

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 8. septembra 2022(1)

Zadeva C-378/21

P GmbH,

ob udeležbi

Finanzamt Österreich

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

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

I. Uvod

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

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

3. Glede na to, da ima DDV naravo davka na potrošnjo, bi moral izvajalec storitve stranki pravzaprav vrniti previsoki DDV, ki ga je plačala. Če pa to pravno ni mogoče (na primer takrat, ko je bila kot cena dogovorjena fiksna cena) ali pa je dejansko izključeno (na primer zato, ker stranke

niso poimensko znane), se postavlja vprašanje, kdo sme ostati nazadnje „obogaten“ zaradi zmote glede pravilnega zneska davka – država ali dav?ni zavezanec, ki se je zmotil?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

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

5. ?len 73 Direktive o DDV, ki se nanaša na dav?no osnovo, dolo?a:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz ?lenov 74 do 77, dav?na osnova zajema vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6. ?len 78 Direktive o DDV dolo?a elemente, ki jih je treba v dav?no osnovo vklju?iti ali iz nje izklju?iti:

„Dav?na osnova vklju?uje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV; [...]“

7. ?len 193 Direktive o DDV opredeljuje, kdo je dolžan ta davek pla?ati:

„DDV je dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, ki dobavlja obdav?ljivo blago ali opravlja obdav?ljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s ?leni 194 do 199b in ?lenom 202 dolžna pla?ati druga oseba.“

8. ?len 168(a) Direktive o DDV se nanaša na obseg pravice do odbitka in dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec; [...]“

9. ?len 203 Direktive o DDV ureja dav?no obveznost z izkazovanjem na ra?unu.

„DDV je dolžna pla?ati vsaka oseba, ki izkaže DDV na ra?unu.“

10. ?len 220(1) Direktive o DDV ureja obveznost izdajanja ra?unov:

„Vsak dav?ni zavezanec mora zagotoviti, da sam, prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov ra?un izda ra?un v naslednjih primerih:

1. za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu dav?nemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni dav?ni zavezanec; [...]“

B. Avstrijsko pravo

11. ?len 11(1), to?ka 1, Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (zvezni zakon o prometnem davku (v nadaljevanju: UStG)) ureja

obveznost izdajanja računov:

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

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

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

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

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

1. dobropis na knjigovodski kartici,
2. vračilo, preknjižba ali preračunanje dobropisa in
3. uporaba za poravnavo davčnih obveznosti,

če bi to pripeljalo do neupravičene obogatitve davčnega zavezanca.“

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

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

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

16. Družba P GmbH je strankam ob plačilu izdajala blagajniška potrdila, ki so v skladu s členom 11(6) UStG 1994 račun za majhne zneske (poenostavljeni račun v skladu s členom 238 v povezavi s členom 226b Direktive o DDV). V spornem letu 2019 je družba P GmbH izdala skupno 22.557 računov. V spornem letu 2019 so bile stranke družbe P GmbH izključno končni potrošniki, ki niso imeli pravice do odbitka vstopnega DDV.

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje in potek preužitve

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

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

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

24. Zato se bom najprej lotila razlage 7lena 203 Direktive o DDV na podlagi predpostavke, da 22.557 ra7unov, na katerih je izkazan previsok davek, ne pomeni nevarnosti izgube dav7nih prihodkov (glej oddelek B). Nato bom domnevala, da dolo7ene nevarnosti izgube dav7nih prihodkov vendarle ni mogo7e izklju7iti (glej oddelek C). Na to se potem navezuje vpra7anje popravka dav7nega dolga iz 7lena 203 Direktive o DDV, pri katerem je treba prav tako obravnavati nujnost popravka 22.557 ra7unov (glej oddelek D). Nazadnje bom preu7ila, ali je mogo7e proti dru7bi P GmbH uveljavljati ugovor neupravi7ene obogatitve, 7e so stranke pla7ale ceno v celoti (glej oddelek E).

B. Dav7na obveznost na podlagi 7lena 203 Direktive o DDV, 7e ni nevarnosti izgube dav7nih prihodkov

1. DDV, ki je bil napa7no izkazan na ra7unu

25. V skladu s 7lenom 203 Direktive o DDV je DDV dol7na pla7ati vsaka oseba, ki ta davek izka7e na ra7unu. V skladu s 7lenom 193 Direktive o DDV je DDV dol7an pla7ati dav7ni zavezanec, ki dobavlja obdav7ljivo blago ali opravlja obdav7ljivo storitev. Ker mora ta dav7ni zavezanec na podlagi 7lena 220(1), to7ka 1, Direktive o DDV vsaj drugim dav7nim zavezancem izdati ra7un, bi to pripeljalo do druge dav7ne obveznosti za eno in isto transakcijo. V tem smislu je treba 7len 203 Direktive o DDV razlagati ozko.

26. V nasprotnem primeru bi bil dav7ni zavezanec, ki pravilno obra7una DDV na obdav7ljivo storitev, dol7an pla7ati DDV dvakrat: enkrat v skladu s 7lenom 203, drugi7 v skladu s 7lenom 193 Direktive o DDV. Zakonodajalec zadnjenavedenega ni 7elel. 7len 203 Direktive o DDV ima samostojen pomen le, 7e dolo7a dav7no obveznost, ki ni omejena na 7len 193 te direktive. Ker je namen 7lena 203 Direktive prepre7evanje nevarnosti izgube dav7nih prihodkov(3) (v zvezi s tem podrobneje v to7ki 30 in naslednjih), ne more zajemati „obi7ajnega primera“, v katerem dav7ni zavezanec izda pravilen ra7un. Iz tega sledi, da se 7len 203 Direktive o DDV nana7a „samo“ na DDV, ki je bil nepravilno zara7unan, torej DDV, ki ni zakonsko dolgovan, 7eprev je izkazan na ra7unu.

27. V obravnavani zadevi je bil na ra7unih izkazan previsok znesek davka (uporabila se je splo7na dav7na stopnja namesto ni7je). Posledi7na razlika je bila v tem smislu nepravilno, torej v previsokem znesku, izkazana na ra7unu. To razliko bi lahko v skladu s 7lenom 203 Direktive o DDV dolgoval izdajatelj ra7una, 7e bi bili podani 7e drugi pogoji. Preostali znesek je 7e dolgovan na podlagi 7lena 193 Direktive o DDV in se ne izpodbija.

2. Pojem ra7una v smislu 7lena 203 Direktive o DDV

28. V skladu z navedbami v predlogu za sprejetje predhodne odlo7be gre pri izdanih blagajni7kih potrdilih za tako imenovane ra7une za majhne zneske, na katerih je treba v skladu s 7lenom 238 v povezavi s 7lenom 226b Direktive o DDV navesti manj podatkov. Vendar je treba znesek DDV, ki ga je treba pla7ati, navesti tudi na teh ra7unih.

29. Ta ra7un je ra7un, izdan v skladu s naslovom XI, poglavje 3, oddelki od 3 do 6, ki torej na podlagi 7lena 178(a) daje pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s 7lenom 168(a) Direktive o DDV. Ali je bila dru7ba P GmbH sploh dol7na izdati zadevne ra7une kon7nim potro7nikom (7len 220(1), to7ka 1, Direktive o DDV temu nasprotuje) je pri tem – druga7e od mnenja Komisije – nepomembno. 7len 203 Direktive o DDV se navezuje le na obstoj ra7una, glede na besedilo pa prav tako zajema tako imenovane ra7une za majhne zneske.

30. Dejstvo, da se v skladu s 7lenom 203 Direktive o DDV dav7na obveznost nana7a tudi na

DDV, ki je ločeno izkazan tudi na računih za majhne zneske (in sicer v previsokem znesku), je v skladu tudi z dosedanja sodna praksa Sodišča v zvezi s ciljem člena 203 Direktive o DDV. V skladu s to prakso je namen člena 203 Direktive o DDV odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi tega, ker bi prejemnik računa na podlagi tega računa uveljavljal neupravičen odbitek vstopnega davka.(4)

31. Pravica do odbitka vstopnega davka sicer obstaja le za tiste davke, ki so povezani s transakcijo, ki je obdavčljiva z DDV.(5) Vendar nevarnost izgube davčnih prihodkov obstaja, dokler naslovnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka v skladu s členom 168 Direktive o DDV.(6) Ni namreč mogoče izključiti, da finančna uprava ne bo pravočasno ugotovila, da izvajanju formalno obstoječe pravice do odbitka nasprotujejo materialnopravni vidiki.

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

3. **Nujnost nevarnosti izgube davčnih prihodkov**

33. Na koncu torej izdajatelj računa ne glede na krivdo (torej abstraktno) nosi odgovornost za tveganje, da lahko prejemnik računa na podlagi tega (nepravilnega) računa uveljavlja neupravičen odbitek vstopnega davka. Gre za abstraktno odgovornost izdajatelja računa za nevarnost. Do nje pride tudi v primeru zmote glede pravilne davčne stopnje, kadar je kot v obravnavanem primeru na računu navedena splošna stopnja namesto nižje. Kot pa pravilno poudarja Komisija, je pogoj to, da obstaja nevarnost (previsokega) odbitka vstopnega davka.

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

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

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

4. **Vmesni predlog**

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

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

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

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

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

41. Davna obveznost iz člena 203 navedene direktive se nanaša na posamezen napaden račun. Po potrebi je treba z oceno, ki je praviloma v davnem postopkovnem pravu vedno mogoča, ugotoviti število abstraktno „nevarnih računov“ in davno obveznost iz člena 203 Direktive omejiti nanje. Zadnje navedeno je tudi v skladu z načelom nevtralnosti, v skladu s katerim davčni zavezanec kot pobiralec davka za račun države načeloma ne bi smel biti obremenjen z DDV.(8)

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

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

D. Zmota glede višine davčne stopnje in obveznost popravka računov

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

1. Sodna praksa Sodišča v zvezi z možnostjo popravka

45. Glede tega je Sodišče že odločilo, da Direktiva o DDV ne vsebuje določb o popravku DDV,

ki ga je izdajatelj ra?una neupravi?eno izkazal na ra?unu.(9) Iz tega sledi, da morajo rešitev za to, dokler zakonodajalec Unije ne zapolni te praznine, najti države ?lanice.(10) Vendar je Sodiš?e, da bi prišlo do te rešitve, izoblikovalo dva pristopa, ki ju morajo države ?lanice upoštevati.

46. Tako je na eni strani – za zagotovitev nevtralnosti DDV – naloga držav ?lanic, da v svojih notranjih pravnih redih dolo?ijo možnost popravka vsakega neupravi?eno zara?unanega davka, kadar izdajatelj ra?una dokaže, da ravna v dobri veri.(11)

47. Po mnenju Sodiš?a to na primer izklju?uje nacionalno ureditev, ki izklju?uje popravek davka po za?etku dav?nega nadzora.(12) Enako velja, kadar je popravek dav?ne obveznosti izdajatelja ra?una, ki ravna v dobri veri, pogojen s popravkom ra?unov, ki je dejansko nemogo?, saj naslovniki ra?unov sploh niso poimensko znani. Tak pogoj bi bil nesorazmeren.(13)

48. Poleg tega na?elo nevtralnosti DDV zahteva, da je omogo?en popravek neupravi?eno izkazanega DDV na ra?unu, ?e je izdajatelj ra?una pravo?asno popolnoma odpravil nevarnost izgube dav?nih prihodkov, ne da bi države ?lanice lahko tak popravek pogojevale z dobro vero izdajatelja ra?una.(14) Poleg tega ta popravek ne sme biti odvisen od diskrecijske pravice finan?ne uprave.(15)

a) ***Popravek dav?ne obveznosti dobrovernega izdajatelja ra?una***

49. Iz te sodne prakse izhaja, da lahko dav?ni zavezanec, ki dokaže dobro vero, kljub preostali nevarnosti izgube dav?nih prihodkov DDV, ki je bil nepravilno izkazan na ra?unu (mišljena je dav?na obveznost na podlagi ?lena 203 Direktive o DDV), popravi.(16)

50. V tej sodni praksi(17) se upošteva dejstvo, da ima podjetnik, ki opravi storitev (ki mora prav tako izdati ali delno izdati ra?un – glej ?len 220 Direktive o DDV), samo funkcijo pobiralca davka za državo.(18) Komisija ga v svojem pisnem stališ?u opredeljuje celo kot „podaljšano roko dav?nega urada“. ?e to funkcijo opravlja v dobri veri, mora država, ki ga je vklju?ila kot pobiralca davkov, odgovarjati za posledice morebitnih napak.

51. Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be ni natan?no razvidno, zakaj je družba P GmbH uporabila napa?no dav?no stopnjo. V zvezi s tem mora predložitveno sodiš?e preveriti, ali je v obravnavani zadevi v tem smislu mogo?e govoriti o dobrovernem izdajatelju ra?una. Pri tem pa je treba upoštevati dejstvo, da je pravilna dav?na stopnja v?asih odvisna od težkih pravnih vprašanj o razmejitvi in da je v?asih ni mogo?e nedvoumno dolo?iti. V takih primerih obstaja pove?ano tveganje pravne zmote. Bolj ko sta Direktiva o DDV ali nacionalni zakon o DDV zapletena, ve?je je tveganje za dav?nega zavezanca.

52. Zato menim, da ?e je bila dav?na stopnja uporabljena samo zaradi napa?ne pravne presoje (pravna zmota), je treba izhajati iz dobrovernega izdajatelja ra?una. Tak primer je podan, ?e je pravilna dav?na stopnja sporna in ?e se je dav?ni zavezanec odlo?il – kot se izkaže pozneje – za napa?no. Druga?e je lahko, ?e se dav?ni zavezanec ni spraševal o dav?ni stopnji ali ?e je bilo jasno, katera dav?na stopnja se uporabi. Taka pravna zmota ne bi bila niti razumljiva niti je ne bi bilo mogo?e pojasniti, tako da potem niti ne bi bilo mogo?e govoriti o dobrovernem izdajatelju ra?una v tem smislu. Pomembno je torej, ali se lahko dav?nemu zavezancu, ki deluje kot pobiralec davka za državo, lahko o?ita izdaja napa?nega ra?una.

53. ?e torej predložitveno sodiš?e ugotovi, da je družba P GmbH pri uporabi nepravilne splošne dav?ne stopnje ravnala v dobri veri v tem smislu, potem ni pomembno, ali je bilo tveganje izgube dav?nih prihodkov odpravljeno. Ker tveganje izgube dav?nih prihodkov izhaja izklju?no iz obstoja napa?nih ra?unov, popravek ra?unov za popravek dav?ne obveznosti torej ne bi bil niti potreben.

b) *Popravek dav?ne obveznosti ne glede na dobro vero izdajatelja ra?una*

54. Vendar se postavlja vprašanje popravka ra?unov, katerega namen je odpraviti nevarnost izgube dav?nih prihodkov, ?e predložitveno sodiš?e ugotovi, da dav?ni zavezanec pri izdajanju ra?unov ni ravnal v dobri veri. V tem primeru je dav?no obveznost v skladu s ?lenom 203 Direktive o DDV mogo?e popraviti le, ?e je bila nevarnost izgube dav?nih prihodkov pravo?asno in v celoti odpravljena.

55. Vendar po mnenju Sodiš?a ukrepi, ki jih države ?lanice sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in prepre?evanje dav?nih utaj, ne smejo prese?i tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato se ne smejo uporabiti tako, da bi ogrozili nevtralnost DDV, ki je temeljno na?elo skupnega sistema DDV.(19) To zlasti velja za abstraktni položaj nevarnosti (v zvezi s tem glej to?ko 30 in naslednje zgoraj).

56. Posledi?no, ?e vra?ilo DDV (mišljeno je znižanje DDV, ki se dolguje na podlagi ?lena 203 Direktive o DDV) – glede na pogoje, na podlagi katerih se lahko zahteva vra?ilo davka – postane nemogo?e ali ?ezmerno oteženo, lahko iz navedenih na?el izhaja zahteva, da morajo države ?lanice dolo?iti instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebna, da se dav?nemu zavezancu omogo?i vrnitev neupravi?eno zara?unanega davka.(20)

57. Po mnenju predložitvenega sodiš?a pa v obravnavanem primeru ni tveganja izgube dav?nih prihodkov. Potem tudi ra?unov ni treba popraviti.

2. *Kako postopati v primeru dejanske nemožnosti popravka*

58. ?e pa obstaja dolo?ena nevarnost (glej v zvezi s tem to?ko 38 in naslednje zgoraj), kar mora presoditi predložitveno sodiš?e in kar bi po potrebi lahko bilo ugotovljeno na podlagi ocene, bi bil za odpravo te nevarnosti izgube dav?nih prihodkov, ki je posledica obstoja teh napa?nih ra?unov, na?eloma potreben popravek.

59. Predložitveno sodiš?e se v zvezi s tem sprašuje, ali je to na?elo mogo?e ohraniti, ?e je zadevne ra?une dejansko nemogo?e popraviti, saj naslovniki ra?unov sploh niso poimensko znani. Zahtevati od izdajatelja ra?una nekaj nemogo?ega bi lahko pomenilo nesorazmerno zahtevo. Po drugi strani, kot poudarja Avstrija, je izdajatelj ra?una s svojim ravnanjem le povzro?il nevarnost izgube dav?nih prihodkov.

60. Po mojem mnenju je rešitev v teh primerih – ko obstaja nevarnost izgube dav?nih prihodkov in dejanska nemožnost poprave napa?no izdanih ra?unov – odvisna tudi od upoštevanja napake. To je v skladu s sodno prakso Sodiš?a, ki varuje dobrovernega izdajatelja ra?una (glej v zvezi s tem to?ko 52 in naslednje), medtem ko mora nedobroverni izdajatelj ra?una nevarnost izgube dav?nih prihodkov odpraviti. ?e je to mogo?e storiti le s popravkom ra?una, potem gre nemožnost popravka ra?una na njegov ra?un.

61. Ker je nevarnost izgube dav?nih prihodkov posledica nepravilnih ra?unov, je treba te na?eloma popraviti. ?e se to ne da, potem niti dav?ne obveznosti v skladu s ?lenom 203 Direktive o DDV ni mogo?e znižati. V nasprotju s tem, kar trdi Komisija, ni pomembno, ali sploh obstaja obveznost izdaje ra?una, ker gre za izbris dolga DDV, ki je nastal zaradi napa?nega ra?una (glej to?ko 25 in naslednje zgoraj).

3. *Vmesni predlog*

62. Pravo Unije (zlasti na?eli sorazmernosti in nevtralnosti DDV) zahteva možnost popravka dolga DDV, ki je v skladu s ?lenom 203 oblikovan kot abstraktna odgovornost za nevarnost.

Obveznost dopustitve popravka ni odvisna od odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki iz tega izhaja, če je izdajatelj račun ravnal v dobri veri, ker je na primer zgolj bil v pravni zmoti. Če pa ni ravnal v dobri veri, je treba nevarnost izgube davčnih prihodkov odpraviti. Zato je treba račun na celoma popraviti. Če izdajatelj račun tega ne more storiti, je ta nemožnost del tveganja, ki ga mora prevzeti. V tem primeru davčna obveznost še vedno obstaja na podlagi člena 203 Direktive o DDV.

E. Ugovor neupravičene obogatitve

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V. Predlog

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

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

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

primeru davčna obveznost še vedno obstaja na podlagi člena 203 Direktive o DDV.

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

1 Jezik izvirnika: nemščina.

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

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

4 Tako izrecno sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32); z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točki 35 in 36), in z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje).

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

6 Tako izrecno sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje), s sklicevanjem na sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 57).

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

8 Glej v tem smislu sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

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

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

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

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

13 Glej v tem smislu v zvezi s pogojem, ki ga ni bilo mogoče izpolniti, sodbo z dne 11. aprila

2013, Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, to?ka 34).

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

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

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

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

18 Sodbe z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C?398/20, EU:C:2021:911, to?ka 31); z dne 15. oktobra 2020, E. (Davek na dodano vrednost – Znižanje dav?ne osnove) (C?335/19, EU:C:2020:829, to?ka 31); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 23); z dne 13. marca 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, to?ka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, to?ka 39).

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

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

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

22 Sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, to?ka 41).

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

24 Sodba z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft. (C?191/12, EU:C:2013:315, to?ka 28). To si je mogo?e predstavljati, na primer, ?e je država ?lanica tudi

subvencionirala pomotoma previsoko ceno. To pa v tem primeru ni tako.

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

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

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

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

29 Sodba z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C?521/19, EU:C:2021:527, to?ka 34). Sodiš?e je upravi?eno zavrnilo zahtevo dav?ne uprave, naj DDV kot vrsto sankcije obra?una na dogovorjeno (davka oproš?eno) ceno.

30 Podobno že sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, to?ka 50).