

Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 7. avgusta 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 401 – Nacionalni davki, ki jih je mogo?e ozna?iti kot prometne davke – Prepoved – Pojem ‚prometni davek‘ – Lokalni davek na prodajo – Bistvene zna?ilnosti DDV – Neobstoj“

V zadevi C?475/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Riigikohus (vrhovno sodiš?e, Estonija) z odlo?bo z dne 1. avgusta 2017, ki je na Sodiš?e prispela 8. avgusta 2017, v postopku

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

proti

Tallinna linn,

Maksu? ja Tolliamet,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, C. Toader (poro?evalka), sodnica, in E. Jaraši?nas, sodnik,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS in Selver AS E. Talur in L. Naaber?Kivisoo, vandeadvokaadid,
- za Tallinna linn T. Pikamäe, vandeadvokaat,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in K. Toomus, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med, na eni strani, družbami Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS in Selver AS, ter, na drugi strani, Tallinna linn (mesto Talin, Estonija) in Maksu? ja Tolliamet (dav?na in carinska uprava, Estonija; v nadaljevanju: dav?na uprava) zaradi vra?ila davka na prodajo, ki so ga pla?ale te družbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 ?len 33(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), dolo?a:

„Brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti, zlasti tiste iz veljavnih predpisov Skupnosti glede splošne ureditve razpolaganja, pretoka in spremljanja trošarinskih izdelkov, ta direktiva ne prepre?uje, da država ?lanica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe, davke na stave in igre na sre?o, trošarine, kolke in, bolj splošno, vse davke, dajatve ali bremenitve, ki jih ni mogo?e ozna?iti kot prometne davke, vendar s pogojem, da ti davki, dajatve in bremenitve v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Direktiva o DDV

4 V uvodnih izjavah 4 in 7 Direktive o DDV je navedeno:

„(4) Uresni?itev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah ?lanicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba dose?i uskladitev [harmonizacijo] zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogo?e, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.

[...]

(7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene [harmonizirane], voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države ?lanice enako dav?no obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

5 ?len 401 Direktive o DDV dolo?a:

„Brez poseganja v druge dolo?be prava Skupnosti ta direktiva ne prepre?uje, da država ?lanica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na sre?o, trošarine, kolke in, bolj splošno, katere koli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogo?e ozna?iti kot prometne davke, pod pogojem, da obra?unavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami ?lanicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.“

Estonsko pravo

6 Kohalike maksude seadus (zakon o lokalnih davkih) je v razli?ici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, lokalnim in regionalnim skupnostim dal pravico, da uvedejo davek na prodajo kot lokalni davek.

7 ?len 8 tega zakona je dolo?al:

„(1) Davek na prodajo pla?ujejo samostojni podjetniki in pravne osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje dejavnosti na obmo?ju ob?ine ali mesta. Glede na poslovalnico davek na prodajo pla?ujejo trgovci v smislu kaubandustegevuse seadus [(zakon o trgovski dejavnosti)], ki so vpisani v register gospodarskih dejavnosti in ki opravljajo dejavnost v trgovini na drobno, v gostinstvu ali v storitveni dejavnosti.

(2) Davek na prodajo se pobere na vrednost blaga ali storitev, ki jih dav?ni zavezanec proda na obmo?ju ob?ine ali mesta in ki je vsebovana v prodajni ceni. Prodajna cena v smislu tega zakona je obdav?ljiva vrednost [...] prometa, dolo?enega v k?ibemaksuseadus [(zakon o davku na dodano vrednost)], brez davka na prodajo.

(3) Stopnjo davka na prodajo dolo?i ob?inski ali mestni svet, pri ?emer pa ta stopnja ne sme presegati 1 % vrednosti blaga in storitev iz odstavka 2, ki je vsebovana v prodajni ceni.

(4) Dav?no obdobje za davek na prodajo je ?etrletje.

(5) Dav?ni zavezanec mora:

1. davek na prodajo obra?unati na vrednost blaga in storitev, ki jih proda na obmo?ju ob?ine ali mesta, po stopnji, dolo?eni v dav?ni uredbi ob?inskega ali mestnega sveta;

2. dav?nemu organu, navedenem v uredbi ob?inskega ali mestnega sveta, za vsako ?etrletje do 20. v naslednjem mesecu glede davka na prodajo predlo?iti obra?un o prometu, ki ga je dolo?il finan?ni minister;

3. davek na prodajo do roka, dolo?enega za vložitev obra?una, vpla?ati v prora?un lokalne skupnosti.

(6) Ob?inska ali mestna uprava lahko v skladu s pogoji in postopki, ki jih dolo?i ob?inski ali mestni svet, odobri olajšave in oprostitve od davka na prodajo.“

8 Tallinna Linnavolikogu (mestni svet Talina, Estonija) je z uredbo št. 45 z dne 17. decembra

2009 o davku na prodajo v Talinu (v nadaljevanju: uredba št. 45) uvedel davek na prodajo v smislu ?lena 8 zakona o lokalnih davkih. Ta davek je za?el veljati 1. januarja 2010 in se je uporabljal do 1. januarja 2012.

9 Ta davek se je v skladu s ?lenom 1(2) uredbe št. 45 pobiral na blago, ki se je na obmo?ju mesta Talin ali od tam prodalo, in storitve, ki so se tam ali od tam opravile, fizi?nim osebam v trgovini na drobno, v gostinstvu in v storitveni dejavnosti.

10 ?len 2 te uredbe, naslovljen „Dav?ni zavezanec“, je dolo?al:

„Dav?ni zavezanci so trgovci v smislu kaubandustegevuse seadus [zakona o trgovski dejavnosti], ki izpolnjujejo vse te pogoje:

1. trgovec je vpisan v register gospodarskih dejavnosti;
2. poslovalnica trgovca v skladu s podatki iz registra gospodarskih dejavnosti je na obmo?ju mesta Talin.
3. trgovec dejavnost opravlja na podro?ju trgovine na drobno, gostinstva ali storitvene dejavnosti.“

11 ?len 4 navedene uredbe, naslovljen „Dav?na stopnja“, je dolo?al stopnjo davka na prodajo v višini 1 % obdav?ljive vrednosti blaga in storitev iz ?lena 1(2) te uredbe.

12 ?len 41 iste uredbe, naslovljen „Nastanek dav?ne obveznosti“, je dolo?al:

„(1) Obveznost pla?ila davka nastane na dan, ko se prvi? opravi eno od dejanj:

1. pošiljanje ali dajanje na voljo blaga ali opravilo storitev kupcu;
2. prejem celotnega ali delnega pla?ila za blago ali storitev.

(2) Kadar se storitve opravljajo v okviru trajnega pogodbenega razmerja, obveznost pla?ila davka nastane v dav?nem obdobju, v katerem se kon?a obdobje za izdajo ra?una ali za dogovorjeno pla?ilo za opravljanje storitev, odvisno od tega, katero prej nastopi.

(3) Samostojni podjetniki, ki uporabljajo sistem pla?ane realizacije, lahko za nastanek obveznosti pla?ila davka uporabijo prejem pla?ila za blago ali storitev.“

13 ?len 42 uredbe št. 45 je dolo?al:

„Vrednost blaga ali storitve, ki se obdav?i z davkom na prodajo, je v skladu s ?lenom 12(1) zakona o davku na dodano vrednost prodajna cena blaga ali storitve in vse, kar je sicer mogo?e šteti za pla?ilo (brez DDV), ki ga je dobavitelj blaga ali ponudnik storitve prejel oziroma ga prejme od pridobitelja blaga, prejemnika storitve ali tretje osebe za blago ali storitev.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

14 Ker so vložnice kasacijskih pritožb iz postopka v glavni stvari menile, da so neupravi?eno pla?ale davek na prodajo, ki ga je uvedla uredba št. 45, so pri Tallinna Ettevõtlusamet (agencija mesta Talin za podjetja, Estonija) vložile popravljen dav?ni obra?un za zadnja tri ?etrletja leta 2010 in štiri ?etrletja leta 2011 ter zahteve za vra?ilo že pla?anih zneskov iz naslova tega davka.

15 Agencija mesta Talin za podjetja je v odgovoru navedla, da so vložnice kasacijskih pritožb iz postopka v glavni stvari zavezane pla?ati naveden davek na prodajo, ter z odlo?bami o odmeri

določila zneske tega davka, ki ga mora plačati vsaka izmed njih, in le delno ugodila njihovim zahtevam za vračilo.

16 Vložnice kasacijskih pritožb iz postopka v glavni stvari so nato vložile pritožbo na davčno upravo, ki pa je v bistvu potrdila, da so te dolžne plačati davek na prodajo.

17 Ker so med drugim menile, da je davek na prodajo v nasprotju s členom 401 Direktive o DDV, so družbe Viking Motors, TKM Beauty Eesti in TKM King na eni strani ter Kaubamaja in Selver na drugi vložile tožbe pri Tallinna Halduskohus (upravno sodišče v Talinu, Estonija), s katerimi so v bistvu predlagale naj se odpravijo odločbe o odmeri davka in odločbe davčne uprave, ki se nanašajo na te odmerne odločbe, ter naj se davčni upravi naloži vračilo davka na prodajo in plačilo obresti.

18 Tallinna Halduskohus (upravno sodišče v Talinu) je s sodbo z dne 31. marca 2015 zavrnilo tožbe družb Viking Motors, TKM Beauty Eesti in TKM King. Tožbama družb Kaubamaja in Selver je to sodišče s sodbo z dne 24. junija 2015 ugodilo, vendar samo v delu, v katerem je bil davek na prodajo uporabljen za prodajo trošarinskih izdelkov.

19 Vložnice kasacijskih pritožb iz postopka v glavni stvari so zoper ti sodbi vložile pritožbe pri Tallinna Ringkonnakohus (višje sodišče v Talinu, Estonija).

20 To sodišče je s sodbama z dne 9. maja 2016 in z dne 30. junija 2016 te pritožbe zavrnilo, pri čemer je sprejelo razloge prvostopenjskega sodišča in med drugim poudarilo, da je sodna praksa Sodišča jasna glede dejstva, da je davek, ki se uporablja v državi članici, v nasprotju s členom 401 Direktive o DDV, le če ustreza vsaki od štirih bistvenih značilnosti DDV, ki jih je opredelilo Sodišče.

21 Vložnice kasacijskih pritožb iz postopka v glavni stvari so vložile kasacijske pritožbe pri predložitvenem sodišču, ki je obe zadevi s sklepom z dne 10. maja 2017 združilo.

22 Riigikohus (vrhovno sodišče, Estonija) meni, da davek na prodajo iz postopka v glavni stvari formalno sicer ni imel tretje in četrte značilnosti DDV v smislu sodne prakse Sodišča, ker se ni pobiral v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa ter ni dajal pravice do odbitka davka, plačanega v prejšnji fazi, vendar pa se je z naložitvijo tega davka na prodajo v bistvu dosegel enak cilj, kot bi se dosegel s tretjo in četrto značilnostjo. Tako je davčno obremenitev navedenega davka na prodajo nazadnje nosil potrošnik.

23 Po mnenju predložitvenega sodišča je uporaba davka na prodajo lahko ogrožala tudi delovanje skupnega sistema DDV s tem, da so podobno blago in storitve na nacionalni ravni imeli različno davčno obremenitev. Ob sklicevanju na sodbo z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), v kateri je Sodišče razsodilo, da je bil davek na prodajo iz postopka v glavni stvari v nasprotju z Direktivo Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12), kolikor se je nanašal na prodajo na drobno tekočega goriva, za katero se plača trošarina, predložitveno sodišče opozarja, da so estonska sodišča po izdaji navedene sodbe v sporih o davku na prodajo ugodila tožbam davčnih zavezancev v zvezi z obdavčitvijo trošarinskega blaga.

24 V teh okoliščinah je Riigikohus (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 401 Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotuje nacionalnemu davku, ki se splošno uporablja in se določi sorazmerno glede na ceno, vendar se v skladu z upoštevničnimi predpisi naloži samo v fazi prodaje blaga ali storitve potrošniku, tako da končno davčno

obremenitev nazadnje nosi potrošnik, in ki ogroža delovanje skupnega sistema DDV in izkrivlja konkurenco?“

Vprašanje za predhodno odločanje

25 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje ohranitvi ali uvedbi lokalnega davka na prodajo, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari.

26 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi člena 401 Direktive o DDV njene določbe ne preprečujejo, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katere koli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, pod pogojem, da obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.

27 Iz jezikovne razlage te določbe je glede na negativni pogoj v izrazu, „ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke“, mogoče sklepati, da se državi članici dovoli ohranitev ali uvedba davkov, dajatev ali obremenitev, le če jih ni mogoče enačiti s prometnim davkom.

28 Čeprav pojem „prometni davek“ ni opredeljen niti v členu 401 Direktive o DDV niti v kateri koli drugi določbi te direktive, je treba ugotoviti, da je ta člen, za katerega razlago je zaprosilo predložitveno sodišče, v bistvu enak členu 33 Šeste direktive.

29 Sodišče je zlasti v sodbi z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), razlagalo člen 33 Šeste direktive in zlasti pojem „prometni davek“ iz tega člena, potem ko je to določbo uvrstilo v njen zakonodajni okvir in opozorilo na cilje, ki jih zasleduje uvedba skupnega sistema DDV.

30 Tako je Sodišče poudarilo, da že iz uvodnih izjav Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3) izhaja, da mora harmonizacija zakonodaj o prometnih davkih omogočiti vzpostavitev skupnega trga, znotraj katerega poteka neizkrivljena konkurenca in katerega značilnosti so podobne značilnostim domačega trga, tako da se odpravijo davčne razlike, ki lahko izkrivljajo konkurenco in ovirajo trgovino (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 19).

31 Skupni sistem DDV je bil uveden z Drugo direktivo Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303) in s Šesto direktivo (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 20).

32 Načelo skupnega sistema DDV v skladu s členom 2 Prve direktive 67/227 zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev do faze maloprodaje, ki je strogo sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 21).

33 Vendar se DDV pri vsaki transakciji obračuna šele po odbitku zneska DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih sestavnih delov cene blaga in storitev. Mehanizem odbitkov je člen 17(2) Šeste direktive uredil tako, da so davčni zavezanci od DDV, ki so ga dolžni plačati, upravičeni odbiti zneske DDV, ki so že obremenili blago ali storitve v predhodni fazi verige transakcij, in da se davek v vsaki fazi obračuna le na dodano vrednost in ga dokonno nosi končni potrošnik (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03,

EU:C:2006:629, točka 22).

34 Za doseg cilja enakosti pogojev obdavčitve enake transakcije, ne glede na to, v kateri državi članici se opravi, je bilo treba prometne davke, veljavne v različnih državah članicah, v skladu z uvodnimi izjavami Druge direktive 67/228 nadomestiti s skupnim sistemom DDV (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 23).

35 Zato je člen 33 Šeste direktive dopustal državam članicam, da so ohranile ali uvedle le davke, dajatve in bremenitve na dobavo blaga, opravljanje storitev ali uvoze, ki jih ni bilo mogoče označiti kot prometne davke (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 24).

36 Za presojo, ali je mogoče davek, dajatev ali obremenitev označiti kot prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV, je treba zlasti ugotoviti, ali njegov učinek ogroža delovanje skupnega sistema DDV s tem, da bremeni pretok blaga in storitev ter da obdavčuje gospodarske transakcije na način, primerljiv z DDV (glej po analogiji sodbo z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 34 in navedena sodna praksa).

37 Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da je treba pri davkih, dajatvah in bremenitvah, ki imajo bistvene značilnosti DDV, tudi če z njim niso popolnoma identične, vsekakor šteti, da bremenijo pretok blaga in storitev podobno kot DDV (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 26 in navedena sodna praksa)

38 Po drugi strani pa je bilo razsojeno, da člen 33 Šeste direktive ne preprečuje, da bi se ohranil ali uvedel davek, ki ne bi imel ene od bistvenih značilnosti DDV (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 27 in navedena sodna praksa). Enako velja za člen 401 Direktive o DDV.

39 Iz sodne prakse je razvidno, da so navedene značilnosti štiri, in sicer DDV na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije, znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve, davek se pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij, in davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 28).

40 Zato je treba preučiti, ali ima davek, kot je davek na prodajo iz postopka v glavni stvari, take značilnosti, in pri tem pojasniti, da je Sodišče v sodbi z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), sicer razsodilo, da je ta davek v nasprotju s pravom Unije, vendar pa se zadeva iz postopka v glavni stvari ne nanaša na združljivost tega davka s splošnim režimom za trošarino, ampak s skupnim sistemom DDV.

41 Za izognitev rezultatom, ki niso v skladu s ciljem, ki mu sledi skupni sistem DDV, kot je bil opisan v točkah od 31 do 37 te sodbe, je treba značilnosti davka, kot je davek na prodajo iz postopka v glavni stvari, primerjati z značilnostmi DDV ob upoštevanju tega cilja. V tem okviru je treba posebno pozornost nameniti zahtevi, da je nevtralnost skupnega sistema DDV vedno zagotovljena (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 29).

42 V zvezi s tretjim in četrtim bistvenim pogojem DDV – in sicer pobiranjem davka v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa in obstojem pravice do odbitka davka, plačanega v

prejšnji fazi tega procesa – je treba v obravnavanem primeru ugotoviti, da davek iz zadeve v postopku v glavni stvari – kot to priznava tudi predložitveno sodišče – teh pogojev ne izpolnjuje.

43 Ta okoliščina pa zadostuje za ugotovitev, da je davek na prodajo iz postopka v glavni stvari ne izpolnjuje vseh bistvenih značilnosti DDV, ne spada pod prepoved iz člena 401 Direktive o DDV (glej po analogiji sklep z dne 12. oktobra 2017, Palais Kaiserkrone, C-549/16, neobjavljen, EU:C:2017:761, točka 21).

44 Vendar predložitveno sodišče navaja, da se z uporabo tega davka v bistvu doseže enak cilj, kot bi se dosegel s tretjo in četrto bistveno značilnostjo DDV, saj je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika.

45 V zvezi s tem je treba poudariti – kot izhaja iz spisa, ki je na voljo Sodišču – da predpisi, ki so urejali davek na prodajo iz postopka v glavni stvari, davčnim zavezancem niso nalagali obveznosti, da znesek tega davka dodajo k prodajni ceni ali da na račun, ki je izstavljen kupcu, ločeno navedejo znesek davka, ki ga je treba plačati. Tako je bila prevalitev navedenega davka na končnega potrošnika možna, ne pa obveznost trgovca na drobno, ki se je kadar koli lahko odločil, da bo ta davek nosil sam, ne da bi dvignil ceno dobavljenega blaga in opravljenih storitev.

46 Torej ni gotovo, da je bilo breme davka na prodajo iz postopka v glavni stvari na koncu prevajeno na končnega potrošnika tako, kot je to značilno za davek na potrošnjo, kakršen je DDV.

47 Sodišče je že odločilo, da je lahko davek – ki bremeni proizvodne dejavnosti tako, da ni gotovo, ali ga, tako kot davek na potrošnjo, kakršen je DDV, na koncu nosi končni potrošnik – izključen s področja uporabe člena 401 Direktive o DDV (sodba z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 50).

48 Medtem ko z mehanizmom odbitka DDV ta davek bremeni le končnega potrošnika in je popolnoma nevtralen do davčnih zavezancev, vpletenih v proizvodnem in distribucijskem procesu pred fazo končne obdavčitve, ne glede na število opravljenih transakcij, pa to ne velja za davek, kot je davek na prodajo (glej po analogiji sodbo z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 51 in navedena sodna praksa).

49 Predložitveno sodišče meni tudi, da bi lahko hkratna uporaba davka iz postopka v glavni stvari in veljavnega sistema DDV ogrozila delovanje skupnega sistema DDV in nevtralnost konkurence, ki jo je treba spoštovati, na kar opozarjata uvodni izjavi 4 in 7 Direktive o DDV.

50 Ob upoštevanju ugotovitev iz točk od 34 do 38 te sodbe pa davek, kot je davek na prodajo iz postopka v glavni stvari, ne more ogroziti delovanja skupnega sistema DDV, saj gospodarskih transakcij ne obdavčuje na način, primerljiv z DDV.

51 Poleg tega je treba ob upoštevanju dejstva, da je to, ali se davek iz postopka v glavni stvari vključi v prodajno ceno, odvisno od prodajalcev, ki se lahko odločijo, da davčno breme prenesejo na kupca ali pa tega ne storijo, poudariti, da lahko le ravnanje prodajalca povzroči njegovo različno davčno obravnavo v primerjavi s konkurentom in morebitne razlike v cenah, ki jih plačajo nekateri potrošniki. Zato ni mogoče, da bi bila nevtralnost skupnega sistema DDV, kot je navedena v točki 41 te sodbe, ogrožena.

52 Glede na vse navedene preudarke je očitno, da davka, kot je davek na prodajo iz postopka v glavni stvari, ni mogoče označiti za prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV.

53 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje ohranitvi ali uvedbi davka, kakršen je davek na prodajo iz

postopka v glavni stvari.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ohranitvi ali uvedbi davka, kakršen je davek na prodajo iz postopka v glavni stvari.

Podpisi

* Jezik postopka: estonščina.