Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 8. septembra 2022[1]

Zadeva C-378/21

P GmbH,
ob udeležbi
Finanzamt Österreich

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzgerichts (zvezno finančno sodišče, Avstrija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Zmota glede pravilne višine davčne stopnje – Popravek davčne obveznosti – Dejanska nemožnost popravka že izdanih računov – Nepotrebnost popravka računa, če prejemniki storitev niso davčni zavezanci – Nevarnost izgube davčnih prihodkov – Ugovor neupravičene obogatitve“

I. Uvod

1. Zakonodaja o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) je za davčne zavezance, ki morajo ta davek od svojih strank pravzaprav pobirati le za račun države, tvegano pravno področje. Če davčni zavezanec na primer napačno uporabi prenizko davčno stopnjo, je vseeno dolžan plačati pravilni (višji) znesek davka, ki ga mora odvesti državi. Enako velja, kadar višjega DDV zaradi pravnih in/ali dejanskih razlogov ne more naknadno prevaliti na svoje stranke.

2. V tem postopku predhodnega odločanja pa mora Sodišče odločiti o obratnem primeru, ko je davčni zavezanec vse leto obračunaval previsoko davčno stopnjo, jo navedel na računu in odvedel davek, obračunan po tej stopnji. Ali sme država ta previsoki DDV obdržati ali pa ga mora vrniti davčnemu zavezancu? Vendar davek dejansko ni nastal v taki višini. Po drugi stani so bili izdani računi s previsoko izkazanim davkom, na podlagi katerih bi stranke lahko odbile previsok vstopni davek. Ali je torej treba te račune najprej popraviti? Ali to velja tudi, če so bile storitve opravljene izključno za končne potrošnike, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, tako da ti nikakor ne bi mogli uveljavljati odbitka vstopnega davka?

3. Glede na to, da ima DDV naravo davka na potrošnjo, bi moral izvajalec storitve stranki pravzaprav vrniti previsoki DDV, ki ga je plačala. Če pa to pravno ni mogoče (na primer takrat, ko je bila kot cena dogovorjena fiksna cena) ali pa je dejansko izključeno (na primer zato, ker stranke niso poimensko znane), se postavlja vprašanje, kdo sme ostati nazadnje „obogaten“ zaradi zmote glede pravilnega zneska davka – država ali davčni zavezanec, ki se je zmotil?

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa okvir prava Unije. [2]

5. Člen 73 Direktive o DDV, ki se nanaša na davčno osnovo, 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."

6. Člen 78 Direktive o DDV določa elemente, ki jih je treba v davčno osnovo vključiti ali iz nje izključiti:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV; […]"

7. 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 199b in členom 202 dolžna plačati druga oseba."

8. Člen 168(a) 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; […]"

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

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

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

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, 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; […]"

[2] 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

11. Člen 11(1), točka 1, Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (zvezni zakon o prometnem davku (v nadaljevanju: UStG)) ureja 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 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."

12. Člen 11(12) UStG, ki se nanaša na davčno obveznost v primeru neupravičeno izkazanega davka, 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 ga v razmerju do prejemnika dobave ali druge storitve ustrezno ne popravi. V primeru popravka smiselno velja člen 16(1)."

13. Člen 239a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) (zvezni zakon o splošnih določbah in postopku glede dajatev, s katerimi upravljajo zvezni, deželni in občinski davčni organi, zvezni davčni zakonik; v nadaljevanju: BAO) določa:

„Če dajatev, ki bi jo moral glede na namen davčnega predpisa z ekonomskega vidika plačati nekdo drug, in ne davčni zavezanec, z ekonomskega vidika plača ta drugi, in ne davčni zavezanec, se ne izvedejo:

1. dobropis na knjigovodski kartici,

2. vračilo, preknjižba ali preračunanje dobropisa in

3. uporaba za poravnavo davčnih obveznosti,

če bi to pripeljalo do neupravičene obogatitve davčnega zavezanca."

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

14. Pritožnica pred predložitvenim sodiščem (v nadaljevanju: družba P GmbH) je družba z omejeno odgovornostjo avstrijskega prava.

15. Upravlja notranjo igralnico. Družba P GmbH je v spornem letu 2019 za plačilo za svoje storitve (vstopnine za notranjo igralnico) uporabila 20-odstotno splošno stopnjo, ki velja v Avstriji. 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).

16. 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. V spornem letu 2019 so bile stranke družbe P GmbH izključno končni potrošniki, ki niso imeli pravice do odbitka vstopnega DDV.

17. Družba P GmbH je svoj obračun DDV za leto 2019 popravila, da bi od Finanzamt (davčni urad) dobila dobropis za preveč plačani DDV.

18. Finanzamt (davčni urad) je popravek zavrnil iz dveh razlogov: (1) družba P GmbH naj bi, če svojih računov ne popravi, dolgovala višji DDV zaradi obračuna; (2) DDV naj bi plačale njene stranke, in ne ona. Družba P GmbH naj bi se s popravkom DDV torej obogatila.

19. Družba P GmbH je zoper to odločbo vložila tožbo. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ki je pristojno na tem področju, je prekinilo odločanje in Sodišču v okviru postopka predhodnega odločanja v skladu s členom 267 PDEU predložilo ti vprašanji:

1. Ali mora DDV plačati izdajatelj računa v skladu s členom 203 Direktive o DDV, če – kot v tem primeru – ne more biti nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki storitev končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka davka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen in je izdajatelj računa v skladu s členom 203 Direktive o DDV dolžan plačati DDV:

   (a) ali se lahko opusti popravek računov v razmerju do prejemnikov storitev, če je po eni strani izključena nevarnost izgube davčnih prihodkov in po drugi strani popravek računov dejansko ni mogoč?

   (b) ali popravku DDV nasprotuje okoliščina, da so končni potrošniki plačali davek v okviru kupnine in je zato davčni zavezanec zaradi popravka DDV obogaten?

20. V postopku pred Sodiščem sta pisni stališči predložili Republika Avstrija in Evropska komisija. Sodišče ni opravilo obravnave v skladu s členom 76(2) Poslovnika.

IV. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje in potek preučitve

21. Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje prosi za razlago člena 203 Direktive o DDV. V skladu s tem členom je vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV, dolžna plačati davek.

22. Glede na vprašanji in predstavljeno dejansko stanje v obravnavanem primeru stranke družbe P GmbH niso upravičene do odbitka vstopnega davka, saj so bile izključno končni potrošniki (torej niso bile davčni zavezanci). Pri odplačni uporabi notranje igralnice si je prav tako težko predstavljati, da bi davčni zavezanec za namene svojih obdavčljivih transakcij uporabil vstopnino, ki mu jo je zaračunala družba P GmbH (glej člen 168 Direktive o DDV).

23. Družba P GmbH je v spornem letu vsekakor izdala 22.557 računov verjetno 22.557 različnim uporabnikom igralnice. Morda je bil med njimi tudi davčni zavezanec, ki je upravičeno ali neupravičeno uporabil račun, da bi uveljavljal ustrezni odbitek vstopnega davka. Čeprav vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, ta položaj izključujejo, je to praktično pomembnejši položaj.

24. Zato se bom najprej lotila razlage člena 203 Direktive o DDV na podlagi predpostavke, da 22.557 računov, na katerih je izkazan previsok davek, ne pomeni nevarnosti izgube davčnih prihodkov (glej oddelek B). Nato bom domnevala, da določene nevarnosti izgube davčnih prihodkov vendarle ni mogoče izključiti (glej oddelek C). Na to se potem navezuje vprašanje popravka davčnega dolga iz člena 203 Direktive o DDV, pri katerem je treba prav tako obravnavati nujnost popravka 22.557 računov (glej oddelek D). Nazadnje bom preučila, ali je mogoče proti družbi P GmbH uveljavljati ugovor neupravičene obogatitve, če so stranke plačale ceno v celoti (glej oddelek E).

B. Davčna obveznost na podlagi člena 203 Direktive o DDV, če ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov

1. DDV, ki je bil napačno izkazan na računu

25. V skladu s členom 203 Direktive o DDV je DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki ta davek izkaže na računu. V skladu s členom 193 Direktive o DDV je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev. Ker mora ta davčni zavezanec na podlagi člena 220(1), točka 1, Direktive o DDV vsaj drugim davčnim zavezancem izdati račun, bi to pripeljalo do druge davčne obveznosti za eno in isto transakcijo. V tem smislu je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati ozko.

26. V nasprotnem primeru bi bil davčni zavezanec, ki pravilno obračuna DDV na obdavčljivo storitev, dolžan plačati DDV dvakrat: enkrat v skladu s členom 203, drugič v skladu s členom 193 Direktive o DDV. Zakonodajalec zadnjenavedenega ni želel. Člen 203 Direktive o DDV ima samostojen pomen le, če določa davčno obveznost, ki ni omejena na člen 193 te direktive. Ker je namen člena 203 Direktive preprečevanje nevarnosti izgube davčnih prihodkov[3] (v zvezi s tem podrobneje v točki 30 in naslednjih), ne more zajemati „običajnega primera“, v katerem davčni zavezanec izda pravilen račun. Iz tega sledi, da se člen 203 Direktive o DDV nanaša „samo“ na DDV, ki je bil nepravilno zaračunan, torej DDV, ki ni zakonsko dolgovan, čeprav je izkazan na računu.

27. V obravnavani zadevi je bil na računih izkazan previsok znesek davka (uporabila se je splošna davčna stopnja namesto nižje). Posledična razlika je bila v tem smislu nepravilno, torej v previsokem znesku, izkazana na računu. To razliko bi lahko v skladu s členom 203 Direktive o DDV dolgoval izdajatelj računa, če bi bili podani še drugi pogoji. Preostali znesek je že dolgovan na podlagi člena 193 Direktive o DDV in se ne izpodbija.

[3] Tako izrecno, med drugim, sodbi z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27), in z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32).

2. Pojem računa v smislu člena 203 Direktive o DDV

28. V skladu z navedbami v predlogu za sprejetje predhodne odločbe gre pri izdanih blagajniških potrdilih za tako imenovane račune za majhne zneske, na katerih je treba v skladu s členom 238 v povezavi s členom 226b Direktive o DDV navesti manj podatkov. Vendar je treba znesek DDV, ki ga je treba plačati, navesti tudi na teh računih.

29. Ta račun je račun, izdan v skladu s naslovom XI, poglavje 3, oddelki od 3 do 6, ki torej na podlagi člena 178(a) daje pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV. Ali je bila družba P GmbH sploh dolžna izdati zadevne račune končnim potrošnikom (člen 220(1), točka 1, Direktive o DDV temu nasprotuje) je pri tem – drugače od mnenja Komisije – nepomembno. Člen 203 Direktive o DDV se navezuje le na obstoj računa, glede na besedilo pa prav tako zajema tako imenovane račune za majhne zneske.

30. Dejstvo, da se v skladu s členom 203 Direktive o DDV davčna obveznost nanaša tudi na DDV, ki je ločeno izkazan tudi na računih za majhne zneske (in sicer v previsokem znesku), je v skladu tudi z dosedanjo sodno prakso Sodišča v zvezi s ciljem člena 203 Direktive o DDV. V skladu s to prakso je namen člena 203 Direktive o DDV odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi tega, ker bi prejemnik računa na podlagi tega računa uveljavljal neupravičen odbitek vstopnega davka.[4]

31. Pravica do odbitka vstopnega davka sicer obstaja le za tiste davke, ki so povezani s transakcijo, ki je obdavčljiva z DDV.[5] 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.[6] Ni namreč mogoče izključiti, da finančna uprava ne bo pravočasno ugotovila, da izvajanju formalno obstoječe pravice do odbitka nasprotujejo materialnopravni vidiki.

32. Namen člena 203 Direktive o DDV je torej v primerih nepravilno izkazanega DDV ustrezna usklajenost odbitka vstopnega davka *prejemnika* računa in davčnega dolga *izdajatelja* računa, kakor bi pri pravilnem računu običajno tudi obstajala med dobaviteljem in prejemnikom.[7] Glede na besedilo člena 203 Direktive o DDV pri tem ni potrebno, da je prejemnik računa vstopni davek dejansko odbil. Zadostuje, da obstaja nevarnost, da bi se to lahko zgodilo. Iz tega sledi, kot pravilno poudarja tudi Avstrija, da so glede na smisel in namen zajeti vsi računi, ki bi lahko naslovnika računov napeljali k odbitku vstopnega davka. Kot je navedeno zgoraj (v točki 28 in naslednjih), je tako tudi pri računih za majhne zneske.

3. Nujnost nevarnosti izgube davčnih prihodkov

33. Na koncu torej izdajatelj računa ne glede na krivdo (torej abstraktno) nosi odgovornost za tveganje, da lahko prejemnik računa na podlagi tega (nepravilnega) računa uveljavlja neupravičen odbitek vstopnega davka. Gre za abstraktno odgovornost izdajatelja računa za nevarnost. Do nje

4 Tako izrecno sodbe 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).

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

6 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).

7 Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 31 in naslednje).

pride tudi v primeru zmote glede pravilne davčne stopnje, kadar je kot v obravnavanem primeru na računu navedena splošna stopnja namesto nižje. Kot pa pravilno poudarja Komisija, je pogoj to, da obstaja nevarnost (previsokega) odbitka vstopnega davka.

34. Zato je vprašljivo, ali je člen 203 Direktive o DDV v tem primeru pomemben. V skladu s členom 168 Direktive o DDV je odbitek vstopnega davka mogoč le za davčnega zavezanca (v določenih okoliščinah). Končni potrošnik kot tak nima pravice do odbitka vstopnega davka.

35. Nasprotno pa je (abstraktna) nevarnost odbitka vstopnega davka s strani osebe, ki ni davčni zavezanec, nična, če se ne upošteva primer podjetja v ustanavljanju. Njegov odbitek vstopnega davka pa bo davčna uprava, ker ne bo imelo obdavčljivih transakcij, v vsakem primeru podrobneje preverila. Prav zato predložitveno sodišče izhaja iz tega, da v takem položaju, kot je ta v obravnavani zadevi, ne more obstajati *nobena* nevarnost izgube davčnih prihodkov.

36. Če člen 203 Direktive o DDV pomeni položaj nevarnosti, je taka nevarnost *per se* izključena, ker prejemniki storitve in naslovniki računa niso izključno davčni zavezanci, ampak končni potrošniki, tako da člena 203 Direktive o DDV ni mogoče uporabiti.

4. Vmesni predlog

37. Zato je na prvo vprašanje mogoče odgovoriti tako: če so prejemniki storitev končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, izdajatelj računa ni dolžan plačati DDV v skladu s členom 203 Direktive o DDV.

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

38. Zlasti Avstrija izpodbija dejansko stanje, ki ga je predstavilo predložitveno sodišče in v skladu s katerim naj ne bi bilo nevarnosti izgube davčnih prihodkov. Čeprav se zdi verjetno, da so uporabniki notranje igralnice samo končni potrošniki, ne pa osebe, ki so zavezanci za DDV, pa ni mogoče *a priori* izključiti, da pri 22.557 vstopnicah (oziroma računih) med njimi ni bilo morda vendarle enega ali celo več davčnih zavezancev.

39. Mogoče si je predstavljati, na primer, da oče to notranjo igralnico obišče s svojim sinom. Če pa je ta oče davčni zavezanec (na primer samostojni fotograf), bi obstajala vsaj abstraktna nevarnost, da ta račun lahko konča – upravičeno (prodaja tam posnete fotografije) ali neupravičeno (gre za zasebne posnetke) – v njegovem obračunu DDV in se lahko v tem smislu uveljavlja previsok odbitek vstopnega davka. V tem smislu bi bilo člen 203 Direktive o DDV mogoče uporabiti. Predložitveno sodišče mora nazadnje presoditi, ali in v kolikšnem obsegu obstaja abstraktna nevarnost za usklajenost davčne obveznosti izvajalca storitve in odbitka vstopnega davka prejemnika storitve.

40. Tudi če v posameznih primerih ni mogoče izključiti neke abstraktne nevarnosti, to ne pomeni, da se na podlagi člena 203 Direktive o DDV davčna obveznost razteza na vseh 22.557 računov. Tako „okuženo mišljenje“ – in sicer, ker ni mogoče izključiti, da je davčni zavezanec vendarle prejel ustrezen račun, spadajo vsi računi pod člen 203 Direktive – je tuje pravu davka na dodano vrednost in ga niti Avstrija ni podrobneje utemeljila.

41. Davčna obveznost iz člena 203 navedene direktive se nanaša na posamezen napačen račun. Po potrebi je treba z oceno, ki je praviloma v davčnem postopkovnem pravu vedno mogoča, ugotoviti število abstraktno „nevarnih računov“ in davčno obveznost iz člena 203 Direktive omejiti nanje. Zadnjenavedeno je tudi v skladu z načelom nevtralnosti, v skladu s katerim davčni zavezanec kot pobiralec davka za račun države načeloma ne bi smel biti obremenjen z DDV. [8]

42. V obravnavanem primeru je mogoče na podlagi vrste obdavčljive storitve (pravica do vstopa v notranjo igralnico), ki jo bo davčni zavezanec uveljavljal kvečjemu izjemoma, mogoče sklepati o zelo majhni verjetnosti obstoja nevarnosti.

43. Zato je odgovor na prvo vprašanje mogoče dopolniti tako: če pa so bili med naslovniki računov tudi davčni zavezanci, nastane davčna obveznost na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Delež teh računov, iz katerih izhaja abstraktna nevarnost, je treba po potrebi ugotoviti na podlagi ocene.

D. Zmota glede višine davčne stopnje in obveznost popravka računov

44. Če se uporablja člen 203 Direktive o DDV, se postavlja vprašanje možnosti popravka teh računov, da bi se previsoka davčna obveznost (zaradi računa) zmanjšala na dejanski zakonsko dolgovani davek (zaradi obdavčljivega prometa) v skladu s členom 193 Direktive o DDV. Vprašanje bi se prav tako postavilo, če bi Sodišče v nasprotju z mojim predlogom davčno obveznost iz člena 203 Direktive o DDV razširilo tudi na izdajanje računov za končne potrošnike, ki niso davčni zavezanci.

1. Sodna praksa Sodišča v zvezi z možnostjo popravka

45. Glede tega je Sodišče že odločilo, da Direktiva o DDV ne vsebuje določb o popravku DDV, ki ga je izdajatelj računa neupravičeno izkazal na računu. [9] Iz tega sledi, da morajo rešitev za to, dokler zakonodajalec Unije ne zapolni te praznine, najti države članice. [10] Vendar je Sodišče, da bi prišlo do te rešitve, izoblikovalo dva pristopa, ki ju morajo države članice upoštevati.

46. Tako je na eni strani – za zagotovitev nevtralnosti DDV – naloga držav članic, da v svojih notranjih pravnih redih določijo možnost popravka vsakega neupravičeno zaračunanega davka, kadar izdajatelj računa dokaže, da ravna v dobri veri. [11]

[8] Glej v tem smislu 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).

[9] Tako izrecno sodbe z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 30); z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 38), in z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 48).

[10] 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).

[11] Sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 31); z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 33); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

47. Po mnenju Sodišča to na primer izključuje nacionalno ureditev, ki izključuje popravek davka po začetku davčnega nadzora.[12] Enako velja, kadar je popravek davčne obveznosti izdajatelja računa, ki ravna v dobri veri, pogojen s popravkom računov, ki je dejansko nemogoč, saj naslovniki računov sploh niso poimensko znani. Tak pogoj bi bil nesorazmeren.[13]

48. Poleg tega načelo nevtralnosti DDV zahteva, da je omogočen popravek neupravičeno izkazanega DDV na računu, če je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, ne da bi države članice lahko tak popravek pogojevale z dobro vero izdajatelja računa.[14] Poleg tega ta popravek ne sme biti odvisen od diskrecijske pravice finančne uprave.[15]

a) Popravek davčne obveznosti dobrovernega izdajatelja računa

49. Iz te sodne prakse izhaja, da lahko davčni zavezanec, ki dokaže dobro vero, kljub preostali nevarnosti izgube davčnih prihodkov DDV, ki je bil nepravilno izkazan na računu (mišljena je davčna obveznost na podlagi člena 203 Direktive o DDV), popravi.[16]

50. V tej sodni praksi[17] se upošteva dejstvo, da ima podjetnik, ki opravi storitev (ki mora prav tako izdati ali delno izdati račun – glej člen 220 Direktive o DDV), samo funkcijo pobiralca davka za državo.[18] Komisija ga v svojem pisnem stališču opredeljuje celo kot „podaljšano roko davčnega urada“. Če to funkcijo opravlja v dobri veri, mora država, ki ga je vključila kot pobiralca davkov, odgovarjati za posledice morebitnih napak.

51. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni natančno razvidno, zakaj je družba P GmbH uporabila napačno davčno stopnjo. V zvezi s tem mora predložitveno sodišče preveriti, ali je v obravnavani zadevi v tem smislu mogoče govoriti o dobrovernem izdajatelju računa. Pri tem pa je treba upoštevati dejstvo, da je pravilna davčna stopnja včasih odvisna od težkih pravnih vprašanj o razmejitvi in da je včasih ni mogoče nedvoumno določiti. V takih primerih obstaja povečano tveganje pravne zmote. Bolj ko sta Direktiva o DDV ali nacionalni zakon o DDV zapletena, večje je tveganje za davčnega zavezanca.

12 Sodba z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 33).

13 Glej v tem smislu v zvezi s pogojem, ki ga ni bilo mogoče izpolniti, sodbo z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 34).

14 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), ter z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 58).

15 Sodbi z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 38), in z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 68).

16 Sodbi z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

17 Izhodišče je bila sodba z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18). Od takrat se to besedilo stalno ponavlja, ne da bi se kadar koli dejansko pojasnilo, zakaj in pod katerimi pogoji je v teh okoliščinah mogoče govoriti o dobrovernem davčnem zavezancu – glej le sodbe z dne 18. marca 2021, P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 31 in naslednje); z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 33), in z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36).

18 Sodbe z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, točka 31); z dne 15. oktobra 2020, E. (Davek na dodano vrednost – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 31); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); 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).

52. Zato menim, da če je bila davčna stopnja uporabljena samo zaradi napačne pravne presoje (pravna zmota), je treba izhajati iz dobrovernega izdajatelja računa. Tak primer je podan, če je pravilna davčna stopnja sporna in če se je davčni zavezanec odločil – kot se izkaže pozneje – za napačno. Drugače je lahko, če se davčni zavezanec ni spraševal o davčni stopnji ali če je bilo jasno, katera davčna stopnja se uporabi. Taka pravna zmota ne bi bila niti razumljiva niti je ne bi bilo mogoče pojasniti, tako da potem niti ne bi bilo mogoče govoriti o dobrovernem izdajatelju računa v tem smislu. Pomembno je torej, ali se lahko davčnemu zavezancu, ki deluje kot pobiralec davka za državo, lahko očita izdaja napačnega računa.

53. Če torej predložitveno sodišče ugotovi, da je družba P GmbH pri uporabi nepravilne splošne davčne stopnje ravnala v dobri veri v tem smislu, potem ni pomembno, ali je bilo tveganje izgube davčnih prihodkov odpravljeno. Ker tveganje izgube davčnih prihodkov izhaja izključno iz obstoja napačnih računov, popravek računov za popravek davčne obveznosti torej ne bi bil niti potreben.

b) Popravek davčne obveznosti ne glede na dobro vero izdajatelja računa

54. Vendar se postavlja vprašanje popravka računov, katerega namen je odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, če predložitveno sodišče ugotovi, da davčni zavezanec pri izdajanju računov ni ravnal v dobri veri. V tem primeru je davčno obveznost v skladu s členom 203 Direktive o DDV mogoče popraviti le, če je bila nevarnost izgube davčnih prihodkov pravočasno in v celoti odpravljena.

55. Vendar po mnenju Sodišča ukrepi, ki jih države članice sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev. Zato se ne smejo uporabiti tako, da bi ogrozili nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV.[19] To zlasti velja za abstraktni položaj nevarnosti (v zvezi s tem glej točko 30 in naslednje zgoraj).

56. Posledično, če vračilo DDV (mišljeno je znižanje DDV, ki se dolguje na podlagi člena 203 Direktive o DDV) – glede na pogoje, na podlagi katerih se lahko zahteva vračilo davka – postane nemogoče ali čezmerno oteženo, lahko iz navedenih načel izhaja zahteva, da morajo države članice določiti instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebna, da se davčnemu zavezancu omogoči vrnitev neupravičeno zaračunanega davka.[20]

57. Po mnenju predložitvenega sodišča pa v obravnavanem primeru ni tveganja izgube davčnih prihodkov. Potem tudi računov ni treba popraviti.

2. Kako postopati v primeru dejanske nemožnosti popravka

58. Če pa obstaja določena nevarnost (glej v zvezi s tem točko 38 in naslednje zgoraj), kar mora presoditi predložitveno sodišče in kar bi po potrebi lahko bilo ugotovljeno na podlagi ocene, bi bil za odpravo te nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki je posledica obstoja teh napačnih računov, načeloma potreben popravek.

[19] Sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 39); glej po analogiji sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 59 in navedena sodna praksa).

[20] Sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 40); glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 41).

59. Predložitveno sodišče se v zvezi s tem sprašuje, ali je to načelo mogoče ohraniti, če je zadevne račune dejansko nemogoče popraviti, saj naslovniki računov sploh niso poimensko znani. Zahtevati od izdajatelja računa nekaj nemogočega bi lahko pomenilo nesorazmerno zahtevo. Po drugi strani, kot poudarja Avstrija, je izdajatelj računa s svojim ravnanjem le povzročil nevarnost izgube davčnih prihodkov.

60. Po mojem mnenju je rešitev v teh primerih – ko obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov in dejanska nemožnost poprave napačno izdanih računov – odvisna tudi od upoštevanja napake. To je v skladu s sodno prakso Sodišča, ki varuje dobrovernega izdajatelja računa (glej v zvezi s tem točko 52 in naslednje), medtem ko mora nedobroverni izdajatelj računa nevarnost izgube davčnih prihodkov odpraviti. Če je to mogoče storiti le s popravkom računa, potem gre nemožnost popravka računa na njegov račun.

61. Ker je nevarnost izgube davčnih prihodkov posledica nepravilnih računov, je treba te načeloma popraviti. Če se to ne da, potem niti davčne obveznosti v skladu s členom 203 Direktive o DDV ni mogoče znižati. V nasprotju s tem, kar trdi Komisija, ni pomembno, ali sploh obstaja obveznost izdaje računa, ker gre za izbris dolga DDV, ki je nastal zaradi napačnega računa (glej točko 25 in naslednje zgoraj).

3. Vmesni predlog

62. Pravo Unije (zlasti načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV) zahteva možnost popravka dolga DDV, ki je v skladu s členom 203 oblikovan kot abstraktna odgovornost za nevarnost. Obveznost dopustitve popravka ni odvisna od odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki iz tega izhaja, če je izdajatelj računa ravnal v dobri veri, ker je na primer zgolj bil v pravni zmoti. Če pa ni ravnal v dobri veri, je treba nevarnost izgube davčnih prihodkov odpraviti. Zato je treba račun načeloma popraviti. Če izdajatelj računa tega ne more storiti, je ta nemožnost del tveganja, ki ga mora prevzeti. V tem primeru davčna obveznost še vedno obstaja na podlagi člena 203 Direktive o DDV.

E. Ugovor neupravičene obogatitve

63. Predložitveno sodišče želi s podvprašanjem iz točke (2b) v bistvu izvedeti, ali dejstvo, da so končni potrošniki plačali previsok znesek DDV v okviru cene, nasprotuje popravku davčnega dolga iz člena 203 Direktive o DDV, tako da bi bil nazadnje le davčni zavezanec, ki je ponudnik storitev (v obravnavanem primeru družba P GmbH), obogaten.

64. Pravo Unije dopušča, da nacionalni pravni sistem (kot je v obravnavanem primeru člen 239a BAO) zavrne vračilo neupravičeno pobranih davkov, če to povzroči neupravičeno obogatitev upravičencev.[21] Vendar „se mora […] načelo prepovedi neupravičene obogatitve […] izvajati tako, da se upoštevajo načela, kot je načelo enakega obravnavanja“.[22]

[21] Sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 48); z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 41); z dne 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 in C-442/98, EU:C:2000:479, točka 31), in z dne 24. marca 1988, Komisija/Italija (104/86, EU:C:1988:171, točka 6).

[22] Sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 41).

65. Kot je Sodišče že razsodilo, pa ne gre za obogatitev, če je bil davek, ki je v nasprotju s pravom Unije, prek cene prevaljen na končnega potrošnika. Čeprav naj bi bil davek v celoti vključen v ceno, bi lahko davčni zavezanec utrpel škodo zaradi zmanjšanja količine prodaje.[23]

66. V obravnavanem primeru bi bilo podjetje, ki bi konkuriralo družbi P GmbH in bi zahtevalo isto ceno, obremenjeno le z DDV v višini 13/113 cene, in ne z DDV v višini 20/120 cene. Pri enaki ceni je imela družba P GmbH zaradi zmote glede davčne stopnje nižjo stopnjo dobička kot primerljivi konkurent. Družba P GmbH pa naj bi morala, nasprotno, na podlagi iste stopnje dobička zaradi svoje zmote zaračunati višjo ceno, kar bi ponovno pomenilo slabši konkurenčni položaj. To v obravnavani zadevi govori proti neupravičeni obogatitvi družbe P GmbH.

67. Poleg tega, kot je poudarilo tudi Sodišče, uspešen ugovor neupravičene obogatitve, ki ga uveljavlja država članica, predpostavlja, da je bilo ekonomsko breme, ki je z neupravičeno pobranim davkom obremenilo davčnega zavezanca, *v celoti nevtralizirano*.[24]

68. Je pa mogoče obstoj in stopnjo neupravičene obogatitve, do katere naj bi privedlo vračilo davka davčnemu zavezancu, ki je bil glede na pravo Skupnosti neupravičeno obračunan, določiti – tako Sodišče – šele po opravljeni ekonomski analizi, pri kateri se upoštevajo vse upoštevne okoliščine.[25] Pri tem nosi dokazno breme glede neupravičene obogatitve država članica.[26] V primeru posrednih davkov (enako velja za DDV, ki je bil v tem primeru pobran posredno), ni mogoče domnevati, da je prišlo do prevalitve.[27]

69. Tako analizo mora opraviti predložitveno sodišče.[28] Sodišče pa lahko v zvezi s tem poda koristne napotke, ki so lahko upoštevni za celovito upoštevanje vseh okoliščin.

70. Po eni strani je treba upoštevati dejstvo, da se v primeru, kot je obravnavani, v katerem končni potrošniki kot dejanski plačniki DDV niso znani, zaradi DDV, ki se pobere v previsokem znesku, „obogati“ bodisi država bodisi podjetnik, ki opravlja storitev. Že zato Komisija meni, da se davčna uprava načeloma ne bi mogla sklicevati na neupravičeno obogatitev družbe P GmbH. V obravnavanem primeru avstrijski davčni zakon priznava državi za storitve, ki jih opravlja družba P GmbH, le nižji davek (in sicer v višini 13/113 cene). Preostali znesek pripelje materialnopravno do „neupravičene obogatitve“ države. Oseba, ki je dolžna plačati davek, pa je imela, nasprotno, civilnopravno pravico do celotne cene, dogovorjene s končnimi potrošniki.

[23] Sodbe z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi (C-398/09, EU:C:2011:540, točka 21); z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točki 42 in 56), in z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 29 in naslednje).

[24] Sodba z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, točka 28). To si je mogoče predstavljati, na primer, če je država članica tudi subvencionirala pomotoma previsoko ceno. To pa v tem primeru ni tako.

[25] Sodbe z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 49); z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 43), in z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi (C-147/01, EU:C:2003:53, točka 100).

[26] Tako bi bilo treba razumeti razlogovanje v sodbi z dne 24. marca 1988, Komisija/Italija (104/86, EU:C:1988:171, točka 11). V tej smeri gre sodba z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi (C-398/09, EU:C:2011:540, točka 20), ki v zvezi z nevračilom nedolgovanih davkov govori o izjemi, ki jo je treba razlagati ozko. Glej tudi sodbo z dne 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 in C-442/98, EU:C:2000:479, točka 33).

[27] Tako izrecno sodba z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 25, *in fine*).

[28] Sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 50); z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 44); z dne 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 in C-442/98, EU:C:2000:479, točka 32), in z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 23 in 25).

71. Po drugi strani je v primeru storitev, opravljenih za končne potrošnike, načeloma nepomembno, kako je sestavljena končna cena, saj ti niso mogli uveljavljati odbitka vstopnega davka. V nasprotju s trditvami Komisije zmota glede podlag za izračun cene načeloma ne vpliva na civilnopravno pravico do plačila cene, dogovorjene s končnimi potrošniki, če in kolikor konkretni znesek DDV ni postal posebna pogodbena podlaga.

72. Ta ugotovitev je podprta s členom 73 in naslednjimi Direktive o DDV. V skladu s to določbo davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga bo prejel izvajalec storitve od prejemnika. To je dogovorjena cena. V skladu s členom 78(a) Direktive o DDV sam DDV ne spada v davčno osnovo. V skladu s pojmovanjem Direktive o DDV je DDV torej po samem zakonu vedno v pravi višini del dogovorjene cene. To je nedavno potrdilo Sodišče, sicer v primeru utaje DDV.[29]

73. Če pa je DDV – ne glede na to, ali je pravilno izkazan na računu – prevaljen na končnega potrošnika vedno v pravi višini (člena 73 in 78(a) Direktive o DDV), potem ni mogoče šteti, da je končni potrošnik nosil previsok DDV in je torej v tem primeru družba P GmbH neupravičeno obogatena, če država vrne davek, ki ni bil zakonsko dolgovan. Končni potrošnik je namreč plačal DDV v pravi višini (glej člena 73 in 78 Direktive o DDV), ki pa je bil zgolj zaračunan v napačni višini in izkazan na računu v napačni višini.

74. V zvezi s tem je Sodišče že ugotovilo, da je lahko pri potrebni celoviti presoji odločilno vprašanje, ali se pogodbe, ki so sklenjene med strankama, nanašajo na plačilo fiksnega zneska za opravljene storitve ali pa na osnovne zneske, povečane za – če je to potrebno – veljavne davke. V prvem primeru – torej pri dogovoru fiksnega zneska – morda ne bi bilo neupravičene obogatitve izvajalca storitev.[30] Šla bi še korak dlje in bi pri dogovorjenem fiksnem znesku v razmerju do končnega potrošnika in prevalitvi DDV *per se* izključila neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca, ki je izvajal storitev. Ta se bo moral sprijazniti bodisi z nižjo stopnjo dobička bodisi z manjšo konkurenčnostjo kot njegovi konkurenti.

75. Zato dejstvo, da so končni potrošniki plačali napačno izračunano končno ceno (ker je vsebovala previsok delež DDV in premajhen dobiček), ne nasprotuje popravku davčnega dolga na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Iz tega vsekakor ne izhaja neupravičena obogatitev davčnega zavezanca, če je bil dogovorjen tako imenovani fiksni znesek (fiksna cena). Drugače bi bilo, če bi bila cena dogovorjena tako, da bi se k ceni dodal še zakonsko dolgovani DDV. V obravnavanem primeru pa ne gre za to.

V. Predlog

76. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), odgovori:

1. Če so prejemniki storitev končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, izdajatelj računa ni dolžan plačati DDV v skladu s členom 203 Direktive o DDV. Če pa so bili med naslovniki računov tudi davčni zavezanci, nastane davčna obveznost na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Delež teh računov je treba po potrebi ugotoviti z oceno.

[29] Sodba z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, točka 34). Sodišče je upravičeno zavrnilo zahtevo davčne uprave, naj DDV kot vrsto sankcije obračuna na dogovorjeno (davka oproščeno) ceno.

[30] Podobno že sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 50).

2. Načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV zahtevata možnost popravka dolga DDV, ki je v skladu s členom 203 Direktive o DDV opredeljen kot abstraktna odgovornost za tveganje. Obveznost dopustitve popravka ni odvisna od odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki iz tega izhaja, če je izdajatelj računa ravnal v dobri veri. Davčni zavezanec ravna v dobri veri, če je v pravni zmoti, ki mu je ni mogoče očitati. Če pa ni ravnal v dobri veri v tem smislu, je odprava nevarnosti izgube davčnih prihodkov nujni pogoj. Zato je treba račun načeloma popraviti. Če izdajatelj računa tega ne more storiti, je ta nemožnost del tveganja, ki ga mora prevzeti. V tem primeru davčna obveznost še vedno obstaja na podlagi člena 203 Direktive o DDV.

3. Dejstvo, da so končni potrošniki plačali napačno izračunano ceno (ker je ta vsebovala previsok delež DDV in premajhen dobiček), ne nasprotuje popravku davčnega dolga na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Iz tega vsekakor ne izhaja neupravičena obogatitev davčnega zavezanca, če je bil dogovorjen tako imenovani fiksni znesek (fiksna cena).