SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 8. maja 2008 *

V združenih zadevah C-95/07 in C-96/07,

katerih predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Genova (Italija) z odločbama z dne 13. decembra 2006, ki sta prispeli na Sodišče 20. februarja 2007, v postopku

Ecotrade SpA

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadjiev (poročevalec), sodnik,

* Jezik postopka: italijanščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. januarja 2008,

ob upoštevanju stališč, so jih predložili:

– za Ecotrade SpA A. Lovisolo in N. Raggi, odvetnika,

– za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,

– za ciprsko vlado A. Pantazi-Lambrou, zastopnica,

– za Komisijo Evropskih skupnosti A. Aresu in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. marca 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17, 18(1)(d), 21(1) in 22 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/17/ES z dne 30. marca 2000 (UL L 84, str. 24, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru dveh sporov med Ecotrade SpA (v nadaljevanju: Ecotrade) in Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (v nadaljevanju: Agenzia) zaradi več odločb o odmeri, ki jih je ta izdala, ki zaradi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) vsebujejo spremembe davčnih obračunov, ki jih je opravila ta družba za leti 2000 in 2001.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Glede pravice do odbitka člen 17(1) in (2)(a) Šeste direktive, kot je bil spremenjen s členom 28f(1) te direktive, določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države […]“.

4 V skladu členom 17(6) lahko države članice, dokler Svet Evropske unije ni odločil, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost, ohranijo vse izključitve, določene v nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti Šeste direktive, ob pojasnilu, da v nobenem primeru davek ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo. Člen 17(7) omogoča državam članicam, da lahko ob pogoju posvetovanj iz člena 29 zaradi cikličnih gospodarskih razlogov iz sistema odbitkov v celoti ali delno izvzamejo vse ali nekatere vrste investicijskega ali drugega blaga.

5 V skladu s členom 21(1)(b) Šeste direktive, kot je bil spremenjen s členom 28g, so DDV po notranjem sistemu dolžne plačati osebe, za katere storitve iz, med drugim, člena 28b(C) opravijo in izvedejo davčni zavezanci, tuji rezidenti. Člen 28b, na katerega je tako napoteno, se nanaša na „opravljanje storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti“. Ta postopek, ki se sicer uporablja za druge storitve, je splošno znan pod imenom „mehanizem obrnjene davčne obveznosti“.

6 V zvezi s postopki za uveljavljanje pravice do odbitka v okoliščinah, kot so opisane v prejšnji točki, člen 18(1)(d), kot je bil spremenjen s členom 28f, točka 2, iste

direktive, določa, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje svoje pravice do odbitka izpolnjevati pogoje, ki jih določi vsaka država članica.

7 Člen 18(2) in (3) Šeste direktive določa:

„2. Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

3. Države članice določijo pogoje in postopke, po katerih se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami odstavkov 1 in 2.“

8 Poleg tega člen 22 Šeste direktive, kot je bil spremenjen s členom 28h, določa številne obveznosti davčnega zavezanca. Med njimi je obveznost iz člena 22(2)(a), na podlagi katere vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoči uporabo davka na dodano vrednost in nadzor davčnega organa in obveznost iz člena 22(4)(a) in (b), v skladu s katero davčni zavezanec v predpisanem roku predloži obračun, ki mora vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, in odbitkov, ki se opravijo.

9 Nazadnje, člen 22(7) in (8) določa:

„7. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da tiste osebe, ki so v skladu s členom 21(1)(a) in (b) dolžne plačati davek namesto davčnega zavezanca s sedežem v tujini […], spoštujejo zgornje obveznosti glede obračuna in plačila.

8. 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."

Nacionalna ureditev

10 V italijanskem pravu bistvo upoštevnih določb na področju DDV določa, na eni strani, dekret predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972 o uvedbi in ureditvi davka na dodano vrednost (redni dodatek h GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972), kot je bil večkrat spremenjen (v nadaljevanju: UPR št. 633/72), in na drugi strani dekret-zakon št. 331 z dne 30. avgusta 1993 (GURI št. 203 z dne 30. avgusta 1993, v nadaljevanju: dekret-zakon št. 331/93).

11 Člen 17(3), prvi stavek, UPR št. 633/72 določa:

„Obveznosti v zvezi z […] dobavo storitev na ozemlju države, ki jo opravi oseba, ki tam nima sedeža, […] morajo izpolniti kupci, ki imajo sedež na ozemlju države in ki […] uporabljajo storitve pri opravljanju svoje poslovne ali obrtne dejavnosti ali svobodnega poklica.“

12 Člen 19(1) UPR št. 633/72 določa:

„[…] Pravica do odbitka davka za kupljeno ali uvoženo blago in storitve nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun davka in se lahko uveljavlja najpozneje v davčnem obračunu za drugo leto, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do dobitka, in zanjo veljajo pogoji, ki so veljali v času nastanka pravice.“

13 V skladu s členom 23 z naslovom „Vknjižba računov“, odstavka 1 in 2, UPR št. 633/72 mora davčni zavezanec v roku petnajstih dni izdane račune vpisati v ustrezno knjigo, pri čemer morajo za vsak račun navesti zaporedno številko, datum izdaje, obdavčljivi znesek transakcije in znesek DDV, ki mora biti naveden ločeno za vsako stopnjo, ter podjetje, firmo in sedež podjetja, prejemnika blaga ali naročnika storitev, ali v primerih iz člena 17(3) iste uredbe prenosnika ali izvajatelja.

14 Člen 25(1) UPR št. 633/72 z naslovom „Vknjižba prejetih računov“ zahteva od davčnih zavezancev, naj zaporedno oštevilčijo račune in carinske sezname za kupljeno ali

uvoženo blago in storitve ob opravljanju svojih dejavnosti, skupaj z računi, ki so izdani v skladu s členom 17(3) te uredbe, in jih vknjižijo v ustrezno knjigo, preden naredijo periodično plačilo ali letni obračun, v katerem davčni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka DDV, ki se nanaša na te račune.

15 V skladu s členom 47(1) dekreta-zakona št. 331/93 z naslovom „Vknjižba transakcij Skupnosti“ morajo biti računi, ki spadajo med drugim med storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti in storitve, ki so s tem povezane, vpisani v mesecu njihovega prejema ali pozneje, vendar v vsakem primeru v petnajstih dneh od prejema, ločeno v knjigo izdanih računov iz člena 23(1) in (2) UPR št. 633/72 in v knjigo prejetih računov iz člena 25(1) te uredbe z navedbo meseca njihovega prejema ali izdaje.

16 Nazadnje, člen 57(1), prvi stavek, UPR št. 633/72 določa:

„Odločbe o spremembi in odmeri davka […] morajo biti izdane do 31. decembra četrtega leta po letu, v katerem je bil davčni obračun predložen, sicer se zadevna pravica izgubi.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Ecotrade je italijanska delniška družba, ki se ukvarja s trgovanjem z granulirano žlindro in drugimi sestavinami, zlasti sintetičnega mavca in pepela za proizvodnjo cementa.

18 Družba Ecotrade je v letih 2000 in 2001 gospodarskim subjektom, ki nimajo sedeža v Italiji, zaupala prevoz teh materialov iz Italije v druge države članice Evropske unije. V računih, ki so jih ti subjekti izdali družbi Ecotrade za storitve, so te storitve opisale kot „zakup plovila“ ali kot „prevoz“ (v nadaljevanju: zadevne transakcije). Na nobenem od računov ni bil naveden znesek DDV in na nekaterih računih je bilo navedeno, da so bile te transakcije oproščene davka.

19 Družba Ecotrade je zato menila, da za zadevne transakcije ni treba plačati DDV. Zato je račune, ki se nanašajo na te transakcije, vpisala le v knjigo prejetih računov, ne pa tudi v knjigo izdanih računov, in to ob oprostitvi DDV. DDV, ki se nanaša na te transakcije, torej ni vpisan v davčnih obračunih, ki jih je sprejela družba Ecotrade za leti 2000 in 2001.

20 Ob davčnem inšpekcijskem nadzoru je Agenzia menila, da gre pri zadevnih transakcijah za storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, za katere se plačuje DDV, in da se zanje uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, česar družba Ecotrade z izjemo enega računa ni izpodbijala. Agenzia je prav tako ugotovila, da ta družba ni spoštovala knjigovodskih zahtev v zvezi s tem mehanizmom obrnjene davčne obveznosti, ker so bili zadevni računi vpisani le v knjigo prejetih računov, ne pa v knjigo izdanih računov.

21 Zato je Agenzia z več obvestili o izterjavi pričela s spremembami davčnih obračunov v zvezi z DDV za leti 2000 in 2001, v katerih je opomnila na neprijavljene dajatve v skupnem znesku 321.000 EUR in naložila kazni v višini približno 361.000 EUR.

22 Zaradi tega je Agenzia menila, da je družba Ecotrade izgubila pravico do odbitka DDV, ker je ni uveljavljala v dveh letih od trenutka, ko je nastala obveznost za obračun odbitnega davka, kot je določeno v členu 19(1), drugi stavek, UPR št. 633/72, medtem ko rok, v katerem lahko davčna uprava pobere DDV, ki se nanaša na zadevne storitve, še ni potekel, saj so lahko na podlagi člena 57(1) te uredbe odločbe o spremembi in odmeri davka izdane v štirih letih od predložitve davčnih obračunov v zvezi z izpodbijanimi davki.

23 Družba Ecotrade je 13. februarja 2005 vložila več tožb pri Commissione tributaria provinciale di Genova, v katerih je izpodbijala zadevna obvestila o izterjavi in predlagala, naj se razglasijo za nične. V utemeljitev knjigovodske prakse, ki jo je upoštevala, je ta družba navedla, da so bili računi v zvezi z zadevnimi transakcijami redno vpisovani v knjigo prejetih računov, vendar da zaradi tega, ker so bili napačno šteti kot oproščeni od DDV, ti računi niso bili vpisani v knjigo izdanih računov. Ta nepravilnost naj nikakor ne bi smela ogroziti uveljavljanja pravice do odbitka, saj ni nastal noben dolg do davčne uprave. Zato naj v obravnavanem primeru ne bi veljala nobena časovna omejitev pravice do odbitka.

24 Agenzia je pri predložitvenem sodišču odgovorila, da bi morala družba Ecotrade za zadevne transakcije izdati račun sama sebi, izračunati dolgovani DDV, ga vpisati v knjigo izdanih računov in v knjigo prejetih računov, tako da bi imela dobropis DDV v namene odbitka vstopnega davka. V skladu s to metodo DDV, ki je vknjižen na debitni strani dejansko ne plača naročnik, ker ga nevtralizira ustrezajoč DDV, vknjižen na kreditni strani. Pravico do odbitka pa je treba uveljaviti, preden zastara. Zato bi morala družba Ecotrade, ki ni delovala v skladu s knjigovodskim postopkom, določenim v nacionalni zakonodaji, plačati dolgovani DDV, ob tem pa naj bi zaradi zastaranja izgubila pravico njegovega odbitka.

25 V teh okoliščinah je Commissione tributaria provinciale di Genova prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji, ki se v obeh zadevah C-95/07 in C-96/07 glasita enako:

„1. Ali pravilna razlaga členov 17, 21(1) in 22 Šeste direktive […] nasprotuje nacionalni ureditvi, v obravnavanem primeru členu 19 UPR št. 633, ki uveljavljanje pravice do odbitka [DDV], ki ga zavezanec dolguje pri opravljanju dejavnosti, pogojuje z upoštevanjem (dvoletnega) roka, njegovo neupoštevanje pa sankcionira z zastaranjem same pravice, zlasti v primerih, v katerih zavezanost za DDV iz nakupa blaga ali storitve izhaja iz uporabe postopka obrnjene davčne obveznosti, ki upravi omogoča izterjavo plačila davka z uporabo daljšega roka (štiriletnega, na podlagi člena 57 UPR št. 633/72) od tistega, ki je za odbitek določen v korist podjetnika, ki pa je z njegovim potekom zastaral?

2. Ali pravilna razlaga člena 18(1)(d) Šeste direktive […] nasprotuje nacionalni ureditvi, ki pri urejanju ‚formalnosti', določenih v tem členu po postopku obrnjene davčne obveznosti, urejenem s členom 17(3) v povezavi s členoma 23 in 25 UPR št. 633/72, za uveljavljanje pravice do odbitka, določene v členu 17 te direktive, lahko vključuje (le v škodo zavezanca) upoštevanje časovne omejitve, kot je določena v členu 19 UPR št. 633/72?"

26 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 27. aprila 2007 zaradi pisnega in ustnega postopka in sodbe zadevi C-95/07 in C-96/07 združil.

Vprašanji za predhodno odločanje

Stališča, predložena Sodišču

27 Družba Ecotrade navaja, da Šesta direktiva za pravico do odbitka ne določa nobene časovne omejitve, ker je celotni režim DDV, ki temelji na načelu nevtralnosti, zasnovan tako, da davčnemu zavezancu v vseh primerih zagotavlja to temeljno pravico, ki je značilna za vse davčne sisteme DDV. Poleg tega nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari ni mogoče upravičiti s sklicevanjem na člena 17(6) in (7) ter 22(7) in (8) te direktive, ki naj ne bi veljala v zadevi v glavni stvari.

28 V zvezi s „formalnostmi“, ki jih določajo države članice ob uporabi člena 18(1)(d) Šeste direktive in jih mora davčni zavezanec izpolnjevati, da lahko uveljavlja pravico do odbitka v mehanizmu obrnjene davčne obveznosti, družba Ecotrade zatrjuje, da te formalnosti ne bi smele biti nesorazmerne ali nezdružljive s splošnim mehanizmom DDV. Zato spoštovanje teh formalnosti ne sme povzročiti dokončne izgube pravice do odbitka davčnega zavezanca. V vsakem primeru naj omejitev pravice do odbitka v italijanskem pravu ne bi bila sorazmerna zaradi tega, ker ima davčna uprava za spremembo napačnih obračunov na voljo daljši rok, kot je ta, ki je dodeljen davčnemu zavezancu, da zahteva odbitek.

29 Italijanska in ciprska vlada zatrjujeta, da rok, določen za uveljavljanje pravice do odbitka, pomeni formalnost, ki jo lahko države članice določijo na podlagi člena 18(1)(d) in (3) ter člena 22(8) Šeste direktive. Ta člen 18 naj ne bi vseboval nobene določbe, ki bi nasprotovala diskrecijski pravici držav članic, da določijo časovne omejitve odbitka. V skladu s členom 18(2), ki se nanaša na „isto obdobje“,

bi moralo biti uveljavljanje pravice čimprej mogoče, tako da če davčni zavezanec v tem obdobju ne uveljavlja pravice do odbitka, so lahko njegovi možnosti, da to stori v poznejšem obdobju, dodani pogoji, ki jih države članice določijo na podlagi člena 18(3).

30 Poleg tega te vlade menijo, da rok, ki ga je uprava določila za odmero davka, zaradi objektivnih in praktičnih razlogov ne more biti enak roku, ki ga ima davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka, ker uprava potrebuje čas, da po vložitvi davčnega obračuna preveri njegovo vsebino.

31 Poleg tega italijanska vlada priznava, da morajo države članice spoštovati načelo učinkovitosti, tako da uveljavljanja pravice do odbitka ne onemogočijo ali čezmerno otežijo. Vendar pa poudarja, da je v zvezi s tem rok dveh let vsekakor primeren.

32 Komisija Evropskih skupnosti navaja, da bi moral biti odbitek opravljen ob spoštovanju določenih davčnih rokov. Njegovega uveljavljanja zato ni mogoče neskončno dolgo odlašati. Iz tega sklepa, da določitev prekluzijskih rokov za uveljavljanje pravice do odbitka ni nezdružljiva s cilji, ki jim sledi Šesta direktiva, pod pogojem, da ti roki niso manj ugodni kot roki, določeni za uveljavljanje podobnih pravic na davčnem področju (načelo enakovrednosti), in niso taki, da bi praktično onemogočili ali čezmerno otežili uveljavljanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti (načelo učinkovitosti). Iz tega sklepa, da načelo enakovrednosti ni spoštovano zaradi tega, ker ureditev iz zadeve v glavni stvari določa davčni upravi rok štirih let, da izvede spremembe in odmere, pri tem pa določa le rok dveh let za odbitek že plačanega DDV. Glede spoštovanja načela učinkovitosti Komisija poudarja, da bi lahko dveletni prekluzijski rok za uveljavljanje pravice do odbitka iz istih razlogov uveljavljanje te pravice čezmerno otežil.

33 Poleg tega Komisija meni, da bi bilo vsekakor čezmerno in nesorazmerno, če bi se zadevna država članica nameravala neupravičeno okoristiti le zaradi neizvedbe knjigovodskih formalnosti, čeprav bi ji bilo treba priznati možnost, da ustrezno kaznuje zadevne nepravilnosti.

34 V primeru, da bi Sodišče odločilo, da člen 19 UPR št. 633/72 ni združljiv s Šesto direktivo, ciprska vlada predlaga, naj sodba, ki bo izrečena, velja le *ex-nunc*.

Odgovor Sodišča

35 Uvodoma je treba poudariti, da predložitveno sodišče želi izvedeti, ali členi 17, 18(1)(d), 21(1) in 22 Šeste direktive nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta iz zadeve v glavni stvari, ki v primeru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti uveljavljanje pravice do odbitka DDV pogojuje z upoštevanjem prekluzijskega roka, ki je krajši, kot ga ima na voljo davčna uprava, da pobere davke.

36 Vsekakor iz predložitvene odločbe izhaja, da bistvo spora o glavni stvari izhaja iz knjigovodske nepravilnosti družbe Ecotrade, in sicer napačnega vpisa zadevnih transakcij v eno samo knjigo prejetih računov za oprostitev od DDV, ker so zaradi take nepravilnosti napačni tudi davčni obračuni te družbe v zvezi z DDV, kar je privedlo Agenzio do spremembe teh obračunov. Ta položaj se jasno razlikuje od položaja, v katerem davčni zavezanec, ki se zaveda obdavčljivosti dobave, zaradi zamude ali malomarnosti ne zahteva odbitka vstopnega davka v roku, določenem z nacionalno zakonodajo.

37 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalnemu sodišču dati vse elemente razlage prava Skupnosti, ki jih to lahko uporabi pri razsojanju predložene zadeve, ne glede na to, ali se je nanje posebej sklicevalo v vprašanjih (glej zlasti sodbe z dne 2. februarja 1994 v zadevi Verband Sozialer Wettbewerb, imenovani „Clinique“, C-315/92, Recueil, str. I-317, točka 7; z dne 4. marca 1999 v zadevi Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, str. I-1301, točka 16; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Trojani, C-456/02, ZOdl., str. I-7573, točka 38, in z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 25).

38 Prvo in drugo vprašanje, ki ju je treba preučiti skupaj, je zato treba preoblikovati v tem smislu, da predložitveno sodišče sprašuje, na prvem mestu, ali členi 17, 18(2) in (3) in 21(1)(b) Šeste direktive nasprotujejo po eni strani uvedbi prekluzijskega roka za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, kot ga določa nacionalna zakonodaja v zadevi v glavni stvari v primeru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti (v nadaljevanju: zastaralni rok), in če, na drugem mestu, člena 18(1)(d) in 22 te direktive nasprotujeta praksi sprememb obračunov in odmere DDV, s katero se knjigovodska nepravilnost in nepravilnost obračuna, kot je ta v zadevi v glavni stvari, kaznuje z zavrnitvijo pravice do odbitka v primeru uporabe tega mehanizma obrnjene davčne obveznosti (v nadaljevanju: praksa spremembe in odmere davka).

Prekluzijski rok

39 Najprej je treba poudariti, da se lahko davčni zavezanec, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo DDV, sklicuje na pravico do odbitka iz člena 17(2)(a) Šeste direktive (glej sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl, C-90/02, Recueil, str. I-3303, točka 37). Po ustaljeni sodni praksi je pravica do odbitka, ki jo določa člen 17, sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti (glej sodbi z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43, in zgoraj navedeno Bockemühl, točka 38).

40 Iz ustaljene sodne prakse pa tudi izhaja, da se pravica do odbitka lahko uveljavlja takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil, str. 4797, točke od 15 do 17; zgoraj navedeno sodbo Ghent Coal Terminal, sodbo z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15; zgoraj navedeni sodbi Gabalfrisa in drugi, točka 43, in Bockemühl, točka 38).

41 Kot namreč izhaja iz besedila člena 18(2) Šeste direktive, se pravica do odbitka načeloma lahko uveljavlja v istem obdobju, kot je to, v katerem je nastala.

42 Vendar se lahko davčnemu zavezancu na podlagi člena 18(3) Šeste direktive dovoli odbitek, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala. V tem primeru pa je njegova pravica do odbitka podvržena nekaterim pogojem in postopkom, ki jih določijo države članice.

43 Iz tega izhaja, da lahko države članice zahtevajo, naj se pravica do odbitka uveljavlja bodisi v obdobju, v katerem je nastala, bodisi v daljšem obdobju, s pridržkom spoštovanja nekaterih pogojev in postopkov, določenih v njihovi nacionalni zakonodaji.

44 Poleg tega bi možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez kakršnih koli omejitev nasprotovala načelu pravne varnosti, ki zahteva, da se davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more neskončno dolgo izpodbijati.

45 Zato ni mogoče sprejeti trditve, da pravice do odbitka ni mogoče pogojiti z nobenim prekluzijskim rokom.

46 Dodati je treba, da prekluzijski rok, posledica poteka katerega je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, tako, da ta izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdružljivo s sistemom, uvedenim s Šesto direktivo, če po eni strani ta rok velja enako za pravico do odbitka, ki temelji na notranjem pravu, in pravico, ki temelji na pravu, Skupnosti (načelo enakovrednosti), in po drugi strani, da v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti, v tem smislu glej sodbi z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Lämmerzahl, C-241/06, ZOdl., str. I-8415, točka 52, in z dne 27. februarja 2003 v zadevi Santex, C-327/00, Recueil, str. I-1877, točka 55).

47 Glede načela enakovrednosti iz spisa ne izhaja in se pri Sodišču tudi ni zatrjevalo, da prekluzijski rok, določen v členu 19(1) UPR št. 663/72, ne spoštuje tega načela.

48 V zvezi z načelom učinkovitosti je treba poudariti, da prekluzijski rok dveh let, kot je ta v zadevi v glavni stvari, sam po sebi ne more v praksi onemogočiti ali čezmerno otežiti uveljavljanja pravice do odbitka, saj člen 18(2) Šeste direktive omogoča državam članicam, da od davčnega zavezanca zahtevajo, naj uveljavlja pravico do odbitka v istem obdobju kot je to, v katerem je ta pravica nastala.

49 Preučiti je treba tudi, ali tega sklepanja ne more ovreči dejstvo, da ima v skladu z nacionalno zakonodajo davčna uprava za izterjavo dolgovanega DDV na voljo daljši rok, kot da imajo davčni zavezanci, da zahtevajo njegov odbitek.

50 V zvezi s tem je treba poudariti, da pozna davčna uprava podatke, potrebne za določitev zneska izterljivega DDV in zneska odbitkov, ki jih je treba izvesti, šele takrat, ko

dobi davčni obračun davčnega zavezanca. V primeru nepravilnosti obračuna ali če se izkaže, da je ta nepopoln, lahko davčna uprava šele od tega trenutka naprej spreminja ta obračun in, če je to potrebno, odmeri neplačani davek (glej v tem smislu sodbo z dne 19. novembra 1998 v zadevi SFI, C-85/97, Recueil, str. I-7447, točka 32).

51 Zato položaja davčne uprave ni mogoče primerjati s položajem davčnega zavezanca (sodba SFI, točka 32). Kot je Sodišče že presodilo, dejstvo, da začne prekluzijski rok glede davčne uprave teči pozneje kot prekluzijski rok, ki ga ima davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka, ni tako, da bi ogrožalo načelo enakosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo SFI, točka 33).

52 Zato prekluzijski rok, kot je ta iz zadeve v glavni stvari, ne onemogoča in ne otežuje čezmerno uveljavljanja pravice do odbitka zaradi samega dejstva, da ima davčna uprava za odmero neplačanega DDV na voljo rok, ki je daljši od roka, ki je dodeljen davčnemu zavezancu za uveljavljanje take pravice.

53 To sklepanje ostaja veljavno, kadar se tako kot v zadevah v glavni stvari uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Člen 18(2) in (3) Šeste direktive se namreč tudi uporablja za tak sistem. To nedvomno izhaja iz besedila teh določb, ki obe izrecno napotujeta na člen 18(1), ki se v točki (d) nanaša na primer mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

54 Ob upoštevanju navedenega je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da členi 17, 18(2) in (3) ter 21(1)(b) Šeste direktive ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki določa prekluzijski rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kot je ta v zadevi v glavni stvari, če sta načeli enakovrednosti in učinkovitosti spoštovani. Načelo učinkovitosti

ni kršeno zgolj zaradi dejstva, da ima davčna uprava za odmero neplačanega DDV na voljo rok, ki je daljši od roka, ki je dodeljen davčnim zavezancem za uveljavljanje pravice do odbitka.

Praksa spremembe in odmere

55 Preučiti je treba vprašanje, ali Šesta direktiva nasprotuje praksi spremembe in odmere, s katero se kaznuje knjigovodska nepravilnost, ki jo, kot je bilo opozorjeno v točki 36 te sodbe, tvori napačen vpis zadevnih transakcij v eno samo knjigo prejetih računov za oprostitev od DDV, zaradi te nepravilnosti pa so napačni tudi davčni obračuni družbe Ecotrade v zvezi z DDV, tako da se zavrne pravica do odbitka v primeru uporabe mehanizma obrnjene davčne odgovornosti.

56 Glede tega je treba pojasniti, da je bila v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti, določenim v členu 21(1)(b) Šeste direktive, družba Ecotrade kot prejemnik storitev, ki jih opravljajo davčni zavezanci s sedežem v tujini, zavezana za plačilo DDV za opravljene transakcije, in sicer vstopni DDV, hkrati pa je bila načeloma upravičena odbiti natančno ta davek tako, da državni blagajni ni dolgovan noben znesek.

57 Vendar ko se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti kakor v zadevah v glavni stvari, je po členu 18(1)(d) Šeste direktive dovoljeno državam članicam, da določijo formalnosti, ki jih mora davčni zavezanec izpolnjevati za uveljavljanje pravice do odbitka.

58 Iz uporabe take formalnosti, ki je bila v italijanskem pravu določena zlasti s členom 47(1) dekreta-zakona št. 331/93, izhaja, da bi morala družba Ecotrade sama sebi izdati račun, ki se nanaša na zadevne transakcije, in ločeno vpisati ta račun ter račun, ki ga je izdal izvajalec zadevnih storitev, v knjigo izdanih računov in v knjigo prejetih računov, tako da bi imela dobropis DDV, ki bi natančno ustrezal dolgovanemu davku.

59 Poleg tega mora v skladu s členom 22(2) in (4) Šeste direktive vsak davčni zavezanec voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoči uporabo DDV in njegov nadzor s strani davčne uprave in predložiti obračun, ki mora vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, ki se opravijo. Da zagotovijo, da vsak davčni zavezanec izpolnjuje te obveznosti, člen 22(7) države članice pooblašča, da v ta namen sprejmejo potrebne ukrepe, tudi v primeru mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

60 Iz tega sledi, da v zadevah v glavni stvari obstaja položaj, ko družba Ecotrade krši svoje obveznosti, ki po eni strani izhajajo iz formalnosti, ki jih določa nacionalna zakonodaja ob uporabi člena 18(1)(d) Šeste direktive, in po drugi strani knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna, ki izhajajo iz členov 22(2) in (4) iste direktive (v nadaljevanju: kršitev knjigovodskih obveznosti).

61 Preučiti je treba, ali je mogoče tako kršitev veljavno kaznovati tako, da se zavrne pravica do odbitka v primeru veljave mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

62 V zvezi z obveznostmi, ki izhajajo iz člena 18(1)(d) Šeste direktive, čeprav ta določba omogoča državam članicam, da določijo formalnosti glede uveljavljanja pravice do

odbitka v primeru mehanizma obrnjene davčne obveznosti, pa njihova kršitev davčnemu zavezancu ne more odvzeti pravice do odbitka.

63 Čeprav je namreč nesporno, da je mehanizem obrnjene davčne obveznosti veljal v zadevah v glavni stvari, pa načelo davčne nevtralnosti zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 31).

64 Zato če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, ne more – glede njegove pravice, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko imele za posledico to, da bi bilo uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče (glej zgoraj navedeno sodbo Bockemühl, točka 51).

65 Enako je v primeru člena 22(7) in (8) Šeste direktive, na podlagi katerega države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da davčni zavezanec izpolnjuje obveznosti obračuna in plačila ali določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj.

66 Če bi namreč te določbe dovoljevale državam članicam, da sprejmejo nekatere ukrepe, pa ti ne smejo preseči tega, kar je potrebno za dosego ciljev, navedenih v prejšnji točki. Takih ukrepov torej ni mogoče uporabiti na način, da bi sistematično lahko izpodbijali pravico do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema

DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Skupnosti na tem področju (glej sodbo z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 47, in zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 52).

67 Praksa spremembe in odmere, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, ki kaznuje nespoštovanje knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna davčnega zavezanca z zavrnitvijo pravice do odbitka, pa jasno presega to, kar je potrebno za dosego cilja zagotovitve pravilne uporabe takih obveznosti v smislu člena 22(7) Šeste direktive, če pravica Skupnosti ne onemogoča tega, da bi države članice, če bi bilo to potrebno, naložile globo ali premoženjsko kazen, ki je sorazmerna teži kršitve, da bi kaznovale nespoštovanje teh obveznosti.

68 Ta praksa tudi presega to, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in za preprečevanje davčnih utaj v smislu člena 22(8) Šeste direktive, ker lahko privede celo do izgube pravice do odbitka, če davčna uprava spremeni obračun šele po poteku prekluzijskega roka, ki ga ima na voljo davčni zavezanec, da opravi odbitek (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točki 53 in 54).

69 Take prakse spremembe in odmere pa tudi ni mogoče utemeljiti na podlagi člena 17(6) in (7) Šeste direktive. Ti določbi se namreč ne moreta uporabljati v primeru, kot je ta v zadevah v glavni stvari, ker urejata sam obstoj pravice do odbitka, in ne postopkov njenega uveljavljanja. Člen 17(6) velja le za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo, nesporno pa je, da se taki izdatki ne obravnavajo v zadevi v glavni stvari. Glede možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi tega odstavka 7, zadošča poudariti, da se lahko te sklicujejo le na okoliščino, da so predhodno imele možnost posvetovanja iz

člena 29 te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točke od 61 do 63, in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Stradasfalti, C-228/05, ZOdl., str. I-8391, točka 29), a kot je razvidno iz spisa, glede Italijanske republike ni tako.

70 Poleg tega iz predložitvene odločbe ne izhaja, in pred Sodiščem tudi ni bilo zatrjevano, da je nespoštovanje knjigovodskih obveznosti posledica slabe vere ali goljufije družbe Ecotrade.

71 Vsekakor je dobrovernost davčnega zavezanca glede vprašanja, ki ga je treba dati predložitvenemu sodišču, upoštevna le, če zaradi ravnanja tega davčnega zavezanca obstaja tveganje izgube davčnih prihodkov za zadevno državo članico (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Collée, točki 35 in 36). Vendar ni mogoče šteti, da kršitev knjigovodskih obveznosti, kot je ta iz zadeve v glavni stvari, povzroči tveganje izgube davčnih prihodkov, ker, kot je bilo opozorjeno v točki 56 te sodbe, v okviru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti načeloma ni dolgovan noben znesek v državno blagajno. Iz teh razlogov te kršitve tudi ni mogoče enačiti s transakcijo z namenom goljufije ali z zlorabo določb Skupnosti, če ta transakcija ni bila opravljena z namenom pridobitve neupravičene davčne ugodnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 39).

72 Zato je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da člena 18(1)(d) in 22 Šeste direktive nasprotujeta praksi spremembe obračunov in odmere DDV, kot je ta v zadevah v glavni stvari, ki nespoštovanje obveznosti, ki po eni strani izhajajo iz formalnosti, ki jih določa nacionalna zakonodaja ob uporabi člena 18(1)(d), in po drugi strani knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna, ki izhajajo iz členov 22(2) in (4),

kaznuje z zavrnitvijo pravice do odbitka v primeru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

73 Glede na odgovor, dan v točki 54 te sodbe, ni treba odločiti o predlogu ciprske vlade, naj se časovno omejijo učinki te sodbe.

Stroški

74 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Členi 17, 18(2) in (3) ter 21(1)(b) 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,), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/17/ES z dne 30. marca 2000, ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki določa prekluzijski rok za uveljavljanje pravice do odbitka, kot je ta v zadevi v glavni stvari, če sta načeli

enakovrednosti in učinkovitosti spoštovani. Načelo učinkovitosti ni kršeno zgolj zaradi dejstva, da ima davčna uprava za odmero neplačanega DDV na voljo rok, ki je daljši od roka, ki je dodeljen davčnim zavezancem za uveljavljanje pravice do odbitka.

2. Vendar člena 18(1)(d) in 22 Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 2000/17, nasprotujeta praksi spremembe obračunov in odmere davka na dodano vrednost, kot je ta v zadevah v glavni stvari, ki nespoštovanje obveznosti, ki po eni strani izhajajo iz formalnosti, ki jih določa nacionalna zakonodaja ob uporabi člena 18(1)(d), in po drugi strani knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna, ki izhajajo iz členov 22(2) in (4), kaznuje z zavrnitvijo pravice do odbitka v primeru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Podpisi