Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 1. avgusta 2025*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 203 – Navedba napačnega zneska DDV na računu – Člen 238 – Poenostavljeni računi – Storitve, zaračunane osebam, ki niso davčni zavezanci, in davčnim zavezancem, ki nimajo pravice do odbitka DDV – Obveznost plačila dela DDV, ki je bil napačno zaračunan – Neobstoj nevarnosti izgube davčnih prihodkov“

V zadevi C-794/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 14. decembra 2023, ki je na Sodišče prispela 21. decembra 2023, v postopku

Finanzamt Österreich

proti

P GmbH,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi N. Jääskinen, predsednik senata, I. Jarukaitis (poročevalec), predsednik četrtega senata, in A. Arabadjiev, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za avstrijsko vlado A. Posch, J. Schmoll in F. Koppensteiner, agenti,

– za nemško vlado J. Möller in P.-L. Krüger, agenta,

– za portugalsko vlado P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires in A. Rodrigues, agenti,

– za Evropsko komisijo sprva F. Behre in M. Herold, nato M. Herold, agenta,

* Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. decembra 2024

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 203 in 238 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/1695 z dne 26. novembra 2018 (UL 2018, L 282, str. 5, in popravek v UL 2018, L 329, str. 53) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Österreich (davčna uprava Avstrije, v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo P GmbH, ker je ta uprava zavrnila zahtevo za popravek obračuna davka na dodano vrednost (DDV) družbe P z obrazložitvijo, da je ta družba na računih navedla znesek DDV, izračunan po napačni stopnji.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 193 Direktive o DDV določa:

„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.“

4 Člen 203 te direktive določa:

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

5 Člen 220(1) navedene direktive določa:

„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;

[…].“

6 Člen 238 iste direktive določa:

„1. Države članice lahko po posvetovanju z odborom za DDV in pod pogoji, ki jih lahko predpišejo, določijo, da se v naslednjih primerih na računih za dobavljeno blago ali za storitve navedejo samo podatki iz člena 226b:

(a) kadar znesek računa presega 100 EUR, vendar ni višji od 400 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti;

(b) kadar je zaradi poslovne ali upravne prakse v zadevnem poslovnem sektorju ali tehničnih pogojev izdajanja računov izredno težko izpolnjevati vse obveznosti iz člena 226 ali 230.

3. Poenostavljena ureditev iz odstavka 1 tega člena se ne uporablja, kadar se zahteva, da so računi izdani v skladu s točkama 2 in 3 člena 220 ali kadar obdavčljivo dobavo blaga ali storitev opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je treba plačati DDV, ali pa njegova poslovna enota v tej državi članici ne sodeluje pri dobavi v smislu člena 192a, in je oseba, ki je dolžna plačati DDV, oseba, za katero je bilo dobavljeno blago ali so bile opravljene storitve.“

Avstrijsko pravo

7 Člen 11(1), (6) in (12) Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, BGBl. 663/1994) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG 1994), določa:

„(1)

1. 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.

[…]

(6) 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.

[…]

(12) Če je podjetnik na računu za dobavo ali drugo storitev znesek davka, ki ga ne dolguje za to transakcijo v skladu s tem zveznim 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).“

8 Člen 16(1) UStG 1994 določa:

„V primeru spremembe davčne osnove za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točki 1 in 2,

1. mora podjetnik, ki je to transakcijo opravil, zato popraviti znesek davka, ki ga je treba plačati iz tega naslova, in

2. mora podjetnik prejemnik zato odbitek iz tega naslova popraviti. Popravki se opravijo za davčno obdobje, v katerem je bilo plačilo spremenjeno.“

9 Člen 239a Bundesabgabenordnung (zvezni davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, 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 davčnem računu,

2. vračilo, prenos ali odprodaja sredstev in

3. uporaba teh sredstev za poravnavo davčnih obveznosti,

če bi to pripeljalo do neupravičene obogatitve davčnega zavezanca.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 P GmbH je družba z omejeno odgovornostjo v skladu z avstrijskim pravom. Upravlja notranjo igralnico. Leta 2019 je za vstopnine v to igralnico uporabila 20-odstotno stopnjo DDV. Ob plačilu vstopnin je svojim strankam izdala blagajniška potrdila, ki so bila glede na nizke zneske izdana v skladu s poenostavljenimi pravili izdajanja računov, določenimi v členu 11(6) UStG 1994. Družba P je v svojem obračunu DDV za leto 2019 navedla ustrezen davek, vendar ga je nato popravila z obrazložitvijo, da je treba za vstopnine uporabiti nižjo stopnjo DDV v višini 13 %.

11 Davčna uprava je z odločbo z dne 18. januarja 2021 določila DDV, ki ga je družba P dolgovala za leto 2019, ne da bi upoštevala ta popravek. V odločbi je navedla, da je družba P uporabila 20 -odstotno stopnjo DDV za prihodke od vstopnin za notranjo igralnico in da je znesek tega davka navedla na svojih blagajniških potrdilih. Naknadni popravek stopnje DDV je zavrnila z obrazložitvijo, prvič, da računov ni bilo mogoče niti spremeniti niti strankam posredovati dobropisov, ki ustrezajo razliki med 20-odstotnim DDV in nižjo stopnjo DDV, in drugič, da bi tak popravek, ker so stranke družbe P plačale 20-odstotni DDV, povzročil neupravičeno obogatitev te družbe.

12 Družba P je zoper to odločbo vložila tožbo, v kateri je navedla, da so bile storitve opravljene „skoraj izključno“ za posameznike, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV, tako da je bila nevarnost izgube davčnih prihodkov izključena in popravek računov ni bil potreben.

13 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ki odloča o sporu, je s sklepom z dne 21. junija 2021 pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi izvedelo, ali je mogoče v okviru tega spora uporabiti člen 203 Direktive o DDV, čeprav ni bilo nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

14 Sodišče je v sodbi z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968), razsodilo, 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.

15 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je po izdaji navedene sodbe s sodbo z dne 27. januarja 2023 spremenilo odločbo o odmeri DDV, ki ga je družba P dolgovala za leto 2019.

16 Navedeno sodišče je izhajalo iz predpostavke, da so storitve družbe P uporabili „(skoraj) izključno“ končni potrošniki, ki ne morejo uveljavljati pravice do odbitka vstopnega DDV. Vendar je navedeno sodišče, ker ni bilo mogoče izključiti, da so stranke neupravičeno ali upravičeno odbile DDV, ki ga je zaračunala družba P, ugotovilo, da je treba oceniti račune, na podlagi katerih bi lahko nastal dolg iz naslova DDV na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Izhajalo je iz predpostavke, da je obstajala nevarnost izgube davčnih prihodkov za del, ocenjen na 0,5 % skupnega prometa notranje igralnice, kar je približno 112 od skupno 22.557 računov, ki jih je izdala družba P.

17 Davčna uprava je zoper sodbo z dne 27. januarja 2023 vložila revizijo pri Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija). Ta uprava trdi, da navedena sodba odstopa od sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968). Trdi, da iz te sodbe, v kateri je Sodišče vprašanja, ki so mu bila predložena, preučilo z vidika premise, da je bila storitev iz postopka v glavni stvari opravljena izključno za končne potrošnike, ki niso bili upravičeni do odbitka vstopnega DDV, ni mogoče sklepati, da se dolgovani DDV lahko oceni na podlagi razdelitve – z oceno – med končnimi potrošniki in davčnimi zavezanci, ki imajo pravico do odbitka vstopnega davka.

18 Predložitveno sodišče meni, da ker nevarnost izgube davčnih prihodkov zaradi neobstoja popravka računov ni bila v celoti odpravljena pravočasno, bi se lahko štelo, da je družba P v celoti dolžna plačati zneske DDV, ki so bili navedeni na vseh računih.

19 Če pa bi bilo treba nevarnost izgube davčnih prihodkov, kot je predlagala generalna pravobranilka v sklepnih predlogih v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657), presojati na ravni vsakega od napačnih računov, se predložitveno sodišče sprašuje, po katerih merilih bi bilo treba po potrebi z oceno določiti, kateri od teh računov so tisti, za katere obstaja taka nevarnost izgube.

20 To sodišče poudarja, da v tem okviru način, kako je treba razumeti pojem „končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV“ v smislu sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968), ni jasno določen.

21 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču 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 davčne stopnje, na podlagi te določbe ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če je bila storitev, navedena na konkretnem računu, opravljena za osebo, ki ni davčni zavezanec, tudi če je ta davčni zavezanec opravil druge podobne storitve za druge davčne zavezance?

2. Ali je treba kot ‚končnega potrošnika, ki ni upravičen do odbitka vstopnega DDV‘ v smislu sodbe [z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968)], 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 [o DDV] presojati, za katere račune (po potrebi v okviru ocene) davčni zavezanec ni dolžan plačati neupravičeno zaračunanega zneska, ker ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

22 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da je davčni zavezanec, ki je opravil storitev in je na svojem računu navedel znesek DDV, izračunan po napačni stopnji, dolžan plačati del DDV, ki je bil napačno zaračunan osebi, ki ni davčni zavezanec, tudi če je ta davčni zavezanec istovrstne storitve opravil tudi za druge davčne zavezance.

23 V zvezi s tem člen 203 Direktive o DDV določa, da je DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki ta davek izkaže na računu. V skladu s sodno prakso Sodišča mora DDV, izkazan na računu, plačati izdajatelj tega računa, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 19 in navedena sodna praksa).

24 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je namen člena 203 Direktive o DDV odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka, določene v tej direktivi. Ta člen se torej uporablja, če je bil DDV napačno zaračunan in če obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker lahko prejemnik zadevnega računa uveljavlja svojo pravico do odbitka takega DDV (sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točki 20 in 21 ter navedena sodna praksa).

25 Sodišče je tudi razsodilo, da v položaju, v katerem je bil del DDV zaračunan napačno, se člen 203 Direktive o DDV uporablja le za znesek DDV, ki presega znesek pravilno zaračunanega DDV. V zadnjenavedenem primeru namreč obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, saj bi davčni zavezanec, ki je prejemnik takega računa, lahko uveljavljal pravico do odbitka iz naslova tega DDV, ne da bi pristojna davčna uprava lahko ugotovila, ali so pogoji za uveljavljanje te pravice izpolnjeni (sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 23).

26 Iz tega sledi, da je uporaba člena 203 Direktive o DDV pogojena le z obstojem nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki jo je treba oceniti na podlagi posameznega računa in ki ne more biti odvisna od vprašanja, ali so bile zadevne storitve zadevnega davčnega zavezanca opravljene ne le za osebe, ki niso davčni zavezanci za DDV, ampak tudi za druge zavezance za ta davek. Tako je treba za presojo obstoja take nevarnosti preveriti, ali je prejemnik določenega računa dejansko zavezanec za DDV in bi zato lahko uveljavljal pravico do odbitka vstopnega davka.

27 Glede na te razloge je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki je opravil storitev in je na svojem računu navedel znesek DDV, izračunan po napačni stopnji, ni dolžan plačati dela DDV, ki je bil napačno zaračunan osebi, ki ni davčni zavezanec, tudi če je ta davčni zavezanec istovrstne storitve opravil tudi za druge davčne zavezance.

Drugo vprašanje

28 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba kot „končne potrošnike, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV“ v smislu sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968), opredeliti ne le osebe, ki niso davčni zavezanci, ampak tudi davčne zavezance, ki v določenem položaju nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV.

29 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče v točki 25 sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968), razsodilo, 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 DDV, ki je bil zaračunan napačno, če ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki te storitve izključno končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV.

30 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, kot je bilo opozorjeno v točki 24 te sodbe, da nevarnost izgube davčnih prihodkov, katere odprava se želi doseči z obveznostjo iz člena 203 Direktive o DDV, načeloma ni popolnoma odpravljena, dokler lahko prejemnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, ta račun še vedno uporabi za uveljavljanje svoje pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točke od 30 do 32), ker ni mogoče izključiti, da bi okoliščine in zapletena pravna razmerja davčni upravi preprečevali, da pravočasno ugotovi razloge, ki bi nasprotovali uveljavljanju te pravice (glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, točka 30).

31 Pojem „končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV“ je torej treba razlagati ozko in šteti, da taka nevarnost obstaja, kadar je prejemnik napačnega računa davčni zavezanec, in to tudi, če je ta lahko zadevno storitev uporabil v zasebne namene ali za druge namene, ki ne dajejo pravice do odbitka.

32 Glede na navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba kot „končne potrošnike, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV“ v smislu sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968), opredeliti le osebe, ki niso davčni zavezanci. Zato davčni zavezanci, ki v določenem položaju nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV, niso zajeti s tem pojmom.

Tretje vprašanje

33 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da lahko davčna uprava ali nacionalno sodišče v primeru poenostavljenega izdajanja računov na podlagi člena 238 te direktive uporabita oceno za določitev dela računov, za katere je davčni zavezanec, ki je napačno zaračunal DDV, dolžan plačati ta davek na podlagi člena 203 navedene direktive.

34 Iz spisa, ki je na voljo Sodišču, je razvidno, da se postopek v glavni stvari nanaša na položaj, v katerem je število računov, ki jih je izdal zadevni davčni zavezanec, zelo veliko, saj je bila ta izdaja opravljena v okviru množičnega poslovanja, ne da bi bila znana identiteta prejemnikov teh računov.

35 Zato je treba ugotoviti, kako je treba v takem primeru za popravek neupravičeno zaračunanega DDV opredeliti račune majhnega zneska, za katere je davčni zavezanec dolžan plačati DDV na podlagi člena 203 Direktive o DDV, kadar so prejemniki storitev in računov tako končni potrošniki kot davčni zavezanci, ki so upravičeni do odbitka vstopnega DDV.

36 Kot je v bistvu razvidno iz točke 33 sklepnih predlogov generalne pravobranilke, Direktiva o DDV ne ureja tega vprašanja niti vprašanja dokaznega bremena v zvezi s to opredelitvijo. Zato je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice določiti merila, na podlagi katerih je treba določiti primere, v katerih je davčni zavezanec dolžan plačati znesek DDV, ki je bil zaračunan neupravičeno. Vendar je ta procesna avtonomija držav članic omejena z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da zgoraj navedena merila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobne zahtevke na podlagi določb nacionalnega prava, niti ne smejo biti urejena tako, da praktično onemogočajo uresničevanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točki 33 in 39).

37 Ker v obravnavani zadevi ne gre za načelo enakovrednosti, je treba v zvezi z načelom učinkovitosti opozoriti, da to načelo zahteva, da nacionalna pravila, ki se nanašajo zlasti na določitev dela računov, za katere je zadevni davčni zavezanec, ki je napačno zaračunal DDV, dolžan plačati tako zaračunan DDV, temu davčnemu zavezancu ne odvzemajo možnosti popravka ali vračila zneska DDV, ki je bil plačan pomotoma, saj pravo Unije določa tako obveznost držav članic, če med drugim ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov za zadevno državo članico. Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju vseh okoliščin postopka v glavni stvari ugotoviti, ali gre v obravnavani zadevi za tak primer (glej v tem smislu sodbo z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točki 36 in 40).

38 V zvezi s tem je treba, kot je bilo navedeno v točki 26 te sodbe, obstoj nevarnosti izgube davčnih prihodkov v smislu člena 203 Direktive o DDV presojati na podlagi vsakega posameznega računa, tako da se preveri, ali je prejemnik tega računa dejansko zavezanec za DDV.

39 Poleg tega je treba za določitev dela računov, izdanih drugim davčnim zavezancem, med računi, na katerih je naveden napačni znesek DDV, upoštevati vse upoštevne okoliščine, kot so narava opravljene storitve, pogoji opravljanja in zaračunavanje te storitve ter vse statistične podatke o prejemnikih navedene storitve, ki jih ima na voljo izvajalec iste storitve. V zvezi s tem je posebej pomembno dejstvo, da so v obravnavani zadevi stranke zadevnega davčnega zavezanca zelo redko drugi davčni zavezanci.

40 V zvezi z možnostjo uporabe ocene za opredelitev dela napačnih računov, ki so bili izdani drugim davčnim zavezancem, je treba poudariti, da – kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 42 in 43 sklepnih predlogov – pravo Unije tej oceni načeloma ne nasprotuje, če se pri taki oceni spoštujeta načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točki 36 in 37).

41 Na prvem mestu, glede načela davčne nevtralnosti je treba poudariti, da skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV. Davčna uprava države članice pa bi nesorazmerno kršila načelo nevtralnosti DDV, če bi kljub temu, da je skupni sistem DDV namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti, davčnega zavezanca obremenila z DDV, do vračila katerega je upravičen (sodba z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru napačne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točki 23 in 24).

42 V primeru izdaje nepravilnih računov, na katerih je naveden previsok DDV, je spoštovanje tega načela zagotovljeno z možnostjo – ki jo morajo določiti države članice – da se vsak neupravičeno zaračunan davek popravi, če je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 28).

43 Na drugem mestu, načelo sorazmernosti med drugim zahteva, da morajo biti podatki, uporabljeni za oceno števila napačnih računov, izdanih davčnim zavezancem, točni, zanesljivi in posodobljeni. Poleg tega lahko na podlagi take ocene nastane le izpodbojna domneva, ki jo lahko davčni zavezanec, izdajatelj teh računov, na podlagi dokaza o nasprotnem ovrže (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točka 42).

44 V zvezi s tem spoštovanje pravice davčnega zavezanca do obrambe med drugim pomeni, da mu je treba pred sprejetjem ukrepa, ki posega v njegov položaj, omogočiti, da učinkovito predstavi svoje stališče o elementih, s katerimi nameravajo organi utemeljiti svojo odločitev, zlasti da izpodbija pravilnost zadevne ocene in da pojasni okoliščine, ki utemeljujejo to izpodbijanje. Načelo sorazmernosti poleg tega zahteva, da dokazni standard, ki se za to zahteva, ni pretirano visok (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točki 43 in 44).

45 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava ali nacionalno sodišče v primeru poenostavljenega izdajanja računov na podlagi člena 238 te direktive uporabita oceno za

določitev dela računov, za katere je davčni zavezanec, ki je napačno zaračunal DDV, dolžan plačati ta davek na podlagi člena 203 navedene direktive, če se pri taki oceni upoštevajo vse upoštevne okoliščine in če ima davčni zavezanec ob spoštovanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter pravice do obrambe možnost, da izpodbija rezultate, pridobljene s to metodo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/1695 z dne 6. novembra 2018,**

   je treba razlagati tako, da

   davčni zavezanec, ki je opravil storitev in je na svojem računu navedel znesek davka na dodano vrednost (DDV), izračunan po napačni stopnji, ni dolžan plačati dela DDV, ki je bil napačno zaračunan osebi, ki ni davčni zavezanec, tudi če je ta davčni zavezanec istovrstne storitve opravil tudi za druge davčne zavezance.

2. **Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/1695,**

   je treba razlagati tako, da

   je treba kot „končne potrošnike, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega [davka na dodano vrednost (DDV)]“ v smislu sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968), opredeliti le osebe, ki niso davčni zavezanci. Zato davčni zavezanci, ki v določenem položaju nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV, niso zajeti s tem pojmom.

3. **Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/1695,**

   je treba razlagati tako, da

   ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava ali nacionalno sodišče v primeru poenostavljenega izdajanja računov na podlagi člena 238 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena, uporabita oceno za določitev dela računov, za katere je davčni zavezanec, ki je napačno zaračunal davek na dodano vrednost, dolžan plačati ta davek na podlagi člena 203 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena, če se pri taki oceni upoštevajo vse upoštevne okoliščine in če ima davčni zavezanec ob spoštovanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter pravice do obrambe možnost, da izpodbija rezultate, pridobljene s to metodo.

Podpisi