SODBA SODIŠČA (tretji senat)
z dne 27. septembra 2007*

V zadevi C-146/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 10. februarja 2005, ki je prispela na Sodišče 1. aprila 2005, v postopku

Albert Collée, univerzalni pravni naslednik družbe Collée KG,

proti

Finanzamt Limburg an der Lahn,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. junija 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Alberta Colléeja, univerzalnega pravnega naslednika družbe Collée KG, M. Preisinger, Steuerberater,

— za nemško vlado M. Lumma, F. Huschens in C. Schulze-Bahr, zastopniki,

— za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z Massellom Duccijem Terijem, avvocato dello Stato,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 11. januarja 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, 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 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Albertom Colléejem, univerzalnim pravnim naslednikom družbe Collée KG (v nadaljevanju: družba Collée) in Finanzamt Limburg an der Lahn (v nadaljevanju: Finanzamt) glede zavrnitve oprostitve plačila prometnega davka (v nadaljevanju: DDV) za dobavo blaga znotraj Skupnosti v davčnem letu 1994.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Na podlagi člena 2 Šeste direktive je dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi na ozemlju države za plačilo, predmet DDV.

4 V Šesti direktivi je naslov XVIa, naslovljen „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, ki je bil dodan z Direktivo 91/680.

5 Pravica do oprostitve za dobave znotraj Skupnosti je določena v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostijo:

(a) dobave blaga, kot so opredeljene v členih 5 in 28a(5)(a), ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]“

6 Člen 22 Šeste direktive, kot izhaja iz člena 28h iste direktive, določa formalnosti, ki jih mora izpolniti zavezanec za plačilo DDV. Med drugim določa:

„[...]

2. (a) Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo davka na dodano vrednost in nadzor davčnega organa.

[...]

3. (a) Vsak davčni zavezanec izda račun ali drug dokument, ki se priznava kot račun, za blago in storitve, ki jih je dobavil ali opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. Vsak davčni zavezanec izda račun ali drug dokument, ki se prizna kot račun, tudi za dobave blaga iz člena 28b(B)(1) in za blago, dobavljeno pod pogoji iz člena 28c(A). Davčni zavezanec shrani kopijo vsakega izdanega dokumenta.

[...]

4. (a) Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun v roku, ki ga določijo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po koncu vsakega davčnega obdobja. Vsaka država članica določi, da davčno obdobje traja en mesec, dva meseca ali eno četrtletje. Države članice pa lahko določijo tudi drugačna obdobja, ki pa ne smejo presegati enega leta.

(b) Obračun mora vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izračun davka za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov in, kadar je to ustrezno

in potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na takšen davek in odbitke ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.

[...]

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

7 Na podlagi člena 4(1)(b) zakona iz leta 1993 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG) so dobave znotraj Skupnosti, ki sodijo med transakcije iz člena 1(1), točka 1, istega zakona, oproščene plačila DDV.

8 Člen 6a(1) UStG določa, da dobava znotraj Skupnosti pomeni, da sta oseba, ki je prevzela delo, ali njegov naročnik predmet dobave odpeljala ali odposlala v preostale dele ozemlja Skupnosti.

9 V skladu s členom 6a(3) UStG mora oseba, ki je prevzela delo, dokazati, da so pogoji iz odstavka 1 istega člena izpolnjeni. Zvezno ministrstvo za finance lahko, z odobritvijo Bundesrat, z uredbo določi podrobna pravila o tem, kako mora oseba, ki je prevzela delo, dokazati, da je bilo blago, ki je predmet dobave znotraj Skupnosti, odpeljano ali odposlano.

10 V zvezi s tem člen 17a(1) izvedbene uredbe o prometnem davku iz leta 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, str. 601) določa, da mora oseba, ki je prevzela delo in za katero se ta uredba uporablja, predložiti dokazila o tem, da je sama – ali pridobitelj – predmet dobave odpeljala ali odposlala v preostale dele ozemlja Skupnosti.

11 Poleg tega mora v skladu s členom 17c(1) navedene izvedbene uredbe oseba, ki je prevzela delo, na podlagi knjigovodskih dokumentov dokazati, da so pogoji za oprostitev plačila DDV izpolnjeni. Ta določba med drugim določa, da „mora iz knjigovodstva jasno in na zlahka preverljiv način izhajati", da je oseba, ki je prevzela delo, izpolnila te pogoje.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

12 Družba Collée je bila matična družba družbe z omejeno odgovornostjo nemškega prava (v nadaljevanju: GmbH), ki je prodajala vozila kot pooblaščeni zastopnik delniške družbe A (v nadaljevanju: A-AG). Spomladi leta 1994 je družba GmbH sklenila kupoprodajno pogodbo za 20 razstavnih vozil, in sicer z belgijskim zastopnikom B, ki je na račun družbe GmbH vplačal neto ceno nakupa in ki je – potem ko je družba GmbH prejela plačilo – prek svojega prevoznika s sedeža družbe GmbH odpeljal vozila.

13 Družba GmbH, ki je bila na podlagi teritorialne ekskluzivnosti do provizije s strani družbe A-AG upravičena samo za prodajo vozil kupcem s sedežem v njenem okrožju, je kot posrednika vključila trgovca z avtomobili S. Slednji je v zameno za provizijo brez pravega namena pridobitve kupil in prodal razstavna vozila. Družba GmbH je S za ta navidezni nakup izdala račune, ki so vključevali DDV. S je družbi GmbH izdal bianko račune, ki so bili nato v imenu S uporabljeni pri dobavi vozil B. S je v svojih davčnih obračunih glede DDV za mesece od julija do septembra 1994 zahteval vračilo davka, ki ga je plačal kot vstopni davek in ki mu ga je zaračunala družba GmbH.

14 Finanzamt je po posebnem pregledu, ki ga je opravil oktobra 1994, S zavrnil pravico, da od računov odbije DDV, plačan kot vstopni davek, ker je ugotovil, da je šlo za navidezno prodajo med družbo GmbH in S, saj je S posredoval brez pravega namena pridobitve.

15 Ko je družba Collée izvedela za ta pregled, je S obvestila, da so postali računi za mesece od julija do septembra 1994 brezpredmetni, in je 25. novembra 1994 razveljavila ustrezne računovodske zapise ter pripadajoče prihodke vpisala pod postavko „oproščene dobave znotraj Skupnosti", pri čemer je transakcijo prenesla v svoj začasen obračun DDV za november 1994.

16 Finanzamt je z odločbo o popravi odmere davka z dne 12. februarja 1998, ki se je nanašala na DDV za leto 1994, povišal obdavčljivi promet družbe Collée, in sicer za znesek prodajne cene vozil, dobavljenih B, vendar je slednjemu zavrnil oprostitev za to dobavo, ker ustrezne zaznambe niso bile opravljene redno in neposredno po opravljeni zadevni transakciji.

17 Pritožba zoper navedeno odločbo o odmeri davka je bila zavrnjena, prav tako tudi tožba pri Finanzgericht, zato je družba Collée podala zahtevo za „Revision" (revizijo) pri Bundesfinanzhof. V podporo svoji zahtevi je navedla obstoj računovodskih dokazov o kupoprodajni pogodbi, o prenosu prodajnega prihodka in o izjavi o prevzemu s strani B, ki je bila kasneje dopolnjena z računi, ki jih je B izdala družba GmbH. Družba Collée, ki je bila tudi sama prepričana, da ti poslovni dokumenti dokazujejo obstoj dobave znotraj Skupnosti, je zahtevala popravek navedene odločbe o odmeri davka, tako da bi bila za dobavo razstavnih vozil iz začetka leta 1994 oproščena plačila davka.

18 Predložitveno sodišče poudarja, da iz njegove sodne prakse, ki se nanaša na dokazne zahteve glede izvozne dobave v tretje države in ki se uporablja tudi v obravnavanem sporu, izhaja, da so dokumenti sestavni del knjigovodskega dokaza in da je v ta namen potrebne zaznambe treba vnašati redno in neposredno po opravljeni zadevni transakciji. Predložitveno sodišče je ugotovilo, da v obravnavani zadevi zadnji pogoj ni izpolnjen, in se je vprašalo, kako je po pravu Skupnosti treba razrešiti kolizijo med obveznostjo o predložitvi dokaza o dobavi znotraj Skupnosti in med načelom sorazmernosti.

19 Ker je Bundesfinanzhof menilo, da je za rešitev spora potrebna razlaga Šeste direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali sme davčna uprava zavrniti oprostitev plačila davka za dobavo znotraj Skupnosti, ki nedvomno obstaja, zgolj zato, ker davčni zavezanec ni pravočasno predložil ustreznega računovodskega dokaza?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje odvisen od tega, ali je davčni zavezanec prvotno zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti?“

Vprašanji za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice oprostitev plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti, do katere je dejansko prišlo, zavrne zgolj zato, ker dokaz o taki dobavi ni bil pravočasno predložen. Navedeno sodišče sprašuje tudi, ali je glede tega treba upoštevati dejstvo, da je davčni zavezanec prvotno zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti.

21 Najprej je treba opomniti, da je obveznost držav članic, da oprostijo dobave blaga znotraj Skupnosti, določene v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. Iz te določbe izhaja, da države članice oprostijo dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, izven ozemlja države članice, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

22 Navedena oprostitev – kot odstopanje od temeljnega načela, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV, na podlagi katerega se davek uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije (glej zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 16; z dne 12. januarja 2006 v

zadevi Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 54, ter z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 49) – temelji na prehodni ureditvi za DDV, ki se uporablja v trgovini znotraj Skupnosti in pri kateri obdavčitev izmenjav med državami članicami temelji na načelu, da davčni prihodek pripada državi članici končne porabe (glej sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 22).

23 Tako oprostitev dobave znotraj Skupnosti v državi članici odhoda pošiljke ali prevoza blaga znotraj Skupnosti, kateri ustreza pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčena v državi članici prispetja navedene pošiljke ali prevoza, omogoča izognitev dvojni obdavčitvi in potemtakem kršitvi načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točki 24 in 25).

24 Glede dokazov, ki jih morajo davčni zavezanci predložiti za oprostitev plačila DDV, je treba ugotoviti, da nobena določba Šeste direktive neposredno ne zadeva tega vprašanja. Ta direktiva v prvem delu prvega stavka člena 28c(A) določa samo, da države članice določijo pogoje uporabe oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti (zgoraj navedena sodba v zadevi Twoh International, točka 25).

25 Res je, da člen 22 Šeste direktive določa nekatere postopkovne obveznosti davčnega zavezanca, in sicer glede računovodstva, izdajanja računov, obračunov in obveznosti predložiti rekapitulacijsko poročilo davčni upravi. Vendar lahko države članice na podlagi osmega odstavka tega člena določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj.

26 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti v skladu s členom 22(8) Šeste direktive, da bi zagotovile pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečile davčne utaje, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev (glej sodbo z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52, in sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 29). Ne smejo se torej uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Skupnosti (glej sodbi z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 59, ter z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 92).

27 Nemška vlada zatrjuje, da so zahteve glede dokazovanja z dokumenti in knjigovodskimi izpisi v skladu z načelom sorazmernosti, saj sistematično ne ovirajo pravice do oprostitve plačila DDV pri dobavi znotraj Skupnosti. Na eni strani naj bi te zahteve zasledovale cilj, izrecno naveden v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, in sicer zagotovitev pravilnega in enostavnega pobiranja davkov ter preprečevanje zlorab, na drugi stran pa naj bi bile potrebne za preprečitev goljufij vrste „davčni vrtiljak".

28 V zvezi s tem je treba poudariti, da iz predložitvene odločbe izhaja, da v postopku v glavni stvari do zavrnitve oprostitve plačila DDV ni prišlo zaradi zahteve nemške zakonodaje, da mora davčni zavezanec dobavo znotraj Skupnosti dokazati z dokumenti in knjigovodskimi izpisi. Ta zavrnitev je dejansko posledica sodne prakse Bundesfinanzhof, na podlagi katere morajo biti zaznambe, potrebne kot računovodski dokaz, opravljene redno in neposredno po opravljeni zadevni transakciji; ta pogoj pa v postopku v glavni stvari ni bil izpolnjen, pri čemer je bila dobava znotraj Skupnosti nedvomno dokazana, kar je potrdil tudi Finanzamt.

29 Prvič, glede vprašanja, ali sme davčna uprava zavrniti oprostitev plačila davka za dobavo znotraj Skupnosti zgolj zato, ker knjigovodski dokaz ni bil predložen pravočasno, je treba ugotoviti, da nacionalni ukrep, ki pravico do oprostitve dobave znotraj Skupnosti v bistvu podredi spoštovanju postopkovnih zahtev in ki ne upošteva vsebinskih zahtev, pri čemer se zlasti glede slednjih ne sprašuje, ali so bile izpolnjene, presega tisto, kar je nujno za pravilno pobiranje davka.

30 Transakcije morajo biti namreč obdavčene ob upoštevanju njihovega objektivnega značaja (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi v zadevi Optigen in drugi, točka 44, ter Kittel in Recolta Recycling, točka 41). Glede določitve značaja dobave kot dobave znotraj Skupnosti iz sodne prakse Sodišča izhaja, da za dobavo, ki izpolnjuje pogoje iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ni treba plačati DDV (zgoraj navedeni sklep Transport Service, točki 18 in 19).

31 Posledično v postopku v glavni stvari – ker iz predložitvene odločbe izhaja, da je bila dobava znotraj Skupnosti nedvomno opravljena – načelo davčne nevtralnosti zahteva, kot je to pravilno navedla Komisija Evropskih skupnosti, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Drugače bi bilo samo, če zaradi kršitve takih postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. Vendar v postopku v glavni stvari očitno ne gre za to.

32 Poleg tega je treba poudariti, da zahteva, da je treba potrebne zaznambe vnesti neposredno po opravljeni transakciji, pri čemer pa glede tega natančen rok ni določen, nasprotuje načelu pravne varnosti, ki je del pravnega reda Skupnosti in ki ga morajo države članice spoštovati pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi

direktiv Skupnosti (glej sodbo z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 29).

33 Pomembno je namreč dovoliti – kot je to pravilno poudarila generalna pravobranilka v točki 35 sklepnih predlogov –, da se spremembe opredelitve dobave znotraj Skupnosti, do katerih je prišlo po opravljeni transakciji, lahko upoštevajo pri knjigovodstvu davčnih zavezancev. Takšni popravki se lahko, odvisno od primera, izkažejo za potrebne zaradi okoliščin, ki so nastale neodvisno od volje teh davčnih zavezancev. Zato je treba dobavo v primeru poznejšega popravka šteti za dobavo znotraj Skupnosti, če so izpolnjena objektivna merila, na katerih temeljijo pojmi, ki opredeljujejo to transakcijo.

34 Drugič, glede vprašanja, ali je dejstvo, da je davčni zavezanec prvotno zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti, upoštevno za odgovor predložitvenemu sodišču in ali je zato oprostitev plačila DDV mogoče pogojiti z dobro vero davčnega zavezanca, je treba ugotoviti, da je odgovor na to vprašanje odvisen od tega, ali za zadevno državo članico obstaja tveganje izgube davčnih prihodkov.

35 Sodišče je namreč v točki 18 sodbe z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227) presodilo, da je – za zagotovitev nevtralnosti DDV – naloga držav članic, da v svojem notranjem pravnem redu določijo možnost popravka vsakega nepravilno zaračunanega davka, kadar izdajatelj računa dokaže svojo dobro vero. Vendar je v točkah 60 in 63 zgoraj navedene sodbe Schmeink & Cofreth in Strobel navedlo, da načelo nevtralnosti DDV, če je izdajatelj računa pravočasno popolnoma preprečil tveganje izgube davčnih prihodkov, zahteva, da se nepravilno zaračunan davek lahko popravi, ne da bi bila za tak popravek potrebna dobra vera izdajatelja (glej sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Karageorgou in drugi, od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50). Ista pravila veljajo tudi za knjigovodski popravek, ki je bil opravljen, da bi se pridobilo oprostitev dobave znotraj Skupnosti.

36 Naloga nacionalnega sodišča je torej preveriti – upoštevaje pri tem vse upoštevne okoliščine zadeve, v kateri odloča –, ali je bila zamuda pri predložitvi knjigovodskega dokaza taka, da bi lahko povzročila izgubo davčnih dohodkov ali ogrozila pobiranje DDV.

37 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se kot izguba davčnih prihodkov ne more šteti nepobiranje DDV od dobave znotraj Skupnosti, ki je bila najprej nepravilno opredeljena kot dobava znotraj države članice, ki načeloma povzroči pobiranje DDV. V skladu z načelom davčne teritorialnosti takšni prihodki namreč pripadejo državi članici končne porabe.

38 Poleg tega je naloga nacionalnega sodišča preveriti, ali pri prikrivanju transakcije znotraj Skupnosti in zamude, ki je zaradi tega nastala pri popravku ustreznih knjigovodskih zapisov, ne gre za utajo DDV. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da se upravičenci ne morejo sklicevati na pravo Skupnosti v namen goljufije ali zlorabe (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo v zadevi Kittel in Recolta Recycling, točka 54). Prav tako uporabe prava Skupnosti ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala transakcije, ki se izvedejo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Skupnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo v zadevi Halifax in drugi, točka 69).

39 V taki situaciji, kot je v postopku v glavni stvari, dejstva, da je bil z namenom pridobitve pogodbene provizije vključen posrednik, ni mogoče enačiti s transakcijo z namenom utaje niti z zlorabo določb Skupnosti, če se ugotovi, da ta transakcija ni bila opravljena z namenom pridobitve neupravičene davčne ugodnosti.

40 Nazadnje je treba poudariti, da pravo Skupnosti državam članicam ne preprečuje, da v določenih okoliščinah prikrivanje obstoja transakcije znotraj Skupnosti štejejo za poskus utaje DDV in da v takem primeru uporabijo globe oziroma denarne kazni, določene z njihovim notranjim pravom (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, točka 62). Vendar morajo take kazni – kot to pravilno zatrjuje Komisija – vedno biti sorazmerne glede na težo zlorabe.

41 Zato je na zastavljeni vprašanji treba odgovoriti tako, da je člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice oprostitev plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti, do katere je dejansko prišlo, zavrne zgolj zato, ker dokaz o taki dobavi ni bil pravočasno predložen.

42 Pri preučitvi pravice do oprostitve plačila DDV za takšno dobavo sme predložitveno sodišče dejstvo, da je davčni zavezanec prvotno zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti, upoštevati le, če obstaja tveganje izgube davčnih prihodkov in če davčni zavezanec tega tveganja ni v celoti odpravil.

Stroški

43 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:

Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, 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 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice oprostitev plačila davka na dodano vrednost za dobavo znotraj Skupnosti, do katere je dejansko prišlo, zavrne zgolj zato, ker dokaz o taki dobavi ni bil pravočasno predložen.

Pri preučitvi pravice do oprostitve plačila davka na dodano vrednost za takšno dobavo sme predložitveno sodišče dejstvo, da je davčni zavezanec prvotno zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti, upoštevati le, če obstaja tveganje izgube davčnih prihodkov in če davčni zavezanec tega tveganja ni v celoti odpravil.

Podpisi