakega davčnega zavezanca, na drugi strani, iz zgoraj predstavljenih razlogov kaže, da pristopa, ki je bil uporabljen v sodbi Tulicã in Plavošin, ni mogoče upravičiti z načelom nevtralnosti. Pravzaprav, takoj ko se šteje, da je treba ukrepe, ki jih je treba sprejeti, presojati na ravni posameznega davčnega zavezanca, ne da bi se ugotovilo, ali je goljufija na splošno vplivala na pobrani DDV, sprejete rešitve ne bodo nujno ekonomsko nevtralne.

56. To je še zlasti očitno v zvezi z razlikovanjem, ki je bilo v navedeni sodbi vzpostavljeno glede na to, ali nacionalno pravo dobavitelju ali izvajalcu omogoča, da od pridobitelja izterja DDV, ki ga zahteva davčna uprava, ali ne, saj je težko razumeti, kako bi dejstvo, da dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja lahko izterja DDV, ki ga zahteva davčna uprava, lahko izključevalo možnost, da je navedeni dobavitelj ali izvajalec pobral DDV, vendar ga ni odvedel, in da je bil DDV torej vključen v ceno, toda ne odveden. Prav tako se zdi, da je sprejeto rešitev težko utemeljiti zgolj na podlagi načela nevtralnosti, saj Sodišče ni poskušalo določiti, kakšne bodo za pridobitelja, ki je morda ravnal v dobri veri, posledice dejstva, da bi dobavitelj ali izvajalec lahko bil upravičen, da od pridobitelja izterja DDV, ki ga od njega zahteva davčna uprava.⁴⁴

57. Po mojem mnenju bi bil edini način, da se v celoti spoštuje načelo nevtralnosti v smislu, ki mu ga je dalo Sodišče v sodbi Tulicã in Plavošin, ta, da bi se od držav članic *zahtevalo*, prvič, da določijo, da dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja lahko izterja DDV, ki ga zahteva davčna uprava, toda le, če je iz okoliščin zadeve mogoče razumno sklepati, da ta davek ni bil vključen v ceno, in drugič, da lahko ta pridobitelj, če je razumno možno, da ni vedel za goljufijo, odbije *razliko* med že odbitim DDV, izračunanim na podlagi plačane cene, in pozneje terjanim DDV. Ker pa se to vprašanje v obravnavani zadevi ne postavlja neposredno, ga ni treba podrobneje preučiti.

58. Vseeno pa ostaja ugotovitev, da je najbolj praktičen pristop, ki se lahko uporabi na ravni posameznikov v primerih goljufije, da se ugotovi, ali je očitno, da plačana cena ni vključevala DDV, ker za gospodarske subjekte ne bi imelo nobenega smisla, da ga vključijo. S tega vidika je treba pristop, ki je bil uporabljen v sodbi Tulicã in Plavošin, razumeti tako, da temelji na predpostavki, da pridobitelj ni bil seznanjen z nezakonnostjo, ki jo je storil dobavitelj ali izvajalec.

59. Razlogovanje Sodišča v sodbi Tulicã in Plavošin je torej treba razumeti tako, da se nanaša samo na položaje, v katerih pridobitelj nima nobenega razloga za sum, da dobavitelj ali izvajalec ne bo odvedel DDV, in da – v tem specifičnem položaju – uvaja domnevo, da bi se poenostavila naloga davčne uprave.⁴⁵ Vendar je treba tako domnevo vseeno šteti za izpodbojno v smislu, da če se lahko predložijo dokazi – s sklicevanjem na tržne cene, ki se običajno zaračunavajo za zadevni izdelek ali storitev – da cena ni vključevala DDV, je treba domnevo, da je cena, o kateri sta se dogovorili stranki, vključevala DDV, zavrniti.

⁴⁴ Zdi se, da je to razlikovanje še toliko težje razumeti, saj, kot je bilo razloženo, obveznost držav članic, da sprejmejo potrebne ukrepe za vzpostavitev položaja, kakršen bi moral biti, izhaja iz obveznosti teh držav, da zagotovijo polni učinek Direktive 2006/112, in je zato ne sme ovirati nacionalno pravo držav članic. V zvezi s tem poudarjam, da je Sodišče v nekaterih sodbah razsodilo, da države članice ne morejo preprečiti, da bi prodajalec popravil izdane račune (ki predstavljajo dokaz o poslovni transakciji, in ne o plačilu zaračunane cene), kadar je bila popolnoma odpravljena nevarnost izgube davčnega prihodka. Glej sodbo z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 28). V tem okviru je bila glede na to, da je Sodišče menilo, da je treba to obveznost pretehtati glede na načelo pravne varnosti, načeloma naloga Sodišča, da odloči, v katerem primeru to načelo od držav članic zahteva, da prodajalcem odrečejo pravico, da davek prevalijo na pridobitelje. Glej po analogiji v tem smislu sodbo z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, točki 53 in 54).

⁴⁵ Glej v tem smislu uvodno izjavo 5 Direktive 2006/112.

60. Ker, kot je bilo že navedeno, v obravnavani zadevi iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da so se stranke dogovorile za prikrivanje transakcij, se domneva iz sodbe Tulicã in Plavošin ne bi smela uporabljati. V teh okoliščinah je namesto tega treba domnevati, da plačana cena ni vključevala DDV, razen če na primer stranke lahko dokažejo, da je ta cena podobna tisti, ki bi bila plačana, če bi bila transakcija obdavčena z DDV. Če torej v zadnjem navedenem primeru oseba CB lahko dokaže, da skupno plačilo, ki ga je prejela za te storitve, v bistvu ustreza cenam na upoštevem trgu za take storitve (z DDV), ki so veljale v tistem času, bi morala davčna uprava izhajati iz tega, da ta znesek nujno vključuje DDV.

V. Predlog

61. V teh okoliščinah predlagam, naj se na vprašanje, ki ga je postavilo Tribunal Superior de Justicia de Galicia (vrhovno sodišče Galicije, Španija), odgovori, da člena 73 in 78 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načeli nevtralnosti, prepovedi davčne utaje in zlorabe pravic ter prepovedi nezakonitega izkrivljanja konkurence v okoliščinah zadeve, ki se obravnava v postopku v glavni stvari (to je v primeru prikrite transakcije med zavezancema v okviru njune dejavnosti, zaradi katere nastane pravica do odbitka), ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se dolgovani DDV izračuna na podlagi predpostavke, da ni bil vključen v zaračunano ceno. Vendar mora biti v teh okoliščinah z nacionalno zakonodajo določeno tudi, da lahko davčni zavezanec to predpostavko ovrže, če predloži nasprotne dokaze, zlasti tako, da plačano ceno primerja s prevladujočimi cenami (z DDV) za podobno blago ali storitve.