

Za?asna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NILSA WAHLA,

predstavljeni 22. marca 2018(1)

Zadeva C?648/16

Fortunata Silvia Fontana

proti

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Reggio Calabria

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko dav?no sodiš?e v Reggio Calabria, Italija))

„Davek na dodano vrednost – Sum dav?ne utaje – Študije sektorja – Dolo?itev dolgovanega DDV z induktivnimi metodami – Na?elo sorazmernosti – Na?elo nevtralnosti – Sodni nadzor – Pravica do obrambe – Dokazni standard“

1. Ali dolo?be Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2) in na?ela, po katerih je urejen sistem DDV, nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko organi davek, ki ga dolguje dav?ni zavezanec, za katerega se domneva, da je prijavil premalo DDV, odmerijo z induktivno metodo, ki temelji na študijah sektorja, s katerimi se ocenijo verjetni prihodki dolo?ene kategorije dav?nih zavezancev?

2. Tako bi lahko povzeli vprašanje, ki ga je v obravnavanem postopku postavilo Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko dav?no sodiš?e v Reggio Calabria, Italija).

I. Pravni okvir

A. Pravo EU

3. V uvodni izjavi 59 Direktive o DDV je navedeno:

„Države ?lanice morajo imeti možnost, da z dolo?enimi omejitvami in pod dolo?enimi pogoji sprejmejo ali še naprej uporabljajo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, zaradi poenostavitve obra?unavanja davka ali zaradi prepre?evanja nekaterih oblik dav?nih utaj ali izogibanja davkom.“

4. ?len 73 Direktive o DDV dolo?a:

„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.“

5. člen 242 Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnih organov.“

6. člen 244 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec zagotovi, da se shranijo kopije računov, ki jih izda sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun, ter vsi računi, ki jih je prejel.“

7. člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obrazec DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

8. člen 273 Direktive o DDV določa:

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

[...]

B. Nacionalno pravo

9. člen 39 Decreto del Presidente della Repubblica no. 600(3) (uredba predsednika republike št. 600/1973) z dne 29. septembra 1973 določa:

„V primeru prihodka iz dejavnosti fizičnih oseb [davčni] urad opravi popravek:

[...]

(d) če je med pregledom računovodske dokumentacije in drugimi pregledi, na katere je napoteno v členu 33, ali med pregledom popolnosti, točnosti in verodostojnosti računovodske dokumentacije na podlagi računov in drugih dokumentov, povezanih s podjetjem, ter podatkov in informacij, ki jih je zbral [davčni] urad v skladu s členom 32, ugotovljeno, da so elementi, navedeni v obrazcu in prilogah k njemu, nepopolni, napačni ali netočni. Obstoječe neprijavljene dejavnosti ali neobstoječe prijavljene obveznosti je mogoče tudi predpostaviti na podlagi izpodbojnih domnev, če so te resne, natančne in ujemajo se.

[...]

10. člen 54 Decreto del Presidente della Repubblica no. 633(4) (uredba predsednika republike št. 633/1972) z dne 26. oktobra 1972 v bistvu določa, da se preverjanje verodostojnosti računov DDV lahko izvede z uradno revizijo obračuna, ki ga predloži podjetje, ali podrobneje, na podlagi

informacij in podatkov, ki so na voljo davčni upravi, ali na podlagi podatkov in informacij, ki jih uprava zbere v skladu s svojimi preiskovalnimi pristojnostmi.

11. Člen 62a Decreto-legge no. 331(5) (uredba-zakon št. 331/93) z dne 30. avgusta 1993 določa:

„Službe oddelka za prihodke Ministero delle finanze (ministrstvo za finance, Italija) po posvetovanju s poklicnimi in sektorskimi združenji [...] v zvezi z več gospodarskimi sektorji pripravijo ustrezne študije sektorja, da bi bil nadzor učinkovitejši in da bi bili jasneje določeni količniki za izračunavanje domnev iz člena 11 uredbe-zakona št. 69 z dne 2. marca 1989 [...]. Navedene službe v ta namen identificirajo značilne primere davčnih zavezancev, ki spadajo v sektorje, ki jih je treba nadzirati, da bi se ugotovili elementi, značilni za opravljano dejavnost. Študije sektorja z uredbami odobri ministrstvo za finance [...] in se lahko revidirajo ter so veljavne za namene odmere od davčnega leta 1995.“

12. Člen 62e(3) uredbe-zakona št. 331/93 določa:

„Odmere iz člena 39(1)(d) [uredbe predsednika republike št. 600/1973] in člena 54 [uredbe predsednika republike št. 633/1972] lahko temeljijo tudi na obstoju velikih neujemanj med prijavljenimi prihodki, plačili in pristojbinami ter tistimi, o katerih je mogoče utemeljeno sklepati na podlagi značilnosti in načina izvajanja posamezne opravljane dejavnosti ali na podlagi študij sektorja, izvedenih na podlagi člena 62a te uredbe.“

13. Člen 10 Legge no. 146(6) (zakon št. 146/1998) z dne 8. maja 1998 določa:

„1. Odmere davka na podlagi študij sektorja [...] se uporabijo za davčne zavezance v skladu s postopki, določenimi v tem členu, če je prijavljeni prihodek ali plačilo manjše od prihodka ali plačila, ki se lahko določi na podlagi takih študij.

[...]

3a. V primerih iz odstavka 1 [davčni urad] pred vročitvijo odločbe o odmeri davka davčnega zavezanca povabi na obravnavo v skladu s členom 5 uredbe-zakona št. 218 z dne 19. junija 1997.

3b. V primeru neujemanja s prihodki ali plačili, določenimi na podlagi študij sektorja, je mogoče razloge, ki upravičujejo neujemanje prijavljenih prihodkov ali plačil s prihodki ali plačili, določenimi z uporabo navedenih študij, dokazovati s potrdili. Prav tako je mogoče s potrdili dokazovati razloge, ki upravičujejo neskladnost z ekonomskimi kazalniki, opredeljenimi v zgoraj navedenih študijah. Tako potrdilo se izda na zahtevo davčnih zavezancev [...].

[...]

5. Za namene [DDV] se za višji znesek prihodka ali plačila, določen na podlagi navedenih študij sektorja, ob upoštevanju obstoja neobdavčljivih transakcij ali transakcij, za katere se uporabljajo posebne ureditve, uporabi povprečna stopnja, ki izhaja iz razmerja med davkom na obdavčljive transakcije, od katerega se odbije davek, ki se nanaša na prodajo sredstev, ki se lahko amortizirajo, in prijavljenim prometom.

[...]

7. Ministrstvo za finance z uredbo ustanovi odbor strokovnjakov, ki jih imenuje minister, pri čemer upošteva tudi poročila strokovnih gospodarskih organizacij in poklicnih združenj. Ta odbor pred odobritvijo in objavo vsake od študij sektorja izda mnenje o tem, ali navedene študije ustrezno odražajo dejansko stanje, na katero se nanašajo [...].

[...]"

II. Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

14. Proti Fortunati Silvii Fontani je bil uveden postopek odmere davka za leto 2010, med drugim v zvezi z njenim DDV.

15. Agenzia delle Entrate (davčni urad, Italija) ji je 14. maja 2014 poslal vabilo na obravnavo pred njim, s čimer se je začel kontradiktorni postopek, v katerem je F. S. Fontana predložila stališča in dokumente, s katerimi je želela ovreči ugotovitve, s katerimi se je domnevalo, da so bili njeni prihodki višji od prijavljenih. Vendar davčna urada predložene trditve in dokumenti niso prepričali, zato je 24. decembra 2014 F. S. Fontani poslal odločbo o odmeri davka za leto 2010, med drugim za neplačani DDV.

16. Postopek odmere davka je bil izveden tako, da se je za F. S. Fontano uporabila študija sektorja, ki se nanaša na kategorijo računovodij in davčnih svetovalcev.

17. Tožena stranka je vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko davno sodišče v Reggio Calabrii), s katero je med drugim izpodbijala znesek DDV, zapadlega v plačilo, ki ga je terjal davčni urad. Zlasti je trdila, da je davčni urad za njen položaj napačno uporabil študijo sektorja, ki se nanaša na javne računovodje in davčne svetovalce, namesto študije v zvezi z zaposlitvenimi svetovalci, kar je štela za svojo glavno dejavnost. Poleg tega je trdila, da je bil znesek DDV, ki ga terja davčni urad, določen zgolj na podlagi študije sektorja, v kateri se niso upoštevale resnične gospodarske dejavnosti, ki jih je dejansko izvedla.

18. Ker predložitveno sodišče v teh okoliščinah dvomi o pravilni razlagi prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je s členoma 113 in 114 PDEU ter z [Direktivo o DDV] skladna italijanska nacionalna zakonodaja, natančneje člena 62e(3) in 62a uredbe-zakona št. 331/93, [ki je bila] 29. oktobra 1993 [preoblikovana v zakon] št. 427, v delu, v katerem je mogoče DDV obračunati za celotni induktivno ugotovljeni promet, in sicer z vidika upoštevanja odbitka in izpolnitve obveznosti prealitivne ter splošneje v povezavi z načeloma nevtralnosti in prealitivne davka?“

19. Pisna stališča sta predložili italijanska vlada in Komisija. Poleg tega sta predstavili svoja stališča na obravnavi 18. januarja 2018.

III. Analiza

20. Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive o DDV in načela, po katerih je urejen sistem DDV, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je tista iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero lahko organi davek, ki ga dolguje davčni zavezanec, za katerega se domneva, da je prijavil premalo DDV, odmerijo z induktivno metodo, ki temelji na študijah sektorja, s katerimi se ocenijo verjetni prihodki določenih kategorij davčnih zavezancev.

21. Kolikor vem, ni Sodišče doslej še nikoli preuči skladnosti nacionalne zakonodaje, podobne tisti iz postopka v glavni stvari, s pravili in načeli, po katerih je urejen sistem DDV. Žal

predložitveno sodišče kljub temu, da ima ta zakonodaja kar nekaj posebnosti, ni navedlo veliko pojasnil glede njene morebitne neskladnosti s pravili in načeli sistema DDV.

22. Kakor koli že, na podlagi predložitvene odločbe se zdi, da se dvomi predložitvenega sodišča večinoma nanašajo na morebitno kršitev načel sorazmernosti in davčne nevtralnosti, na katerih temelji Direktiva o DDV. To sodišče se zlasti sprašuje, ali sistem, v katerem se DDV, ki ga mora plačati davčni zavezanec, ne odmeri na podlagi posameznih transakcij, ki jih je ta izvedel, temveč se izražena ob upoštevanju njegovega ocenjenega skupnega prometa, morda nima negativnega učinka na zmožnost davčnega zavezanca, da po eni strani odbije vstopni DDV, po drugi strani pa izstopni DDV „prevale“ na svoje stranke. Pri tem zlasti izpostavlja, da je davčni zavezanec še naprej dolžan plačati celoten znesek davka, za katerega davčni organi menijo, da ga dolguje, vključno s kakršnim koli deležem davka, ki bi ga moral zaračunati svojim strankam.

23. Ob upoštevanju že omenjene redkobesednosti predložitvene odločbe in ne preveč podrobnih stališč italijanske vlade se bom pri analizi osredotočil na ta posebna vprašanja, ob strani pa bom pustil druge elemente, v zvezi s katerimi Sodišče ni bilo izrecno postavljeno vprašanje in zato stranke o njih niso razpravljale.

24. Menim, da je pred preužitvijo teh vprašanj kljub temu koristno na kratko predstaviti, kako deluje zadevna nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari.

A. Študije sektorja

25. Kolikor razumem, študije sektorja iz postopka v glavni stvari pripravi in odobri italijansko ministrstvo za finance po posvetovanju z ustreznimi poklicnimi in sektorskimi združenji.

26. Te študije temeljijo na ekonomskih analizah ter statističnih in matematičnih tehnikah, uporabljajo pa se za oceno verjetnih prihodkov določenih kategorij davčnih zavezancev. V ta namen se opredeli potencialna zmožnost teh kategorij davčnih zavezancev za ustvarjanje prihodka ob upoštevanju notranjih in zunanjih dejavnikov, ki bi lahko vplivali na to zmožnost (kot so časovni razpored dejavnosti, položaj na trgu itd.). Konkretnije, študije sektorja se pripravijo tako, da se za vsako kategorijo razišče odnos med računovodskimi in strukturnimi spremenljivkami, in sicer tako znotraj družbe (proizvodni proces, območje prodaje itd.) kot tudi zunaj nje (gibanja povpraševanja, ravni cen, konkurenca). V teh študijah se upoštevajo tudi značilnosti ozemeljskega območja, na katerem davčni zavezanci delujejo.

27. Študije sektorja lahko uporabijo davčni zavezanci kot referenco pri oddaji obračunov davčnemu uradu, prav tako pa jih tudi zadnjenavedeni uporabi za preverjanja. Za dani položaj se uporablja študija, ki se nanaša na „prevladujočo dejavnost“ davčnega zavezanca, tj. dejavnost, s katero je davčni zavezanec v upoštevnem obdobju ustvaril največ prihodkov.

B. Splošni okvir

28. Po tej ponazoritvi glavnih značilnosti zadevne nacionalne zakonodaje je po mojem mnenju koristno na kratko spomniti še na upoštevne določbe prava Unije in na sodno prakso Sodišča v zvezi s temi določbami. Sodišče je v nekaj zadevah namreč že pojasnilo več vidikov zakonodaje o DDV, pomembnih za obravnavani postopek.

1. Vloga davčnih zavezancev in davčna osnova

29. Prvič, poudariti je treba, da je osnovno načelo sistema DDV to, da je njegov namen obdavčiti le končnega potrošnika. Davčna osnova, ki se uporabi kot osnova za DDV, ki ga morajo pobrati davčni organi, torej ne more presegati plačila, ki ga izvede končni potrošnik in ki je osnova

za izračun DDV, ki ga navsezadnje bremeni. DDV namreč ne bremeni samih davčnih zavezancev. Edina zahteva, ki jim je naložena, kadar sodelujejo v procesu proizvodnje in distribucije pred fazo končne obdavčitve, je ta, da v vsaki fazi procesa poberejo davek za račun davčnih organov in da jim ga plačajo.(7)

30. Člen 73 Direktive o DDV določa, da je davčna osnova pri dobavah blaga in opravljanju storitev vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga mora prejeti dobavitelj ali izvajalec od kupca.(8) To plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejeta vrednost, in ne vrednost, ocenjeno po objektivnih merilih.(9) Če bi davčni organi zaračunali znesek, višji od davka, ki ga je končni potrošnik dejansko plačal, bi s tem kršili načelo nevtralnosti DDV v odnosu do davčnih zavezancev.(10)

31. Da bi zagotovili popolno nevtralnost sistema, kar zadeva davčne zavezance, Direktiva o DDV določa sistem odbitkov, katerega namen je zagotoviti, da se davčnemu zavezancu DDV ne zaračuna neupravičeno. Temeljna značilnost sistema DDV je torej ta, da je ta davek za vsako transakcijo mogoče obračunati šele po odbitku zneska DDV, ki neposredno bremeni strošek različnih sestavnih delov cene blaga ali storitev.(11)

2. Obveznosti davčnih zavezancev

32. Drugič, v skladu s členom 242 Direktive o DDV vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa. Člen 244 te direktive zahteva tudi, da davčni zavezanci zagotovijo, da se shranijo kopije računov, ki jih izdajo sami, in vsi računi, ki so jih prejeli. Dalje, člen 250(1) te direktive določa, da morajo davčni zavezanci predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, dolgovanega državi.

33. Kot je že večkrat navedlo Sodišče, iz členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV ter iz člena 4(3) PEU izhaja, da morajo države članice sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da je DDV, dolgovan na njihovem ozemlju, v celoti pobran, in se boriti proti utajam. Poudariti je treba, da z goljufivim ravnanjem davčnega zavezanca, kot je prikrivanje dobav in prihodkov, ni mogoče ovirati pobiranja DDV. V takem primeru morajo organi držav članic vzpostaviti položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo davčne utaje.(12)

34. Sodišče je tudi razsodilo, da določbe člena 273 Direktive o DDV zunaj meja, ki jih določajo, ne pojasnjujejo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, in tako tem državam podeljujejo diskrecijsko pravico glede sredstev za uresnitev zgoraj navedenih ciljev. Vendar pa ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje davčnih utaj, ne smejo presegati tistega, kar je nujno potrebno za uresnitev takih ciljev (sorazmernost), in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.(13)

35. Enaka načela se uporabljajo v zvezi s sankcijami, ki jih države članice lahko naložijo v primeru kršitev obveznosti, ki izhajajo iz zakonodaje o DDV. Ker Direktiva o DDV ne vsebuje sistema sankcij, so države članice še naprej pristojne za to, da izberejo sankcije, ki jih štejejo za ustrezne. Vendar pa morajo navedeno pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi splošnimi načeli. Zlasti s temi sankcijami ne smejo kršiti načela sorazmernosti(14) in spodkopati nevtralnosti DDV.(15)

C. Vprašanja, ki se postavljajo v tem postopku

36. V tem okviru bom obravnaval vprašanja, ki se postavljajo v tem postopku. Vendar bom preuči zgolj, ali je nacionalna zakonodaja, v skladu s katero lahko davčni organi davek, ki ga

dolguje davčni zavezanec, za katerega se domneva, da je prijavil premalo DDV, odmerijo z induktivno metodo, ki temelji na študijah sektorja, sama po sebi v nasprotju z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

37. Zaradi delitve pristojnosti med Sodiščem in nacionalnimi sodišči morajo namreč zadnje navedena ob upoštevanju napotkov, ki jih zagotovi prvo navedeno, presoditi, ali je lahko konkretna uporaba te zakonodaje v posameznem konkretnem primeru v nasprotju s temi načeli, pri čemer se upoštevajo okoliščine iz postopka v glavni stvari.(16)

1. Načelo sorazmernosti

38. Glede načela sorazmernosti bom v nadaljevanju pojasnil, zakaj menim, da sistem, kot je tisti, določen z obravnavano nacionalno zakonodajo, ne presega potrebnega za to, da se zagotovi, da se v celoti pobere DDV in se prepreči utaje.

39. Za začetek je treba upoštevati, da davčni organi v primeru utaje ali izogibanja plačila davka lahko ne upoštevajo – in verjetno niti ne smejo upoštevati – nepravilnih obračunov DDV, ki jih predloži davčni zavezanec, in po potrebi odstopijo od rezultatov knjigovodstva, ki ga ta vodi. Ti organi morajo znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, izračunati na podlagi transakcij, ki jih je ta dejansko opravil, tudi če ni bil izdan noben račun in ni mogoče v knjigovodstvu najti nobene sledi teh transakcij.

40. Menim, da bi bili lahko davčni organi za učinkovit boj proti izogibanju plačila davka, ki izhajajo iz „rune ekonomije“, pogosto prisiljeni pri oceni gospodarskih rezultatov davčnih zavezancev, za katere se sumi, da so storili napake ali kršitve, uporabiti induktivne metode ali nekatere domneve. Zlasti kadar ni na papirju nobene sledi, ki bi jim omogočila rekonstrukcijo dejanskega stanja, se zdi skoraj neizogibno, da vsi dejstva, ki se glede na vse upoštevne okoliščine zdijo zelo verjetna, *prima facie* obravnavajo kot dokazana.

41. Po mojem mnenju ni nobenega razloga, zakaj davčni organi v tem okviru ne bi smeli uporabiti statističnih in ekonomskih podatkov za izoblikovanje realističnih primerjalnih meril in ugotavljanje morebitnih odstopanj. Zdi se torej, da je izbira uporabe instrumenta, kot so študije sektorja, da se opredelijo davčni zavezanci, ki so morda prijavili premalo DDV, in se odmerijo zneski, ki mogoče niso bili poravnani, znotraj manevrskega prostora, ki je z Direktivo o DDV prepuščen državam članicam za to, da zagotovijo, da se v celoti pobere DDV in se prepreči izogibanje plačila davka.

42. Skoraj nepotrebno pa je izpostaviti, da mora davčni urad ob določitvi konkretnih zneskov kakršnega koli neporavnane davka dosledno upoštevati dejansko stanje gospodarskih rezultatov davčnih zavezancev. Povedano drugače, kakršen koli popravek, ki ga izvede davčni organ, mora biti seveda pravilen. Za to – če se za oceno prometa davčnega zavezanca uporabi induktivna metoda – mora biti s to metodo mogoče priti do verodostojnih rezultatov. Natančneje, če se študije sektorja uporabijo za to, da se iz njih izpeljejo nekatere domneve, morajo te študije biti natančne, zanesljive in posodobljene.

43. Kot je bilo navedeno zgoraj in brez upoštevanja morebitnih sankcij, ki jih je mogoče upravičeno naložiti zaradi utaje ali izogibanja plačila davka, davčni organi namreč iz naslova neprijavljenega DDV ne morejo terjati več od zneska, ki ga je davčni zavezanec prejel (ali bi ga moral prejeti) od svojih strank. Ti organi izterjave neplačanega DDV ne smejo mešati z naložitvijo sankcij zaradi kršitev pravil o DDV. To sta ločena instrumenta različne narave in z različnimi funkcijama.(17)

44. Če torej niso na voljo nikakršni natančni podatki v zvezi z upoštevnimi obdavčljivimi

transakcijami, morajo države članice uporabiti postopkovne instrumente, s katerimi se potreba po tem, da se omogoči ugotovitev neprijavljenega DDV in poenostavi njegov izražun, uskladi z zahtevo po tem, da se zneski, ki se terjajo kot neplačani, kar najbolj ujemajo s tistimi, ki so dovoljeni na podlagi člena 73 Direktive o DDV, in jih ne presegajo.(18) Zdi se, da je tako stališče potrjeno z uvodno izjavo 59 Direktive o DDV, v kateri je izrecno priznan manevrski prostor, ki ga morajo imeti države članice znotraj nekaterih omejitev in pod nekaterimi pogoji za to, da sprejmejo ukrepe za poenostavitev obračunavanja davka in preprečevanje utaj ali izogibanja plačila davka.

45. Ob upoštevanju navedenega menim, da z nacionalno zakonodajo, na podlagi katere bi lahko davčni organi dokazali obstoj neprijavljenega DDV in določili njegov znesek zgolj (ali večinoma) na podlagi domnev, ki izhajajo iz razlik med prihodkom, ki ga je prijavil davčni zavezanec, in prihodkom, ocenjenim na podlagi študije sektorja, ne bi bilo doseženo ustrezno ravnoesje med tema zahtevama. Po eni strani bi s takim sistemom sicer res poenostavili nalogo davčnega urada, da pobere davke ter prepreči utaje in izogibanje plačilu davka. Vendar se po drugi strani zdi težko verjetno, da bi lahko ta sistem dal verodostojno sliko dejanskega gospodarskega stanja v vsakem posameznem položaju. Tako bi najverjetneje privedel do pogostih napak, pogosto v škodo davčnih zavezancev. Tak sistem bi tako presegel potrebno za to, da se zagotovi, da se v celoti pobere DDV ter se preprečijo utaje in izogibanje plačilu davka.

46. Vendar se ob upoštevanju elementov iz spisa zadeve ne zdi, da bi to držalo za nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari. Ta zakonodaja se mi z vidika sorazmernosti ne zdi sporna iz dveh glavnih razlogov.

47. Prvič, v nacionalni zakonodaji iz obravnavane zadeve, kot jo razlagajo italijanska sodišča, se s študijami sektorja zgolj zagotovijo indici o morebitnem odstopanju v obračunih davčnih zavezancev. Torej precejšnje odstopanje od rezultatov teh študij samodejno še ne privede do neugodne odločbe organov. Na podlagi tega odstopanja se lahko le za nekontradiktorni postopek, da se ugotovi resničen gospodarski položaj davčnega zavezanca. Tako lahko davčni organi na podlagi pregleda in „popravka“ teh rezultatov ob upoštevanju elementov, ki jih navede davčni zavezanec, opredelijo, ali je v posameznem primeru prišlo do utaje ali izogibanja plačilu davka, in določijo dolgovani znesek. Pomembno je to, da je v skladu z nacionalno sodno prakso sodelovanje zadevnega davčnega zavezanca v upravnem postopku – za katerega mu je treba dati dovolj časa, da pripravi obrambo – bistvena postopkovna zahteva za zakonitost odmere davčnega urada.(19)

48. Drugič, zaradi razhajanja med ekonomskimi podatki, ki jih je prijavil davčni zavezanec, in podatki, ki morda izhajajo iz uporabe študije sektorja, ni postavljena domneva zakonitosti. Z uporabo take študije je namreč mogoče za posamezni položaj postaviti zgolj izpodbojno pravno domnevo („presunzione semplice“) v smislu člena 2729(1) Codice Civile (italijanski civilni zakonik). V skladu s to določbo se ocena takih domnev prepusti „preudarnosti sodišča“, to pa mora te domneve sprejeti le, kadar so resne, natančne in ujemajoče se.

49. Uporaba študije sektorja za posamezni položaj torej še ne pomeni resnične prealitive dokaznega bremena, saj je še vedno davčni urad tisti, ki mora pravno zadostno dokazati kakršno koli kršitev, ki naj bi jo storil davčni zavezanec. Kljub temu pa zaradi uporabe te študije za davčnega zavezanca nastane obveznost navedbe dokazov, saj mora predložiti trditve in podporno dokumentacijo, s katerimi je mogoče pojasniti, zakaj njegovi rezultati odstopajo od rezultatov, ki bi jih bilo običajno mogoče pričakovati od podobnega podjetja. Kot razumem, mora davčni organ te elemente upoštevati, če pa ga ne prepričajo, mora v končni odmeri pojasniti, zakaj. V primeru spora v zvezi s tem je navsezadnje sodišče tisto, ki prosto oceni elemente, ki jih navedeta obe stranki, ne da bi ga pri tem zavezovala kakršna koli domneva.

50. Po teh pojasnilih pa je treba vendarle upoštevati, da nacionalna pravila, ki se nanašajo na

pobiranje neprijavljenega DDV, pomenijo izvajanje določb Direktive o DDV ter jih je treba kot taka razlagati in uporabljati v skladu z Listino Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).(20)

51. Ta vidik je po mojem mnenju v obravnavani zadevi precej pomemben. Z zakonodajo, kot je tista iz obravnavane zadeve, se namreč ne nezanemarljivo povečajo pooblastila, ki jih ima uprava v odnosu do davčnih zavezancev. Uprava lahko v zvezi s posameznimi davčnimi zavezanci postavi nekatere *prima facie* domneve na podlagi statističnih in ekonomskih podatkov, ki se ne nanašajo na te davčne zavezance. Če naj bo tak sistem sorazmeren, je treba po mojem mnenju dosledno zagotavljati skladnost s členom 47 („Pravica do učinkovitega pravnega sredstva in nepristranskega sodišča“) in členom 48 („Domneva nedolžnosti in pravica do obrambe“) Listine.

52. To pomeni, prvič, da je treba, preden davčni organi sprejmejo ukrep, ki bo negativno vplival na davčnega zavezanca, to osebo postaviti v položaj, v katerem lahko učinkovito predstavi svoja stališča v zvezi z informacijami, s katerimi nameravajo organi utemeljiti svojo odločbo. Tej osebi je treba dati dovolj časa za pripravo obrambe.(21) Drugič, kakršno koli odmero, ki jo izvedejo davčni organi, mora biti mogoče izpodbijati pred sodiščem, ki lahko pregleda dejanska in pravna vprašanja, na katera se ta oseba sklicuje.

53. S tega vidika – kar zadeva uporabo študije sektorja – menim, da mora biti davčnemu zavezancu še zlasti omogočeno izpodbijanje notranje pravilnosti študije(22) in/ali njene upoštevnosti za odmero v njegovem posebnem položaju (na primer zaradi elementov, ki so ali niso bili upoštevani v študiji in lahko vplivajo na podane ocene).

54. Ob upoštevanju navedenega je seveda bistveno vprašanje, kakšen standard mora doseči davčni zavezanec, da je izpolnjena njegova obveznost navedbe dokazov in da je izpodbojna domneva, ki izhaja iz uporabe študije, izpodbita. Menim, da mora biti ta standard sorazmeren z elementi, ki jih je zbral davčni urad v podporo rezultatom študije: številnejši in verodostojnejši kot so, višje mora biti postavljena letvica za to, da davčni zavezanec izpolni svojo obveznost, in obratno.

55. Vendar v tem okviru ni mogoče spregledati niti tega, da vsako podjetje ni izpostavljeno le tveganjem in negotovostim, ampak lahko nanj vplivajo tudi precej ugodni dogodki. Ni mogoče vsakega negativnega trenda ali rezultata podjetja preprosto predvideti *ex ante* in logično pojasniti *ex post* (in še manj pravno zadostno dokazati v sodnem postopku). Da bi lahko davčni zavezanec izpodbil domnevo, ki izhaja iz uporabe študije sektorja, je tako lahko prisiljen dokazati negativna dejstva (kot je neobstoj ali majhno število obdavčljivih transakcij v danem obdobju), kar se lahko v nekaterih okoliščinah izkaže za precej težko nalogo. Nacionalno sodišče, ki obravnava zadevo, mora zato ta vidik upoštevati pri presoji trditev in dokazov, s katerimi davčni zavezanec izpodbija odmero, pripravljeno med drugim na podlagi študije, ki temelji na statističnih in ekonomskih podatkih.

56. Tako menim, da nacionalna zakonodaja, kot je tista iz postopka v glavni stvari, sama po sebi ne pomeni kršitve načela sorazmernosti, če se uporablja v skladu s členoma 47 in 48 Listine.

2. Načelo davčne nevtralnosti

57. Glede načela davčne nevtralnosti ne vidim nobenega razloga za to, da bi nacionalna zakonodaja, kot je tista iz postopka v glavni stvari, sama po sebi pomenila kršitev tega načela, in sicer zlasti iz dveh razlogov.

58. Po eni strani davčnemu zavezancu, ki se mu davek odmeri na podlagi uporabe študije sektorja, nič ne preprečuje, da zahteva odbitek celotnega vstopnega DDV, za katerega ima dovolj

dokazov. Povedano drugače, ne vem, zakaj bi možnost, da davčni urad pri dokazovanju neprijavljenega DDV in določitvi njegovega zneska med drugim uporabi domneve, ki izhajajo iz študij sektorja, vplivala na pravico davčnega zavezanca do odbitka.

59. Vsekakor iz zgoraj navedenih nael izhaja, da si morajo davčni organi ustvariti verodostojno sliko gospodarskega položaja davčnih zavezancev in da – ne glede na morebitne sankcije, ki jih je mogoče naložiti – iz naslova neplačnega davka ne morejo terjati večjega zneska od dejansko dolgovanega.

60. Po drugi strani me ne prepriča niti trditev o „prevalitvi bremena“ iz predložitvene odločbe. V primeru davčne utaje ali izogibanja plačila davka je neporavnani DDV, ki ga terja davčni urad, enak delu plačila, ki ga je dejansko prejel davčni zavezanec v okviru neprijavljene transakcije in ki se določi na podlagi upoštevne stopnje DDV.(23)

61. Vsekakor se v položaju, kot je tisti iz postopka v glavni stvari, davčni zavezanec, odgovoren za utajo ali izogibanje plačilu davka, ne more sklicevati na naelo nevtralnosti, tako da svoj položaj primerja s položajem davčnega zavezanca, ki je ustrezno izpolnil svoje obveznosti na podlagi pravil o DDV, določenih na ravni EU in na nacionalni ravni. Kot je navedlo Sodišče v sodbi Maya Marinova, davčni zavezanci, ki so utajili davke, pri čemer gre med drugim za prikrivanje obdavčljivih transakcij in z njimi povezanih prihodkov, niso v primerljivem položaju z davčnimi zavezanci, ki spoštujejo svoje obveznosti na področju knjigovodstva, obračuna in plačila DDV. V takih okoliščinah se na to naelo ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni utaji in ki je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV.(24)

62. Zato menim, da sistem, kot je tisti, določen z obravnavano nacionalno zakonodajo, sam po sebi ni v nasprotju niti z naelom davčne nevtralnosti.

IV. Predlog

63. Sodišču torej predlagam, naj na vprašanje, ki mu ga je v predhodno odločanje predložilo Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko davčno sodišče v Reggio Calabрії, Italija), odgovori:

Naeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti, na katerih temelji Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko organi davek, ki ga dolguje davčni zavezanec, za katerega se domneva, da je prijavil premalo davka na dodano vrednost, odmerijo z induktivno metodo, ki temelji na študijah sektorja, s katerimi se ocenijo verjetni prihodki določene kategorije davčnih zavezancev, če se taka zakonodaja uporablja v skladu s členoma 47 in 48 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah.

Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju vseh okoliščin postopka v glavni stvari opredeliti, ali se s konkretno uporabo te zakonodaje za posamezni primer ti naeli kršita.

1 Jezik postopka: angleščina.

2 V nadaljevanju: Direktiva o DDV (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60).

3 Gazzetta Ufficiale št. 268 z dne 16. oktobra 1973.

4 Gazzetta Ufficiale št. 292 z dne 11. novembra 1972.

- 5 Gazzetta Ufficiale št. 203 z dne 30. avgusta 1993.
- 6 Gazzetta Ufficiale št. 110 z dne 14. maja 1998.
- 7 Glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ki 19 in 22).
- 8 Glej sodbo z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006, to?ka 31 in navedena sodna praksa).
- 9 Glej sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulic? in Plavo?in (C?249/12 in C?250/12, EU:C:2013:722, to?ka 33 in navedena sodna praksa).
- 10 Glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ki 24 in 28).
- 11 Glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ka 23).
- 12 Sodba z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, to?ki 41 in 42 ter navedena sodna praksa).
- 13 *Idem*, to?ki 43 in 44.
- 14 Sodba z dne 19. julija 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, to?ka 44).
- 15 Sodba z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, to?ka 32).
- 16 Glej v tem smislu sodbi z dne 28. julija 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 36), in z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, to?ka 46).
- 17 Glej v tem smislu sodbe z dne 15. januarja 2009, K-1 (C?502/07, EU:C:2009:11, to?ki 18 in 19); z dne 19. julija 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, to?ka 49), in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 52).
- 18 Glej po analogiji sodbi z dne 10. julija 2008, Koninklijke Ahold (C?484/06, EU:C:2008:394, to?ka 39), in z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, to?ka 48).
- 19 Glej zlasti Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sodbe št. 26635, 26636, 26637 in 26638 z dne 18. decembra 2009 in št. 18184 z dne 29. julija 2013.
- 20 Glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, to?ka 27).
- 21 Glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics (C?129/13 in C?130/13, EU:C:2014:2041, to?ke 30, 33 in 38 ter navedena sodna praksa).
- 22 Zato menim, da je nujna najvišja mogo?a stopnja preglednosti, kar zadeva metodologije, po katerih se pripravi študija, ter v njej uporabljene elemente in parametre.
- 23 Glej ?lene 73, 78(a) in 96 Direktive o DDV.

24 Sodba z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, točka 49).