

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 1. julija 2021(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Davčni nadzor – Opravljanje storitev iz naslova dejavnosti umetniškega agenta – Transakcije, ki so predmet DDV – Transakcije, ki niso bile prijavljene davčni upravi in za katere ni bil izdan račun – Utaja – Rekonstruiranje davčne osnove za namene obdavčitve z dohodnino – Načelo nevtralnosti DDV – Vključitev DDV v rekonstruirano davčno osnovo“

V zadevi C-521/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Superior de Justicia de Galicia (vrhovno sodišče Galicije, Španija) z odločbo z dne 19. junija 2019, ki je na Sodišče prispela 8. julija 2019, v postopku

CB

proti

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, N. Wahl (poročevalec), F. Biltgen, sodnika, L. S. Rossi, sodnica, in J. Passer, sodnik,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za CB C. Gómez Docampo, abogada,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskaitė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 4. marca 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 73 in 78 Direktive

Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med osebo CB in Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regijsko gospodarsko-upravno sodišče Galicije, Španija) v zvezi z obračuni in sankcijami, ki so prvonavedeni bile naložene pri odmeri dohodnine, dolgovane za leta od 2010 do 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 7 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Skupni sistem [davka na dodano vrednost (DDV)] bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

4 Člen 1 te direktive določa:

„1. S to direktivo se vzpostavlja skupni sistem [DDV].

2. Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem 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.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5 Člen 73 navedene direktive določa:

„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.“

6 Člen 78 te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.

Za namene točke b) prvega odstavka lahko države članice stroške, ki so predmet posebnega dogovora, štejejo za postranske stroške.“

7 Člen 178 Direktive 2006/112 določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora dav?ni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s ?lenom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti ra?un, izdan v skladu s ?leni [od] 220 do 236 in ?leni 238, 239 in 240;

[...]“

8 V skladu s ?lenom 193 te direktive je DDV 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 od 194 do 199 in ?lenom 202 dolžna pla?ati druga oseba.

9 ?len 220(1) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali 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;

[...]

(5) za vsako predpla?ilo, ki ga prejme od drugega dav?nega zavezanca ali pravne osebe, ki ni dav?ni zavezanec, preden so storitve v celoti opravljene.“

10 ?len 226 te direktive dolo?a:

„Brez poseganja v posebne dolo?be te direktive, se za namene DDV na ra?unih, ki se izstavljajo v skladu s ?lenom[a] 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(6) koli?ina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

(7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokon?ana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predpla?ilo iz to?k (4) in (5) ?lena 220, kolikor se datum lahko dolo?i in se razlikuje od datuma izdaje ra?una;

(8) dav?na osnova za vsako stopnjo ali oprostitev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, ?e niso vklju?eni v ceno na enoto;

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se pla?a, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izklju?uje;

[...]“

11 ?len 273 te direktive dolo?a:

„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.“

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Špansko pravo

12 Člen 78(1) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 37/1992 o davku na dodano vrednost) z dne 28. novembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247) določa:

„Davčna osnova je enaka celotnemu znesku vsega, kar pomeni plačilo za obdavčljive transakcije, ki ga izvrši naročnik ali tretje osebe.“

13 Člen 88 zakona 37/1992, naslovljen „Prevalitev davka“, določa:

„1. Davčni zavezanci morajo davek v celoti zaračunati tistemu, za katerega opravijo obdavčeno transakcijo, ta pa mora ta davek plačati, če je bil zaračunan v skladu z določbami tega zakona, ne glede na to, kakšni so dogovori med njimi. Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, ki so obdavčeni in niso oproščeni ter katerih prejemniki so osebe javnega prava, se vedno šteje, da so davčni zavezanci pri oblikovanju ponudb, čeprav ustnih, vanje vključili [DDV], ki pa ga je treba, če je primerno, v dokumentih, ki se predložijo kot račun, obravnavati kot neodvisno postavko, ne da bi se zaradi prevaljenega davka povečal celotni pogodbeno dogovorjeni znesek.“

2. Davek se obračuna na račun, pod pogoji in ob upoštevanju zahtev, določenih v predpisih. V ta namen se obračunani znesek navede ločeno od davčne osnove, tudi v primeru upravno določenih cen, pri čemer se navede uporabljena davčna stopnja. Iz določb zgornjih pododstavkov tega odstavka so izvzete transakcije, ki se določijo s predpisi.“

3. Davek se zaračuna ob izstavitvi in izročitvi ustreznega računa.“

4. Pravica zaračunati davek ugasne po enem letu od datuma obdavčljivega dogodka.“

5. Prejemnik transakcije, obdavčene z [DDV], ni dolžan sprejeti prevalitve pred nastankom obdavčljivega dogodka.“

6. Spori, ki lahko nastanejo v zvezi s prevaljenim davkom, tako v zvezi z njegovim izvorom kot v zvezi z njegovim zneskom, se štejejo za davčne spore, pritožbe v zvezi z njimi pa se rešujejo v gospodarsko-upravnem postopku.“

14 Člen 89 tega zakona, naslovljen „Popravek prevaljenega davka“, določa:

„1. Davčni zavezanci morajo izvesti popravek prevaljenega davka, če je bil znesek tega davka določen nepravilno ali če so nastale okoliščine, ki v skladu z določbami člena 80 tega zakona povzročijo spremembo davčne osnove. Popravek je treba izvesti takrat, ko se pokažejo razlogi za nepravilno določitev davka ali nastanejo druge okoliščine, na katere se nanaša prejšnji pododstavek, če še niso pretekla štiri leta od takrat, ko je nastala obveznost za obračun davka za transakcijo ali so nastale okoliščine, na katere se nanaša navedeni člen 80.“

2. Določbe prejšnjega odstavka se uporabijo tudi, če ni bil preveljen noben znesek in je bil izdan račun za transakcijo.

3. Ne glede na določbe iz prejšnjih odstavkov se znesek preveljenega davka ne popravi v teh primerih:

(1) Če razlog za popravek ni določen v členu 80 tega zakona, če popravek pomeni zvišanje zneska preveljenega davka in če prejemniki transakcij ne delujejo kot podjetje ali samostojni podjetniki, razen v primeru zakonskega povišanja davčnih stopenj, v katerem se popravek lahko izvede v mesecu, ko so začele veljati nove davčne stopnje, in v naslednjem mesecu;

(2) Če davčna uprava v ustreznih odmernih odločbah odkrije zapadli davek, ki ni bil preveljen in ki je višji od davka, ki ga je obračunal davni zavezanec, ter se na podlagi objektivnih informacij izkaže, da je navedeni davni zavezanec sodeloval pri utaji ali je vedel oziroma bi ob razumni skrbnosti moral vedeti, da je opravil transakcijo, ki je del utaje.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15 CB je samozaposlena oseba, ki opravlja dejavnost umetniškega agenta, ki je predmet DDV. Iz tega naslova je opravljala storitve za skupino Lito, to je skupino podjetij, odgovorno za upravljanje infrastrukture in orkestrrov v okviru verskih in vaških praznikov v Galiciji (Španija). Natančneje, oseba CB je stopala v stik z organizacijskimi odbori, to je neformalnimi skupinami prebivalcev, zadolženimi za organizacijo navedenih praznovanj, in se v imenu skupine Lito dogovarjala za nastop orkestrrov.

16 Plačila organizacijskih odborov skupini Lito v tem okviru so bila v gotovini, zanje pa ni bil izdan račun niti se niso poknjžila. Zato ta plačila niso bila prijavljena davni upravi niti iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb niti iz naslova DDV.

17 Oseba CB je prejela 10 % od prihodkov skupine Lito. Plačila v njeno korist so bila prav tako izplačana v gotovini, niso bila prijavljena in zanje ni bil izdan noben račun. Oseba CB ni vodila računovodstva ali uradne evidence, ni izdajala ali prejela računov in posledično ni obračunavala DDV.

18 Davna uprava je po nadzoru davnega položaja osebe CB ugotovila, da zneski, ki jih je oseba CB prejela kot plačilo za svoje dejavnosti posrednika za skupino Lito, in sicer 64.414,90 EUR v letu 2010, 67.565,40 EUR v letu 2011 in 60.692,50 EUR v letu 2012, niso vključevali DDV in da je zato treba davno osnovo za dohodnino za ta leta določiti na podlagi vseh teh zneskov. Na podlagi ustreznih odločb o odmeri je bila odmerjena dohodnina za leta od 2010 do 2012 in so bile osebi CB naložene sankcije, ta pa je z ugovorom izpodbijala akte davne uprave o odreditvi te odmere in sankcij, ki so ji bile naložene.

19 Regijsko gospodarsko-upravno sodišče Galicije je zavrnilo ugovor osebe CB, ki je zoper odločbo tega organa vložila tožbo pred predložitvenim sodiščem.

20 V tem okviru oseba CB trdi, da je naknadna naložitev DDV za zneske, ki jih je davna uprava štela za dohodke, v nasprotju s sodno prakso Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) in sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je treba v primerih, ko ta uprava odkrije transakcije, ki so napoloma predmet DDV ter ki niso bile prijavljene in za katere ni bil izdan račun, šteti, da je DDV vključen v ceno, dogovorjeno med strankama teh transakcij.

21 Oseba CB tako meni, da je treba glede na to, da v skladu s španskim pravom ne more zahtevati vračila DDV, ki ga ni mogla preveliti, ker je njeno ravnanje davni prekršek, šteti, da je

DDV vključen v ceno storitev, ki jih je opravila.

22 Predložitveno sodišče navaja, da mora za rešitev spora o glavni stvari ugotoviti, ali je zakon 37/1992, kakor ga razlaga Tribunal Supremo (vrhovno sodišče), v delu, v katerem določa, da se v primerih, kadar gospodarski subjekti prostovoljno in usklajeno opravljajo transakcije, v zvezi s katerimi se izvedejo gotovinska plačila brez računov in brez obračuna DDV, šteje, da taka plačila vključujejo DDV, v skladu s pravom Unije.

23 V teh okoliščinah je Tribunal Superior de Justicia de Galicia (vrhovno sodišče Galicije, Španija) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 73 in 78 Direktive [2006/112] glede na načela nevtralnosti, prepovedi davčne goljufije in zlorabe prava ter prepovedi nezakonitega izkrivljanja konkurence razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji in sodni praksi, ki to zakonodajo razlaga, v skladu s katerima se v primerih, v katerih davčna uprava odkrije prikrite transakcije, ki so predmet [DDV] in za katere ni bil izdan račun, šteje, da je [DDV] vključen v ceno, dogovorjeno med strankama za navedene transakcije?“

Ali je zato v primerih goljufije, v katerih je bila transakcija davčni upravi prikrita, mogoče šteti, kot bi bilo mogoče izpeljati iz sodb Sodišča z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), da plačani in prejeti zneski ne vključujejo DDV, zato da se izvede primeren obračun in naloži ustrezna kazen?“

Vprašanje za predhodno odločanje

24 Predložitveno sodišče z vprašanjem Sodišče v bistvu sprašuje, kako je treba zlasti ob upoštevanju načela nevtralnosti razlagati člena 73 in 78 Direktive 2006/112, ki se nanašata na določitev davčne osnove za transakcijo med zavezanci za DDV, kadar ti zaradi utaje niso niti navedli obstoja transakcije davčni upravi niti izdali računa niti v prijavi neposrednih davkov navedli dohodkov, ki so bili v zvezi s to transakcijo ustvarjeni. Predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba v takšnem primeru šteti, da plačani in prejeti zneski že vključujejo DDV ali ne.

25 Najprej je treba poudariti, da je boj proti davčnim utajam, davnemu izogibanju in morebitnim zlorabam sicer cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 39 in navedena sodna praksa), vendar določitev davčne osnove za transakcijo med davčnimi zavezanci v smislu členov 73 in 78 te direktive ni eno izmed orodij, ki je v smislu člena 273 navedene direktive na voljo državam članicam za doseg tega cilja, tako da bi te lahko v primeru davčne utaje sprejele drugačno razlago teh določb od tiste, ki bi jo bilo treba sprejeti, če davčni zavezanci ne bi ravnali goljufivo.

26 Kot je namreč generalni pravobranilec navedel v točki 29 sklepnih predlogov, je treba vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, obravnavati ločeno od vprašanja, ali je zadevnim osebam treba naložiti sankcijo za kršitev pravil skupnega mehanizma DDV.

27 V zvezi s tem je treba spomniti, da je sam zakonodajalec Unije – ne glede na sankcije, ki jih države članice določijo za sankcioniranje nezakonitih davčnih ravnanj, še posebej pa goljufivih – predpisal, da davčni zavezanci, ki ne upoštevajo temeljnih pravil Direktive 2006/112, zlasti glede izdajanja računov, nosijo posledice svojega ravnanja z odvzemom možnosti odbitka DDV, tudi če so po opravljenem davčnem nadzoru transakcije, za katere ni bil izdan račun, retroaktivno obdavčene z DDV.

28 Tako v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica dav?nih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo pla?ati, odbijejo vstopni DDV, ki je dolgovan ali ki je bil pla?an za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije, katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, s tem pa posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z dav?nim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, ?e so navedene dejavnosti na?eloma same predmet DDV, pri ?emer je uveljavljanje te pravice v skladu s ?lenom 178(a) Direktive 2006/112 na?eloma mogo?e šele, ko ima dav?ni zavezanec ra?un (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, to?ke 37, 38, 42 in 43 ter navedena sodna praksa).

29 Kot potrjuje predložitveno sodiš?e, iz nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari, in sicer iz ?lena 88(2) in iz ?lena 89(3), to?ka 2, zakona 37/1992, izhaja, da nemožnost dav?nega zavezanca, da odbije znesek DDV, s katerim je obdav?ena transakcija, ki ni bila prijavljena dav?ni upravi in za katero ta ni izdal ra?una, v obravnavanem primeru vpliva na tože?o stranko iz postopka v glavni stvari, brez poseganja v dav?ne sankcije, ki so ji bile ali bi ji lahko bile naložene.

30 Tako naj bi moral izvajalec – v obravnavanem primeru tože?a stranka iz postopka v glavni stvari – v zvezi z dolo?itvijo dav?ne osnove za transakcije med dav?nimi zavezanci, to je v fazi pred tisto, v kateri DDV pla?a kon?ni potrošnik, DDV obra?unati prejemniku storitev – v obravnavanem primeru skupini Lito – in ta DDV prijaviti dav?ni upravi, zaradi ?esar bi imel pravico do odbitka DDV, ki je bil obra?unan za vse blago ali storitve, ki so upoštevni za njegovo lastno opravljanje storitev. Vendar naj bi dolo?be ?lena 89(3), to?ka 2, zakona 37/1992 – zaradi utaje, ki jo je storila tože?a stranka iz postopka v glavni stvari – prepre?evale vsakršno možnost popravka DDV in torej tudi uveljavljanje zadevne pravice do odbitka, kar bo moralo preveriti predložitveno sodiš?e.

31 Dejstvo, da so dav?ni zavezanci kršili obveznost izdajanja ra?unov, dolo?eno v ?lenu 220 Direktive 2006/112, in da zato obvezni podatki iz ?lena 226, to?ke od 6 do 10, te direktive po definiciji manjkajo, pa ne more ovirati temeljnega na?ela navedene direktive, ki je – v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a – da je namen sistema DDV obremeniti zgolj kon?nega potrošnika (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulic? in Plavo?in, C?249/12 in C?250/12, EU:C:2013:722, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

32 Poleg tega, ?eprav je v okviru dav?nega nadzora namen preverjanj, ki jih opravi zadevna nacionalna uprava, vzpostaviti položaj, kakršen bi obstajal, ?e ne bi bilo nepravilnosti in, *a fortiori*, utaje, in ?eprav si ta uprava z razli?nimi metodami prizadeva rekonstruirati prikrite transakcije in utajene dohodke, je vseeno treba navesti, da te metode ne morejo biti popolnoma zanesljive in da vsebujejo neizogibno stopnjo negotovosti, tako da je v resnici njihov namen dose?i najverjetnejši in najresni?nejši dav?ni rezultat, glede na materialne elemente, zbrane med dav?nim nadzorom.

33 V teh okoliš?inah je treba dav?no osnovo, kot je opredeljena v ?lenih 73 in 78 Direktive 2006/112, in sicer pla?ilo – subjektivno vrednost – ki ga je dav?ni zavezanec dejansko prejel in ki ne vklju?uje DDV, kadar jo zadevna nacionalna dav?na uprava naknadno rekonstruira, ker na ra?unu DDV ni navedena ali ker ra?una ni, ne glede na to, ali so te opustitve rezultat namena utaje ali ne, razumeti ob upoštevanju te neizogibne stopnje negotovosti.

34 Zato je treba šteti, da rezultat transakcije, ki so jo davni zavezanci za DDV prikrili davni upravi, neprav bi zanjo na podlagi člena 220 Direktive 2006/112 moral biti izdan račun s podatki, ki so na podlagi člena 226 te direktive obvezni, in ki bi morala biti prijavljena tej upravi, kadar ga zadevna davna uprava – kot v postopku v glavni stvari – rekonstruira pri nadzoru neposrednih davkov, vključuje DDV, ki je obratun za navedeno transakcijo.

35 Vendar bi v obravnavanem primeru bilo drugače, če bi predložitveno sodišče po preveritvi, navedeni v točki 30 te sodbe, ugotovilo, da je v skladu z nacionalnim pravom popravek DDV mogoč (glej v tem smislu sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 37).

36 Vsaka drugača razlaga bi bila v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV in bi del bremena tega DDV naložila davnemu zavezancu, neprav mora v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 28 in 31 te sodbe, DDV plačati izključno končni potrošnik.

37 Ta rešitev prav tako ni v nasprotju s sodno prakso, navedeno v sodbah z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), saj se Sodišče, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 33 sklepnih predlogov, v njih ni izreklo o vprašanju, ali se DDV vključuje v znesek dohodkov, ki jih je davna uprava rekonstruirala v primeru utaje, kadar bi za prikrite transakcije, s katerimi so bili ti dohodki ustvarjeni in ki so predmet DDV, moral biti izdan račun in obratun DDV.

38 Dodati je treba, da spoštovanje načela nevtralnosti DDV ne nasprotuje možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi člena 273 Direktive 2006/112, da sprejmejo sankcije za boj proti davnim utajam, in – širše – obveznosti navedenih držav, da na podlagi člena 325(1) in (2) PDEU preprečujejo nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Evropske unije, z ukrepi, ki delujejo svarilno in so učinkoviti, in jim za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, nalaga sprejetje enakih ukrepov, kakršne sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo njihovim lastnim finančnim interesom (glej v tem smislu sodbo z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, točka 30). Utajo, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, je treba kaznovati v okviru takih sankcij, in ne z določitvijo davne osnove v smislu členov 73 in 78 Direktive 2006/112.

39 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112, zlasti njena člena 73 in 78 v povezavi z načelom nevtralnosti DDV, razlagati tako, da je treba – kadar zavezanci za DDV zaradi utaje niso niti navedli obstoja transakcije davni upravi niti izdali računa niti navedli dohodkov, ki so bili v zvezi s to transakcijo ustvarjeni, v prijavi neposrednih davkov – šteti, da je rekonstrukcija zneskov, ki so bili pri zadevni transakciji plačani in prejeti, ki jo zadevna davna uprava opravi v okviru nadzora take prijave, cena, ki že vključuje DDV, razen če nimajo v skladu z nacionalnim pravom zavezanci možnost zadevni DDV naknadno prevaliti in odbiti, ne glede na utajo.

Stroški

40 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti njena člena 73 in 78 v povezavi z načelom nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV), je treba razlagati tako, da je treba – kadar zavezanci za DDV zaradi utaje

niso niti navedli obstoja transakcije davčni upravi niti izdali računa niti navedli dohodkov, ki so bili v zvezi s to transakcijo ustvarjeni, v prijavi neposrednih davkov – šteti, da je rekonstrukcija zneskov, ki so pri zadevni transakciji plažani in prejeti, ki jo zadevna davžna uprava opravi v okviru nadzora take prijave, cena, ki že vkljužuje DDV, razen če nimajo v skladu z nacionalnim pravom zavezanci možnost zadevni DDV naknadno prevaliti in odbiti, ne glede na utajo.

Podpisi

* Jezik postopka: španšžina.