

62016CC0374

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NILSA WAHLA,

predstavljeni 5. julija 2017 (1)

V združenih zadevah C-374/16 in C-375/16

RSEX GmbH, v likvidaciji, ki jo zastopa Rochus Geissel, upravitelj premoženja

proti

Finanzamt Neuss (C-374/16)

in

Finanzamt Bergisch Gladbach

proti

Igorju Butinu (C-375/16)

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 178(a) – Pravica do odbitka – Pogoji uveljavljanja – člen 226(5) – Potrebni podatki na računu – Naslov davčnega zavezanca – Dobra vera v izpolnitev pogojev za odbitek vstopnega davka – Izogibanje zakonom ali zloraba pravic – Nacionalni postopki – Načelo učinkovitosti“

I. Uvod

1.

Pri obravnavanih zadevah se postavljata dve vprašanji o razlagi predpisov Unije o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

2.

Prvo vprašanje je, kako je treba razlagati zahtevo iz člena 226(5) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) (2) o navedbi naslova davčnega zavezanca na računu. Predložitveno sodišče – dva različna senata Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) – sprašuje, ali je treba pojem „naslov“ razlagati kot mesto, kjer davčni zavezanec opravlja svojo gospodarsko dejavnost, ali zadostuje naslov, na katerem je davčni zavezanec samo dosegljiv.

3.

Drugo vprašanje, ki se postavlja, je, ali, in če je tako, na podlagi katerih postopkov lahko davčni zavezanec trdi, da je imel dobro vero v formalno pravilnost računov, če organ ugotovi, da je izdajatelj navedenih računov vključen v goljufijo ali zlorabo, da bi uveljavil odbitek vstopnega DDV.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4.

Člen 168 Direktive o DDV 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;

[...]“

5.

Člen 178 Direktive o DDV, ki se je uporabljal v času dejanskega stanja v zadevi C-375/16, določa (3):

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a)

za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev mora posedovati račun, izdan v skladu z oddelki od 3 do 6, poglavja 3, naslova XI;

[...]“

6.

Člen 226 Direktive o DDV določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221, zahtevajo samo naslednje navedbe:

[...]

(5)

polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

[...]“

B. Nacionalno pravo

7.

§ 14 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

„(1)

Račun je vsak dokument, na podlagi katerega se plača dobava blaga ali opravljanje storitev, ne glede na to, kako se med opravljanjem dejavnosti imenuje. Zajemene morajo biti pristnost izvora in celovitost vsebine ter njuna verljivost. Pristnost izvora pomeni zagotavljanje identitete izdajatelja računa [...]

[...]

(4)

Račun mora vsebovati naslednje navedbe:

1.

polno ime in naslov podjetnika, ki dobavlja blago in opravlja storitve, in prejemnika blaga ali storitev; [...]"

8.

§ 15 UStG določa:

„(1)

Trгоvec lahko kot vstopni DDV odbije:

1.

zakonito dolgovan davek od dobave blaga in storitev, ki jo je opravil drug trgovec za namene svoje poslovne dejavnosti. Izvršitev pravice do dobitka predpostavlja, da trgovec poseduje račun, izdan v skladu s § 14 in 14a.“

9.

§ 163 Abgabenordnung (davčni zakonik, v nadaljevanju: AO) določa:

„Lahko se odmerijo nižji davki in pri odmeri davka ne upoštevajo posamezne davčne osnove, ki zvišujejo davke, če obdavčitev ob upoštevanju dejanskega stanja posameznega primera ne bi bila pravična. [...]"

10.

Točka 227 AO določa:

„Finančni organi lahko v celoti ali delno razveljavijo zneske davčne obveznosti dolžniškega razmerja, če bi bila njihova izterjava v skladu z dejanskim stanjem posameznega primera nesorazmerna; pod enakimi pogoji lahko povrnejo že plačane zneske ali jih vštejejo v obstoječo davčno obveznost.“

III. Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja za predhodno odločanje

A. Zadeva C-374/16

11.

RGEX GmbH je družba z omejeno odgovornostjo, ki je trgovala z motornimi vozili. Ustanovljena je bila leta 2007, od leta 2015 pa je v likvidaciji. Njen edini družbenik in poslovodja je bil R. Geissel, ki jo zdaj zastopa kot likvidacijski upravitelj.

12.

Družba RGEX je v prvotnem obračunu DDV za leto 2008 med drugim prijavila oproščene dobave motornih vozil znotraj Unije in 122 odbitnih zneskov vstopnega davka, ki so se nanašali na vozila, ki jih je pridobila od družbe EXTEL GmbH (D), v višini 1.985.443,42 EUR.

13.

Pristojni Finanzamt (davčni urad, Nemčija) se ni strinjal z vnosi družbe RGEX in je z odločbo z dne 31. avgusta 2010 odmeril DDV za leto 2008 v skladu z ugotovitvami dveh davčnih inšpekcijskih pregledov. Zavzel je stališče, da so dobave motornih vozil znotraj Unije v Španijo, ki jih je tožena stranka prijavila kot oproščene, obdavčljive, ker zadevna vozila v resnici niso bila prepeljana v Španijo, ampak so bila prodana v Nemčiji. Zneskov vstopnega davka, ki jih je uveljavljala na podlagi računov družbe EXTEL, naj ne bi bilo mogoče odbiti, ker je ta štela za „navidezno družbo“, ki naj ne bi imela sedeža na naslovu, navedenem na računu.

14.

Družba RGEX je zoper navedeno odločbo ugovarjala, vendar z ugovorom ni uspela. Pozneje je navedeno odločbo izpodbijala pred pristojnim Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija).

15.

Finanzgericht (finančno sodišče) je tožbo v veliki meri zavrnilo kot neutemeljeno. Ugotovilo je, da je bil na naslovu, ki ga je družba EXTEL navedla na svojih računih, sicer njen statutarni sedež, ki pa je bil le „sedež poštne nabiralnika“. Na zadevni naslov naj bi bilo mogoče tej družbi samo poslati pošto. Na tem naslovu naj bi sicer bila računovodska pisarna, vendar pa naj družba EXTEL na njem ne bi opravljala poslovnih dejavnosti. Finanzgericht (finančno sodišče) je zavrnilo tudi trditve družbe RGEX, ki temeljijo na domnevnem zaupanju v pravo. Menilo je, da člen 15 UStG ne določa varstva dobre vere v izpolnitev pogojev za odbitek. Zato naj bi bilo mogoče na to varstvo zaupanja v pravo morda upoštevati samo v okviru ukrepa zaradi pravičnosti na podlagi členov 163 in 227 AO.

16.

Družba RGEX je vložila revizijo zoper sodbo finančnega sodišča pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija). Ker predložitveno sodišče v teh okoliščinah dvomi o pravilni razlagi prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1.

Ali račun, ki je v skladu s členom 168(a) v povezavi s členom 178(a) [Direktive o DDV], potreben za uveljavljanje pravice do odbitka, vsebuje „polni naslov“ v smislu člena 226(5) [te direktive], če

podjetnik, ki dobavlja blago ali opravlja storitev, na račun, ki ga izda za storitev, navede naslov, na katerega mu je sicer mogoče poslati pošto, vendar na njem ne opravlja gospodarske dejavnosti?

2.

Ali člen 168(a) v povezavi s členom 178(a) [Direktive o DDV] ob upoštevanju načela učinkovitosti nasprotuje nacionalni praksi, ki upošteva dobro vero prejemnika storitve v izpolnitev pogojev za odbitek samo zunaj postopka za odmero davka, v posebnem postopku zaradi pravičnosti? Ali se je v zvezi s tem mogoče sklicevati na člen 178(a) [Direktive o DDV]?"

B. Zadeva C-375/16

17.

Igor Butin, ki ima v Nemčiji prodajalno avtomobilov, se je za odbitek vstopnega DDV skliceval na račune za številna vozila, kupljena od podjetja Z in namenjena nadaljnji prodaji. Ker podjetje Z posluje izključno prek spleta, so bila vozila I. Butinu in njegovim zaposlenim včasih dostavljena kar na ulici, kjer ima podjetje Z svoj sedež, čeprav prodaje ni opravljal na tem naslovu, ali pa kar na javnih mestih, kot so prostori pred železniškimi postajami.

18.

Inšpektor je pri davčnem nadzoru, opravljenem pri I. Butinu, menil, da vstopnega davka, prikazanega na računih, ki jih je izdalo podjetje Z, ni mogoče odbiti, ker je bil naslov dobavitelja, ki ga je na navedenih računih navedlo podjetje Z, napačen. Na tem naslovu ni bilo znakov prisotnosti podjetja, ampak le naslov poštnega nabiralnika, na katerem je podjetje Z samo sprejemalo pošto. Inšpektor je navedel, da podjetje Z v Nemčiji nima stalne poslovne enote.

19.

Pristojni davčni urad se je s tem strinjal in 13. septembra 2013 izdal spremenjeno odmero DDV za obdobje od 2009 do 2011. Z odločbo z dne 1. oktobra 2013 je zavrnil zahtevek I. Butina za različno odmero davka na podlagi postopka zaradi pravičnosti v skladu s členom 163 AO.

20.

Finanzgericht (finančno sodišče), pred katerim je I. Butin izpodbijal odločbo davčnega urada, je ugodilo tožbi. Navedeno sodišče je menilo, da navedba naslova na računu, kot je zahtevano na podlagi člena 14(4), prvi stavek, točka 1, UStG, ne pomeni, da se morajo poslovne dejavnosti opravljati na tem naslovu. Navedeno sodišče je ugotovilo, da je zaradi tehničnega napredka in sprememb pri poslovnih praksah veljavno nacionalno pravo verjetno zastarelo. Poleg tega je finančno sodišče ugotovilo, da je tožba utemeljena tudi glede podrednega zahtevka za različno odmero davka na podlagi postopka zaradi pravičnosti. I. Butin meni, da je storil vse, kar je mogoče razumno zahtevati od njega, da preveri poslovni status podjetja Z in pravilnost vsebine računov.

21.

Davčni urad je vložil revizijo zoper sodbo finančnega sodišča pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče). Ker predložitveno sodišče v teh okoliščinah dvomi o pravilni razlagi prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1.

Ali člen 226(5) [Direktive o DDV] določa, da je treba navesti naslov davčnega zavezanca, na

katerem opravlja gospodarsko dejavnost?

2.

Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen:

(a)

Ali je v skladu s členom 226(5) Direktive o DDV dovolj, da se navede naslov poštnega nabiralnika?

(b)

Kateri naslov mora na računu navesti davčni zavezanec, ki je lastnik podjetja (npr. spletne trgovine), ki nima poslovnega lokala?

3.

Ali je treba odbitek, če niso izpolnjeni formalni pogoji za račune iz člena 226 Direktive o DDV, priznati že, če ne gre za davčno utajo ali če davčni zavezanec niti ni vedel niti ni mogel vedeti, da je vključen v goljufijo, ali je v skladu z načelom varstva zaupanja v pravo v tem primeru potrebno domnevati, da je davčni zavezanec storil vse, kar je mogoče zahtevati od njega, da bi preveril, ali so podatki na računu pravilni?“

C. Postopek pred Sodiščem

22.

Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 22. julija 2016 združil zadevi C-374/16 in C-375/16 za pisni in ustni postopek ter izdajo sodb.

23.

Pisna stališča so predložili I. Butin, nemška in avstrijska vlada ter Komisija.

IV. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

24.

Uvodoma je treba ugotoviti, da je Sodišče dosledno odločalo, da je namen sistema odbitkov vstopnega davka trgovcu v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Načelo davčne nevtralnosti, ki podpira skupni sistem DDV zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali cilj, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV. (4) To načelo davčne nevtralnosti na področju DDV pomeni prenos načela enakega obravnavanja. (5)

25.

V členu 168(a) Direktive o DDV so navedeni vsebinski pogoji za odbitek vstopnega davka. Za to, da gospodarski subjekti uveljavljajo navedeno pravico, morajo biti izpolnjeni trije pogoji. Prvi?, zainteresirana stranka mora biti dav?ni zavezanec v smislu navedene direktive. Drugi?, blago in storitve, na katere se opira navedena pravica, mora dav?ni zavezanec uporabiti za potrebe svojih obdav?ljivih izstopnih transakcij. Tretji?, vstopno blago ali storitve mora dobaviti drug dav?ni zavezanec. (6)

26.

Člen 178(a) Direktive o DDV v zvezi s formalnimi pogoji, ki urejajo pravico do odbitka, določa, da mora dav?ni zavezanec posedovati račun, sestavljen v skladu z oddelki od 3 do 6 Poglavja 3 Naslova XI navedene direktive. (7) Med temi določbami je člen 226 te direktive še zlasti pomemben za namene tega postopka, saj navaja seznam podatkov, ki morajo biti navedeni na računu. Peti podatek na seznamu je „polno ime in naslov dav?nega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika“.

27.

V tem postopku vsebinski pogoji za odbitek vstopnega davka niso sporni. Vprašanja za predhodno odločanje se nanašajo le na izpolnjevanje formalnih pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka z dveh vidikov. Prvi?, predložitveno sodišče želi razlago pojma „naslov“ v smislu člena 226 Direktive o DDV. Drugi?, če bi Sodišče pojem razlagalo kot naslov, na katerem dobavitelj blaga ali storitev opravlja gospodarsko dejavnost, predložitveno sodišče sprašuje, v katerih okoliščinah se lahko dav?ni zavezanec vseeno sklicuje na svojo dobro vero v izpolnitev pogojev iz člena 226(5) Direktive o DDV.

B. Prvo vprašanje v zadevi C-374/16 in prvi dve vprašanji v zadevi C-375/16

28.

Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v zadevi C-374/16 in prvima dvema vprašanjema v zadevi C-375/16, ki ju bom preužil skupaj, dejansko sprašuje, ali člen 226(5) Direktive o DDV nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki pogojuje pravico do odbitka DDV s tem, da izdajatelj računa na njem navede naslov, na katerem opravlja svojo gospodarsko dejavnost.

29.

V skladu s predložitveno odločbo se po UStG res zahteva, in tako to običajno razlagajo tudi nacionalna sodišča, da je „naslov“ na računu tisti naslov, na katerem izdajatelj opravlja svojo gospodarsko dejavnost. Na podlagi navedene sodne prakse se je štelo, da sta bila v postopku v glavni stvari računa obeh podjetij izdana v nasprotju z določbami UStG, ker je izdajatelj navedel le naslov poštnega nabiralnika. Zato se prejemnika blaga ali storitev, kot sta tožeci stranki v postopku v glavni stvari, za odbitek vstopnega davka ne moreta sklicevati na račune, ki jih je izdal trgovec.

30.

Iz razlogov, ki jih bom predstavil v nadaljevanju, menim, da člen 226(5) Direktive o DDV nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki pravico do odbitka DDV pogojuje s tem, da izdajatelj računa na njem navede naslov, na katerem opravlja svojo gospodarsko dejavnost.

1. Nekaj upoštevni na?el

31.

Prvi?, nekatera pomembna na?ela, ki izhajajo iz ustaljene sodne prakse, pomenijo okvir, v katerem je treba obravnavati pojem „naslov“.

32.

Sodiš?e je dosledno odlo?alo, da je pravica do odbitka DDV klju?ni sestavni del sistema DDV, vzpostavljenega z Direktivo o DDV, in je zato na?eloma ni mogo?e omejiti. (8) Odbitek vstopnega DDV se odobri, ?e so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi ?e dav?ni zavezanci nekaterih formalnih pogojev niso izpolnili. Natan?neje, Sodiš?e je ugotovilo, da pomeni posedovanje ra?una, ki vsebuje navedbe, dolo?ene v ?lenu 226 Direktive o DDV, formalni pogoj, ne pa vsebinskega pogoja pravice do odbitka DDV. (9)

33.

Poleg tega ?len 226 Direktive o DDV dolo?a, da se brez poseganja v posebne dolo?be te direktive za namene DDV na ra?unih, ki se izstavljajo v skladu s ?lenom 220 in 221 navedene direktive, zahtevajo samo navedbe iz tega ?lena, ki so obvezne. V skladu z ustaljeno sodno prakso dr?avam ?lanicam torej ni dovoljeno, da uveljavljanje pravice do odbitka DDV ve?ejo na upoštevanje pogojev o vsebini ra?unov, ki jih dolo?be Direktive o DDV izklju?no ne dolo?ajo. (10)

34.

Sodiš?e je v zgoraj navedenih zadevah dosledno zavzemalo stvaren in pragmatičen dostop do razlage pravil DDV, namesto da bi sledilo bolj formalisti?nemu pristopu. Zdi se, da je ta pristop v nasprotju z nacionalnimi ukrepi, ki ne le da zahtevo o „naslovu“ na ra?unu razlagajo posebej strogo in formalisti?no, temve? neizpolnjevanju navedene zahteve pripisujejo tudi daljnosežne posledice.

2. Besedilna razlaga ?lena 226(5) Direktive o DDV

35.

Drugi?, kot je poudarila Komisija, v besedilu Direktive o DDV ni ni?esar, kar bi podpiralo tako strogo razlago navedene zahteve.

36.

Obi?ajni pomen navedenega pojma (11) se nanaša na kateri koli naslov, vklju?no z „naslovom poštne nabiralnika“, na katerem je mogo?e z navedeno osebo dejansko vzpostaviti stik.

37.

Tudi splošno besedilo iz ?lena 9(1) Direktive o DDV pri opredelitvi dav?nega zavezanca (12) podpira navedeno stališ?e.

3. Teleološka razlaga ?lena 226(5) Direktive o DDV

38.

Tretji?, in še pomembneje, stroga razlaga pojma „naslov“ ni upravi?ena glede na vlogo ra?una v sistemu DDV.

39.

Kot je poudarilo Sodišče, pomeni račun gospodarsko transakcijo, ki pristojnim davčnim organom, prvič, omogoči nadzor nad tem, ali je izdajatelj računa plačal dolgovani davek in ga prijavil, drugič, ali ima davčni zavezanec, ki je prejemnik blaga ali storitev, pravico do odbitka DDV. (13) Kot tak je za zadnjenavedenega račun osnovno dokazilo o njegovi pravici do odbitka vstopnega DDV.

40.

Obveznost iz člena 226(5) Direktive o DDV, da mora biti na računu naslov izdajatelja računa, je treba razlagati glede na to dvojno vlogo računa. Navedba naslova izdajatelja na računu se uporablja v povezavi z njegovim imenom in identifikacijsko številko za DDV za vzpostavljanje povezave med dano gospodarsko transakcijo in posameznim gospodarskim subjektom, izdajateljem računa. (14) Povedano drugače, omogoča identifikacijo izdajatelja računa.

41.

Navedena identifikacija je bistvena, da davčnim organom omogoči potreben nadzor nad tem, ali je znesek DDV prijavljen in plačan. (15) Poleg tega identifikacija omogoča, da davčni zavezanec preveri, ali je izdajatelj davčni zavezanec za namene pravil DDV.

42.

Glede na navedeno se ne morem strinjati s stališčem avstrijske in nemške vlade, da je obstoj dejanske gospodarske dejavnosti ali očitna prisotnost dejavnosti trgovca na naslovu, navedenem na računu, potreben za pravilno identifikacijo izdajatelja računa in vzpostavljanje stika z njim. V skladu s členom 226 Direktive o DDV mora račun vsebovati tudi številne druge sestavne dele za ta namen. Med njimi je še zlasti pomembna identifikacijska številka za DDV dobavitelja blaga ali storitev. Navedeno številko lahko organi zlahka preverijo. Poleg tega lahko veljavnost navedene številke vsakdo preveri tudi na spletu.

43.

Ne smemo pozabiti, da morajo podjetja, da bi dobila identifikacijsko številko za DDV, opraviti registracijski postopek, pri katerem morajo predložiti lokalni prijavni obrazec za DDV skupaj s podporno dokumentacijo. Države članice morajo hraniti določene podatke v skladu s pravili o DDV. (16) Tako morajo države članice zbirati različne informacije o gospodarskih subjektih, ki jim je dodeljena identifikacijska številka za DDV. (17) Jasno je, da jim ni treba pogledati samo ali posebej naslova na računu, da bi identificirali izdajatelja in ugotovili, kje in kako lahko z njim vzpostavijo stik.

4. Razlaga na podlagi sedanjih pogojev

44.

Četrto, zahteva, da izdajatelj računa na naslovu, navedenem na računu, opravlja gospodarsko dejavnost (ali ima tam poslovne prostore), je, kot je poudarilo predložitveno sodišče, neprepirljiva glede na različne načine sedanjega poslovanja in organizacije gospodarskih dejavnosti podjetij. To še zlasti velja glede na najnovejši razvoj v gospodarstvu, kot so med drugim spletna trgovina, najemanja pisarniških prostorov in delo na daljavo.

45.

Ob upoštevanju takega razvoja je gospodarsko dejavnost včasih težko vezati na določeno fizično mesto. Kot je I. Butin poudaril v pisnih stališjih, je danes mogoče poslovati tako rekoč od koder koli na svetu z nakupi in prodajo prek spletne platforme, za kar sta potrebna le računalnik in internetna povezava.

46.

Zato bi bila zahteva, da se gospodarske dejavnosti opravljajo na naslovu, navedenem na računu (ali posedovanje poslovnih prostorov), problematična za tista podjetja, ki ne opravljajo svoje dejavnosti (v celoti ali pretežno) na enem konkretnem mestu.

47.

Ni mogoče trditi, da je „ločenost“ poslovnih prostorov od konkretnega mesta nov pojav, ki ga zakonodajalec EU ni preužil v trenutno veljavni Direktivi o DDV. Direktiva o DDV je bila prenovljena leta 2006, ko je postopek digitalizacije že globoko zaznamoval gospodarstvo Evropske unije. Res je, da številne določbe navedene direktive obravnavajo vprašanja, kot so na primer elektronske komunikacije in storitve prek elektronskih sredstev. (18)

5. Razlaga glede na prejšnjo sodno prakso Sodišča

48.

Peti, kot je ugotovilo samo predložitveno sodišče, se zdi, da je „običajno“ razlago UStG težko uskladiti z novejšo sodno prakso Sodišča in še zlasti sodbo PPUH Stehcemp. (19)

49.

V navedenem primeru je Sodišče ugotovilo, da ima tožena stranka pravico do odbitka DDV na podlagi računov, za katere je nacionalno sodišče menilo, da jih je izdal neobstoječi subjekt. Nacionalno sodišče je pri presoji dejanskega stanja zadeve ugotovilo, da je bila stavba, ki je bila v poslovnem registru navedena kot sedež trgovca, v „razpadajočem stanju“. Vendar pa je Sodišče menilo, da to, da na sedežu ni mogoče opravljati nobene dejavnosti, „ne pomeni, da dejavnosti ne bi bilo mogoče opravljati drugje kot na sedežu podjetja“. Sodišče je dodalo, da „[z]lasti lahko, kadar zadevno gospodarsko dejavnost sestavljajo dobave blaga, opravljene v okviru več zaporednih prodaj, prvi kupec in preprodajalec tega blaga le naroči prvemu prodajalcu, da opravi prevoz zadevnega blaga neposredno drugemu kupcu, ne da bi nujno sam imel možnost skladiščenja in prevoza, ki sta neobhodna za izvedbo zadevne dobave blaga“. (20)

50.

Navedena sodba podpira stališče, da se za namene pravice prejemnika blaga ali storitev do odbitka DDV ne zahteva, da se gospodarske dejavnosti opravljajo na naslovu, navedenem na računu. Tako zadostuje, da je na navedenem naslovu dobavitelja mogoče nemudoma in učinkovito kontaktirati.

51.

V nasprotju z ugotovitvami nemške in avstrijske vlade Sodišče v sodbi Planzer Luxembourg o navedenem stališču ne podvomi. (21)

52.

Ta primer je zadeval druga?no pravno vprašanje od vprašanja, ki se obravnava v teh zadevah. V zadevi Planzer Luxembourg je bilo Sodiš?e pozvano, naj odlo?i, ali ima podjetje dejanski sedež v Evropski uniji. V ta namen je med drugim za namene Trinajste direktive razložilo pojma „sedež gospodarske dejavnosti“ in „stalna poslovna enota“. (22) Merila, ki jih je Sodiš?e navedlo v tej zadevi ter na katera se sklicujeta nemška in avstrijska vlada, so zato pomembna za oceno dejanskega sedeža podjetja v Evropski uniji, vendar pa ne dajejo nobenega koristnega razlagalnega elementa za dolo?itev, kateri naslov je lahko naveden na ra?unu.

53.

Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na prvo vprašanje v zadevi C?374/16 in prvi dve vprašanji v zadevi C?375/16 odgovori, da ?len 226(5) Direktive o DDV nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki pravico do odbitka DDV pogojuje s tem, da izdajatelj na ra?unu navede naslov, na katerem opravlja svojo gospodarsko dejavnost.

C. Drugo vprašanje v zadevi C?374/16 in tretje vprašanje v zadevi C?375/16

54.

Drugo vprašanje v zadevi C?374/16 in tretje vprašanje v zadevi C?375/16 zadevata posledice, ki lahko nastanejo zaradi dobre vere dav?nega zavezanca v formalno pravilnost ra?unov, ki jih je izdal drug dav?ni zavezanec. Predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali, in ?e je tako, kako bi bilo treba dav?nemu zavezancu omogo?iti, da se sklicuje na svojo dobro vero, ?e je naslov na ra?unu nepopoln ali napa?en.

55.

Ker navedeni vprašanji temeljita na predpostavki, da mora dav?ni zavezanec opravljati gospodarsko dejavnost na naslovu, navedenem na ra?unu, glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje v zadevi C?374/16 in prvi dve vprašanji v zadevi C?375/16 nanju ni treba odgovoriti.

56.

Vseeno pa bom obravnaval vprašanja, ki se odpirajo z navedenimi vprašanji, ?e bi Sodiš?e na prejšnji vprašanji odgovorilo druga?e, kot sem predlagal zgoraj. Še zlasti se bom osredoto?il na to, ali, in ?e je tako, kako bi bilo treba dav?nemu zavezancu omogo?iti, da se sklicuje na svojo dobro vero v formalno pravilnost ra?unov, ?e organ ugotovi, da je ta morda udeležen v goljufiji ali nepravilnostih.

1. Dobra vera v celovitost ra?una

57.

V obravnavanih zadevah se zdi vprašanje goljufije ali nepravilnosti upoštevno, saj se v obeh predložitvenih odlo?bah v postopkih v glavni stvari postavljajo vprašanja o goljufiji pri izstavitvi ra?una izdajatelja ali transakcijah, povezanih z navedenimi ra?uni.

58.

V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je Sodiš?e v sodbi PPUH Stehcemp pred kratkim razsodilo, da dav?ni zavezanec izgubi pravico do odbitka, ?e je vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, povezani z goljufijo na podro?ju DDV. Nasprotno pa, ?e so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za nastanek in izvrševanje pravice do odbitka, ni skladno z Direktivo o

DDV „sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila goljufijo na področju DDV“. (23) V pravi Unije je to izraz na?ela, ki ga predložitveno sodiš?e imenuje „dobra vera“ ali „zaupanje v pravo“.

59.

Zato se davčnemu zavezancu lahko zavrne pravica do odbitka, ?e se dokaže, da ni ravnal vestno in s potrebno skrbnostjo, kot je razumno zahtevati od preudarnega trgovca. (24) Ukrepi, ki jih je mogo?e v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, da se prepri?a, ali njegove transakcije niso del goljufije ali zlorabe, so seveda zlasti odvisni od okoliš?in posameznega primera. (25) Vendar je od davčnega zavezanca nesorazmerno zahtevati, da opravi poglobljene ali zamudne preverbe pravilnosti in natan?nosti formalnih podatkov na vsakem ra?unu vseh svojih dobaviteljev. To ne bi bilo niti koristno niti ekonomsko izvedljivo.

60.

Poleg tega je Sodiš?e že navedlo, da na?eloma „morajo namre? davčni organi pri davčnih zavezancih opraviti potreben nadzor, da bi odkrili nepravilnosti in utajo DDV, ter davčnemu zavezancu, ki je ravnal nepravilno ali storil goljufijo, naložiti sankcije“. (26)

61.

?e obstajajo indici, ki kažejo na goljufijo ali zlorabo, bi se moral seveda davčni zavezanec ob upoštevanju okoliš?in primera pozanimati o drugem trgovcu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepri?al o njegovi zanesljivosti. (27) Vendar pa tudi v tem primeru davčni organi davčnim zavezancem zaradi nevarnosti zavrnitve pravice do odbitka ne morejo naložiti opravljanja zapletenih in daljnosežnih preverjanj ter s tem nanje dejansko prenesti svoje naloge nadzora. (28) Ni si mogo?e zamisliti, da bi na primer od davčnega zavezanca zahtevali, da preverja, ali na naslovu, ki ga je dobavitelj navedel na ra?unu, ta dejansko opravlja gospodarsko dejavnost ali ima poslovne prostore oziroma ima na navedenem naslovu zakonito ustanovljeno podjetje ali dejanski sedež.

62.

Zato se pravica do odbitka lahko zavrne, ?e davčni zavezanec ni bil v dobri veri glede obstoja s tem povezane goljufije ali zlorabe (ker je zanjo vedel ali bi moral vedeti). Vendar pa je pomembno, da to velja ne glede na to, ali so izpolnjeni formalni pogoji na ra?unih, ki se nanašajo na navedene transakcije.

63.

Povedano druga?e, v nekaterih okoliš?inah bi moral biti davčni zavezanec pazljivejši in skrbnejši pri preverjanju poslovnih transakcij z dobaviteljem in ta dolžnost lahko izhaja samo iz dejstva, da davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti za morebitne goljufije ali nepravilnosti dobavitelja. Obratno pa te dolžnosti ni mogo?e upravi?iti samo s tem, da je naslov na ra?unu nepopoln, napa?en ali ni dejanski sedež podjetja. Prvi?, razen ?e napaka ni o?itna, je težko ugotoviti pravilnost naslova. Drugi?, napaka je lahko popolnoma nenamerna, kar pa davčni zavezanec težko vidi.

64.

Zato sodna praksa Sodiš?a ne omogo?a razlage pravil DDV, kot jo predlaga predložitveno sodiš?e, da se davčnemu zavezancu, ?e formalni pogoji za odbitek niso izpolnjeni, odbitek odobri

samo, če je storil vse, kar je mogoče zahtevati od njega, da bi se prepričal, ali so podatki na računu pravilni. Z navedeno razlago bi bila dejansko bistveno omejena pravica do odbitka, češar pa pravila DDV ne podpirajo.

65.

Poleg tega bi se dokazno breme glede morebitnega sodelovanja pri goljufiji ali vedenja o njej neupravičeno preneslo na prejemnika računa. V smislu moje ugotovitve iz točke 60 je Sodišče razsodilo, da je „[n]aloga davčne uprave, ki je ugotovila, da je izdajatelj računa storil davčne goljufije ali nepravilnosti, [...] da na podlagi objektivnih dejstev in ne da bi od naslovnika računa zahtevala preverbe, ki jih ni dolžan storiti, dokaže, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo na področju DDV“. (29) V zvezi s tem je treba opozoriti tudi, da davčnemu zavezancu ni vedno lahko dokazati, da je v skladu z zahtevanim standardom, z besedami predložitvenega sodišča v zadevi C-375/16, „ukrenil vse, kar je mogoče od njega razumno zahtevati, da bi preveril pravilnost vsebine računov“.

66.

V nasprotju s trditvami predložitvenega sodišča to ne pomeni, da so formalni pogoji iz člena 226 Direktive o DDV brez pomena. Kot pravilno poudarja Komisija, čeprav izpolnjevanje vseh navedenih pogojev ni bistveno za odobritev odbitka davčnemu zavezancu, so države članice pristojne za to, da davčnega zavezanca prisilijo k izpolnitvi/popravku računov in določijo sankcije v primeru nespoštovanja formalnih pogojev v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV in sprejmejo ukrepe za zagotovitev pravilne odmere ter pobiranja davka ter preprečevanje davčnih utaj, če ne presežejo tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne ogrozijo nevtralnosti DDV. (30)

2. Učinkovito sodno varstvo pravice do odbitka

67.

Predložitveno sodišče je v zadevi C-374/16 postavilo tudi vprašanje, ali je to, da lahko tožena stranka zahteva pravico do odbitka le v posebnem postopku zaradi pravičnosti, v skladu s členom 168(a) v povezavi s členom 178(a) Direktive o DDV glede na načelo učinkovitosti. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se na podlagi nacionalnih pravil tožena stranka ne more sklicevati na trditev dobre vere ali zaupanja v pravo v običajnem postopku za odmero davka, ampak mora zaeti ločen postopek.

68.

Ker je navedba naslova poštnega nabiralnika v skladu s členom 226(5) Direktive o DDV, navedeno vprašanje za postopek v glavni stvari ni upoštevno. Če prav razumem, bi moralo biti tožena strankama v postopku v glavni stvari omogočeno, da zahtevata odbitke v običajnem postopku za odmero davka, ne da bi morali zaeti poseben postopek zaradi pravičnosti.

69.

Navedeno vprašanje bom vsekakor obravnaval, če nekateri sporni računi v postopku v glavni stvari iz drugih razlogov niso v skladu s formalnimi pogoji iz člena 226 Direktive o DDV.

70.

V skladu z načelom postopkovne avtonomije in kadar ni predpisov Unije, morajo države članice

vzpostaviti notranje postopke za preprečevanje goljufij na področju DDV. V tem smislu mora nacionalni pravni red posamezne države članice določiti organe, odgovorne za boj proti goljufijam na področju DDV, in določiti podrobna postopkovna pravila za varstvo pravic, ki za upravičene subjekte izhajajo iz prava Unije. Vendar pa ta pravila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali prezmerno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti). (31)

71.

Glede načela učinkovitosti je Sodišče razsodilo, da je treba vprašanje, ali neka nacionalna procesna določba onemogoča ali pretirano otežuje uporabo prava EU, preučiti ob upoštevanju položaja te določbe v celotnem postopku ter poteka postopka in njegovih posebnosti pred različnimi nacionalnimi organi. V ta namen je treba upoštevati osnovna načela nacionalnega pravnega reda, kot so načelo varstva pravic do obrambe, načelo pravne varnosti in učinkovit potek postopka. (32) Načeloma je predložitveno sodišče tisto, ki presodi o skladnosti nacionalnih ukrepov z navedenimi načeli ob upoštevanju vseh okoliščin zadeve. (33)

72.

Sodišče v obravnavani zadevi nima dovolj podrobnih informacij o posebnem postopku zaradi pravičnosti (ter o razlikah med navedenim postopkom in običajnim postopkom odmere davka), da bi lahko presodilo, ali so nacionalna postopkovna pravila, kot so pravila, obravnavana v postopku v glavni stvari, v skladu z določbami Direktive o DDV. V skladu z zgoraj navedeno zadevno prakso je torej predložitveno sodišče tisto, ki mora glede na načela, opredeljena v sodni praksi Sodišča, presoditi, ali je pravica davčnega zavezanca, da se sklicuje na dobro vero glede formalne pravilnosti računov, učinkovito varovana v postopku, kot je posebni postopek zaradi pravičnosti iz točk 163 in 227 AO.

73.

Menim, da bi moralo predložitveno sodišče v svoji analizi posebej preučiti, ali dolžina, zapletenost in stroški, povezani z navedenim posebnim postopkom, davčnemu zavezancu povzročajo nesorazmerne težave. Navedene težave so verjetno večje, če mora davčni zavezanec vzporedno zažeti dva ali več sodnih postopkov za zahteve, ki se pravzaprav nanašajo na ista ali povezana pravna vprašanja in/ali iste ali povezane transakcije. (34)

74.

Prejeto Sodišču ni mogoče dati podrobnejših smernic, moram zaradi nekaterih elementov, navedenih v predložitveni odločbi, izraziti pomisleke glede skladnosti spornih nacionalnih postopkovnih pravil s pravom Unije. Pravica davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV izhaja iz določb Direktive o DDV, in ne iz pravičnosti. To velja ne glede na to, ali so zadevni računi popolnoma v skladu s členom 226 navedene direktive.

75.

Povedano drugače, tudi v teh okoliščinah organi nimajo diskrecijske pravice glede odločanja, ali naj se davčnemu zavezancu dovoli odbitek vstopnega DDV. Zato s postopkovnega vidika ne vidim nobene večje razlike med položajem davčnega zavezanca, ki ima pravico do odbitka, kadar so izpolnjeni formalni pogoji na računih, in položajem, v katerem ima navedeni zavezanec tako pravico kljub formalni neskladnosti. Ne vidim razloga, zakaj davčni zavezanec ne bi imel pravice sklicevati se na tako pravico v okviru običajnega postopka odmere davka.

76.

Vendar pa mora o tem odločiti nacionalno sodišče.

77.

Na podlagi zgoraj navedenega Sodišča predlagam, naj na drugo vprašanje v zadevi C-374/16 in tretje vprašanje v zadevi C-375/16 zato odgovori, da ob pravilni razlagi člena 168(a) in 178(a) Direktive o DDV nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se v primeru, da formalni pogoji glede računov niso izpolnjeni, davčnemu zavezancu odbitek odobri le, če dokaže, da je storil vse, kar je mogoče razumno zahtevati od njega, da bi se prepričal, ali so podatki na računu pravilni. Nacionalno sodišče je tisto, ki mora presoditi, ali so nacionalna postopkovna pravila, na podlagi katerih se davčni zavezanec lahko sklicuje na dobro vero v celovitost računa, skladna z načelom učinkovitosti zlasti z vidika dolžine, zapletenosti in stroškov, povezanih z zadevnimi postopki.

V. Predlog

78.

Zato Sodišča predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

—

Člen 226(5) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Direktiva o DDV) nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki pogojuje pravico do odbitka DDV s tem, da izdajatelj računa na njem navede naslov, na katerem opravlja svojo gospodarsko dejavnost.

—

Člena 168(a) in 178(a) Direktive o DDV nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se v primeru, da formalni pogoji glede računov niso izpolnjeni, davčnemu zavezancu odbitek odobri le, če dokaže, da je storil vse, kar je mogoče razumno zahtevati od njega, da bi se prepričal, ali so podatki na računu pravilni.

—

Nacionalno sodišče je tisto, ki mora presoditi, ali so nacionalna postopkovna pravila, na podlagi katerih se davčni zavezanec lahko sklicuje na dobro vero v celovitost računa, skladna z načelom učinkovitosti zlasti z vidika dolžine, zapletenosti in stroškov, povezanih z zadevnimi postopki.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

(2) UL 2006, L 347, str. 1.

(3) Določba, ki se uporablja *ratione temporis* v zadevi C-374/16, je bila določba, ki je veljala leta 2010 pred revizijo Direktive o DDV. Vendar pa za namene tega postopka navedena revizija ni pomembna, saj ni vplivala na obveznost vključitve naslova na račun v skladu s členom 226 te direktive.

(4) Sodba z dne 14. februarja 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točka 19).

- (5) Sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, to?ka 49).
- (6) Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 28).
- (7) Glej sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 29).
- (8) Glej sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 37 in navedena sodna praksa).
- (9) Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, to?ka 38).
- (10) Glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 25), in z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, to?ki 40 in 41).
- (11) Glej po analogiji sodbo z dne 4. junija 2015, Komisija proti Poljski (C?678/13, neobjavljena, EU:C:2015:358, to?ka 46 in navedena sodna praksa).
- (12) Ta določba se glasi: „dav?ni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“ (moj poudarek).
- (13) Glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, to?ka 27), ki se sklicuje na sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v tej zadevi (EU:C:2016:101).
- (14) Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, to?ki 34 in 35).
- (15) Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, to?ka 34).
- (16) Glej zlasti ?len 17(1)(b) Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na podro?ju davka na dodano vrednost (prenovitev) (UL 2010, L 268, str. 1). Navedena določba od držav ?lanic zahteva, da v elektronskem sistemu med drugim hranijo „podatke o identiteti, dejavnosti, pravni obliki in naslovu oseb, ki so jim bile izdane identifikacijske številke za DDV, pridobljene v skladu s ?lenom 213 Direktive 2006/112/ES, ter datum izdaje številke“.
- (17) Glej po analogiji sodbo z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, to?ki 48 in 49). Poleg tega lahko nacionalni organi zahtevajo katero koli informacijo, ki jim lahko pomaga pri pravilni odmeri DDV, spremljanju pravilne uporabe DDV, zlasti pri transakcijah znotraj Unije, in boju upravnih organov drugih držav ?lanic proti goljufijam na podro?ju DDV na podlagi Uredbe št. 904/2010.
- (18) Glej zlasti uvodne izjave 46, 47, 56, in 57 Direktive o DDV.
- (19) Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719).
- (20) Glej sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 35).
- (21) Sodba z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397.
- (22) Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic glede prometnih davkov – Postopki vra?ila davka na dodano vrednost dav?nim

zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 129).

(23) Glej sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točki 48 in 49).

(24) Glej zlasti sodbe z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 65 in 66); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točke 24, 25 in 27), ter z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točki 25 in 26).

(25) Glej sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 51).

(26) Glej zlasti sodbo z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 62).

(27) Glej sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60), in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 52).

(28) Glej sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 65), in z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 62).

(29) Glej sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50). Glej tudi sodbo z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 43).

(30) Glej sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točki 41 in 42), ter sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Senatex (C-518/14, EU:C:2016:91, točka 45).

(31) Sodba z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, točka 26).

(32) Sodba z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, točka 28).

(33) Sodba z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, točka 27).

(34) Glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2008, Impact (C-268/06, EU:C:2008:223, točka 51).