SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 13. marca 2008 [1]

1. Družba s sedežem v Italiji je prejela storitev ladijskega prevoza od gospodarskih subjektov s sedežem drugje, ki na svojih računih niso obračunali DDV. Zmotno je verjela, da so te storitve oproščene davka, in jih ni vključila v svoje DDV-knjige. Dejansko bi se morala v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti opredeliti kot davčni zavezanec za vstopni DDV na dobave, ki bi ga nato odbila od svojega izstopnega davka. To bi obsegalo dve vknjižbi, ki bi druga drugo izključevali, tako da ne bi bilo treba opraviti plačila davčnemu organu.

2. S tem, da ni obračunala ali odbila vstopnega davka, ampak plačala izstopni davek v celoti, je vseeno dosegla enak rezultat.

3. Ker je davčni organ odkril napako, je skušal izterjati neobračunani vstopni davek na podlagi svoje pravice do ponovne odmere DDV za obračune, ki so bili predloženi v prejšnjih štirih letih, vendar pa ni hotel priznati odbitka, ki ni bil naveden v obračunu za drugo leto, ki je sledilo letu, v katerem je nastala pravica do odbitka, zopet na podlagi zastaralnega roka po nacionalnem pravu.

4. Vprašanje, ki ga v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe postavlja Commissione Tributaria Provinciale (pokrajinsko davčno sodišče) v Genovi, je torej, ali je položaj, ki nastane zaradi razlike med dvema obdobjema, kar privede do tega, da davčni organ zahteva DDV, ki ga ne bi bilo treba plačati, če bi se pravilno ravnali po postopku, v skladu s pravom Skupnosti o DDV.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

Veljavna zakonodaja Skupnosti

5. Pravo Skupnosti o DDV je zdaj urejeno v Direktivi 2006/112 [2], z začetkom veljavnosti 1. januar 2007, s katero je bila razveljavljena in nadomeščena obstoječa zakonodaja, da bi se zagotovilo, da so določbe v preoblikovani strukturi in besedilu predstavljene jasno in racionalno, ne da bi to povzročilo bistvene spremembe. [3]

6. Ta zadeva se nanaša na leti 2000 in 2001, ko so bile glavne določbe vsebovane v Prvi in Šesti direktivi. [4] V nadaljevanju se bom sklicevala na določbe teh direktiv in ju bom zaradi berljivosti navajala v sedanjiku, čeprav nista več veljavni. Njuna vsebina in večji del besedila sta v Direktivi 2006/112 nespremenjena in bom pri sklicevanju navedla tudi ustrezne določbe te direktive.

7. Temeljne značilnosti skupnega sistema DDV so določene v členu 2 Prve direktive: [5]

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

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

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.

[…]“

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

3 – Glej uvodno izjavo 3.

4 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL L 71, str. 1301); Šesta direktiva 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, večkrat spremenjena).

5 – Člen 1(2) Direktive 2006/112.

8. Pravica do odbitka je za transakcije, opravljene v državi članici, urejena v členu 17(1) in (2)(a) Šeste direktive: [6]

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

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]“

9. Tako dobavitelji na vsaki vmesni stopnji v dobavni verigi navadno zaračunajo DDV (vstopni davek) davčnim zavezancem in ti nato zaračunajo DDV (izstopni davek) svojim naročnikom. Davčni zavezanci nato plačajo davčnemu organu znesek tega izstopnega davka po tem, ko odbijejo znesek upoštevnega vstopnega davka.

10. Vendar pa to ni vedno tako.

11. Prvič, s členom 17(6) in (7) Šeste direktive so določene nekatere izjeme od pravice do odbitka. Odstavek 6 določa, da (DDV nikakor ni odbiten za izdatke, ki očitno niso poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo) dokler Svet ne odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka, lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive. Odstavek 7 dovoljuje državam članicam, da s pogojem posvetovalnega postopka zaradi cikličnih gospodarskih razlogov iz sistema odbitkov v celoti ali delno izvzamejo vse ali posamezno investicijsko blago ali del investicijskega blaga ali drugo blago, ali da namesto tega obdavčijo blago, ki ga davčni zavezanec bodisi sam proizvede ali kupi v državi bodisi uvozi, tako da ta davek ne preseže DDV, ki bi bil obračunan ob pridobitvi istovrstnega blaga.

6 – V upoštevnem času je bilo besedilo člena 17(2) v členu 28f. Člena 167 in 168(a) Direktive 2006/112 vsebujeta ustreznico besedila člena 17(1) in (2).

12. Drugič, nekatere transakcije so oproščene DDV; v tem primeru kupec ne more odbiti ničesar, čeprav uporablja dobave za namen svojih obdavčljivih izstopnih transakcij.

13. Med takimi oproščenimi transakcijami sta zakup in najem plovil za plovbo na odprtem morju za namene opravljanja komercialnih dejavnosti. [7]

14. Tretjič, za nekatere kategorije dobave je za DDV zavezan kupec in ne dobavitelj. V takih primerih dobavitelj odbije vstopni davek, kot je primerno, vendar kupcu ne obračuna izstopnega DDV. Naročnik mora za transakcijo sam obračunati DDV, vendar je znesek v skladu s členom 17(1) in (2) takoj odbiten, če se dobava uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij.

15. Tako so v skladu s členom 21(1)(b) Šeste direktive [8] „osebe, ki so identificirane za namene davka na dodano vrednost na ozemlju države, in za katere so opravljene storitve iz člena 28b(C) […], če storitve opravi davčni zavezanec s sedežem v tujini“, dolžne plačati davek za take storitve, ki jih prejmejo. [9] S členom 28b(C) [10] so urejene „storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti“, ki je v odstavku 1 opredeljen kot „prevoz, pri katerem sta kraj odhoda in kraj prihoda na ozemlju dveh različnih držav članic“ in za katerega se v skladu z odstavkom 2 kot kraj opravljanja storitev šteje kraj odhoda.

16. V zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka v takih primerih člen 18(1)(d) [11] določa: „Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec: […] če je dolžan plačati davek kot naročnik ali kupec pri uporabi člena 21(1), izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica […]“

7 – Člen 15(5) v povezavi s členom 15(4)(a) Šeste Direktive; člen 148(a) in (c) Direktive 2006/112.

8 – Glej člen 28g v upoštevnem času in člen 196 Direktive 2006/112.

9 – Ta mehanizem je splošno znan kot postopek „obrnjene davčne obveznosti“. V skladu z drugimi določbami člena 21(1) se uporablja tudi za druge vrste dobav blaga ali storitev, kadar dobavitelj nima sedeža v državi članici naročnika (ali državi članici, v kateri se dobava opravi), ne glede na to, ali ima sedež v Skupnosti ali ne.

10 – Glej člena 47 in 48 Direktive 2006/112.

11 – Glej člen 28f(2) in člen 178(f) Direktive 2006/112.

17. Člen 18(2) in (3) določa: [12]

„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.“

18. Člen 22 Šeste direktive [13] določa celo vrsto obveznosti oseb, ki so dolžne plačati DDV, med katerimi pa se zdijo le naslednje potencialno upoštevne za to zadevo:

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

[…]

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.

[…]

12 – Člena 179 in 180 Direktive 2006/112.

13 – Glej člen 28h v upoštevnem času in člene od 213 do 271 Direktive 2006/112.

7. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da tiste osebe, ki so v skladu s členom 21(1) […] (b) dolžne plačati davek namesto davčnega zavezanca s sedežem v tujini ali ki so solidarno odgovorne za plačilo, 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."

Upoštevna nacionalna zakonodaja

19. Direktive Skupnosti o DDV so prenesene v italijansko pravo v glavnem z Decreto del Presidente della Repubblica (dekret predsednika Republike) št. 633 z dne 26. oktobra 1972 (DPR 633/72), kot je bil spremenjen.

20. V prvem stavku člena 17(3) tega dekreta je določeno:

„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."

21. V členu 19(1) iste uredbe je med drugim določeno:

„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."

22. Po členu 23(1) in (2) morajo davčni zavezanci vknjižiti svoje račune v ustrezno knjigo v petnajstih dneh, pri čemer morajo navesti zaporedno številko, datum izdaje, obdavčljivi znesek in znesek davka, ki mora biti naveden ločeno za vsako stopnjo, ter dobaviteljevo ime v primerih, ki jih navaja člen 17(3).

23. Po členu 25(1) morajo davčni zavezanci zaporedno oštevilčiti račune za kupljeno ali uvoženo blago in storitve, vključno s tistimi, ki so izdani v skladu s členom 17(3), in jih vknjižiti v ustrezno knjigo, preden opravijo periodično plačilo ali letni obračun, v katerem se uveljavlja pravica do odbitka zadevnega davka.

24. V členu 54(5) je določeno: „Kadar [obstaja] dokaz, da obstajajo zneski v celoti ali deloma neobračunani, ali odbitki, ki so v celoti ali deloma neupravičeni, se lahko urad za davek na dodano vrednost omeji na to, da ugotovi davek ali dodatni davek, ki ga je treba plačati, ali znižanje dolgovanega preveč plačanega davka, na podlagi prej omenjenega dokaza, ne glede na nadaljnje ugotavljanje v rokih, določenih v členu 57.“

25. Končno, v prvem stavku člena 57(1) je določeno: „Odločbe o spremembi in odmeri davka, določene v [členu 54], morajo biti izdane do 31. decembra četrtega leta po letu, v katerem je bil davčni obračun predložen, če ne, se zadevna pravica izgubi.“

Postopek v glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

26. Ecotrade SpA (družba Ecotrade) je italijanska družba, ki se ukvarja z mednarodnim trgovanjem z granulirano žlindro in drugimi sestavinami za proizvodnjo cementa. V letih 2000 in 2001 [14] je te materiale večkrat poslala po morju iz Italije v druge države članice in pri tem uporabila storitve ladjarskih družb, ki nimajo sedeža v Italiji. Te družbe so svoje storitve zaračunale družbi Ecotrade, pri čemer so te storitve opisale kot „zakup plovila“ ali kot „ladijski prevoz“. Na nobenem od računov ni bil naveden DDV in na nekaterih računih je bilo izrecno navedeno, da je bila dobava storitev oproščena davka.

27. Družba Ecotrade je zato menila, da so vse te storitve zakup ali najem plovil za plovbo po

14 – Sodba C-95/07 zadeva davčno leto 2001, sodba C-96/07 pa leto 2000.

morju, ki so oproščene DDV na podlagi nacionalnih določb, ki prenašajo člen 15(5) Šeste direktive. [15] Zato jih je v svoje knjige vpisala kot navadne nakupe, ni pa jih vknjižila v svoje DDV-knjige ali obračune.

28. Po davčnem inšpekcijskem nadzoru je davčni organ odločil, da gre pri ladijskem prevozu dejansko za storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, glede katerih je bila družba Ecotrade v skladu z nacionalnimi določbami, ki prenašajo člena 21(1)(b) in 28b(C) Šeste direktive, zavezana za DDV. Družba Ecotrade to ponovno opredelitev sprejema z manjšimi pridržki. O goljufiji ali slabi veri družbe Ecotrade ni znakov.

29. Družba Ecotrade bi torej morala obračunati DDV za ladijski prevoz in ga vknjižiti kot vstopni davek. Zavezana bi bila plačati ta davek, obenem pa bi ga lahko odbila od svojega izstopnega davka. Njena celotna davčna obveznost torej ne bi bila prizadeta.

30. Decembra 2004 je davčni organ zahteval v skladu s členoma 54(5) in 57(1) DPR 633/72 in v roku, določenem v zadnjem členu, plačilo zadevnega DDV v znesku v protivrednosti približno 320.000 EUR za dve davčni obdobji, kar očitno ustreza DDV po splošni stopnji 20 % na računih, katerih vrednost je približno 1.600.000 EUR. [16] Družbi Ecotrade ni priznal pravice do odbitka istih zneskov, saj naj bi rok, v katerem bi to bilo mogoče narediti, v skladu s členom 19(1) DPR 633/72 potekel. Poleg tega je družbi Ecotrade naložil upravne globe v znesku nekaj nad 360.000 EUR.

31. Družba Ecotrade je izpodbijala to zavrnitev in te globe pred predložitvenim sodiščem, ki je predložilo naslednji vprašanji:

„(1) Ali pravilna razlaga členov 17, 21(1) in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS […] nasprotuje nacionalni ureditvi (v tem primeru členu 19 DPR 633/72 […]), po kateri je uveljavljanje pravice do odbitka [DDV], ki ga mora davčni zavezanec plačati pri opravljanju svoje dejavnosti, odvisno od upoštevanja (dvoletnega)

15 – Glej točko 13 zgoraj.

16 – Zdi se, da zneski, navedeni v predlogu za sprejetje predhodne odločbe v zadevi C-95/07, odražajo uporabo stopnje DDV rahlo višje od 20 %. Glede tega pojasnilo ni bilo dano, vendar se zdi, da ta razlika ni upoštevna za rešitev problema.

roka, njegovo neupoštevanje pa je sankcionirano s prenehanjem same pravice? To vprašanje se zlasti nanaša na primere, v katerih zavezanost za DDV za nakup blaga ali storitve izhaja iz uporabe postopka obrnjene davčne obveznosti, pri katerem organom pripada daljši rok za izterjavo plačila dajatve (štiriletni, na podlagi člena 57 DPR 633/72), kot je rok, ki ga ima podjetnik za odbitek te dajatve, pri čemer pa ob poteku tega roka pravica podjetnika do odbitka preneha.

(2) Ali iz pravilne razlage člena 18(1)(d) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS izhaja, da v nacionalni zakonodaji pri urejanju ‚formalnosti', navedenih v tem členu, po postopku obrnjene davčne obveznosti, urejenem s členom 17(3) v povezavi s členoma 23 in 25 DPR 633/72, izvajanje pravice do odbitka, določene v členu 17 te direktive, ne sme biti pogojeno (le v škodo zavezanca) z upoštevanjem roka, kot je določen v členu 19 DPR 633/72?"

32. Pisna stališča so predložile družba Ecotrade, italijanska in ciprska vlada ter Komisija, vse, razen ciprske vlade, so bile zastopane na obravnavi.

Presoja

Uvodne ugotovitve

33. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se lahko razlaga široko, in sicer da najprej in predvsem postavlja splošno vprašanje, ali je dveletni rok za uveljavljanje pravice do odbitka združljiv s pravom Skupnosti o DDV, in šele nato, ali je to tako v posebnem primeru, ko se uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti in ima davčni organ na voljo daljše obdobje, v katerem lahko izterja davek, ki ni bil pravilno obračunan.

34. Vendar se strinjam z italijansko vlado in Komisijo, da se ni treba preveč osredotočiti na splošno vprašanje, ki samo po sebi ni osrednje za postopek v glavni stvari. Bistveno vprašanje je, ali je izid, ustvarjen z uporabo

italijanskih pravil v okoliščinah, v katerih je družba Ecotrade, združljiv s pravom Skupnosti.

37. Nazadnje, čeprav je predložitveno sodišče postavilo vprašanji glede presoje italijanskih pravil glede na različne določbe Šeste direktive, se mi zdi koristno obravnavati ju skupaj.

35. Dejavniki, ki jih poudarja nacionalno sodišče in je z njihovo kombinacijo povzročen tak izid, so: (i)„dveletni“ rok [17] za uveljavljanje pravice do odbitka, (ii) „štiriletni“ rok [18] v zvezi s pravico davčnega organa, da terja davek, in (iii) mehanizem obrnjene davčne obveznosti, v skladu s katerim je zavezanost davčnega zavezanca za plačilo vstopnega davka navadno natančno izenačena z njegovo pravico do odbitka istega davka.

Možnost roka za uveljavljanje pravice do odbitka

38. V nobeni od določb, ki jih je navedlo predložitveno sodišče v svojih vprašanjih – in ne v Šesti direktivi – ni naložen poseben rok za uveljavljanje pravice do odbitka in ni izrecnega sklicevanja na možnost, ali kaj drugega, naložiti tak rok v nacionalnem pravu.

36. Čeprav je kontekst tega mehanizma nedvomno glavna značilnost te zadeve, pa menim, da je vsaj tako pomembno upoštevati, da je bil izid, kateremu družba Ecotrade ugovarja, povzročen ne samo s kombinacijo tistih treh dejavnikov, ampak s ponovno opredelitvijo vstopnih transakcij kot obdavčljivih namesto oproščenih.

39. Vendar bi se lahko vsaj za eno od teh določb razumelo, kot da je v njej implicitno dovoljena naložitev roka: člen 18(1)(d) se nanaša na formalnosti, ki jih določijo države članice za uveljavljanje pravice do odbitka. Poleg tega se zdi, da je iz določb člena 18(2) in (3) mogoče jasno razbrati, da se rok lahko določi. V drugem odstavku tega člena je navedeno, da se lahko pravico do odbitka uveljavlja glede zneskov, ki jih je treba plačati za isto davčno obdobje, v katerem je ta pravica nastala, s tretjim odstavkom pa je državam članicam dovoljeno, da določijo pogoje, pod katerimi davčni zavezanec lahko uveljavlja

17 – Natančneje, rok poteče s predložitvijo obračuna za drugo leto, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do dobitka.

18 – Dejansko konec četrtega leta, ki sledi letu, v katerem je bil narejen obračun. Družba Ecotrade je na obravnavi navedla, da je bilo to obdobje običajno podaljšano s časovno omejenimi predpisi na pet, šest ali sedem let.

pravico do odbitka, kadar med drugim ni izpolnil tega pogoja. Če se ju obravnava skupaj, je s tem nakazano, da države članice lahko zahtevajo, da se pravica do odbitka uveljavlja za zadevno davčno obdobje [19] ali da dovolijo daljše obdobje.

40. Zato se ne strinjam s trditvijo družbe Ecotrade, da je pravica do odbitka tako temeljna, da ni mogoče določiti roka za njeno uveljavljanje. Pravica je vsekakor temeljna, vendar pa zaradi pravne (in finančne) varnosti ni dobro, da bi se lahko neskončno dolgo postavljalo pod vprašaj zaključen davčni položaj.

41. Če torej na podlagi Šeste direktive država članica lahko zahteva, da se pravica do odbitka uveljavlja v davčnem obdobju, v katerem je nastala, se vprašanje, ali je obdobje, daljše od dveh polnih let, dovoljenih z italijansko zakonodajo, kot splošno pravilo pretirano omejujoče, ne pojavi.

19 – Podvrženo zahtevam enakovrednosti in učinkovitosti – glej točko 42 spodaj.

42. Dovolj bi bilo že, če bi se upoštevalo, da mora biti tak rok (ki je v več pogledih primerljiv z rokom za uveljavljanje zahtevkov za povračilo nacionalnih dajatev, ki so bile naložene ob kršitvi prava Skupnosti) vsekakor skladen z načeli enakovrednosti in učinkovitosti. [20] Torej ne bi smel biti manj ugoden od tistih, ki se uporabijo v podobnih nacionalnih položajih, [21] ali povzročiti, da bi bilo uveljavljanje pravic, ki jih podeljuje pravo Skupnosti, dejansko nemogoče ali čezmerno težko. V stališčih, predloženih Sodišču v tej zadevi, ni navedena niti primerjava z rokom, ki se uporablja za podobne nacionalne položaje, niti ni nihče navedel, da pomeni rok dveh let na splošno – bolj kot v posebnih okoliščinah – da je uveljavljanje pravice do odbitka dejansko nemogoče ali čezmerno težko.

Možnost ponovne odmere s strani davčnega organa po poteku takega roka

Na splošno

43. Da bi morali imeti davčni organi na voljo obdobje, v katerem lahko preverijo obračune

20 – Primerjaj na primer s sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks and Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 34 in naslednje).

21 – Zdi se mi, da se Komisija moti, ko trdi (če sem pravilno razumela), da se načelo enakovrednosti uporabi za ustrezna obdobja, ki so na voljo davčnemu zavezancu in davčnemu organu.

DDV davčnih zavezancev in, kadar je to primerno, ponovno odmerijo njihovo davčno obveznost, in da je to obdobje lahko predmet omejitev v interesu pravne varnosti, se zdita neizpodbojni trditvi.

44. Tudi ni mogoče ugovarjati dejstvu, da bi moralo biti obdobje, v katerem lahko davčni organi preverjajo in ponovno odmerijo davek, daljše od obdobja, v katerem mora davčni zavezanec podati končno prijavo svojih davčnih obveznosti in zahtevke za odbitke. Dokler taka prijava ni bila podana, je ni mogoče preverjati. [22]

45. Če tako preverjanje odkrije dolgovan DDV, ki ni bil obračunan, bi bilo to obveznost mogoče – in vsekakor nujno – uveljaviti in pobrati ustrezen znesek.

46. Tako odkritje davčnega dolga tudi ni v nasprotju z obstoječo pravico do odbitka vstopnega davka, ki ni odvisna od tega davčnega dolga. Vprašanje, ali je davčni zavezanec uveljavljal to pravico v kakršnem koli roku, ki je določen v nacionalni zakonodaji in kot sem ga opisala, ali ne, se precej razlikuje od naknadne odmere izstopnega davka.

22 – Primerjaj sodbo z dne 19. novembra 1998 v zadevi SFI (C-85/97, Recueil, str. I-7447, točka 32).

V okoliščinah, kot so v tej zadevi

47. Vendar to ni res, če preverjanje odkrije neobračunan dolgovan DDV, kateremu bi, če bi bil pravilno obračunan, pripadala hkratna pravica do dobitka, a ker tak davčni dolg ne obstaja, ne more obstajati niti pravica do odbitka. V takih primerih je neuveljavljanje pravice do odbitka neločljivo povezano s tem, da ni bil prijavljen davčni dolg, ki ga davčni organ zdaj hoče izterjati. [23]

48. Kadar sta odbitek in zavezanost kakor dve strani iste medalje, mora davčni organ pri vsaki ponovni presoji logično upoštevati oba. Izterjava davčnega dolga, ne da bi bila hkrati priznana pravica do odbitka, bi bila tudi v nasprotju z načelom nevtralnosti, ki je temeljno načelo celotnega sistema DDV.

49. Kot je Sodišče večkrat navedlo, je namen pravil, ki urejajo odbitke, podjetnika v celoti

23 – V tem postopku se je družba Ecotrade znašla v takem položaju zaradi mehanizma obrnjene davčne obveznosti, vendar bi lahko obstajal podoben položaj, če bi davčni zavezanec opredelil svoje izstopne dobave kot oproščene (čeprav so bile dejansko obdavčljive) in zato ni mogel odbiti nobenega vstopnega davka za blago in storitve, ki jih je uporabil za namene teh dobav.

razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. Sistem zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na namene ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV. [24]

50. Nasprotno bi z uporabo italijanskih pravil na način, kot si prizadeva davčni organ v tej zadevi, nevtralnost obdavčitve, ki je bila dosežena (čeprav na napačni podlagi), nadomestilo znatno breme, katerega bi moral biti podjetnik načelno razbremenjen – in bi bil pobran večji znesek davka, kot bi moral biti.

Mogoče utemeljitve za izterjavo neobračunanega davka ob sočasni zavrnitvi uveljavljanja z njim povezane pravice do odbitka

51. Postavlja se vprašanje, ali vseeno obstaja utemeljitev za to, da se ovrže temeljna zahteva po nevtralnosti na podlagi določbe Skupnosti. Nacionalno sodišče se v svojih vprašanjih sklicuje na člene 17, 18(1)(d), 21(1) in 22 Šeste direktive. [25] Na različnih stopnjah postopka je navedlo, da bi lahko s členi 17(6) in (7), 18(1)(d) ter 22(7) in (8) utemeljili uporabo italijanskih pravil tako, kot je to storil davčni organ.

52. Vendar glede na člen 17(6) in (7), kot pravilno opozarja ciprska vlada, v tej zadevi ne gre za *izključitev* zadevnega davka iz *pravice* do odbitka, ampak za *omejitev uveljavljanja* te pravice v določenih okoliščinah. Taka omejitev ne spada v obseg člena 17(6) ali (7), ki se nanaša na popolno izključitev določenih vrst vstopnih transakcij.

53. Od drugih navedenih določb je s členom 18(1)(d) državam članicam dovoljeno določiti formalnosti za uveljavljanje pravice do odbitka; člen 22(7) vsebuje zahtevo, da morajo sprejeti ukrepe, da bi osebe, ki so zavezane za vstopni davek po mehanizmu

24 – Glej nedavno sodbo z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand (C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 22).

25 – Glej točke 8, 11 in od 15 do 18 zgoraj.

obrnjene davčne obveznosti, lahko izpolnjevale svoje obveznosti glede obračuna in plačila; v skladu s členom 22(8) pa lahko naložijo še druge obveznosti za pravilno pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

54. Italijanska in ciprska vlada sta se sklicevali, da je s temi določbami mogoče utemeljiti uporabo italijanskih pravil, tako kot je to storil davčni organ v tej zadevi, zlasti ker spodbujajo primeren, pravočasen in točen obračun ter preprečujejo davčno utajo ali izogibanje.

55. S tem se ne strinjam. Zadevne določbe vsekakor dovoljujejo določitev formalnosti in kazni ob nespoštovanju teh formalnosti (treba je opozoriti, da so bile družbi Ecotrade v tej zadevi naložene znatne globe, čeprav predložitveno sodišče ni postavilo vprašanja glede njihove skladnosti s pravom Skupnosti), vendar ne utemeljujejo izkrivljanja samega sistema DDV.

Sodba v zadevi Collée

56. V tej zvezi bi bilo koristno spomniti na nedavno sodbo Sodišča v zadevi Collée. [26] Ker obstaja nekaj podobnosti s to zadevo, jo bom na kratko povzela.

57. Trgovec z avtomobili je bil upravičen samo do provizije od prodaje lokalnim kupcem. Da bi lahko zahteval provizijo od prodaje kupcem v drugi državi članici, je vključil posrednika, ki je *pro forma* kupoval in ponovno prodajal vozila. Temu posredniku je obračunal DDV, ki ga je ta skušal odbiti. Davčni organ je zavrnil odbitek, ker je bila transakcija navidezna. Trgovec je nato popravil svoje knjige, da je prikazal pravo stanje. Davčni organ je povečal njegov obdavčljivi promet za prodajno ceno avtomobilov, vendar ni dovolil oprostitve (z odbitkom vstopnega davka, kot bi bilo običajno za dobavo znotraj Skupnosti), ker njegove vknjižbe niso bile opravljene sproti in neposredno po zadevni transakciji v skladu s pravili na podlagi nacionalne sodne prakse. [27]

58. Sodišče je opomnilo, da se z oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti v državi članici

26 – Sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée (C-146/05, ZOdl., str. I-7861).

27 – Glej točke od 12 do 18 te sodbe.

odpreme in z obdavčitvijo (po mehanizmu obrnjene davčne obveznosti) ustrezne pridobitve znotraj Skupnosti v državi članici prispetja izogne dvojni obdavčitvi in kršitvi davčne nevtralnosti. [28]

59. V členu 22 Šeste direktive so naložene formalne obveznosti v zvezi s knjigovodstvom, izdajanjem računov, obračuni in rekapitulacijskim poročilom, s členom 22(8) pa je državam članicam dovoljeno, da naložijo druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij. Vendar se s takimi ukrepi ne sme presegati tega, kar je potrebno za doseganje teh ciljev, in omajati nevtralnosti DDV. [29]

60. Z nacionalnim ukrepom, s katerim je pravica do oprostitve priznana, če so bile izpolnjene predpisane formalne obveznosti, ne da bi se upoštevalo, ali so bile izpolnjene vsebinske zahteve, se presega to, kar je potrebno za zagotovitev pravilne odmere in pobiranja davka. [30]

61. Transakcije morajo biti obdavčene ob upoštevanju njihovih dejanskih značilnosti. Če so z dobavo izpolnjeni pogoji, določeni za oprostitev, ni treba plačati DDV. [31]

62. Ker v postopku v glavni stvari v zadevi Collée ni bilo dvoma o tem, da je bila opravljena dobava znotraj Skupnosti, bi bilo treba v skladu z načelom davčne nevtralnosti oprostitev plačila DDV priznati, če so bile izpolnjene vsebinske zahteve, čeprav nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Drugače bi bilo samo, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. [32]

63. Treba je omogočiti, da se spremembe opredelitve dobave znotraj Skupnosti, do katerih je prišlo po opravljeni transakciji, odražajo v knjigovodstvu davčnih zavezancev. Torej je treba priznati, da gre za dobavo znotraj Skupnosti, če se naknadno popravi vknjižba in so izpolnjeni objektivni pogoji. [33]

28 – Točke od 21 do 23 (ki navajajo sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Supergas (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 16); z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 54); z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel and Recolta Recykling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 49) in z dne 17. septembra 2007 v zadevi Twoh International (C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 22)).

29 – Točki 25 in 26 (ki navajata sodbe z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52); z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service (C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 29); z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth (C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 59) in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 92)).

30 – Točka 29.

31 – Točka 30 (ki navaja sodbe Optigen, točka 44; Kittel and Recolta Recycling, točka 41, in Transport Service, točki 18 in 19).

32 – Točka 31.

33 – Točka 33.

64. Ali je dejstvo, da je davčni zavezanec sprva prikrival dobavo znotraj Skupnosti, pomembno in ali je njegova dobra vera lahko pogoj za oprostitev, je odvisno od tega, ali zadevna država članica tvega izgubo svojih davčnih prihodkov. Če oseba, ki je izdala račun, dokaže, da je ravnala v dobri veri, mora država članica, da bi zagotovila nevtralnost DDV, zagotoviti popravek davka, ki je bil nepravilno obračunan. Vendar načelo nevtralnosti DDV, če je izdajatelj računa pravočasno popolnoma preprečil tveganje izgube davčnih prihodkov, določa, da se nepravilno obračunan davek lahko popravi, ne da bi bila za tak popravek potrebna dobra vera izdajatelja. [34]

65. Nepobiranja DDV pri dobavi znotraj Skupnosti, ki je bila najprej nepravilno opredeljena kot dobava znotraj države članice – ki načeloma je podvržena pobiranju DDV – ni mogoče obravnavati kot izgubo davčnih prihodkov. Taki prihodki namreč pripadajo državi članici končne potrošnje. [35]

66. Nazadnje, pravo Skupnosti državam članicam ne preprečuje, da v določenih okoliščinah štejejo prikrivanje obstoja transakcije znotraj Skupnosti za poskus utaje DDV in da v takem primeru naložijo kazni, določene z njihovim notranjim pravom. Vendar morajo biti take kazni vedno sorazmerne s težo zlorabe. [36]

Prenos na to zadevo

67. Mislim, da se razlogovanje Sodišča v sodbi Collée lahko dobro prenese na to zadevo. To bi storila tako.

68. Namen mehanizma obrnjene davčne obveznosti je izogniti se dvojni obdavčitvi in zagotoviti davčno nevtralnost. Z ukrepi

34 – Točki 34 in 35 (ki navajata sodbo Schmeink & Cofreth, točki 60 in 63, in sodbo z dne 6. novembra 2003 v združenih zadevah Karageorgou (od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50)). Očitna neskladnost med izjavama, ki se nanašata na potrebo po dobri veri, izhaja iz dejstva, da je v sodbi Schmeink & Cofreth Sodišče menilo, da zahteva po dobri veri, ki jo je omenilo v sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227), ni bila bistvena (glej sodbo Schmeink & Cofreth, še posebej točke od 50 do 58).

35 – Točka 37.

36 – Točka 40 (navedena sodba Schmeink & Cofreth, točka 62).

v skladu s členoma 18(1)(d) ali 22(7) ali (8) Šeste direktive se ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseganje ciljev, zaradi katerih so bili dovoljeni, ali omajati nevtralnost. Z ukrepom, v katerem je določeno, da je pravica do odbitka odvisna od izpolnjevanja formalnih obveznosti, ne glede na to, ali so bile vsebinske zahteve izpolnjene, se presega to, kar je potrebno. Transakcije bi bilo treba obdavčiti na podlagi njihovih objektivnih značilnosti. Če je s transakcijo izpolnjen pogoj za odbitek, je DDV odbiten. Kadar je jasno, da davčni dolg v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti privede do pravice do odbitka, je treba zaradi davčne nevtralnosti odbitek dovoliti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, čeprav nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Treba je omogočiti, da se opredelitev dobave spremeni v knjigovodstvu davčnih zavezancev. Njeno pravo naravo je torej treba priznati, če se naknadno popravi vknjižbe in so izpolnjeni objektivni pogoji. Če ni tveganja izgube davčnih prihodkov, se obračune DDV, ki so bili napačno izpolnjeni, popravi po načelu davčne nevtralnosti. Tako tveganje ne obstaja, kadar se davčni dolg in pravica do odbitka izključujeta. Za nepravilen obračun transakcij se lahko vseeno naložijo primerne in sorazmerne kazni.

Predlog

69. Glede na vse zgoraj navedeno menim, da mora Sodišče na vprašanji, ki ju je predložilo Commissione Tributaria Provinciale di Genova, odgovoriti.

1. Z določbami direktiv Skupnosti o DDV se ne nasprotuje temu, da se v nacionalnem pravu določi rok za uveljavljanje pravice davčnega zavezanca do odbitka

vstopnega davka za blago in storitve, ki jih uporablja za namene svojih obdavčljivih transakcij, če zadevno obdobje ni manj ugodno, kot tista, ki se uporabijo v podobnih nacionalnih položajih, in če se z njim ne povzroči, da postane uveljavljanje pravice dejansko nemogoče ali čezmerno težko.

2. Z določbami direktiv Skupnosti o DDV se ne nasprotuje temu, da davčni organ preverja obračune davčnih zavezancev, tudi če je tako določen rok že potekel, in da zahteva dolgovan davek, ki ni bil plačan.

3. Vendar se lahko v situaciji, ko se med takim preverjanjem odkrije neobračunan dolgovan DDV, ki bi mu, če bi bil pravilno obračunan, pripadala hkratna pravica do odbitka, davčni dolg izterja le, če se upošteva pravica do odbitka.