Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 19. decembra 2024[1]

Zadeva C-794/23

Finanzamt Österreich
proti
P GmbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče, Avstrija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost (DDV) – Storitev – Navedba napačnega, previsokega DDV na računu – Računi, izdani osebam, ki niso davčni zavezanci in nimajo pravice do odbitka vstopnega davka – Odgovornost za nevarnost izgube davčnih prihodkov – Določitev računov, ki pomenijo nevarnost izgube davčnih prihodkov – Procesna avtonomija držav članic – Dokazno breme – Pristojnost davčnih organov za izvedbo ocene – Merila za ustrezno oceno“

I. Uvod

1. Ta postopek kaže, da je z vidika ekonomičnosti postopka včasih bolje ne le odgovoriti na izrecno postavljeno vprašanje, temveč poskusiti rešiti težavo, ki očitno leži za tem, čeprav je predložitveno sodišče ni izrecno izpostavilo.

2. Sodišče je na podlagi prvega predloga za sprejetje predhodne odločbe razsodilo, da račun za obisk notranje igralnice, ki je bil izdan končnemu potrošniku, ne povzroči nastanka davčne obveznosti, če je na računu naveden napačen in previsok znesek DDV.[2] V tem primeru naj namreč ne bi bilo nevarnosti izgube davčnih prihodkov s tem, da bodo te stranke neupravičeno odbile vstopni davek. Ker pa dejansko nikoli ni mogoče izključiti, da je bil med številnimi obiskovalci igralnice tudi davčni zavezanec (podjetnik), tako da bi to vseeno lahko povzročilo nevarnost izgube davčnih prihodkov, se je treba vprašati, kako razlikovati med tema primeroma. To vprašanje se postavlja še toliko bolj, ker podjetje, ki opravlja storitev, običajno ne beleži identitete – v obravnavanem primeru več kot 20.000 – strank v množičnih transakcijah, ki so del vsakdanjega življenja.

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Ker pa je bila ta težava obravnavana le v sklepnih predlogih, [3] in ne v sodbi, sodišče na naslednji stopnji zdaj v istem nacionalnem postopku Sodišče sprašuje, kako in na podlagi katerih meril je treba razlikovati med obema primeroma.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije je določen z Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). [4]

5. Člen 193 Direktive o DDV opredeljuje, kdo je dolžan ta davek plačati:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba."

6. Člen 168 Direktive o DDV se nanaša na obseg pravice do odbitka in določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec; […]"

7. Člen 203 Direktive o DDV ureja davčno obveznost z izkazovanjem na računu.

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu."

8. Člen 220(1) Direktive o DDV ureja obveznost izdajanja računov:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec; […]"

[3] Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, ki je veljala v spornem letu (2019); v tem smislu je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2018/2057 z dne 20. decembra 2018 (UL 2018, L 329, str. 3).

B. Avstrijsko pravo

9. Člen 11(1), točka 1, Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (zvezni zakon o DDV, v nadaljevanju: UStG) določa obveznost izdajanja računov:

„Če podjetnik opravlja transakcije v smislu člena 1(1), točka 1, ima pravico izdajati račune. Če opravlja transakcije za drugega podjetnika za potrebe njegovega podjetja ali za pravno osebo, ki ni podjetnik, je dolžan izstavljati račune. Če podjetnik izvede obdavčljivo gradnjo ali opravi storitev v zvezi z nepremičnino za osebo, ki ni podjetnik, mora izdati račun. Podjetnik mora svojo obveznost izdajanja računov izpolniti v šestih mesecih od opravljene transakcije.“

10. Člen 11(6) UStG se nanaša na račune za majhne zneske in določa:

„Pri računih, katerih skupni znesek ne presega 400 EUR, zadošča, če so poleg datuma izdaje navedeni ti podatki:

1. naziv in naslov podjetnika, ki opravi dobavo ali storitev;

2. količina in običajna trgovska oznaka dobavljenega blaga ali vrsta in obseg druge storitve;

3. dan dobave ali druge storitve oziroma obdobje, v katerem se storitev opravi;

4. kupnina in znesek davka za dobavo ali drugo storitev v enem znesku in

5. davčna stopnja.“

11. Člen 11(12) UStG se nanaša na davčno obveznost v primeru neupravičeno izkazanega davka in določa:

„Če je podjetnik na računu za dobavo ali drugo storitev znesek davka, ki ga ne dolguje za to transakcijo v skladu s tem zakonom, izkazal ločeno, je dolžan plačati ta znesek na podlagi računa, če tega računa v razmerju do prejemnika dobave ali druge storitve ustrezno ne popravi. V primeru popravka smiselno velja člen 16(1).“

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

12. P GmbH je družba z omejeno odgovornostjo v skladu z avstrijskim pravom. Upravlja notranjo igralnico. Družba P GmbH je v spornem letu 2019 za plačilo za svoje storitve (vstopnine za notranjo igralnico) uporabila 20-odstotno splošno davčno stopnjo. Za te storitve družbe P GmbH pa je v spornem letu 2019 dejansko veljala nižja davčna stopnja, in sicer 13 % (ena od nižjih stopenj v Avstriji v spornem letu v skladu s členom 98(1) Direktive o DDV).

13. Družba P GmbH je strankam ob plačilu izdajala blagajniška potrdila, ki so v skladu s členom 11(6) UStG 1994 računi za majhne zneske (poenostavljeni računi v skladu s členom 238 v povezavi s členom 226b Direktive o DDV). V spornem letu 2019 je družba P GmbH izdala skupno 22.557 računov. Družba P GmbH je svoj obračun DDV za leto 2019 popravila, da bi od

Finanzamt (davčni urad) dobila povrnjen preveč plačani DDV. Davčni urad je zavrnil vračilo, ker družba P GmbH ni popravila računov in ker naj bi se z vračilom davka, ki ni bil zakonsko dolgovan, tudi neupravičeno obogatila.

14. Družba P GmbH je zoper to odločbo vložila tožbo. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) je Sodišču v okviru postopka predhodnega odločanja v skladu s členom 267 PDEU predložilo dve vprašanji. Sodišče je pri tem odgovorilo le na prvo vprašanje in odločilo, da je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki je opravil storitev in na svojem računu izkazal znesek DDV, izračunan na podlagi napačne stopnje, na podlagi te določbe ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki te storitve izključno končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV.[5]

15. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je z odločbo, ki se zdaj izpodbija pred Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče), spremenilo odločbo o odmeri davka za leto 2019. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) naj bi menilo, da so storitve družbe P GmbH „(skoraj) izključno“ uporabljale stranke, ki naj kot končni potrošniki ne bi mogle uveljavljati odbitka vstopnega DDV. Ker pa naj ne bi bilo mogoče popolnoma izključiti, da so stranke družbe P GmbH na računih (upravičeno ali neupravičeno) odbile vstopni DDV, naj bi bilo treba opraviti oceno. Zaradi velike verjetnosti, da so bile storitve družbe P GmbH opravljene za zasebno rabo strank, naj bi Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) ocenilo 0,5 % skupnega prometa, za katerega naj bi zaradi obračuna obstajala davčna obveznost. V zvezi z izdanimi potrdili (skupaj 22.557 računov) naj bi šlo za približno 112 računov, od katerih je bil (upravičeno ali neupravičeno) odbit vstopni DDV.

16. Davčni urad je proti temu vložil revizijo. Trdi, da izpodbijana sodba odstopa od sodne prakse Sodišča. Na podlagi sodbe Sodišča naj na podlagi ocene ne bi bilo mogoče sklepati o delitvi na končne potrošnike na eni strani in davčne zavezance, ki so upravičeni do odbitka vstopnega DDV, na drugi strani.

17. Ker je odgovor Sodišča v prejšnjem postopku predhodnega odločanja izrecno temeljil na tem, da so bile vse stranke družbe P GmbH končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV, je po mnenju predložitvenega sodišča vprašljivo, kaj bi moralo veljati, če bi bil vsaj majhen del strank družbe P GmbH osebe, ki so davčni zavezanci. S tem nevarnost izgube davčnih prihodkov ni izključena (vsekakor ne v celoti).

18. Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče) je zato prekinilo postopek in Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Ali je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki je opravil storitev in na svojem računu izkazal znesek DDV, izračunan na podlagi napačne stopnje, na podlagi te določbe ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če je bila storitev, navedena na zadevnem računu, opravljena za osebo, ki ni davčni zavezanec, tudi če je ta davčni zavezanec opravil druge podobne storitve za druge davčne zavezance?

[5] Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 25).

2. Ali je treba kot „končnega potrošnika, ki ni upravičen do odbitka vstopnega DDV“ v smislu sodbe Sodišča Evropske unije z dne 8. decembra 2022, C-378/21, razumeti le osebo, ki ni davčni zavezanec, ali tudi davčnega zavezanca, ki konkretno storitev uporablja le za zasebne namene (ali za druge namene, za katere ni priznana pravica do odbitka) in zato ni upravičen do odbitka vstopnega DDV?

3. Na podlagi katerih meril je treba pri poenostavljenem računovodstvu na podlagi člena 238 Direktive 2006/112/ES presojati, za katere račune (po potrebi v okviru ocene) davčni zavezanec ni dolžan plačati neupravičeno zaračunanega zneska, ker ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov?

19. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile Republika Avstrija, Zvezna republika Nemčija, Portugalska in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

IV. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje in potek preučitve

20. Prvi dve vprašanji se v bistvu nanašata na razlago člena 203 Direktive o DDV in obstoj davčne obveznosti zaradi nepravilno izdanega računa (s previsokim zneskom DDV) in nanju je mogoče odgovoriti dokaj preprosto (glej točko B).

21. Tretje vprašanje se nanaša na težavo, ki je odločilna za prakso: kako je treba obravnavati veliko število nepravilnih računov (v obravnavanem primeru skupaj 22.557), pri katerih je mogoče na podlagi predmeta storitve domnevati, da je bila večina izdana končnim potrošnikom, ki niso davčni zavezanci? Ker lahko do nevarnosti izgube davčnih prihodkov pride le pri računih, naslovljenih na davčne zavezance, je treba pojasniti merila za identifikacijo teh računov. Samo v tem primeru lahko namreč nastane davčna obveznost v skladu s členom 203 Direktive o DDV.

22. Medtem ko je prvi predlog za sprejetje predhodne odločbe še temeljil na predpostavki, da so stranke izključno končni potrošniki, drugi predlog za sprejetje predhodne odločbe temelji na dejstvu, da je bil del računov vsekakor naslovljen tudi na davčne zavezance, ki so s temi računi morda uveljavljali previsok odbitek vstopnega davka. Prvostopenjsko sodišče je na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe – po možnosti ob branju mojih sklepnih predlogov[6] – ocenilo ta delež (0,5 %) in ugotovilo davčno obveznost na podlagi člena 203 Direktive o DDV za približno 112 od 22.557 računov. Predložitveno sodišče se zdaj sprašuje o merilih prava Unije za tako oceno (glej točko C).

[6] Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657, točka 41), v katerih sem že takrat omenila možnost ocene.

B. Prvo in drugo vprašanje (davčna obveznost v skladu s členom 203 Direktive o DDV)

23. Dejstvo, da se v skladu s členom 203 Direktive o DDV davčna obveznost nanaša tudi na DDV, ki je ločeno izkazan na računih za majhne zneske (in sicer v previsokem znesku), se ne zdi sporno. To je namreč v skladu z dosedanjo sodno prakso Sodišča v zvezi s ciljem člena 203 Direktive o DDV. Ta je odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi jo lahko povzročilo uveljavljanje neupravičenega odbitka s strani prejemnika računa na podlagi tega računa.[7]

24. Res je, da pravica do odbitka vstopnega davka obstaja le za tiste davke, ki so povezani s transakcijo, ki je obdavčljiva z DDV.[8] Vendar nevarnost izgube davčnih prihodkov obstaja, dokler naslovnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka v skladu s členom 168 Direktive o DDV.[9] Ni namreč mogoče izključiti, da davčna uprava ne bo mogla pravočasno ugotoviti, ali materialnopravni preudarki nasprotujejo izvajanju formalno obstoječe pravice do odbitka.

25. Namen člena 203 Direktive o DDV je v primeru neupravičeno izkazanega (previsokega) DDV torej ustrezna usklajenost odbitka vstopnega davka *prejemnika* računa in davčne obveznosti *izdajatelja* računa, kakor bi pri pravilnem računu običajno tudi obstajala med dobaviteljem in prejemnikom.[10] Glede na besedilo člena 203 Direktive o DDV pri tem ni potrebno, da je prejemnik računa dejansko odbil vstopni davek. Zadostuje, da obstaja nevarnost, da bi se to lahko zgodilo. Vprašanje, ali je bil odbitek vstopnega davka izveden upravičeno ali neupravičeno, pri tem načeloma ni upoštevno.

26. Člen 203 v zvezi s tem določa stanje nevarnosti. Računi (vključno z računi za najmanjše zneske) se zato evidentirajo le, če so izdani davčnemu zavezancu. Kot namreč izhaja iz člena 168 Direktive o DDV, ima formalno le davčni zavezanec (morebitno) pravico do odbitka vstopnega davka.

27. Vendar pa je konkretni obseg, v katerem ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega davka, vsebinsko vprašanje in je na primer odvisen od uporabe pridobljene storitve. Pri tem pa vrsta uporabe ne vpliva na (abstraktno) možnost odbitka vstopnega davka in s tem tudi na odgovornost za nevarnost na podlagi člena 203 Direktive o DDV.

28. V soglasju s Komisijo in v nasprotju s tem, kar trdita Nemčija in Avstrija v pisnih stališčih, so zato v členu 203 Direktive o DDV zajeti tudi računi, izdani davčnim zavezancem, ki zaradi uporabe storitve za zasebne namene nimajo materialne pravice do odbitka vstopnega davka. Enako velja za storitve, opravljene za davčne zavezance, ki zaradi svojih oproščenih izstopnih transakcij prav tako nimajo materialne pravice do odbitka vstopnega davka.

[7] Tako izrecno sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 20); z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32); z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točki 35 in 36), in z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje).

[8] Sodba z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 13).

[9] Tako izrecno sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje), s sklicevanjem na sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 57). Glej tudi sodbo z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 21).

[10] Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 31 in naslednje) in v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657, točka 32).

29. Ta razlaga je po eni strani uporabna, ker se nanaša le na status prejemnika računa (davčnega zavezanca ali ne) in po drugi strani upošteva naravo člena 203 Direktive o DDV kot položaja nevarnosti. V obeh primerih namreč ni mogoče izključiti – kot je Sodišče že navedlo [11] –, da davčna uprava ne bo mogla pravočasno ugotoviti, ali materialnopravni preudarki nasprotujejo izvajanju formalno obstoječe pravice do odbitka, ki jo ima davčni zavezanec.

30. Kot trdi tudi Nemčija, v nasprotju z Avstrijo, sem že obširno [12] obrazložila, da iz člena 203 Direktive o DDV ni mogoče izpeljati „učinka okužbe“ računa z drugim računom. Tudi če v posameznih primerih ni mogoče izključiti neke nevarnosti – ker bi bil račun lahko izdan tudi davčnemu zavezancu [13] –, to ne pomeni, da se na podlagi člena 203 Direktive o DDV davčna obveznost razteza na vse (v obravnavanem primeru 22.557) račune.

31. Tak „koncept okužbe“ v pravu o DDV ni znan. Davčna obveznost iz člena 203 Direktive se nanaša – kot pravilno poudarja tudi Komisija – na posamezen napačen račun. Poleg tega bi bil tak „učinek okužbe“ sporen tudi z vidika načela sorazmernosti.

32. Zato je mogoče na prvo in drugo vprašanje odgovoriti tako: oseba (v tem primeru družba P GmbH) ni dolžna plačati DDV na podlagi člena 203 Direktive o DDV za nepravilne račune, ki jih je izdala osebi, ki ni davčni zavezanec, čeprav je izdala nadaljnje nepravilne račune drugim davčnim zavezancem (ne glede na to, ali so ti materialno upravičeni do odbitka vstopnega davka v celoti, delno ali sploh ne), za katere je nato na podlagi člena 203 Direktive o DDV dolžna plačati davek.

C. Davčna obveznost iz člena 203 Direktive o DDV v primeru nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki je ni mogoče izključiti (tretje vprašanje)

1. Splošno

33. Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, se davčna obveznost v skladu s členom 203 Direktive nanaša na posamezen nepravilen račun, izdan davčnemu zavezancu. Zdaj se postavlja vprašanje „samo“ o tem, kako se ta račun določi v primeru velikega števila računov, zlasti kadar – kot v obravnavani zadevi pri množičnem poslu – identiteta prejemnikov računov ni znana. Navsezadnje gre za vprašanje trditvenega in dokaznega bremena v davčnem postopku. Direktiva o DDV ne vsebuje konkretnih zahtev v zvezi s tem vprašanjem. Prav tako tudi iz člena 273 Direktive o DDV (pristojnost držav članic, da uvedejo druge obveznosti v zvezi s pravilnim pobiranjem DDV in preprečevanjem davčnih utaj) – v nasprotju s tem, kar se zdi, da predlaga Portugalska v pisnih stališčih – ne izhajajo nobene zahteve v zvezi s tem.

34. Vendar podrobnejši pregled Direktive o DDV v nekaterih primerih vsekakor omogoča, da se ne upoštevajo nekatera nepomembna dejanska stanja. Tako je na primer pri določitvi ustrezne porazdelitve odbitka vstopnega davka (delež odbitka) v skladu s členom 173(2)(e) Direktive o DDV mogoče določiti, da se majhni zneski ne upoštevajo. Čeprav ta določba v obravnavanem

[11] Tako izrecno sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 29), s sklicevanjem na sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 57).

[12] Moji sklepni predlogi v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657, točka 38 in naslednje).

[13] Napotujem na svoj primer v sklepnih predlogih v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657, točka 39): neodvisni fotograf s sinom obiskuje to notranjo igralnico, da bi izdelal fotografije, ki jih pozneje uporabi kot reklamo v svojem studiu.

primeru ni upoštevna, kaže na to, da Direktiva o DDV v primeru vprašanj razporeditve številnih transakcij v različne podkategorije izhaja iz tega, da so majhni zneski lahko nepomembni. Tudi to je verjetno posledica načela sorazmernosti.

2. Procesna avtonomija držav članic

35. Vendar je na koncu natančna opredelitev računov, ki pomenijo nevarnost izgube davčnih prihodkov, in računov, za katere je ta nevarnost izključena, vprašanje trditvenega in dokaznega bremena v davčnem postopku zadevne države članice.

36. Ker v Direktivi o DDV ni ustrezne določbe, je ureditev tega trditvenega in dokaznega bremena – kot poudarjata Nemčija in Komisija – v pristojnosti držav članic (načelo procesne avtonomije). [14] Vendar pravila ureditve trditvenega in dokaznega bremena ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti). Indicev v tem smislu ni, čeprav Avstrija žal v svojem stališču ni podala navedb v zvezi s tem.

37. Poleg tega pravila ne smejo biti urejena tako, da bi dejansko onemogočila ali pretirano otežila izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti). [15] Na področju uporabe Direktive o DDV to pomeni tudi, da morajo države članice to pristojnost za ureditev izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi temeljnimi načeli, zlasti v skladu z načelom sorazmernosti in načelom davčne nevtralnosti. [16]

38. Običajno je za upravni postopek po javnem pravu (katerega del je davčno pravo) značilno preiskovalno načelo. To pomeni, da davčni organi načeloma ugotavljajo dejansko stanje po uradni dolžnosti. To je v davčnem pravu na splošno dopolnjeno z različnimi obveznostmi sodelovanja, ki jih ima davčni zavezanec. Manj ko davčni zavezanec izpolnjuje svojo obveznost sodelovanja, bolj je omejena obveznost davčnega urada, da opravi preiskavo. Vendar iz (obeh) predlogov za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja, da bi bilo mogoče družbi P GmbH očitati kakršno koli neizpolnjevanje obveznosti, kar pomeni, da mora načeloma davčna uprava ugotoviti dejansko stanje.

39. Če dejanskega stanja ni mogoče razjasniti z zadostno gotovostjo, se uporabljajo pravila o objektivnem dokaznem bremenu. V skladu s tem davčni urad običajno nosi objektivno dokazno breme za dejstva, ki upravičujejo in povečujejo davek, če je davčni zavezanec izpolnil svoje obveznosti sodelovanja, medtem ko davčni zavezanec nosi dokazno breme za dejstva, ki zmanjšujejo davek, če jih ni mogoče dokazati.

[14] Sodbe z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 35); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 49); z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 49), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18), v zvezi s primerljivim položajem na področju popravkov računov.

[15] Sodbe z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, točka 59); z dne 16. julija 2020, UR (Zavezanost odvetnikov za DDV) (C-424/19, EU:C:2020:581, točka 25); z dne 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, točka 58); z dne 10. julija 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, točka 54); z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 20); z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, točka 17), in z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, točka 24).

[16] V tem smislu že: sodbe z dne 16. maja 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, točka 51 in naslednje); z dne 29. februarja 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, točka 84 in naslednje), in z dne 13. oktobra 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, točka 39 in naslednje).

40. Če pa nepravilni računi, izdani osebam, ki niso davčni zavezanci, ne povzročijo nastanka davčne obveznosti v skladu s členom 203 Direktive o DDV, ker ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov,[17] lahko le nepravilni računi, izdani davčnim zavezancem, povzročijo nastanek davčne obveznosti v skladu s členom 203 Direktive o DDV.

41. Iz tega sledi, da mora davčna uprava načeloma ugotoviti, koliko računov je bilo izdanih davčnim zavezancem za obisk notranje igralnice, da bi lahko potrdila obstoj davčne obveznosti v smislu člena 203 Direktive o DDV. Ker pa je za davčno pravo značilno upravljanje velikega števila transakcij, davčnih zavezancev in upravnih aktov (tako imenovani množični postopki), je v državah članicah povsem običajno,[18] da lahko davčna uprava izvede oceno davčnih osnov, če jih ni mogoče določiti.

3. Pristojnost davčne uprave za izvedbo ocene in pravo Unije

42. Pravo Unije – kot pravilno poudarja Komisija – temu ne nasprotuje. Vendar pa mora biti ta pristojnost za izvedbo ocene v skladu z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti.[19]

43. Sodišče je v zvezi z oceno prometa davčnega zavezanca razsodilo,[20] „da je treba Direktivo o DDV ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi […], ki davčni upravi omogoča, da v primeru pomembnih neujemanj med prijavljenimi prihodki in prihodki, ugotovljenimi na podlagi študij sektorja, za določitev zneska prometa, ki ga je ustvaril davčni zavezanec, uporabi induktivno metodo […]“.

44. To ni nič drugega kot ocena prometa, saj izkaz prometa davčnega zavezanca z vidika davčne uprave ni bil verodostojen. Vendar je po mnenju Sodišča pogoj, da „ta ureditev in njeno izvajanje davčnemu zavezancu v skladu z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter pravice do obrambe omogočata, da na podlagi vseh nasprotnih dokazov, s katerimi razpolaga, izpodbija rezultate, dobljene s to metodo“.

45. Načelo sorazmernosti preprečuje, da bi cilj (pobiranje davkov na podlagi odgovornosti za nevarnost) upravičil sredstva (ocena, da so bili vsi računi izdani davčnim zavezancem).

46. V tem okviru so odločilnega pomena splošne okoliščine posameznega primera, v obravnavanem primeru dejstvo, da so stranke notranje igralnice verjetno redko davčni zavezanci v smislu prava o DDV. Kot je Sodišče že navedlo, mora biti ocena prometa natančna, zanesljiva in ažurna.[21] Enako velja tudi za oceno računov, ki pomenijo potencialno nevarnost. Ocena mora odražati resničnost in splošne življenjske izkušnje, zato se na primer ocena v višini 50 % v obravnavanem primeru zdi nesorazmerna.

[17] Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] V Nemčiji je v členu 162(1) Abgabenordnung (davčni zakonik) izrecno določena pristojnost držav članic za izvedbo ocene. V Italiji sta člen 62e(3) in člen 62a decreto legge (zakonska uredba) št. 331/93, kakor je bila spremenjena z zakonom št. 427 z dne 29. oktobra 1993, omogočala, da se skupni promet podjetja ugotovi induktivno (to je, da se oceni). Ustrezna pristojnost za izvedbo ocene je v Avstriji določena v členu 184 zveznega davčnega zakonika.

[19] Sodba z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 37), v kateri se je sklicevalo na sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, točka 44).

[20] Sodba z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 46).

[21] Sodba z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 42 – res je, da je v njej navedena „induktivna določitev tega prometa“, vendar to po mojem mnenju ni nič drugega kot drug izraz za oceno).

47. Skupni sistem davka na dodano vrednost zagotavlja, da se „vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali cilj, obdavčijo popolnoma nevtralno, če so zavezane DDV“.[22] Zato načelo nevtralnosti na področju prava o DDV zahteva, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načelno razbremeniti končne obremenitve z DDV,[23] če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij.[24] Tako je tudi v obravnavanem primeru.

48. V primeru izdaje nepravilnih računov, na katerih je naveden previsok davek na dodano vrednost, je spoštovanje načela davčne nevtralnosti zagotovljeno z možnostjo – ki jo morajo določiti države članice – da se davek, ki je bil na računu neupravičeno izkazan, popravi, če izdajatelj računa dokaže, da je bil v dobri veri, ali pravočasno popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov.[25] Vendar pa bi pretirana ocena to ogrozila. Zato iz načel nevtralnosti in sorazmernosti izhaja, da lahko davčna uprava v primeru, kot je obravnavani, v katerem je glede na splošne življenjske izkušnje med strankami družbe P GmbH manjše število davčnih zavezancev, poda le previdno oceno.

49. Kot je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) pravilno priznalo v izpodbijani odločbi, konkretna merila za oceno dela računov, ki predstavljajo nevarnost izgube davčnih prihodkov, zato izhajajo iz narave storitve in tipičnih strank. V primeru storitev, ki jih običajno uporabljajo davčni zavezanci, se lahko sprejme bolj velikodušna ocena, če izdajatelj računa ne more zagotoviti indicev, zakaj je bil določen odstotek računov izdan osebam, ki niso davčni zavezanci. V primeru storitev, ki so, kot v obravnavani zadevi, opravljene predvsem za osebe, ki niso davčni zavezanci, je treba podati bolj previdno oceno, če davčni upravi ne uspe zagotoviti indicev, zakaj je bil del računov vseeno izdan davčnim zavezancem.

50. Eventualno lahko tudi naknadni naključni vzorec – vsi obiskovalci so v enem dnevu vprašani, ali so registrirani kot davčni zavezanci za namene DDV – pokaže indice za to oceno. Vendar gre na koncu za presojo dejstev in dokazov v konkretnem primeru, ki jo mora opraviti nacionalno sodišče. Vsekakor predpostavka, ki jo je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) navedlo v izpodbijani sodbi, v skladu s katero je samo 0,5 % storitev opravljenih za davčne zavezance, po mojem mnenju ni pretirana in se tudi ne zdi nesorazmerna.

51. Da bi izključili kakršno koli nevarnost izgube davčnih prihodkov, bi bilo mogoče uvesti tudi tako imenovani varnostni pribitek (npr. v višini 5 %). Vendar pa bi bilo treba pri tem pribitku upoštevati tudi, kdo je povzročil nevarnost, „ki jo je treba pokriti“. Če bi namreč napaka pri izdaji računa temeljila na napačnih izjavah davčne uprave ali če bi izhajala iz pozneje spremenjene sodne prakse, potem za to napako in s tem morebitno nevarnost izgube davčnih prihodkov ne bi bil odgovoren izdajatelj računa. Ker slednji – kot pravilno navaja Sodišče – deluje le kot pobiralec davka tretje osebe za račun države, naj torej ne bi bilo prostora za varnostni pribitek. Če pa je napako pri določitvi pravilne davčne stopnje storil podjetnik, se nevarnost izgube davčnih prihodkov vsekakor lahko upošteva z dodatkom varnostnega pribitka k oceni.

[22] Sodbe z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, točka 38); z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41); z dne 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, točka 25 in navedena sodna praksa), in z dne 14. februarja 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točka 19).

[23] Ustaljena sodna praksa, glej na primer sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

[24] Glej sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41); z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51); z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), ter moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 42).

[25] Sodbe z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 28); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 37); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 37); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 50), in z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 58).

V. Predlog

52. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče, Avstrija), odgovori:

1. Oseba ni dolžna plačati DDV na podlagi člena 203 Direktive o DDV za nepravilne račune, ki jih je izdala osebi, ki ni davčni zavezanec, čeprav je izdala nadaljnje nepravilne račune drugim davčnim zavezancem, za katere je nato na podlagi tega člena dolžna plačati davek. Delež teh računov je treba po potrebi ugotoviti z oceno.

2. Merila za oceno dela računov, ki predstavljajo nevarnost izgube davčnih prihodkov, pri tem izhajajo iz narave storitve in tipičnih strank. Prav tako je lahko upoštevno merilo za oceno okoliščina, kdo je povzročil napako in kako je izdajatelj računa sodeloval pri razjasnitvi dejanskega stanja.