

Združeni zadevi C-95/07 in C-96/07

Ecotrade SpA

proti

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Genova)

„Šesta direktiva o DDV – Mehanizem obrnjene davčne obveznosti – Pravica do odbitka – Prekluzivni rok – Knjigovodska nepravilnost in nepravilnost obračuna, ki vpliva na transakcije, za katere velja mehanizem obrnjene davčne obveznosti“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

(Direktiva Sveta 77/388, členi 17, 18(2) in (3) in 21(1)(b))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

(Direktiva Sveta 77/388, člena 18(1)(d) in 22)

1. Členi 17, 18(2) in (3) ter 21(1)(b) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kot je bila spremenjena z Direktivo 2000/17, ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki davčnemu zavezancu določa prekluzijski rok za uveljavljanje pravice do odbitka, če sta spoštovani načelo enakovrednosti, ki zahteva, da rok velja enako za pravico do odbitka, ki temelji na notranjem pravu, in za pravico, ki temelji na pravu Skupnosti, ter načelo učinkovitosti, v skladu s katerim prekluzijski rok v praksi ne onemogoča ali preizredno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka.

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, ker položaja davčne uprave ni mogoče primerjati s položajem davčnega zavezanca in ker dejstvo, da za prekluzijski rok glede davčne uprave teži pozneje kot prekluzijski rok, ki ga ima davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka, ni tako, da bi ogrožalo načelo enakosti.

(Glej točke 46, 51, 54 in točko 1 izreka.)

2. Člena 18(1)(d) in 22 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, 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 iz 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.

Dejstvo, da davčni zavezanec krši formalnosti, ki jih določa država članica na podlagi člena 18(1)(d) Šeste direktive, mu namreč ne more odvzeti pravice do odbitka, ker se v skladu z načelom davčne nevtralnosti odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili.

Poleg tega, ukrepov, ki jih države članice sprejmejo, 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, ni mogoče uporabiti načina, da bi sistematično lahko izpodbijali pravico do odbitka davka na dodano vrednost. Praksa spremembe in odmere, ki kaznuje nespoštovanje knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna davčnega zavezanca z zavrnitvijo pravice do odbitka, pa jasno presega to, kar je potrebno za doseg 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. Ta praksa tudi presega to, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in za preprečevanje davčnih utaj v smislu člena 22(7) 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 točke 62, 63, od 65 do 68, 72 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 8. maja 2008(*)

„Šesta direktiva o DDV – Mehanizem obrnjene davčne obveznosti – Pravica do odbitka – Prekluzivni rok – Knjigovodska nepravilnost in nepravilnost obračuna, ki vpliva na transakcije, za katere velja mehanizem obrnjene davčne obveznosti“

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,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

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

ob upoštevanju stališ?, 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 odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 17, 18(1)(d), 21(1) in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic 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 ve? odlo?b o odmeri, ki jih je ta izdala, ki zaradi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) vsebujejo spremembe dav?nih obra?unov, ki jih je opravila ta družba za leti 2000 in 2001.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Glede pravice do odbitka ?len 17(1) in (2)(a) Šeste direktive, kot je bil spremenjen s ?lenom 28f(1) te direktive, dolo?a:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, je dav?ni zavezanec upravi?en, da odbije od davka, ki ga je dolžan pla?ati:

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je pla?al za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug dav?ni zavezanec, ki je dolžan pla?ati davek na ozemlju države [...]“

4 V skladu ?lenom 17(6) lahko države ?lanice, dokler Svet Evropske unije ni odlo?il, kateri izdatki niso upravi?eni do odbitka davka na dodano vrednost, ohranijo vse izklju?itve, dolo?ene v nacionalnih zakonodajah ob za?etku 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. ?len 17(7) omogo?a državam ?lanicam, da lahko ob pogoju posvetovanj iz ?lena 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 davno 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 naslednje:

„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 upoštevni 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 računih, 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, če 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 prišla 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 eurov in naložila kazni v višini približno 361.000 eurov.

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 ?lena 18(1)(d) Šeste direktive [...] nasprotuje nacionalni ureditvi, ki pri urejanju ‚formalnosti‘, dolo?enih v tem ?lenu po postopku obrnjene dav?ne obveznosti, urejenem s ?lenom 17(3) v povezavi s ?lenoma 23 in 25 UPR št. 633/72, za uveljavljanje pravice do odbitka, dolo?ene v ?lenu 17 te direktive, lahko vklju?uje (le v škodo zavezanca) upoštevanje ?asovne omejitve, kot je dolo?ena v ?lenu 19 UPR št. 633/72?“

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

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Stališ?a, predložena Sodiš?u

27 Družba Ecotrade navaja, da Šesta direktiva za pravico do odbitka ne dolo?a nobene ?asovne omejitve, ker je celotni režim DDV, ki temelji na na?elu nevtralnosti, zasnovan tako, da dav?nemu zavezancu v vseh primerih zagotavlja to temeljno pravico, ki je zna?ilna za vse dav?ne sisteme DDV. Poleg tega nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari ni mogo?e upravi?iti s sklicevanjem na ?lena 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 dolo?ajo države ?lanice ob uporabi ?lena 18(1)(d) Šeste direktive in jih mora dav?ni zavezanec izpolnjevati, da lahko uveljavlja pravico do odbitka v mehanizmu obrnjene dav?ne obveznosti, družba Ecotrade zatrjuje, da te formalnosti ne bi smele biti nesorazmerne ali nezdržljive s splošnim mehanizmom DDV. Zato spoštovanje teh formalnosti ne sme povzro?iti dokon?ne izgube pravice do odbitka dav?nega zavezanca. V vsakem primeru naj omejitev pravice do odbitka v italijanskem pravu ne bi bila sorazmerna zaradi tega, ker ima dav?na uprava za spremembo napa?nih obra?unov na voljo daljši rok, kot je ta, ki je dodeljen dav?nemu zavezancu, da zahteva odbitek.

29 Italijanska in ciprska vlada zatrujeta, da rok, dolo?en za uveljavljanje pravice do odbitka, pomeni formalnost, ki jo lahko države ?lanice dolo?ijo na podlagi ?lena 18(1)(d) in (3) ter ?lena 22(8) Šeste direktive. Ta ?len 18 naj ne bi vseboval nobene dolo?be, ki bi nasprotovala diskrecijski pravici držav ?lanic, da dolo?ijo ?asovne omejitve odbitka. V skladu s ?lenom 18(2), ki se nanaša na „isto obdobje“, bi morale biti uveljavljanje pravice ?imprej mogo?e, tako da ?e dav?ni zavezanec v tem obdobju ne uveljavlja pravice do odbitka, so lahko njegovi možnosti, da to stori v poznejšem obdobju, dodani pogoji, ki jih države ?lanice dolo?ijo na podlagi ?lena 18(3).

30 Poleg tega te vlade menijo, da rok, ki ga je uprava dolo?ila za odmero davka, zaradi objektivnih in prakti?nih razlogov ne more biti enak roku, ki ga ima dav?ni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka, ker uprava potrebuje ?as, da po vložitvi dav?nega obra?una preveri njegovo vsebino.

31 Poleg tega italijanska vlada priznava, da morajo države ?lanice spoštovati na?elo u?inkovitosti, tako da uveljavljanja pravice do odbitka ne onemogo?ijo ali ?ezmerno 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 dolo?enih dav?nih rokov. Njegovega uveljavljanja zato ni mogo?e neskon?no dolgo odlašati. Iz tega sklepa, da dolo?itev prekluzijskih rokov za uveljavljanje pravice do odbitka ni nezdržljiva s cilji, ki jim sledi Šesta direktiva, pod pogojem, da ti roki niso manj ugodni kot roki, dolo?eni za uveljavljanje podobnih pravic na dav?nem podro?ju (na?elo enakovrednosti), in niso taki, da bi prakti?no onemogo?ili ali ?ezmerno otežili uveljavljanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti

(na?elo u?inkovitosti). Iz tega sklepa, da na?elo enakovrednosti ni spoštovano zaradi tega, ker ureditev iz zadeve v glavni stvari dolo?a dav?ni upravi rok štirih let, da izvede spremembe in odmere, pri tem pa dolo?a le rok dveh let za odbitek že pla?anega DDV. Glede spoštovanja na?ela u?inkovitosti Komisija poudarja, da bi lahko dveletni prekluzijski rok za uveljavljanje pravice do odbitka iz istih razlogov uveljavljanje te pravice ?ezmerno otežil.

33 Poleg tega Komisija meni, da bi bilo vsekakor ?ezmerno in nesorazmerno, ?e bi se zadevna država ?lanica nameravala neupravi?eno okoristiti le zaradi neizvedbe knjigovodskih formalnosti, ?eprav bi ji bilo treba priznati možnost, da ustrezno kaznuje zadevne nepravilnosti.

34 V primeru, da bi Sodiš?e odlo?ilo, da ?len 19 UPR št. 633/72 ni združljiv s Šesto direktivo, ciprska vlada predlaga, naj sodba, ki bo izre?ena, velja le *ex-nunc*.

Odgovor Sodiš?a

35 Uvodoma je treba poudariti, da predložitveno sodiš?e želi izvedeti, ali ?leni 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 dav?ne obveznosti uveljavljanje pravice do odbitka DDV pogojuje z upoštevanjem prekluzijskega roka, ki je krajši, kot ga ima na voljo dav?na uprava, da pobere davke.

36 Vsekakor iz predložitvene odlo?be izhaja, da bistvo spora o glavni stvari izhaja iz knjigovodske nepravilnosti družbe Ecotrade, in sicer napa?nega vpisa zadevnih transakcij v eno samo knjigo prejetih ra?unov za oprostitev od DDV, ker so zaradi take nepravilnosti napa?ni tudi dav?ni obra?uni te družbe v zvezi z DDV, kar je privedlo Agenzio do spremembe teh obra?unov. Ta položaj se jasno razlikuje od položaja, v katerem dav?ni zavezanec, ki se zaveda obdav?ljivosti dobave, zaradi zamude ali malomarnosti ne zahteva odbitka vstopnega davka v roku, dolo?enem z nacionalno zakonodajo.

37 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora Sodiš?e v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalnemu sodiš?u 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, to?ka 7; z dne 4. marca 1999 v zadevi Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, str. I-1301, to?ka 16; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Trojani, C-456/02, ZOdl., str. I-7573, to?ka 38, in z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, ZOdl., str. I-3947, to?ka 25).

38 Prvo in drugo vprašanje, ki ju je treba preu?iti skupaj, je zato treba preoblikovati v tem smislu, da predložitveno sodiš?e sprašuje, na prvem mestu, ali ?leni 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 dolo?a nacionalna zakonodaja v zadevi v glavni stvari v primeru uporabe mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti (v nadaljevanju: zastaralni rok), in ?e, na drugem mestu, ?lena 18(1)(d) in 22 te direktive nasprotujeta praksi sprememb obra?unov in odmere DDV, s katero se knjigovodska nepravilnost in nepravilnost obra?una, kot je ta v zadevi v glavni stvari, kaznuje z zavrnitvijo pravice do odbitka v primeru uporabe tega mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti (v nadaljevanju: praksa spremembe in odmere davka).

Prekluzijski rok

39 Najprej je treba poudariti, da se lahko dav?ni zavezanec, ki je kot prejemnik storitev zavezan za pla?ilo DDV, sklicuje na pravico do odbitka iz ?lena 17(2)(a) Šeste direktive (glej sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl, C-90/02, Recueil, str. I-3303, to?ka 37). Po

ustaljeni sodni praksi je pravica do odbitka, ki jo določa člen 17, sestavni del mehanizma DDV in se na celoma ne sme omejiti (glej sodbi z dne 21. marca 2000 v zadevi 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 sodbe z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil, str. 4797, točke od 15 do 17; zgoraj navedeno Ghent Coal Terminal, z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15; zgoraj navedeno Gabalfrisa in drugi, točka 43, in zgoraj navedeno Bockemühl, točka 38).

41 Kot namreč izhaja iz besedila člena 18(2) Šeste direktive, se pravica do odbitka na celoma 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 pogojit 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 prezmerno 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 prezmerno 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 za ne prekluzijski rok glede davčne uprave teži 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 prejemno uveljavljanja pravice do odbitka zaradi samega dejstva, da ima davčna uprava za odmero neplačane 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 neplačane 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 doseg 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 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 47, in zgoraj navedeno 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 doseg 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 Gabalfriša 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 Stradašfatti, C-228/05, ZOdl., str. I-8391, točka 29), a, kot kaže iz spisa, ni tako glede Italijanske republike.

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 na celoma 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 uinki 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 stališča 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

*Jezik postopka: italijanščina.