SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 7. decembra 2005 [1]

1. Ta predlog Court of Appeal (Civil Division) (Anglija in Wales) za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 21(3) in 22(8) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS. [2] Predlog je bil vložen v okviru predloga za „judicial review“ postopka med 53 trgovci iz sektorja mobilnih telefonov in enot računalniške obdelave ter njihovim strokovnim organom, Federation of Technological Industries (v nadaljevanju: Federation) in Commissioners of Customs & Excise in Attorney General (v nadaljevanju: Commissioners). Izpodbija se združljivost določb členov 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 (Finance Act 2003), ki sta bila sprejeta za boj proti zlorabi sistema DDV pri prodaji blaga znotraj Skupnosti. Sodišču se predlaga, naj izda predhodno odločbo in tako omogoči nacionalnemu sodišču, da presodi glede skladnosti členov 17 in 18 s pravom Skupnosti.

I – Pravni okvir

A – *Zakonodaja Skupnosti*

2. Člen 21 Šeste direktive določa:

„1. Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni plačati:

(a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen za primere iz (b) in (c).

1 – Jezik izvirnika: portugalščina.

2 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost (UL L 269, str. 44) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

Kadar obdavčljivo dobavo blaga in storitev opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, lahko države članice pod pogoji, ki jih določijo, predpišejo, da je oseba, ki je dolžna plačati davek, oseba, kateri se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev;

(b) davčni zavezanci, katerim se opravijo storitve iz člena 9(2)(e), ali osebe, identificirane za davek na dodano vrednost na ozemlju države, katerim se opravijo storitve iz člena 28b(C), (D), (E) in (F), če storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države;

(c) oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

– obdavčljivi posel je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz člena 28c(E)(3),

– oseba, kateri se opravi dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran za davek na dodano vrednost na ozemlju države,

– račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, je v skladu s členom 22(3).

Države članice pa lahko določijo izjemo od te obveznosti, kadar davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, imenuje davčnega zastopnika v tej državi;

(d) vsaka oseba, ki izkaže davek na dodano vrednost na računu ali drugem dokumentu, ki se priznava kot račun;

(e) vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1:

(a) kadar je oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu z določbami odstavka 1, davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, mu lahko države članice dovolijo, da kot osebo, ki je dolžna plačati davek,

imenuje davčnega zastopnika. Za to možnost veljajo pogoji in postopki, ki jih določi vsaka država članica;

3. Člen 22(7) Šeste direktive določa:

(b) kadar obdavčljive transakcije opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, in z državo, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež, ne obstaja pravni instrument o medsebojni pomoči, ki je po obsegu podoben pomoči, ki jo določata direktivi 76/308/EGS in 77/799/EGS ter Uredba Sveta (EGS) 218/92 z dne 27. januarja 1992 o upravnem sodelovanju na področju posrednega obdavčenja (DDV), lahko države članice sprejmejo ukrepe, da je lahko oseba, ki je dolžna plačati davek, davčni zastopnik, ki ga imenuje davčni zavezanec, ki nima sedeža.

„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da tiste osebe, za katere se šteje, da so v skladu s členom 21(1) in (2) dolžne plačati davek namesto davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države, izpolnjujejo obveznosti glede obračuna in plačila iz tega člena; države članice sprejmejo tudi potrebne ukrepe, da osebe, ki so v skladu s členom 21(3) solidarno odgovorne za plačilo davka, izpolnjujejo obveznosti glede plačila iz tega člena.“

4. Člen 22(8) Šeste direktive določa:

3. V primerih iz odstavka 1 in 2 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka.

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

4. Davek na dodano vrednost pri uvozu plača oseba ali osebe, ki jih država članica, v katero se blago uvozi, določi ali sprejme kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

Možnosti iz prvega pododstavka ni mogoče uporabljati z namenom naložitve dodatnih obveznosti poleg tistih iz odstavka 3.“

B – *Nacionalna zakonodaja*

5. Člen 4 Priloge 11 zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (VAT Act 1994), kakor je bil spremenjen s členom 17 finančnega zakona iz leta 2003, določa:

„(1) Commissioners lahko kot pogoj za odobritev ali vračilo vstopnega davka kateri koli osebi zahtevajo predložitev takega dokazila v zvezi z DDV, kot ga navedejo.

(1A) Če Commissioners menijo, da je to nujno za zaščito prihodka, lahko kot pogoj za dodelitev kakršnega koli dobropisa DDV zahtevajo zagotovitev take varščine, kot se jim zdi primerna glede na znesek.

(2) Če Commissioners menijo, da je to nujno za zaščito prihodka, lahko od davčnega zavezanca kot pogoj za možnost opravljanja ali prejemanja obdavčljive dobave blaga ali storitev zahtevajo zagotovitev varščine ali drugega zavarovanja za plačilo celotnega DDV, ki ga je ali ga bo dolžan plačati:

(a) davčni zavezanec ali

(b) katera koli oseba, ki je dobavila ali so ji bili dobavljeni upoštevno blago in storitve.

(3) V drugem odstavku zgoraj pomeni ‚upoštevno blago in storitve‘ blago in storitve, ki jih davčni zavezanec dobavi ali so mu dobavljene.

(4) Varščina, določena v drugem odstavku zgoraj, mora znašati toliko in mora biti v taki obliki, kot določijo Commissioners.

(5) Pooblastila, dana Commissioners z drugim odstavkom zgoraj, ne posegajo v njihova pooblastila, ki jih imajo na podlagi člena 48(7).“

6. Člen 77A zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994, ki je bil vstavljen s členom 18 finančnega zakona iz leta 2003, določa:

„Solidarna odgovornost trgovcev v dobavni verigi ob neplačilu davka

(1) Ta člen se uporablja za blago, ki ustreza kateremu koli izmed naslednjih opisov:

(a) telefoni in vsaka druga oprema, vključno z deli in dodatki, ki so narejeni ali prilagojeni za uporabo v zvezi s telefoni ali telekomunikacijami;

(b) računalniki in vsaka druga oprema, vključno z deli, dodatki in programsko opremo, ki so narejeni za uporabo v zvezi z računalniki ali računalniškimi sistemi.

(2) Commissioners lahko temu davčnemu zavezancu pošljejo obvestilo, na katerem je naveden znesek neplačanega zapadlega DDV in učinek obvestila, če:

(a) je bila obdavčljiva dobava blaga, na katero se nanaša ta člen, opravljena za davčnega zavezanca in

(b) je ob dobavi davčni zavezanec vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo tega blaga, ne bo plačan.

(3) Učinek obvestila v smislu tega člena je, da sta:

(a) oseba, ki je prejela obvestilo, in

(b) oseba, ki je ne glede na ta člen zavezana za znesek, naveden v obvestilu,

solidarno odgovorni Commissioners za ta znesek.

(4) Za namene drugega odstavka zgoraj je znesek DDV, ki je zapadel v zvezi z dobavo, manjši od teh dveh zneskov:

(a) zneska, ki se obračuna na dobavo, in

(b) zneska, ki je prikazan kot zapadel v davčni napovedi dobavitelja (če jo je oddal) za zadevno predpisano obračunsko obdobje, skupaj z vsakim zneskom, za katerega se ugotovi, da ga dolguje za to obdobje (razen če je predmet kakršne koli pritožbe dobavitelja).

(5) Sklicevanje v odstavku 4(b) zgoraj na ugotovitev zneska, ki ga oseba dolguje, zajema tudi primer, ko ji znesek ni sporočen, ker tega ni mogoče storiti.

(6) Za namene drugega odstavka zgoraj se domneva, da je oseba imela razloge za utemeljen sum, da so okoliščine take, kot je omenjeno v točki (b) navedenega odstavka, če je bila cena, ki jo je plačala za zadevno blago:

(a) manjša od najnižje cene, ki se jo lahko upravičeno pričakuje za plačilo tega blaga na trgu,

(b) manjša od cene, plačane za enako blago ob eni izmed prejšnjih dobav.

(7) Domnevo, določeno v šestem odstavku zgoraj, je mogoče izpodbijati na podlagi dokaza, da je nizka cena, ki se je plačala za blago, posledica okoliščin, ki niso povezane z neplačilom DDV.

(8) Šesti odstavek zgoraj ne vpliva na druge načine ugotavljanja razlogov za utemeljen sum.

(9) Minister za finance lahko z odlokom spremeni prvi odstavek zgoraj. S takim odlokom lahko sprejme katero koli priložnostno, dopolnilno, posledično ali prehodno določbo, ki se mu zdi primerna.

(10) Za namene tega člena:

(a) izraz ‚blago' zajema storitve;

(b) se znesek DDV šteje za neplačanega samo toliko, kolikor presega znesek kakršnega koli zapadlega vračila."

II – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7. Predmet spora o glavni stvari je skladnost členov 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 s pravom Skupnosti. Ta člena sta bila sprejeta z namenom boja proti znotrajskupnostni goljufiji „neplačujočega gospodarskega subjekta" (NGS) v Združenem kraljestvu. Kot je pojasnjeno v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, je mogoče razlikovati med dvema kategorijama goljufij NGS.

8. Prvo kategorijo Commissioners poimenujejo z izrazom „goljufiva pridobitev". Podjetje, ki je registrirano v Združenem kraljestvu za namene DDV, uvaža blago iz druge države članice in ga nato prodaja v Združenem kraljestvu. Prodaja je po členu 28c(A)(a) Šeste direktive oproščena DDV v državi članici odprave pošiljke, kupec pa mora po členu 28a(1)(a) Šeste direktive davek obračunati v Združenem kraljestvu. Trgovec proda blago po ceni, ki vključuje DDV, vendar Commissioners ne plača DDV, ki ga je prejel za nadaljnjo prodajo, in izgine.

9. Druga kategorija je znana kot „davčni vrtiljak". Ta vključuje bolj zapleteno shemo, ki v bistvu deluje tako, kot je opisano v nadaljevanju. Podjetje (v nadaljevanju: B) s sedežem v Združenem kraljestvu kupi blago od podjetja (v nadaljevanju: A) iz druge države članice. A ne plača DDV v zvezi z nakupom, B pa mora v zvezi z nadaljnjo prodajo v Združenem kraljestvu obračunati DDV. B proda blago, ponavadi s popustom, tretjemu podjetju (v nadaljevanju: C) s sedežem v Združenem kraljestvu in prav tako ne obračuna DDV. C se imenuje „vmesno podjetje". To z majhnim dobičkom proda blago drugemu podjetju v Združenem kraljestvu in obračuna DDV v zvezi s prodajo, vendar zahteva vstopni DDV nazaj. Po možnih nadaljnjih prodajah in nakupih blago končno prispe do podjetja, ki ga nato proda trgovcu, ki je v drugi državi članici registriran za namene DDV. Ta zadnja prodaja je oproščena DDV, prodajalec pa ima pravico do odbitka vstopnega DDV, zato od

Commissioners zahteva nazaj DDV, ki ga je plačal v zvezi z zakupom blaga od zadnjega vmesnega podjetja. Če se tako povračilo opravi, Commissioners plačajo temu podjetju DDV, ki je bil obračunan v zvezi s prodajo zadnjega vmesnega podjetja, ne prejmejo pa zneska, ki ga je kot DDV obračunal B. Značilnost resničnega davčnega vrtiljaka je to, da se blago v končni fazi proda nazaj prvotnemu prodajalcu, podjetju A. Nato se kroženje lahko začne nova. Ob vsakem obratu vrtiljaka se za znesek, ki se kot DDV plača B, zmanjšajo javni prihodki. Vrtiljak se lahko tako vrti dnevno. B lahko uporablja „poneverjeno" številko DDV nevpletene tretje osebe ali pa se sam registrira za namene DDV in preprosto izgine, preden davčni organi ukrepajo. Zadevno blago je ponavadi majhno po velikosti in velike vrednosti. V predložitveni odločbi se navaja, da ta vrsta goljufije bremeni javne prihodke Združenega kraljestva za več kot 1,5 milijarde GBP na leto.

10. Predlog za „judicial review" členov 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 je najprej obravnavalo High Court of Justice (Anglija in Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) in nato zaradi pritožbe še Court of Appeal (Anglija in Wales) (Civil Division). Federation izpodbija člena 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003, ker naj ju pravo Skupnosti ne bi dopuščalo. Trdi, da členov ne dopuščata niti člen 21(3) niti člen 22(8) Šeste direktive. Court of Appeal je odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali člen 21(3) Direktive Sveta 77/388/EGS, kot je bila spremenjena z Direktivo 2000/65/ES, dovoljuje, da države članice določijo, da je lahko vsaka oseba skupaj z drugo osebo, ki je dolžna plačati davek na podlagi člena 21(1) ali 21(2), solidarno odgovorna za plačilo davka zgolj ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti, namreč da mora biti tak ukrep objektivno utemeljen, razumen, sorazmeren in v skladu z načelom pravne varnosti?

2. Ali člen 22(8) te direktive dovoljuje državam članicam, da določijo, da je lahko vsaka oseba odgovorna na ta način, ali da določijo, da se od ene osebe zahteva, naj zagotovi varščino za davčni dolg druge osebe, zgolj ob upoštevanju prej omenjenih splošnih načel?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, kakšne so omejitve, razen tistih, ki so naložene s prej omenjenimi splošnimi načeli, pooblastila, podeljenega s členom 21(3)?

4. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen, kakšne so omejitve, razen tistih, ki so naložene s prej omenjenimi splošnimi načeli, pooblastila, podeljenega s členom 22(8)?

5. Ali Direktiva, kot je bila spremenjena, državam članicam preprečuje, da določijo solidarno odgovornost davčnih zavezancev ali da zahtevajo od enega davčnega zavezanca, naj zagotovi varščino za davčni dolg drugega, z namenom, da preprečijo zlorabo sistema DDV in zaščitijo redno dolgovane prihodke iz tega sistema, če so ti ukrepi v skladu s prej omenjenimi splošnimi načeli?“

11. Pisna stališča so predložile Federation, vlada Združenega kraljestva, nemška vlada, Irska, ciprska vlada, nizozemska vlada, portugalska vlada in Komisija. Na obravnavi 5. oktobra 2005 so bila Sodišču predstavljena ustna stališča vlade Združenega kraljestva, Federation, Irske in Komisije.

III – Presoja

12. Presojo bom začel z obravnavo vprašanj v zvezi s členom 21(3) Šeste direktive. Nato bom obravnaval vprašanja v zvezi s členom 22(8).

13. Najprej je primerno opozoriti, da Sodišče v postopku po členu 234 ES ne ugotavlja, ali so nacionalna pravila združljiva s pravom Skupnosti. Vloga Sodišča je omejena na razlago prava Skupnosti z namenom, da omogoči nacionalnemu sodišču, da o tem odloči. [3]

A – *Prvo in tretje vprašanje*

14. Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali in koliko člen 21(3) Šeste direktive dovoljuje državam

3 – Glej na primer sodbe z dne 30. aprila 1986 v združenih zadevah Asjes in drugi (od 209/84 do 213/84, Recueil, str. 1425, točka 12); z dne 15. decembra 1993 v zadevi Hünermund in drugi (C-292/92, Recueil, str. I-6787, točka 8); z dne 7. julija 1994 v zadevi Lamaire (C-130/93, Recueil, str. I-3215, točka 10); z dne 25. junija 1997 v zadevi Tombesi in drugi (C-304/94, C-330/94, C-342/94 in C-224/95, Recueil, str. I-3561, točka 36); z dne 1. decembra 1998 v zadevi Ambry (C-410/96, Recueil, str. I-7875, točka 19); z dne 3. maja 2001 v zadevi Verdonck in drugi (C-28/99, Recueil, str. I-3399, točka 28); z dne 12. julija 2001 v zadevi Ordine degli Architetti in drugi (C-399/98, Recueil, str. I-5409, točka 48); z dne 27. novembra 2001 v zadevi Lombardini in Mantovani (C-285/99 in C-286/99, Recueil, str. I-9233, točka 27) in z dne 9. septembra 2003 v zadevi Jaeger (C-151/02, Recueil, str. I-8389, točka 43).

članicam, da določijo solidarno odgovornost osebe za plačilo DDV skupaj z drugo osebo.

15. Federation zatrjuje, da člen 21(3) Šeste direktive dovoljuje državam članicam, da določijo solidarno odgovornost, vendar bi bilo treba to pooblastilo razlagati ozko. Po mnenju Federation člen 21(3) državam članicam dovoljuje, da solidarno odgovornost določijo samo takrat, kadar člen 21(1) in (2) opredeljuje pare posameznikov, ki so lahko solidarno odgovorni. Federation se v zvezi s tem sklicuje na štiri primere, ki so navedeni v členu 21(1)(a), drugi pododstavek, členu 21(1)(c), členu 21(2)(a) in členu 21(2)(b). Federation dalje trdi, da morajo države članice pri naložitvi solidarne odgovornosti po členu 21(3) spoštovati splošna načela prava Skupnosti.

16. Vlada Združenega kraljestva trdi, da člen 21(3) državam članicam dovoljuje, da določijo, da je katera koli oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV skupaj z osebo, ki ga je dolžna plačati na podlagi člena 21(1) ali (2), samo z upoštevanjem splošnih načel prava Skupnosti. Po mnenju vlade Združenega kraljestva se uvodne besede člena 21(3) nanašajo na vse primere iz člena 21(1) in (2), ne samo na nekatere. Portugalska vlada, Irska, ciprska vlada in Komisija menijo v bistvu enako kot Združeno kraljestvo.

17. Nizozemska vlada trdi, da ukrep, kakršen je ta, določen s členom 18 finančnega zakona, ne sodi na področje uporabe Šeste direktive, ker se ne nanaša na naložitev DDV, ampak na njegovo pobiranje. Nizozemska se v zvezi s tem sklicuje med drugim na sklep Sodišča z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, v katerem je bilo razsojeno, da je navadno naloga držav članic, da določijo pogoje, v skladu s katerimi lahko davčni organi pobirajo DDV, pri čemer je treba ostati znotraj meja, postavljenih s pravom Skupnosti. [4] Nizozemska vlada s sklicevanjem zlasti na sodbo Molenheide in drugi [5] trdi, da so države članice pooblaščene, da glede pobiranja dolga DDV uvedejo določbo, po kateri je lahko oseba solidarno odgovorna za plačilo neplačanega dolga DDV drugega, ob upoštevanju omejitev, ki izhajajo iz prava Skupnosti, vključno z načeloma sorazmernosti in pravne varnosti.

4 – C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 29.

5 – C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 43.

18. Najprej bom obravnaval trditev, da ukrep, kakršen je obravnavani, ne potrebuje pravne podlage v Šesti direktivi.

19. Razlikovati je treba med določitvijo odgovornosti za plačilo DDV in ukrepi samo v zvezi s pobiranjem DDV. Iz sodbe Molenheide in drugi med drugim izhaja, da lahko države članice sprejmejo ukrepe za zaščito pred nevarnostjo povračil, kadar ni resničnega kredita DDV,[6] kot so na primer pravila, ki urejajo dokazovanje pravice do odbitka DDV,[7] ali pravila, ki opredeljujejo informacije, ki jih morajo vsebovati računi, s katerimi se utemeljuje pravica do odbitka.[8] Sodišče je v sklepu Transport Service, ki je zadeval dobavo, ki je bila napačno, domnevno pa dobri veri, obračunana, kot da je oproščena DDV, navedlo, da je naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi lahko davčni organi dobijo nazaj DDV, saj Šesta direktiva ne vsebuje nobene določbe o tem vprašanju.[9] Vendar ta sodna praksa zadeve samo povrnitev in pobiranje DDV. Določitev odgovornosti za plačilo DDV – to vprašanje pa se logično postavi pred vprašanjem povrnitve ali pobiranja – konkretno obravnava člen 21 Šeste direktive. Države članice se morajo v zvezi z določitvijo odgovornosti strogo držati usklajenih pravil iz navedene direktive. Zdaj se bom torej posvetil trditvam v zvezi z razlago člena 21(3).

20. Člen 21(3) določa, da lahko „[v] primerih iz odstavka 1 in 2 […] države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka."

21. Menim, da trditev Federation, da se člen 21(3) nanaša samo na *nekatere* primere iz člena 21(1) in 21(2), ne drži. Nič v besedilu člena 21(3) ne nakazuje na to. Prav tako pa tako razumevanje člena 21(3) Federation ne izhaja iz sistematike Direktive o DDV. Res je, da člen 21(3) določa izjemo od splošnega načela, da bi morala biti za plačilo po vrsti transakcije odgovorna samo ena oseba, vendar ta izjema obstaja zaradi zagotavljanja pobiranja davka in preprečevanja

6 – Zgoraj navedena sodba Molenheide in drugi, točka 41, ter sklepni predlogi generalnega pravobranilca Fennellyja v navedeni zadevi, točka 39.

7 – Kot v sodbi Molenheide. Glej tudi sodbo z dne 5. decembra 1996 v zadevi Reisdorf (C-85/95, Recueil, str. I-6257, točka 29).

8 – Sodba z dne 14. julija 1988 v zadevi Jeunehomme in EGI (123/87 in 330/87, Recueil, str. 4517, točka 16).

9 – Zgoraj navedeni sklep, točka 27. Sodišče je razsodilo, da načelo davčne nevtralnosti državam članicam ne prepoveduje naknadnega pobiranja DDV od davčnega zavezanca, ki je napačno obračunal dobavo kot tako, ki je oproščena DDV.

zlorab, torej za namene, ki jih Šesta direktiva priznava in spodbuja. [10]

22. Federation trdi, da je tako ozko razumevanje člena 21(3) utemeljeno z zakonodajno zgodovino člena 21. Resda kaže, da je bila možnost odgovornosti druge osebe za plačilo DDV pred sprejetjem Direktive 2000/65/ES, ki je uvedla sedanji člen 21(3), bolj omejena. [11] Vendar menim, da to ni dovolj za utemeljitev razlage člena 21(3) v nasprotju z njenim očitnim pomenom, in sicer da se besedilo „[v] primerih iz odstavka 1 in 2“ nanaša na vse primere iz člena 21(1) in 21(2).

23. Seveda to ne pomeni, da imajo davčni organi po pravu Skupnosti *carte blanche* za nalaganje solidarne odgovornosti za plačilo DDV. Nacionalni organi morajo pri izvajanju določb Šeste direktive spoštovati splošna načela prava Skupnosti. [12] Kot je pravilno ugotovilo predložitveno sodišče, sta med njimi tudi načeli pravne varnosti in sorazmernosti.

24. V zvezi s tem naj spomnim, da načelo pravne varnosti zahteva, da so ukrepi, ki se sprejmejo po členu 21(3) Šeste direktive, nedvoumni, njihova uporaba pa mora biti predvidljiva za tiste, ki so z njo zavezani, [13] načelo sorazmernosti pa zahteva, da so ukrepi primerni glede na cilj, ki se ga želi doseči. [14]

25. Nacionalno sodišče bo moralo v obravnavanem okviru pretehtati med potrebo po zagotovitvi pobiranja DDV in interesom zagotovitve, da se resnične trgovine nerazumno ne otežuje z grožnjami z odgovornostjo za neplačilo DDV, ki ga dolguje nekdo drug.

10 – Glede namena preprečevanja zlorab glej moje sklepne predloge v zadevah – glede katerih pred Sodiščem teče postopek – Halifax in drugi (C-255/02), BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02) ter University of Huddersfield (C-223/03, še posebej točko 73 in tam navedeno sodno prakso).

11 – Člen 21(1)(b) Šeste direktive je, na primer, preden je bil nazadnje spremenjen, določal, da je dobavitelj lahko solidarno odgovoren ob dobavi neopredmetenih storitev, člen 21(1)(c) pa ni navajal možnosti solidarne odgovornosti v zvezi z vsako osebo, ki davek na dodano vrednost navede na računu. Možnost naložitve solidarne odgovornosti pa je po členu 21(1)(a) izrecno obstajala za osebe, ki so odgovorne za plačilo, če obdavčeno dobavo blaga ali storitev opravlja davčni zavezanec, ki je tuji rezident. Glej tudi: Terra, B. in Kajus, J., Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified, International VAT Monitor, zv. 11, št. 6 (2000), str. 272, 273. Avtorja opozarjata na uvodno izjavo 9 preambule k Direktivi 2000/65/ES, ki navaja, da države članice lahko *še naprej* določajo solidarno odgovornost. Iz tega sklepata, da člen 21(3) ni bil namenjen *razširitvi* možnosti za odgovornost nekoga drugega. Menim pa, da bi bilo treba navedeno uvodno izjavo razumeti splošneje, in sicer tako, da kaže na to, da člen 21 še naprej dovoljuje nalaganje solidarne odgovornosti in da v nobenem primeru sprememba ni bila namenjena *omejitvi* te odgovornosti.

12 – Glej zlasti sodbo z dne 26. aprila 1988 v zadevi Krücken (316/86, Recueil, str. 2213, točka 22).

13 – Glej po analogiji sodbi z dne 22. februarja 1984 v zadevi Kloppenburg (70/83, Recueil, str. 1075, točka 11) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4243).

14 – Glej na primer zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 47.

26. Federation trdi, da so domneve iz člena 77A(6) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 v nasprotju s splošnimi načeli prava Skupnosti, ker je izjemno težko opredeliti ceno na prostem trgu za mobilne telefone in enote računalniške obdelave in torej prepoznati ponudbo kot nižjo od cene na prostem trgu. Federation meni, da solidarna odgovornost za vsa podjetja v isti dobavni verigi, zlasti če temelji na domnevah v zvezi s ceno predhodni dobav, pomeni finančno tveganje, ki za vlagatelje ni sprejemljivo. Nemogoče je, da bi trgovci v praksi preiskovali dobavno verigo onkraj neposrednih naročnikov in dobaviteljev. Posledično se trgovci ne morejo zadostno zaščititi, ne glede na to, kako skrbni so, in kljub temu, da so lahko nedolžni.

27. Menim, da lahko države članice po Šesti direktivi določijo osebo, ki je odgovorna za plačilo DDV, če je takrat, ko je izvedla transakcijo, vedela ali bi razumno morala vedeti, da DDV v dobavni verigi ne bo plačan. [15] V zvezi s tem se lahko nacionalni davčni organi zanašajo na domneve o takem védenju. Ne glede na to pa te domneve ne smejo *de facto* vzpostaviti sistema objektivne odgovornosti.

28. Iz tega sledi, da morajo domneve glede goljufij v zvezi z DDV izhajati iz okoliščin, ki kažejo na goljufijo v zvezi z DDV in glede katerih se od trgovcev lahko razumno pričakuje, da so zanje vedeli. Države članice lahko trgovcem nalagajo dolžnost, da so pozorni in da se seznanijo z ozadjem blaga, s katerim trgujejo. Vendar ta dolžnost ne sme pomeniti prevelikega bremena za trgovce, ki sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev lastnega trgovanja v dobri veri.

29. Domneve morajo biti poleg tega izpodbojne, brez zahtev po predložitvi dokazov v zvezi z dejstvi, ki jih je trgovcem pretežko ugotavljati. [16]

30. Če te zahteve niso izpolnjene, bi uporaba domnev dejansko spodkopala nujen pogoj, da lahko oseba odgovarja za plačilo DDV, samo če je vedela ali bi bila morala razumno vedeti,

15 – Glej po analogiji moje sklepne predloge v zadevi Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483 in I-485, točka 41).

16 – Glej zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 52, po analogiji pa tudi sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping (C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točka 28) ter moje sklepne predloge v zadnjenavedeni zadevi, točka 17.

da bo DDV ostal neplačan. To bi pomenilo uvedbo objektivne odgovornosti skozi stranska vrata.

31. Presojo sistema domnev iz člena 77A(6) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 ob upoštevanju navedenih meril je treba prepustiti nacionalnemu sodišču, katerega naloga je, da presodi, ali so obravnavana nacionalna pravila in praksa skladni s pravom Skupnosti. [17]

podlago. Vlada Združenega kraljestva meni, da ta določba dovoljuje državam članicam, da določijo, da je lahko vsaka oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV skupaj z osebo, ki je dolžna plačati DDV na podlagi člena 21(1) ali (2) Šeste direktive, ali da določijo, da se lahko od ene osebe zahteva, naj zagotovi varščino za DDV, ki ga je druga oseba dolžna plačati, če se za zadevne določbe meni, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj ter da so v skladu s splošnimi načeli prava Skupnosti.

B – *Drugo in četrto vprašanje*

32. Predložitveno sodišče z drugim in četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali in koliko člen 22(8) Šeste direktive dovoljuje državi članici, da naloži solidarno odgovornost, in ali člen 22(8) dovoljuje državi članici, da od osebe, ki ni dolžna plačati davka, zahteva zagotovitev varščine za plačilo davka.

34. Federation pa, nasprotno, trdi da člen 22(8) Šeste direktive državam članicam ne dovoljuje, da bi uvedle ukrepe, ki nalagajo obveznosti kateri koli drugi osebi, kot je oseba, ki je dolžna plačati davek, kot je določena v členu 21 te direktive.

33. Vlada Združenega kraljestva zatrjuje, da tudi če o podlagi za določbe o naložitvi solidarne odgovornosti ni mogoče sklepati iz člena 21, člen 22(8) pomeni tako

35. Irska podobno meni, da člen 22(8) Šeste direktive sam po sebi ne more biti podlaga za solidarno odgovornost. Državam članicam je dovoljeno, da ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti določijo, da se lahko od vsake osebe, ki je zavezana plačilu DDV po členu 21(3), po členu 22(8) zahteva, naj zagotovi varščino za davek, ki ga je dolžna plačati druga oseba. Portugalska in ciprska vlada v bistvu podpirata to stališče.

17 – Glej po analogiji sodbo Molenheide in drugi, točka 49, ter v opombi 3 navedeno sodno prakso.

36. Tudi Komisija trdi, da člen 22(8) Šeste direktive državam članicam ne dovoljuje, da bi razširile obveznost za plačilo DDV na osebe, ki niso dolžne plačati davka ali niso solidarno odgovorne na podlagi člena 21 te direktive. Tudi člen 22(8) jim sam po sebi ne dovoljuje, da bi določile, da se lahko od osebe zahteva zagotovitev varščine za DDV, ki ga je dolžna plačati druga oseba. Vendar ko je enkrat solidarna odgovornost ugotovljena v skladu z ukrepom, sprejetim na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, člen 22(8) v povezavi s členom 22(7) te direktive omogoča, da se vsaki osebi, ki je postala solidarno odgovorna za plačilo DDV, naloži obveznost, naj zagotovi varščino za dolgovane zneske, ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti.

37. Z navedeno analizo se strinjam. Člen 22(8) dovoljuje državam članicam, da „naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij." Vendar ta določba ne vzpostavlja odgovornosti za plačilo davka, ki ni določena drugje v Šesti direktivi. Določitev odgovornosti za plačilo DDV ureja člen 21 Direktive. Člen 22 Direktive določa posebne upravne obveznosti za odgovorne osebe, člen 22(8) pa dovoljuje državam članicam, da *tem osebam* naložijo obveznosti, ki niso izrecno navedene v prejšnjih odstavkih člena 22. [18] Posledično lahko vzpostavitev solidarne odgovornosti temelji samo na členu 21(3), upravne obveznosti, ki so posledica take odgovornosti, pa izhajajo iz člena 22. Komisija je v zvezi s tem utemeljeno opozorila, da člen 22(7) od držav članic zahteva, da sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev, da osebe, ki so v skladu s členom 21(3) solidarno odgovorne za plačilo DDV, izpolnjujejo obveznosti iz člena 22. Člen 22(7) in člen 22(8) torej državam članicam dovoljujeta, da od katere koli osebe, ki je odgovorna za plačilo DDV po členu 21(3), zahtevajo, naj zagotovi varščino za to plačilo. Člen 22(8) pa ni podlaga za razširitev odgovornosti za plačilo DDV niti ne dovoljuje državam članicam, da od osebe, ki ni odgovorna za plačilo DDV po členu 21, zahtevajo zagotovitev varščine za plačilo DDV, ki ga je dolžan plačati nekdo drugi.

C – *Peto vprašanje*

38. Glede na odgovore na prejšnja vprašanja menim, da ni potrebno ločeno obravnavati petega vprašanja za predhodno odločanje.

18 – Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Reisdorf, točka 27.

IV – Predlog

39. Zato predlagam, naj Sodišče na vprašanja, ki so mu bila predložena v predhodno odločanje, odgovori:

1. Člen 21(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero dovoljuje državi članici, da določi, da je lahko vsaka oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV skupaj z osebo, ki je odgovorna po členu 21(1) ali (2) te direktive, ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti, kot sta načelo sorazmernosti in načelo pravne varnosti.

   Na podlagi teh načel je oseba lahko solidarno odgovorna za plačilo DDV, če je ob izvedbi transakcije vedela ali bi bila morala vedeti, da DDV v dobavni verigi ne bo plačan. Nacionalni davčni organi se lahko v zvezi s tem zanašajo na domneve, če so take domneve izpodbojne in izhajajo iz okoliščin, ki kažejo na goljufije v zvezi z DDV, glede katerih se od trgovcev lahko pričakuje, da jih poznajo, ali je mogoče od njih razumno zahtevati, da se z njimi seznanijo.

2. Člen 22(8) te direktive državam članicam ne dovoljuje, da določijo, da je lahko vsaka oseba solidarno odgovorna za plačilo tega DDV skupaj z osebo, ki je odgovorna po členu 21(1) ali (2) Direktive, prav tako pa člen 22(8) državam članicam ne dovoljuje niti tega, da od osebe, ki ni odgovorna za plačilo DDV po členu 21 Direktive, zahtevajo zagotovitev varščine za plačilo DDV, ki ga je dolžan plačati nekdo drugi.