

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 12. marca 2009¹

I – Uvod

1. Hoge Raad der Nederlanden prosi Sodišče za odgovor na vprašanji glede razlage Šeste direktive o davku na dodano vrednost². Najprej je treba pojasniti, ali mora davčni zavezanec plačati davek na dodano vrednost, ki ga je izkazal na računu, čeprav zaračunana storitev v državi sedeža izstavitelja računa dejansko ni bila obdavčena. Na to se navezuje nadaljnje vprašanje, ali se lahko vračilo davka v danem primeru pogojuje s tem, da je bil napačen račun nadomeščen s popravljenim.

nost dejansko ni podana, ker je bila prejemnica storitve državna služba, ki ni imela pravice do odbitka vstopnega davka. Zato se postavlja vprašanje, ali uporaba sporne ureditve v takem primeru presega to, kar je nujno za doseg tega cilja.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

2. To je v sporu o glavni stvari zahtevala nizozemska davčna uprava. Temeljne notranjepravne določbe naj bi preprečevale, da bi prejemnik računa napačno izkazani davek na njem odbil kot vstopni davek, čeprav ga izstavitelj računa ni plačal ali mu je bil povrnjen. V konkretnem primeru ta nevar-

3. Člen 21 Šeste direktive v različici člena 28g Šeste direktive³ se glasi:

¹ – Jezik izvirnika: nemščina.

² – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), z učinkom od 1. januarja 2007, nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 347, str. 1).

³ – Različica Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1). Z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost (UL L 269, str. 44), ki s časovnega vidika še ni mogla biti uporabljena za dejansko stanje spora o glavni stvari, je točka c brez vsebinske spremembe postala točka d. Medtem je ustreznih ureditev navedena v členu 203 Direktive 2006/112.

„Davek na dodano vrednost so dolžni plačati: dolguje, ta davek dolguje v trenutku, v katerem izstavi račun, in ga mora plačati v skladu z obračunom.

1. po notranjem sistemu

[...]

III – Dejansko stanje, vprašnji za predhodno odločanje in postopek

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

[...]“

5. Družba Stadeco BV daje v najem stojnice, ki jih tudi postavi in razstavi na mestu samem. Med letoma 1993 in 1995 je družbi Economische Voorlichtingsdienst (tiskovni urad za gospodarske zadeve, v nadaljevanju: EVD), ki je služba nizozemskega Ministerie van Economische Zaken (ministrstvo za gospodarstvo), zagotavljala ustrezne storitve na sejnih in razstavah v Nemčiji in tretjih državah. Za to je EVD izstavljala račune, ki so vključevali davek na dodano vrednost, in obračunavala davek. EVD je storitve družbe Stadeco uporabljala le za dejavnosti, za katere kot del javnopravne institucije ni imela pravice do odbitka vstopnega davka.

B – Nacionalno pravo

4. Člen 37 Wet op de Omzetbelasting (zakona o prometnem davku) iz leta 1968 določa, da kdor na kateri koli način prikaže prometni davek, ki ga – razen po členu 37 – ne

6. Davčna uprava je družbi Stadeco sporočila, da za te storitve na Nizozemskem ni dolžna plačevati davka na dodano vrednost, ker niso bile opravljene na Nizozemskem. Stadeco je

zato zahtevala vračilo davka v skupni vrednosti 230.314 NLG (104.512 EUR). Davčna uprava je družbo Stadeco pozvala, naj EVD izstavi dobropis za zneske, ki jih je zahtevala v vračilo, in njej sami pošlje kopijo. Z odločbo z dne 7. februarja 1997 je bilo družbi Stadeco vračilo, za katero je zaprosila, odobreno.

7. Pri davčnem nadzoru leta 2000 je bilo ugotovljeno, da družba Stadeco ni izstavila EVD nobenih dobropisov niti ni vrnila zneskov. Zato je davčna uprava izdala sklep o naknadni izterjavi, ki ga je družba Stadeco pred Gerechthof te 's-Gravenhage uspešno izpodbijala.

8. Hoge Raad, ki se je ukvarjalo s pritožbo zoper to odločitev, je Sodišču s sklepom z dne 30. novembra 2007 postavilo ti predhodni vprašanji:

2. Če je odgovor nikalen: ali smejo države članice, kadar se račun v smislu člena 21, točka 1(c), Šeste direktive izstavi prejemniku, ki ne more uveljavljati odbitka davka na dodano vrednost (tako da nevarnost izgube davčnih prihodkov ne obstaja), popravek davka na dodano vrednost, ki je bil napačno zaračunan in zato dolgovan na podlagi te določbe, pogojevati s predpostavko, da davčni zavezanec svojemu kupcu naknadno izstavi popravljen račun, na katerem znesek davka na dodano vrednost ni izkazan?“

9. V postopku pred Sodiščem so grška, nemška, italijanska in nizozemska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti podale pisna in ustna stališča. Družba Stadeco je podala pripombe le na ustni obravnavi.

IV – Pravna presoja

„1. Ali je treba člen 21, točka 1(c), Šeste direktive razlagati tako, da se v državi članici, v kateri prebiva ali ima sedež izstavitelj računa, davek na dodano vrednost ne dolguje, če izstavitelj računa tam zaračuna znesek davka na dodano vrednost za dejavnost, za katero se v skladu z ureditvijo davka na dodano vrednost v Skupnosti šteje, da je bila opravljena v drugi državi članici ali tretji državi?

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

10. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu vedeti, ali je treba člen 21, točka 1(c), Šeste direktive razlagati tako, da

izstavitelj računa na njem izkazani davek na dodano vrednost države članice dolguje tej državi članici, tudi če storitev tam dejansko ni obdavčljiva.

v skladu s točko 1, je namreč uvoz v Skupnost, ki je urejen v točki 4. Poleg tega v novi različici člena 203 Direktive 2006/112/ES⁶ ni več dvomnega sklicevanja na notranji sistem.

11. Poudariti je treba, da se ta predpis uporablja v primeru, kot je dani, v katerem se storitve opravljajo v drugi državi članici.

13. Sicer pa je Sodišče v sodbi Reemtsma⁷ v nekem podobnem primeru izhajalo iz uporabljivosti člena 21, točka 3(c). Tudi ta primer je zadeval odgovornost izstavitelja računa za izkazani davek, saj je davek dejansko dolgoval naročnik storitve v drugi državi članici. Nazadnje uporaba te določbe vendarle ni uspela, ker popravka davka ni zahteval izstavitelj, ampak prejemnik.

12. Člen 21(1) določa, kdo je davčni zavezanec *po notranjem sistemu*. S tem ureditev ne obsega le notranjega prometa, kot navaja nizozemsko besedilo (*binnenlands verkeer*).⁴ Druge jezikovne različice pa ponazorijo, da se ureditev nanaša na promet, ustvarjen znotraj Skupnosti.⁵ To izhaja tudi iz konteksta. Nasprotje prometa po notranjem sistemu,

14. Vsekakor je v členu 21, točka 1(c) utemeljena davčna obveznost le do države državi, katere davek na dodano vrednost je izkazan na računu. Za kateri davek na dodano vrednost gre, mora biti, če ni izrecno podano, ugotovljeno z razlago računa. Pomembni pokazatelji so tako lahko višina davčne

4 – Glej mnenja v točkah od 5.2. do 5.8. sklepnih predlogov generalnega pravobranilca W. de Wita, predstavljenih 29. junija 2007, ki so sestavni del predložitvenega sklepa sodišča Hoge Raad.

5 – Primerjaj, med drugim, régime interne v francoščini, régime interno v italijanščini, internal system v angleščini in régimen interior v španščini.

6 – Navedeno v opombi 2.

7 – Sodba z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ZOdl., str. I-2425).

stopnje, valuta zneska, sedež izstavitelja in prejemnika računa ter kraj opravljanja zaračunane storitve, če je razviden iz računa. Tako ozko razumevanje je zapovedano, da bi se lahko izključilo, da bi več držav članic lahko zahtevalo plačilo davka na podlagi istega računa.

15. Glede na besedilo člena 21, točka 1(c), Šeste direktive oseba dolguje davek na dodano vrednost le zato, ker je davek izkazala na računu.⁸

16. Vprašljivo je, ali je ta formalna okoliščina dejansko dovolj, da se zahteva davek, ali pa mora hkrati obstajati še obdavčljiva transakcija v smislu členov od 5 do 7 ali člena 28a Šeste direktive v državi, katere davek na dodano vrednost izkazuje račun. V slednjem primeru bi se vračilo lahko zahtevalo tudi brez predhodnega popravka računa, če se zadevna transakcija v zadevni državi članici ne izkaže za obdavčljivo.

17. Smisel in namen člena 21, točka 1(c), vendarle nasprotujeta temu, da bi za davčno

obveznost v smislu te določbe določili nadaljnji pogoj, da je osnova izkazanega davka tudi dejansko transakcija, ki je obdavčljiva v zadevni državi članici.

18. Ureditev naj bi izključila nevarnost izgube davčnih prihodkov z uporabo računa za odbitek vstopnega davka.⁹ Z navedbo davka na dodano vrednost na računu izstavitelj namreč daje vtis, da je opravil obdavčljivo transakcijo in da je plačal oziroma hoče plačati davek na dodano vrednost. V skladu s členom 21, točka 1(c), mora izstavitelj računa zato odgovarjati tudi za plačilo davka. Kajti za uveljavljanje odbitka vstopnega davka v skladu s členom 18(1), točka b, Šeste direktive zadostuje, da prejemnik, ki je davčni zavezanec, poseduje račun, na katerem je davek na dodano vrednost izkazan v skladu z zahtevami člena 22(3) Direktive. Člen 21, točka 1(c), zagotavlja, da vstopni davek, ki dejansko sploh ni bil plačan, ne bo odbit.

19. Sodišče je sicer v sodbi Genius Holding¹⁰ zavrnilo zahtevek za odbitek vstopnega davka, če davek, ki je izkazan na računu, nima zveze z dobavo blaga in opravljanjem storitev. Vendarle ni vedno zagotovljeno, da so

8 – Glej sodbe z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227, točka 19); z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 53) ter z dne 6. novembra 2003 v združenih zadevah Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50) in v opombi 7 navedena sodba Reemtsma Cigarettenfabriken, točka 23.

9 – Glej v tem smislu predlog Komisije z dne 29. junija 1973 za Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (*Bilten Evropskih skupnosti*, Priloga 11/73, str. 22).

10 – V opombi 8 navedena sodba Genius Holding, točka 15.

davčni organi o tej okoliščini obveščeni. Poleg tega je lahko odbitek vstopnega davka priznan, še preden se izkaže, da zaračunana storitev ni bila obdavčljiva v izkazani višini ali pa sploh ni bila obdavčljiva. Zato mora izstavitelj računa jamčiti za plačilo izkazanega davka, dokler račun ni popravljen in ni odpravljena nevarnost izgube davčnih prihodkov.¹¹

20. Davčna obveznost po členu 21, točka 1(c), ne odpade le zato, ker prejemnik računa ni upravičen do odbitka vstopnega davka. Kot je nemška vlada namreč pravilno poudarila, se z računa ne da razbrati, ali je prejemnik upravičen do odbitka vstopnega davka.

21. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da je treba člen 21, točka 1(c), Šeste direktive razlagati tako, da izstavitelj računa dolguje na tm računu izkazani davek na dodano vrednost države članice v tej državi, tudi če storitev tam dejansko ni bila obdavčljiva.

¹¹ – Glej posamezna izvajanja pri drugem vprašanju za predhodno odločanje.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

22. Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče vedeti, ali je lahko vračilo davka, ki je na računu napačno izkazan, pogojeno s tem, da davčni zavezanec napačni račun nadomesti s popravljenim.

23. Treba je ugotoviti, da Šesta direktiva ne vsebuje nobene določbe o popravku računa, v katerem je bil davek na dodano vrednost neke države napačno izkazan, čeprav v tej državi dejansko ni bilo nobene obdavčljive transakcije. Iz tega sledi, da morajo države članice nevtralnost davka na dodano vrednost zagotoviti tako, da v svojem notranjem pravu predvidijo, da je mogoče davek, ki ni bil upravičeno izkazan na računu, popraviti.¹²

24. V sodbi Schmeink & Cofreth in Strobel¹³ je Sodišče v zvezi s tem poudarilo, da ukrepi, ki jih države članice lahko sprejmejo v skladu s členom 22(8) Šeste direktive, da bi zagotovile pravilno pobiranje davka in preprečile davčne utaje, ne smejo biti obsežnejši, kot je za dosego teh ciljev nujno. Zato ne smejo biti uvedeni tako, da povzročijo pomisleke glede nevtralnosti davka na dodano vrednost, ki je temeljno

¹² – Glej v tem smislu v opombi 8 navedene sodbe Genius Holding, točka 18; Schmeink & Cofreth in Strobel, točke 48, 49 in 56, ter Karageorgou in drugi, točki 49 in 50.

¹³ – Navedena je v opombi 8, točka 59, in se sklicuje na 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). Glej tudi sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée (C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 26).

načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost. Če je izstavitelj računa nevarnost izgube davčnih prihodkov pravočasno in popolnoma odpravil za zagotovitev, da bo davek na dodano vrednost pobran, in za preprečitev davčnih utaj, ni nujno, da dokaže svojo dobro vero.¹⁴

učinkovitosti¹⁵ ter na splošna pravna načela, še posebej na načelo sorazmernosti¹⁶.

25. To trditev je mogoče razumeti tako, da notranjepravni predpisi v primeru, kot je pričujoči, v katerem ne grozi nevarnost izgube davčnih prihodkov, ne smejo določati nobenih nadaljnjih pogojev za vračilo davka. Ker EVD, prejemnik računa, ni upravičen do odbitka nizozemskega vstopnega davka, ki je bil napačno izkazan, v tem konkretnem primeru ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov na Nizozemskem.

26. Kljub temu dvomim, da je Sodišče državam članicam želelo postaviti tako ozke meje. Nacionalnemu zakonodajalcu ostaja širok manevrski prostor pri oblikovanju predpisov za popravek in vračilo davka, ki je bil napačno izkazan na računu. Vsekakor pa mora paziti na načeli enakovrednosti in

27. Notranjepravna ureditev, ki splošno predpisuje zamenjavo napačnega s popravljenim računom, pri tem ne deluje nesorazmerno. Ta pogoj je praviloma primerno sredstvo za izključitev neupravičenega odbitka vstopnega davka na podlagi izvirnega računa. Služi upravni poenostavitvi, da davčnim organom ni treba preverjati v vsakem posameznem primeru, ali prejemnik računa morda ni upravičen do odbitka vstopnega davka, tako da ne grozi izguba davčnih prihodkov.

28. Ob tem je treba upoštevati, da je davčni zavezanec z izstavitvijo napačnega računa sam povzročil sprožitev postopka za vračilo in da zamenjava računa običajno ne otežuje pretirano uveljavljanja zahtevka za vračilo. Če zamenjava računa v posameznem primeru ni mogoča, na primer ker se je račun zgubil in je njegova uporaba za uveljavljanje odbitka vstopnega davka izključena, bi lahko zavrnitev vračila, ker ni prišlo do zamenjave računa,

¹⁴ – V opombi 8 navedeni sodbi Schmeink & Cofreth in Strobel, točka 60, ter Karageorgou in drugi, točka 50.

¹⁵ – Glej med drugim v opombi 7 navedeno sodbo Reemtsma Cigarettenfabriken, točka 37 in tam navedena sodna praksa.

¹⁶ – Glej v zvezi z navezavo na notranjepravne predpise o izvedbi oziroma dopolnitvi Šeste direktive o davku na dodano vrednost na načelo sorazmernosti, med drugim, sodbi z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 48) in z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska (C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 23).

v skrajnem primeru nasprotovala načelu sorazmernosti.

29. Temu ne nasprotuje ugotovitev sodišča v sodbi Collée,¹⁷ „da nacionalni ukrep, ki pravico do oprostitve dobave znotraj Skupnosti v bistvu podredi spoštovanju postopkovnih zahtev in 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“. V nasprotju z ureditvijo obdavčitve pridobitve znotraj Skupnosti in oprostitve dobave znotraj Skupnosti davčna obveznost v skladu s členom 21, točka 1(c), Šeste direktive ni neposredno odvisna od materialne obdavčljivosti neke transakcije, ampak se navezuje le na formalno merilo izkazovanja na računu.

30. Poleg tega na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča pravo Skupnosti ne nasprotuje temu, da nacionalni pravni sistem v določenih okoliščinah zavrne vračilo nepravilno obračunanih davkov, ki bi vodili do neupravičene obogatitve upravičenca.¹⁸ Iz tega izhaja tudi, da sme biti vračilo odvisno od pogoja, ki preprečuje neupravičeno obogatitev izstavitelja računa.

31. Če je bil na začetku na računu izkazan davek na dodano vrednost, ki ga dejansko ni bilo treba plačati ali vsaj ne v prikazani višini, ima namreč prejemnik – razen pri posebnih pogodbenih dogovorih – civilnopravni zahtevek za vračilo plačil, ki so bila izvršena brez pravne podlage.¹⁹ S tem, ko notranjepravni predpisi pogojujejo vračilo davka izstavitelju računa, tako da ta račun zamenja ali ustrezno popravi, zagotavljajo, da prejemnik dobi potrebne informacije za uveljavitev zahtevka za vračilo.

32. O tem, ali lahko države članice poleg tega zahtevajo, naj izstavitelj računa znesek, ki je bil napačno plačan kot davek na dodano vrednost, dejansko vrne pogodbenemu partnerju, tu ni treba odločati. Zdi se, da naj bi nizozemska davčna uprava po navedbah nizozemske vlade to sicer zahtevala, vendar pa predložitveno sodišče ni spraševalo o dopustnosti takšnega nadaljnjega pogoja.²⁰

33. Končno je še treba opozoriti, da pravo Skupnosti ne vsebuje nobenih posebnih zahtev za popravek davka, če storitev ni obdavčljiva v državi, katere davek na dodano

17 – Navedena v opombi 13, točka 29.

18 – Sodbe z dne 24. marca 1988 v zadevi Komisija proti Italiji (104/86, Recueil, str. 1799, točka 6); z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport (C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 47) in z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, ZDl., str. I-2283, točka 41).

19 – V zgoraj v opombi 7 navedeni sodbi Reemtsma Cigarettenfabriken (točka 39) je Sodišče izrecno navedlo kot dopustno, da se nevtralnost davka na dodano vrednost zagotavlja s civilnopravno tožbo za vračilo neupravičene obogatitve.

20 – Na ustni obravnavi je zastopnica nizozemske vlade na vprašanje Sodišča priznala tudi, da ta podlaga v trenutku, ki je bil pomemben za odločitev, v notranjem pravu ni bila izrecno predvidena.

vrednost je izkazan na računu, ampak v drugi državi članici ali tretji državi.

34. Šesta direktiva prvoimenovane države članice ne obvezuje posebej, naj vrne davek le, če je v zamenjanem računu izkazan davek druge države članice, kot meni italijanska vlada. Kajti za to bi morala prvoimenovana država presoditi, ali in v kolikšnem znesku izstavitelj računa dolguje davek v drugi državi članici. Ta ugotovitev pa za državo, katere davek na dodano vrednost je treba vrniti, ni mogoča brez težav. V drugi državi, na primer, izvajalcu storitve ne bi bilo treba plačati davka, ampak bi ga moral – v skladu s členom 21, točka 1(b) – plačati prejemnik te storitve. Nadalje bi v določenem primeru lahko šlo za neusklajeno oprostitve ali znižano davčno stopnjo.

35. Kljub temu pa je izstavitelj v skladu s členom 22(3) Šeste direktive v povezavi z ustreznimi notranjepravnimi predpisi države članice o prenosu, v kateri je storitev obdavčena, vseeno zavezan, da v popravljenem računu izkaže davek, ki ga v danem primeru dolguje v tej državi.

36. Na drugo predhodno vprašanje je zato treba odgovoriti, da pravo Skupnosti državam članicam ne prepoveduje, da popravek davka, ki je bil napačno izkazan na računu in je bil tako dolgovan po členu 21, točka 1(c), Šeste direktive, pogojujejo, s tem da davčni zavezanec svojemu odjemalcu naknadno izstavi popravljen račun. To velja, tudi če prejemnik računa nima pravice do odbitka vstopnega davka.

V – Predlog

37. Na koncu Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje odgovori:

1. Člen 21, točka 1(c), Šeste direktive 77/388/EGS, kakor je bil spremenjen z Direktivo 91/680/EGS, je treba razlagati tako, da izstavitelj računa dolguje na

tem računu izkazani davek na dodano vrednost države članice v tej državi, tudi če storitev tam dejansko ni bila obdavčljiva.

2. Pravo Skupnosti državam članicam ne prepoveduje, da popravek davka, ki je bil napačno prikazan na računu in je bil tako dolgovan v skladu s členom 21, točka 1(c), Šeste direktive, pogojujejo, s tem da davčni zavezanec svojemu odjemalcu naknadno izstavi popravljen račun. To velja, tudi če prejemnik računa nima pravice do odbitka vstopnega davka.