

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 8. junija 2006¹(1)

Zadeva C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze

1. Vprašanja, ki jih je v predmetni zadevi zastavilo Corte Suprema di Cassazione, Italija, se nanašajo na sredstva, s pomočjo katerih lahko dobi davčni zavezanec vrnjen DDV, ki ga je plačal dobavitelj, ki mu ga je pomotoma zaračunal in ga prijavil davčnim organom.
2. V skladu s Šesto direktivo o DDV(2) mora v bistvu dobavitelj, ki je stranki zaračunal DDV, to vsoto prijaviti davčnim organom, ne glede na to, ali je imel pravico zaračunati znesek ali ne. Poleg tega lahko v skladu s to direktivo davčni zavezanec odbije davek, ki mu je bil zaračunan na vhodne dobave, od davka, ki ga mora prijaviti na izhodne dobave.
3. V skladu z ustaljeno sodno prakso(3) pravica do odbitka vstopnega davka ne velja za davek, ki ga je treba plačati, ker je izkazan na račun, a sicer ne bi bil dolgovan. V takšnih primerih mora nacionalno pravo predvideti možnost, da se zahteva vrnitev zneska, ki je bil pomotoma zaračunan (in/ali odbit).
4. Poleg tega je v skladu s Šesto direktivo pravica do odbitka podana samo, kadar davčni zavezanec opravi obdavčljivo dobavo v državi članici, v kateri je nastal vstopni davek, in mora zato tam prijaviti izstopni davek, od katerega lahko odbije vstopni davek.
5. V predmetni zadevi davčni zavezanec, ki mu je bil DDV napačno zaračunan (za dobave, ki so bile opravljene zanj v obliki storitev oglaševanja), ni opravil izstopnih dobav v isti državi članici. Za takšne primere se praviloma uporablja Osmo direktiva o DDV(4), v skladu s katero se vstopni davek ne odbije od izstopnega davka, temveč se vrne davčnemu zavezancu.
6. Nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali je v teh okoliščinah (a) DDV, ki je pomotoma zaračunan in plačan, mogoče vrniti na podlagi Osme direktive, čeprav ga na podlagi Šeste direktive ne bi bilo mogoče vrniti, in (b) ali je treba nerezidentnemu davčnemu zavezancu omogočiti, da vloži zahtevek neposredno zoper organ, ki je pobral davek, oziroma ali zadošča, da ga je upravičen zahtevati posredno od izvajalca storitev, ki je zaračunal davek (in ga je v zameno lahko zahteval pri davčnem organu).

Zakonodaja Skupnosti glede DDV in sodna praksa

Položaj znotraj države članice na podlagi Šeste direktive

7. Člen 21(1) Šeste direktive je v upoštevnem obdobju v tem postopku(5) določal, če je to upošteveno:

„1. Davek na dodano vrednost so dolžni plačati [...] po notranjem sistemu

(a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga in storitev [...]

[...]

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

[...]“

8. Člen 17(2)(6) določa, če je to upošteveno:

„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 na ozemlju države; [(7)]

[...]“

9. V skladu s členom 18(1)(a)(8) mora imeti davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka računa, sestavljen v skladu s členom 22(3)(b).(9) Ta določba izrecno nalaga, da morajo biti na računu jasno izkazani cena brez davka in pripadajoči davek po posameznih stopnjah ter kakršne koli oprostitve.

10. Člen 20(1)(a) določa, da se začetni odbitek popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti „če je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen.“

Upoštevena sodna praksa glede Šeste direktive

11. Sodba Genius Holding(10), ki je vodilni primer, je obravnavala položaj, ko je podizvajalec napačno zaračunal DDV glavnemu izvajalcu. Na podlagi tedaj veljavnih nacionalnih pravil, ki so bila odobrena v skladu s Šesto direktivo, je bil le glavni izvajalec dolžan plačati davek od zneska, za katerega je izdal račun naročniku. Vprašanje je bilo, ali se uporablja pravica do odbitka za davek, ki je v skladu s členom 21(1)(c) dolgovan zgolj zato, ker je izkazan na računu.

12. Sodišče je preuči besedilo člena 17(2)(a), zlasti kolikor je odstopalo od besedil obeh predhodnih členov, tj. člena 11(1)(a) Druge direktive Sveta(11) in člena 17(2)(a) predloga Šeste direktive, ki ga je podala Komisija.(12) Ugotovilo je, da je mogoče pravico do odbitka uveljavljati le glede davkov, ki so dejansko dolgovani, to pomeni, davkov, ki se nanašajo na transakcijo, za katero je treba plačati DDV, ali glede plačanih davkov, če so bili dolgovani. Ta razlaga je bila nadalje potrjena s potrebo po računu, na katerem je navedena višina davka za vsako transakcijo in z obstojem mehanizma popravkov, ki se uporabi, kadar je začetni odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.(13)

13. Ob poudarku, da „je naloga držav članic, da v svojem notranjem pravnem redu določijo možnost popravka vsakega nepravilno zaračunanega davka, kadar izdajatelj računa dokaže svojo dobro vero“, je Sodišče odločilo, da se „pravica do odbitka ne uporablja za davek, ki je dolgovan

zgolj zato, ker je naveden na ra?unu“. (14) Mehanizma popravkov torej ni bilo mogo?e uporabiti, kljub temu pa mora biti zagotovljen mehanizem za popravo ali prilagoditev v primerih, ko je napaka storjena v dobri veri.

14. Vendar je v sklepnih predlogih generalni pravobranilec J. Mischo zatrdil (15), da bi za zagotovitev na?ela nevtralnosti DDV takšen davek moral imeti za posledico pravico do odbitka, razen ?e (v okoliš?inah, ki kažejo na dav?no utajo) dobavitelj, ki ga je zara?unal, davka ni prijavil dav?nim organom.

15. Sodba Schmeink & Cofreth (16) je prav tako obravnavala primer pomotoma zara?unanega davka. Vendar v tej zadevi davek ni bil napa?no zara?unan v dobri veri, ampak z namenom dav?ne utaje. Kljub temu je Sodiš?e presodilo, da dobra vera ni nujno potrebna za obstoj pravice do popravka, ?e je nevarnost izgube prihodkov popolnoma odpravljena. Odlo?ilo je:

„(1) Na?elo nevtralnosti davka na dodano vrednost, ?e je izdajatelj ra?una pravo?asno popolnoma prepre?il tveganje izgube dav?nih prihodkov, zahteva, da se nepravilno zara?unan davek lahko popravi, ne da bi bila za tak popravek potrebna dobra vera izdajatelja.

(2) Države ?lanice dolo?ijo postopke za popravo nepravilno zara?unanega DDV, tako da takšen popravek ni odvisen od diskrecije dav?nih oblasti.“

16. V sodbi Karageorgou (17) je Sodiš?e obravnavalo primer, ko na ra?unu, ki ga je izdala oseba, ki je opravila storitve za državo, vsoto, izkazano kot DDV, ni bilo mogo?e šteti za DDV. Do tega je prišlo, ker so zadevne osebe napa?no presodile, da so te storitve opravljale v vlogi samozaposlenih oseb, ?eprav je bilo med njimi dejansko vzpostavljeno razmerje delodajalca in delavca. Sodiš?e je sledilo sodbama Genius Holding in Schmeink & Cofreth, ko je odlo?ilo, da ?len 21(1)(c) ne prepre?uje vrnitve te vsote. V primeru prilagoditve tako izkazane vsote, ki nikakor ne more šteti kot DDV, ni nevarnosti izgube dav?nega prihodka v okviru sistema DDV. Sodiš?e je ponovilo, da Šesta direktiva nima izrecne dolo?be, ki bi urejala takšne primere, in presodilo, da je, dokler tega ne uredi zakonodaja Skupnosti, naloga držav ?lanic, da zagotovijo rešitev. (18)

17. Zadeva, ki je bila prav tako omenjena v vlogah v predmetni zadevi, se je nanašala na nekoliko druga?ne okoliš?ine. V sodbi Langhorst (19) je kmet prodal praši?e trgovcem z živino. Namesto, da bi jim izdal ra?un za pla?ano vsoto, so mu oni dali dobropis za to ceno, pri tem pa so napa?no zara?unali DDV po višji stopnji, kot se je uporabljala v teh primerih. Sodiš?e je ugotovilo, da je treba takšen dobropis šteti za „dokument, ki se priznava kot ra?un“ in prejemnika dobropisa (kmeta) za osebo, ki je dejansko izkazala DDV v tem dokumentu v smislu ?lena 21(1)(c) in zato kot zavezanca za pla?ilo navedenega zneska. (20)

Kraj opravljanja oglaševalskih storitev

18. ?len 9 Šeste direktive dolo?a pravila glede kraja, ki se za namene direktive šteje za kraj opravljanja storitev. ?len 9(2)(e) dolo?a:

„je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, ?e se opravijo za [...] dav?ne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naro?nik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, ?e takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naro?nik stalno prebivališ?e ali za?asno prebivališ?e:

[...]

– oglaševanje,

[...]"

19. V skladu s členom 21(1)(b)(21) je dolžan plačati DDV za opravljeno storitev „naročnik storitev iz člena 9(2)(e) [...] , ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem v tujem“. (22) „Države članice pa lahko zahtevajo, da izvajalec storitev solidarno odgovarja za plačilo davka.“

Vračilo davka v primeru čezmejnih dobav na podlagi Osme direktive

20. Zgoraj naveden člen 17(2)(a) Šeste direktive(23) se nanaša na odbitek vstopnega DDV od izstopnega davka, ki ga je treba plačati v isti državi. Za ostale primere člen 17(3) in (4)(24) določa, če je upoštevno:

„3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij [...] opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka [(25)], če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]

4. Davek na dodano vrednost iz odstavka 3 se vrne:

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, imajo pa sedež v drugi državi članici, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz [Osme direktive],

[...]"

21. Člen 2 Osme direktive določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen davek na dodano vrednost, zaračunan za storitve ali za premišnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) [...]“ Šeste direktive.

22. Člen 5 iste direktive določa:

„Za namene te direktive mora blago in storitve, za katere se lahko vrne davek, izpolnjevati pogoje, določene v členu 17 [Šeste direktive], kot veljajo v državi članici, ki davek vrača.

[...]"

Povzetek uinkov zakonodaje o čezmejnih dobavah

23. Na podlagi zgoraj navedenih določb, če opravi dobave v državi članici A dobavitelj s sedežem v tej državi članici trgovskemu naročniku(26) s sedežem v državi članici B, ki v državi članici A ne obračuna DDV, ker tam ne opravi obdavčljivih izstopnih transakcij, je splošno pravilo, da ima trgovski naročnik pravico do vračila DDV, ki mu ga je zaračunal dobavitelj v državi članici A, in da ne bo mogel odbiti vstopnega davka na te dobave od izstopnega davka v državi članici B.

24. V posebnih primerih, ko se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti (kot na primer, ko gre za oglaševanje, ki je opravljeno v državi članici B, ne v državi članici A) dobavitelj ne sme zaračunati DDV na dobave v državi članici A. Trgovski naročnik je, namesto tega, dolžan plačati DDV na opravljene storitve v državi članici B in lahko odbije ta vstopni davek od izstopnega

davka, ki ga mora prijaviti v državi članici B.

25. Če dobavitelj kljub temu zaračuna trgovskemu naročniku DDV v državi članici A (kot če bi bila dobava opravljena v državi članici A) v primeru, ko bi bilo treba uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti (ker je dobava opravljena v državi članici B), je DDV zaračunan pomotoma. To se je zgodilo v obravnavani zadevi.

26. Če trgovski naročnik nato plača pomotoma zaračunan DDV in ga dobavitelj ustrezno prijavi davčnim oblastem v državi članici A, potem, razen če in dokler trgovski naročnik ne dobi vrnjen DDV, ki ga je pomotoma plačal, bodisi (a) od dobavitelja bodisi (b) od davčnih organov v državi članici A, transakcija za trgovskega naročnika ni „DDV nevtralna“ in davčni organi v državi članici A prejmejo DDV, ki jim ni bil dolgovan.

Postopek v glavni stvari

Dejansko in postopkovno ozadje

27. Glede na podrobnosti iz predložitvene odločbe in stališča, ki so bila predložena sodišču, je mogoče dejansko stanje zadeve povzeti kot sledi.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (v nadaljevanju: Reemtsma) je družba, ki ima sedež v Nemčiji. V Italiji nima stalne poslovne enote.

29. Italijanska družba je za družbo Reemtsma leta 1994 opravljala storitve oglaševanja in trženja in je zanje zaračunala skupno 175.022.025 ITL DDV.(27)

30. Glede na navedbe iz predložitvene odločbe so bile te storitve izvzete od plačila DDV, tako da je bila pomota, da je bil davek izkazan na račun in da ga je plačala najprej družba Reemtsma italijanski družbi in nato slednja davčnim organom.

31. Iz navedene zakonodaje(28) izhaja, da te storitve niso bile izvzete v strogem pomenu besede, temveč se je štel v skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive, da so bile opravljene v Nemčiji, kjer ima družba Reemtsma sedež. Kljub temu je bila pomota, da je bil DDV zaračunan in plačan v Italiji. Ker bi bilo treba uporabiti pravilo obrnjene davčne obveznosti, je bila družba Reemtsma tista, ki je bila dolžna plačati DDV v Nemčiji.

32. Družba Reemtsma je zahtevala delno vračilo obravnavanega DDV. Ni jasno, zakaj je zahtevala vrnitev zgolj delnega zneska, vendar je možno, da zagotovljene storitve niso bile uporabljene zgolj za namene obdavčljivih izstopnih dobav družbe Reemtsma. V tem primeru bi namreč bila podana le delna pravica do vrnitve.(29)

33. Davčne oblasti so vračilo zavrnilo in družba Reemtsma je to zavrnitev izpodbijala pred sodišči.

34. Tožba je bila zavrnjena tako na prvi stopnji kot na pritožbeni stopnji z obrazložitvijo, da se je plačilo davka nanašalo na storitve, ki niso obdavčene z DDV, saj so bile opravljene za osebo, ki je davni zavezanec v drugi državi članici.

35. Družba Reemtsma je zdaj predložila zadevo Corte Suprema di Cassazione zaradi presoje sodbe pritožbenega sodišča, ker je menila, da je bilo nacionalno pravo (30) kršeno in nepravilno uporabljeno ter obrazložitev pomanjkljiva.

36. Corte Suprema je v dvomu glede razlage italijanske zakonodaje ob upoštevanju sodb Sodišča v zadevah Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth in Karageorgou. Tako se je

obrnilo na Sodišče za izdajo predhodne odločbe glede vprašanj:

(1) Ali je treba člena 2 in 5 [Osme direktive] v delu, v katerem je vračilo v korist nerezidentnega prejemnika/stranke pogojeno z uporabo blaga in storitev za namene obdavčljivih transakcij, razumeti tako, da je DDV, ki ni bil dolgovan in je bil po pomoti obračunan kot izhodni davek ter plačan davčnim organom, lahko predmet vračila? Če je odgovor pritrdilen, ali je nacionalna določba, ki izključuje vrnitev nerezidentnemu prejemniku/stranki zato, ker obračunega davka, ki je bil plačan, čeprav ni bil dolgovan, ni mogoče odbiti, v nasprotju z navedenimi določbami?

(2) Na splošno, ali je mogoče iz skupnega sistema DDV sklepati, da je prejemnik/stranka zavezan za plačilo davka davčnim organom? Ali je združljivo s tem sistemom, zlasti z načelom nevtralnosti DDV, učinkovitosti in prepovedi diskriminacije, da po nacionalnem pravu prejemnik/stranka, ki je zavezan za plačilo DDV – in po nacionalnem pravu zavezan za obračun in plačilo davka – nima pravice zahtevati vrnitve od davčnih organov v primerih, ko je bil davek, ki ni bil dolgovan, obračunan zadevnemu subjektu in plačan? Ali so nacionalna pravila – kot to izhaja iz razlage nacionalnih sodišč – v nasprotju z načeli učinkovitosti in prepovedi diskriminacije na področju vrnitve DDV, plačane v nasprotju s pravom Skupnosti, če prejemniku/stranki omogočajo le, da vložijo zahtevek zoper dobavitelja/izvajalca storitev, ne pa tudi zoper davčne organe, čeprav v nacionalnem pravnem redu obstaja podoben primer substitucije s strani zastopnika davčnega zavezanca za neposredne davke, ki jih ta dolguje, in da sta oba (zastopnik in davčni zavezanec) upravičena od davčnih organov zahtevati vračilo?

37. Pisna stališča so podale družba Reemtsma, italijanska vlada in Komisija. Na obravnavi 30. marca 2006 sta italijanska vlada in Komisija podali ustna stališča.

Presoja

Prvo vprašanje

38. S prvim vprašanjem nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali je pristop, ki je od sodbe Genius Holding dalje sprejet v sodni praksi glede odbitkov po Šesti direktivi, treba uporabiti tudi glede vračila na podlagi Osme direktive.

39. Preden lahko odgovorim na to vprašanje, moram preučiti dvome družbe Reemtsma glede nadaljnje veljavnosti sodbe Genius Holding.

Ali je sodba Genius Holding še veljavno pravo?

40. Družba Reemtsma meni, da besedilo člena 21(1)(c) ne podpira odločitve Sodišča v zadevi Genius Holding in da je bila ta nadomeščena s sodbo Langhorst. Sklicuje se na odlomek iz slednje sodbe, kjer je Sodišče navedlo, da kadar davčni zavezanec, za katerega se šteje, da je izkazal DDV v dobropisu, ni dolžan plačati navedene vsote, „dela DDV, ki je izkazan v dokumentu, ki se priznava kot račun, davčni zavezanec ni dolžan plačati, čeprav [...] bi ta DDV prejemnik blaga ali storitev lahko v celoti odbil [...]“(31) To po mnenju družbe Reemtsma kaže na spremembo prakse iz sodbe Genius Holding in vrnitev k vseobsegajoči pravici do odbitka. Družba Reemtsma poudarja, da je pravica do odbitka glavno sredstvo za zagotovitev uporabe temeljnega načela nevtralnosti DDV in da države članice nimajo pristojnosti omejiti te pravice.(32)

41. Poleg tega si družba Reemtsma prizadeva za razlikovanje s sodbo Karageorgou. Tudi če je teoretično razlogovanje v tej sodbi pravilno, je bila izdana na drugačni dejanski podlagi.(33) V tej zadevi vsota ne more biti hkrati DDV, ki ga je v skladu s členom 21(1)(c) dolžan plačati dobavitelj, ki ga je zaračunal, in „ne-DDV“ z vidika naročnika.

42. Ne morem se strinjati, da sodba Langhorst postavlja sodbo Genius Holding pod vprašaj.
43. Odlomek, iz katerega družba Reemtsma sklepa, da je Sodišče spremenilo svoje stališče, je del odgovora na vprašanje 2 v sodbi Langhorst: ali je mogoče davčnega zavezanca, ki ni ugovarjal navedbi zneska DDV, ki je presegal dolgovano vsoto iz naslova obdavčljivih transakcij, v dobropisu, ki je služil kot račun, šteti za osebo, ki je izkazala to vsoto in je zato zavezana plačati izkazani znesek v smislu člena 21(1)(c) Šeste direktive.
44. Sodišče je na to vprašanje odgovorilo enako (pritrdilno), kot je predlagal generalni pravobranilec P. Léger, ki je svojo presojo v večjem delu oprl na sodbo Genius Holding.⁽³⁴⁾ V teh okoliščinah je iz obrazložitve Sodišča, ki zgolj sledi obrazložitvi generalnega pravobranilca, seprav v veliko bolj zgošeni obliki in brez omembe te sodbe, zelo težko razbrati zavrnitev sodbe Genius Holding. Poleg tega je Sodišče precej očitno sledilo sodbi Genius Holding tudi kasneje v sodbah Schmeink & Cofreth in Karageorgou.
45. Kar zadeva navedbo v sodbi Langhorst „bi ga lahko prejemnik blaga ali storitev v celoti odbil“, menim, da je očitno, da Sodišče ni izjavilo, da bi bil prejemnik *upravičen* odbiti pomotoma zaračunan davek. Prej je imelo Sodišče v mislih, da bi ga verjetno *dejansko* odbil in bi nastala priložnost za davčno utajo, če izvajalec storitev ne bi bil zvezan plačati celotnega izkazanega zneska.
46. Kljub navedenemu sem v enem pogledu precej naklonjena stališču družbe Reemtsma. Nelogično je šteti napačno zaračunano vsoto hkrati kot DDV, ki ga mora izvajalec storitev prijaviti na podlagi člena 21(1)(c) Šeste direktive in kot „ne-DDV“, ki ga trgovski naročnik ne more odbiti v skladu s členom 17(2)(a).
47. Stališče družbe Reemtsma je precej podobno presoji, ki sta jo Sodišču predlagala Komisija in generalni pravobranilec J. Mischo v sodbi Genius Holding, v smislu, da bi bilo treba DDV, ki ga mora izvajalec storitev prijaviti na podlagi člena 21(1)(c), šteti tudi kot davek, ki ga je „dolžan plačati ali ga je plačal“ v smislu člena 17(2)(a). Tako bi ga trgovski naročnik moral biti upravičen odbiti (če je davčna utaja izključena z izvzetjem primerov, kjer je mogoče dokazati, da sporna vsota dejansko ni bila plačana).
48. Priznam, da se mi zdi ta presoja z vidika skladnosti in enostavnosti sistema ustreznejša kot pristop, ki ga je na koncu sprejelo Sodišče v sodbi Genius Holding. Sprašujem se tudi, če ne bi bila celo bolj skladna z novejšo sodno prakso Sodišča na področju goljufije davčnega vrtiljaka.
49. V primeru goljufije davčnega vrtiljaka gre sicer za drugačen položaj, v katerem je DDV v celotni dobavni verigi pravilno zaračunan, vendar je goljufivo prikrit davčnim organom v eni ali več fazah. Vendar je Sodišče v sodbi Optigen⁽³⁵⁾ zavzelo stališče, da kadar davčni zavezanec opravlja transakcije, ki izpolnjujejo objektivna merila iz Šeste direktive, na njegovo pravico do odbitka vstopnega DDV ne more vplivati dejstvo, da je druga predhodna ali naknadna transakcija v dobavni verigi vpletena v utajo DDV, ne da bi on sam to vedel ali imel kakršno koli možnost to vedeti.

50. Tako menim, da bi bil, če v takšnih okoliščinah pravica do odbitka ostaja nedotaknjena, sistem bolj skladen, če bi ta pravica ostala nedotaknjena tudi v okoliščinah, kot so bile podane v sodbi Genius Holding. Poleg tega je Sodišče izrecno navedlo, da je prilagoditev na podlagi člena 20(1)(a) Šeste direktive odvisna od dokaza, prvotno, da je podana dobra vera osebe, ki je izdala računa(36) ali, sledeč sodbi Schmeink & Cofreth, da je bila vsakršna nevarnost izgube davčnih prihodkov odpravljena.(37) Takšen zadržek bi se lahko uporabil tudi v primeru, ko je naročnik obdržal pravico do odbitka namesto pravice do prilagoditve.

51. Kljub temu ne predlagam, da naj Sodišče ponovno preuči odločitev v sodbi Genius Holding. Ta sodba temelji na sprejetih načelih razlage in doseže, čeprav z uporabo nekoliko bolj zapletenega postopka, enak rezultat kot pristop, ki ga je predlagal generalni pravobranilec, rezultat, za katerega se zdi, da je očitno pravilen z vidika nevtralnosti DDV. Poleg tega je to več kot 15 let ustaljena sodna praksa in bi zdaj vsakršna razveljavitev verjetno povzročila nezaželen prevrat v praksah držav članic na področju DDV.

52. V teh okoliščinah menim, da iz dejstva, da je bilo načelo iz sodbe Genius Holding uporabljeno v drugih okoliščinah v sodbi Karageorgou, ni mogoče potegniti koristnih ugotovitev. Zato bom zdaj preučila, ali je treba to načelo uporabiti tudi v primerih, ki jih ureja Osmi direktiva.

Ali je treba sodbo Genius Holding uporabiti v kontekstu Osme direktive?

53. Nacionalno sodišče navaja, da razlog za izključitev odbitka po Šesti direktivi, kadar je pomotoma zaračunan davek, ki ni dolgovan, ni v tem, da se naloži breme trgovskemu naročniku, ki bi bil sicer upravičen do odbitka, temveč predvsem v zaščiti pred davčno utajo. Vendar pa je v Osmi direktivi namen omejitve pravice do vračila na primere, ko bi bil v skladu s Šesto direktivo dovoljen odbitek, drugačen. Namen je namreč v izvzetju naročnikov, ki bi morali nositi davčno breme (ker so končni potrošniki ali ker se njihove vstopne dobave uporabljajo za izvzete transakcije). Glede na različen namen ni jasno, ali naj se uporabi enak pristop.

54. Tudi družba Reemtsma opozarja na razliko v namenu. Ugotavlja, da ni primerno onemogočiti vračila na podlagi Osme direktive, kadar je razlog za nemožnost odbitka na podlagi Šeste direktive zgolj to, da je bil davek pomotoma zaračunan.

55. Italijanska vlada po drugi stani poudarja, da se obravnavana zadeva nanaša na vračilo DDV, ki je bil napačno zaračunan na dobavo. Meni, da se postopek po členih 2 in 5 Osme direktive ne more uporabiti, ker ni izpolnjen pogoj, da bi bilo davek mogoče odbiti, če bi bil naročnik italijanski rezident(38).

56. Komisija navaja, da iz sodbe Debouche (39) izhaja, da cilj Osme direktive ni spodkopavati sistem, ki ga je uvedla Šesta direktiva. Kot je navedel generalni pravobranilec G. Tesauro v sklepnih predlogih v tej zadevi(40), temelji vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države članice, na enaki osnovi in se morajo torej zanj uporabljati enaka pravila, kot se uporabljajo za odbitek, ki ga obračuna davčni zavezanec s sedežem v državi. To potrjuje pristop Sodišča v sodbi Monte dei Paschi di Siena(41), v kateri so bila uporabljena pravila sorazmernega odbitka iz člena 17(5) Šeste direktive za vračilo na podlagi Osme direktive.

57. Glede tega vprašanja se strinjam z ugotovitvijo italijanske vlade in Komisije.

58. Formalno gledano je napotitev na člen 17 Šeste direktive ter člena 2 in 5 Osme direktive jasna. Člen 2 določa pravico do vrnitve, „v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) [...]“ Šeste direktive. Člen 5 izrecno določa, da „mora blago in storitve,

za katere se lahko vrne davek, izpolnjevati pogoje, določene v členu 17 [Šeste direktive], kot veljajo v državi članici, ki davek vrača“.

59. Poleg tega lahko ob uporabi dobesedne razlage, kot v sodbi Genius Holding(42), navedem, da se je člen 17(3) predloga Šeste direktive, ki ga je podala Komisija, kot tudi člen 17(2) tega predloga, nanašal na DDV, „zaračunan“ davčnemu zavezancu, in da je bilo besedilo spremenjeno v DDV „iz odstavka 2“ - v katerem je bilo besedilo „mu je zaračunan“ spremenjeno v „ga je dolžan plačati ali ga je plačal“.

60. Poleg tega tudi sodna praksa, ki jo je navedla Komisija podpira vzporedno obravnavo.

61. Verjetno najpomembnejše od vsega pa je, da se zdi, da je skladnost sistemov vračila in odbitka na nacionalni ravni zaželeno, razen kadar so podane razlike v naravi geografske dobavne verige, ki terjajo različno obravnavo. Zdi se, da je v obravnavani zadevi ni.

62. Drži, da sistem vračila iz Osme direktive ni enak sistemu odbitkov v Šesti direktivi. Kljub temu obstaja precej vzporednic med položaji, ki jih urejata obe direktivi.

63. Recimo, da sta X in Y davčna zavezanca, pri čemer je v transakciji X dobavitelj in Y trgovski naročnik. Če je primer omejen na eno državo članico, X zaračuna DDV Y, ki enako vsoto odbije od izstopnega davka, ki ga mora prijaviti.

64. Če ima X sedež v državi članici A in Y v državi članici B, pri čemer ne opravlja izstopnih transakcij v državi članici A, bodisi (a) Y na podlagi Osme direktive dobi vrnjen DDV, ki je bil zaračunan v državi članici A, pri čemer temelji znesek DDV, ki ga zaračuna svojim strankam in ga prijavi davčnim organom v državi članici B, na skupni neto ceni, po kateri je prejel dobavo, bodisi (b) ko se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti iz Šeste direktive, X ne zaračuna DDV in Y je dolžan plačati, vendar lahko tudi odbije, DDV na dobavo v državi članici B. V obeh primerih se nato veriga nadaljuje običajno.

65. Če X napačno zaračuna DDV Y, če Y plača ta račun in če X prijavi ta znesek davčnim organom, potem v skladu s sodbo Genius Holding, če je primer omejen na eno državo članico (državo članico A):

- mora X plačati Y vsoto, ki je bila napačno zaračunana;
- morajo davčni organi vrniti vsoto X; in
- jo mora Y izvzeti iz svojega odbitka (ali, če je že bil odbit, popraviti odbitek v skladu s členom 20(1)(a) Šeste direktive).

66. Če sta X in Y v različnih državah članicah, se prav tako uporabita prva in druga točka. Vendar ne na podlagi Osme direktive(43) ali na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti iz Šeste direktive(44) Y ne more odbiti DDV, ki mu ga je zaračunal X, ker noben od navedenih primerov ne omogoča odbitka. Tako, za enakovreden učinek, Y ne sme biti upravičen do vrnitve. Ponovno se bo veriga normalno nadaljevala.

67. V obeh primerih je ohranjena nevtralnost DDV(45) s pomočjo sredstev, ki so v bistvu vzporedna (čeprav, kot sem že navedla, bolj zapletena, kot če bi bila odbitek ali vračilo, odvisno od primera, dovoljena).

68. Poleg tega naj navedem, da je nacionalna določba, ki je bila sporna v sodbi Genius Holding, določala mehanizem obrnjene davčne obveznosti, in sicer mehanizem, ki ga je odobril Svet na podlagi člena 27 Šeste direktive, in ne mehanizem tipa, kakršen je obravnavan v Osmi

direktivi.(46) Morda bi bilo ?udno, ?e se na?elo, na katerem temelji ta sodba, uporabi za eno vrsto obrnjene dav?ne obveznosti in ne za drugo.

69. Tako menim, da je treba pristop Sodiš?a v sodbi Genius Holding glede odbitkov na temelju Šeste direktive uporabiti tudi za vrnitve na temelju Osme direktive.

Drugo vprašanje

70. ?e trgovski naro?nik v položaju, kakršen je položaj družbe Reemtsma (to pomeni, v položaju Y iz zgornjega primera) ni upravi?en do vra?ila na podlagi ?lena 17(3) in (4) Šeste direktive in dolo?b Osme direktive, nacionalno sodiš?e v bistvu zanima, ali zadoš?a, da je upravi?en zahtevati vrnitev od dobavitelja (X v mojem primeru), ki je zara?unal davek in ki bi ga nato lahko zahteval od dav?nega organa, ki je pobral davek, oziroma ali mora imeti možnost, da vloži zahtevek neposredno pri dav?nemu organu.

71. To vprašanje je, kot sta izpostavili italijanska vlada in Komisija, zastavljeno v treh delih , ki jih lahko povzamem kot sledi:

(a) Ali se lahko naro?nika na splošno šteje za osebo, ki je zavezana za pla?ilo DDV od transakcije?

(b) Ali skupnostni sistem DDV (in na?ela nevtralnosti, u?inkovitosti in enakovrednosti oziroma prepovedi diskriminacije) nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki naro?niku ne daje pravice do zahtevka proti dav?nim organom, ko je bil DDV, ki ni bil dolgovan, zara?unan in pla?an?

(c) Ali je odgovor druga?en, ?e druga nacionalna pravila (na podro?ju neposrednega obdav?enja) omogo?ajo v približno primerljivih okoliš?inah skupno tožbo obeh strank proti dav?nim organom?

72. Te tri dele bom obravnavala enega za drugim.

Ali se lahko naro?nika na splošno šteje za osebo, ki je zavezana za pla?ilo DDV od transakcije?

73. Kot poudarja družba Reemtsma, ?len 21(1)(a) Šeste direktive(47) dovoljuje državam ?lanicam, da sprejmejo ureditev, po kateri poleg dobavitelja „namesto dav?nega zavezanca nekdo drug solidarno odgovarja za pla?ilo davka“. ?len 22(8)(48) dopuš?a državam ?lanicam, da naložijo „druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter za prepre?evanje goljufij.“ Tako je ureditev, po kateri je naro?nik ena od oseb, ki so dolžne pla?ati DDV, v skladu s Šesto direktivo.

74. Po drugi strani, kot navaja italijanska vlada, tudi ?e pravo Skupnosti dovoljuje, da je naro?nik solidarno odgovoren za davek, italijansko pravo leta 1994 ni vsebovalo takšne dolo?be (?eprav jo zdaj vsebuje).

75. Poleg tega, kot pravilno navaja Komisija, ?len 21(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive dolo?a splošno pravilo, po katerem je na?eloma dobavitelj zavezan za pla?ilo davka in ima obveznosti do dav?nih organov. Edine možne izjeme so opredeljene v ostalih dolo?bah ?lena 21(1) (zlasti mehanizem obrnjene dav?ne obveznosti za ?ezmejne transakcije) ali so odobrene s strani Sveta na podlagi ?lena 27 Šeste direktive (ki v teh primerih vklju?uje uporabo mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti v dolo?enih okoliš?inah znotraj države ?lanice(49)).

76. Tako se strinjam z italijansko vlado in Komisijo. Družba Reemtsma pravilno poudarja, da v dolo?enih okoliš?inah države ?lanice *smejo* dolo?iti, da je naro?nik storitev solidarno odgovoren z dobaviteljem, poleg tega pa je v primerih, ko se uporablja mehanizem obrnjene dav?ne

obveznosti, naročnik vedno odgovoren. Kljub temu so to izjeme od splošnega pravila, po katerem je dobavitelj dolžan prijaviti davčnim organom DDV od transakcije. Zato lahko glede davka, ki je pomotoma plačan, naeloma zgolj dobavitelj vloži zahtevek proti tem organom.

77. Drži, da je, kadar je treba uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti, naročnik storitev zavezan za plačilo DDV na transakcijo. Tako bo naročnik naeloma upravičen zahtevati od davčnih organov vrnitev(50) vsakršnega davka, ki ga je pomotoma plačal. Vendar je treba spomniti, da je v okviru tega mehanizma družba Reemtsma v razmerju z davčnimi organi v svoji državi članici, to je v Zvezni republiki Nemčiji, in ne z davčnimi organi države članice, v kateri je njen dobavitelj pomotoma zaračunal in prijavil DDV, to je v Italijanski republiki.

78. Tako bi na prvi del drugega vprašanja odgovorila v smislu, da je le dobavitelja naeloma treba šteti za zavezanca za plačilo DDV na transakcijo davčnim organom in zato za upravičenca zahtevati vrnitev davka, ki je pomotoma plačan. Kadar je, izjemoma, odgovorna druga oseba na podlagi prava Skupnosti ali odobrenih nacionalnih določb, ta oseba lahko zahteva od davčnih organov, v razmerju do katerih nosi odgovornost, vrnitev davka, ki jim je bil pomotoma plačan.

Ali lahko nacionalna zakonodaja naročniku *ne* da pravice do zahtevka proti davčnim organom, ko je bil DDV, ki ni bil dolgovan, zaračunan in plačan?

79. Zdi se, da lahko v Italiji, kadar ni zagotovljen ne odbitek po Šesti direktivi ne vračilo po Osmi direktivi, dobavitelj, ki je pomotoma zaračunal in pobral DDV na transakcijo ter ga plačal davčnim organom, zahteva vrnitev te vsote od teh organov, medtem ko lahko naročnik, ki sodeluje pri isti transakciji, zahteva vrnitev tega zneska le od dobavitelja s civilno tožbo.

80. Dvom nacionalnega sodišča glede tega sistema pravnih sredstev se nanaša na zahtevo po enakovrednosti (ali prepovedi diskriminacije) in uinkovitosti v pravu Skupnosti. Nazadnje so bile te zahteve opredeljene v sodbi MyTravel: (51) „Ker podrožje zahtev za vrnitev dajatev ni urejeno s predpisi Skupnosti, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko izpolnjujejo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli ekvivalentnosti in uinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti.“

81. Družba Reemtsma meni, da je treba zaradi spoštovanja načela uinkovitosti omogočiti naročniku storitve, da vloži neposredni zahtevek pri davčnih organih. V nasprotnem primeru lahko pride do vsaj dveh potencialnih konfliktov s tem načelom: dobavitelj je lahko plačilno nesposoben, ko naročnik zahteva vrnitev od njega, oziroma je lahko dobavitelju v civilnem sporu naložena vrnitev plačanega zneska naročniku storitve, vendar je nato neuspešen z zahtevkom proti davčnim organom pred davčnim sodiščem.

82. Komisija opozarja na sodbe Sodišča, zlasti Schmeink & Cofreth, v katerih je bilo ugotovljeno, da morajo države članice zagotoviti načine za odpravo napak pri zaračunavanju DDV, ki vključujejo tako popravilo računa kot vrnitev napačno plačanega davka. Zatrjuje, da ta dolžnost izhaja iz načela nevtralnosti in prepovedi neupravičene obogatitve (v tem primeru davčnih organov). Države članice lahko izberejo ustrezen postopek, pod pogojem, da je spoštovano načelo uinkovitosti. Položaj, v katerem lahko običajno le dobavitelj, kot oseba, zavezana za davek, zahteva vrnitev od davčnih organov, medtem ko mora naročnik storitve zahtevati vrnitev od dobavitelja v okviru civilnega prava, se naeloma zdi sprejemljiv. Vendar lahko, če je vsakršno tveganje davčne izgube povsem izključeno, načelo uinkovitosti terjata, da je naročniku storitve omogočeno, da vloži zahtevek proti davčnim organom, kadar je vrnitev v okviru običajnega postopka „praktično nemogoča ali preizredno otežena“ (na primer v primeru družbe Reemtsma, če bi njen italijanski dobavitelj prenehal obstajati). Nazadnje, načelo prepovedi

diskriminacije nalaga vsaki državi članici, ki je naročniku s sedežem na njenem ozemlju zagotovila pravico vložiti tožbo proti davčnim organom, da zagotovi enako pravico do vložitve tožbe tudi naročnikom s sedežem v drugi državi članici.

83. Italijanska vlada se strinja s Komisijo v delu, v katerem ta sprejema zakonitost sistema, ki je uveden v Italiji. Ne strinja pa se z nadaljnjim stališčem Komisije, da mora imeti naročnik pravico zahtevati vrnitev neposredno od davčnih oblasti, če je civilni zahtevek proti dobavitelju iz katerega koli razloga nemogoče uveljaviti.

84. Kljub temu menim, da je analiza, ki jo je podala Komisija, v celoti prepričljiva.

85. Prvič, sistem pravnih sredstev, za katerega je bilo opisano, da se uporablja v Italiji, se na celoma zdi v skladu z zakonodajo in sodno prakso skupnega sistema DDV. Če lahko dobavitelj, ki je pomotoma zaračunal in pobral DDV na transakcijo ter jo plačal davčnim organom, zahteva od teh organov vrnitev te vsote, in če lahko naročnik v okviru iste transakcije zahteva vrnitev te vsote od dobavitelja na podlagi civilne tožbe, potem sta načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti zahtevkov za vrnitev davkov, ki so bili pomotoma plačani, spoštovani.

86. Drugič, takšen sistem na celoma zadošča. V vseh primerih, ko lahko privede do zahtevanega zaključka – celotno vrnitev osebam, na katere je padlo breme pomotoma plačanega davka – naročniku ni treba zagotoviti dodatnega pravnega sredstva proti davčnim organom. Zato naročniku ni treba zagotoviti neposrednega zahtevka proti davčnim organom, kakršnega se zdi, da je poskusila vložiti družba Reemtsma, razen če v okviru osnovnega sistema, ki je bil v uporabi, zaradi pomembnih okoliščin, ki niso povezane z vprašanjem utemeljenosti zahtevka, (52) ni bilo mogoče doseči običajnega rezultata.

87. Tretjič, pride lahko do primerov, ko se zgodi takšen neuspeh. V teh primerih morajo biti zaradi spoštovanja zahtev načel nevtralnosti DDV in učinkovitosti na voljo druge rešitve. Zdi se težko si predstavljati kakšno drugo rešitev, kot je dovoliti naročniku, ki je nosil polno breme pomotoma zaračunanega DDV, da vloži neposredni zahtevek proti davčnim organom, ki bi bili neupravičeno obogateni, če bi obdržali takšen DDV.

88. Na obravnavi je v tej zvezi potekala razprava o dveh točkah.

89. Po eni strani je Komisija predlagala, da so takšni primeri izjemno redki in je malo verjetno, da v znatni meri posegajo v osnovni sistem pravnih sredstev, medtem ko je italijanska vlada zatrdila, da so verjetno precej manj redki. Vendar se mi ne zdi, da je pogostost njihovega nastanka kakor koli pomembna. Kar šteje je, da se takšne primere, vsakokrat ko nastanejo, obravnava v skladu z zahtevami nevtralnosti in učinkovitosti.

90. Po drugi strani je italijanska vlada predlagala, da bi moralo biti pravno sredstvo za preprežitev neupravižene obogatitve na strani davžnih organov v primeru pomotoma plažanega davka na razpolago le, že je na voljo tudi ustrezno pravno sredstvo za preprežitev neupraviženega osiromašjenja javnih sredstev v primeru neizpolnitve obveznosti plažila dolgovanega DDV. Zdi se, da gre razlogovanje v smer, da bi bila sicer podana neke vrste neupravižena obogatitev v korist narožnika. Vendar menim, da je takšen argument napažen. Že je dobavitelj zaražunal DDV narožniku in ga od njega tudi pobral, vendar tega ni prijavil davžnim organom, ni neupravižene obogatitve na strani narožnika (žeprav je lahko podana neupravižena obogatitev in/ali goljufija na strani dobavitelja). Že dobavitelj ni ne zaražunal DDV na obdavžljivo transakcijo narožniku niti ga ni od njega pobral, potem narožnik, kadar je tudi sam davžni zavezanec, ne more odbiti DDV in tako ni neupraviženo obogaten – in/ali, ne glede na to, ali je trgovski narožnik ali konžni narožnik, je lahko vpleten v davžno utajo. V slednjem primeru bo nacionalno pravo utemeljeno doložilo kazenske sankcije in obvezno plažilo sporne vsote.

91. Nazadnje, strinjam se s Komisijo, da naželo enakovrednosti zahteva, da je vsaka država žlanica, ki narožniku s sedežem na njenem ozemlju omogoža, da zahteva vrnitev neposredno od davžnih organov, dolžna zagotoviti enako pravico do tožbe narožniku s sedežem v drugi državi žlanici. Vendar Sodišže ni prejelo informacij, ali to velja v Italiji.

92. Zato menim, da kadar DDV, ki ni bil dolgovan, zaražuna in plaža davžnim organom dobavitelj transakcije, ki bi bil zavezan plažati davek, že bi bil ta dolgovan, naželoma v skladu z naželi nevtralnosti DDV in užinkovitosti nacionalnih pravil o vrnitvi davka, pobranega v nasprotju s pravom Skupnosti, zadošža, že nacionalni postopki omogožajo dobavitelju, da zahteva vrnitev vsote od teh oblasti ter narožniku iste transakcije, da dobi vrnjeno to vsoto od dobavitelja na podlagi civilne tožbe. Kadar uspeh v takšni civilni tožbi preprežujejo pomembne okolišžine, ki niso povezane z vprašanjem utemeljenosti zahtevka, mora nacionalno pravo v skladu z naželom nevtralnosti DDV, naželom užinkovitosti in prepovedjo neupravižene obogatitve na strani davžnih organov zagotoviti sredstva, s katerimi lahko narožnik, ki je nosil breme pomotoma zaražunanega zneska, to vsoto dobi vrnjeno od davžnih organov. V vsakem primeru, že je v okviru takšne transakcije zagotovljen zahtevek narožniku s sedežem v upoštevni državi žlanici, mora biti na voljo tudi narožniku s sedežem v drugi državi žlanici.

Ali kakor koli vpliva na presojo, že druga nacionalna pravila na podrožju neposrednega obdavženja omogožajo v približno primerljivih okolišžinah skupno tožbo obeh strank proti davžnim organom?

93. Zdi se, da kadar delodajalec dohodnino pomotoma odtegne pri viru in plaža davžnim oblastem, italijansko pravo daje pravico delodajalcu in delavcu, da zahtevata vrnitev od davžnih oblasti. Predložitveno sodišže skrbi, da obstoj takšnega skupnega ali alternativnega pravnega sredstva v tem primeru, v povezavi z njegovim neobstojem za dobavitelja in narožnika v primeru položaja glede DDV, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, krši naželo enakovrednosti ali prepovedi diskriminacije, ki ga nalaga pravo Skupnosti.

94. Medtem ko poudarja, da Sodišže ni prejelo celovite informacije o italijanskih pravilih na podrožju neposrednega obdavženja, Komisija na splošno meni, da je položaj na tem podrožju malo verjetno primerljiv s tistim na podrožju DDV. V slednjem primeru je naželoma le dobavitelj v neposrednem pravnem razmerju z davžnimi oblastmi. Pravzaprav celoten sistem neposrednega obdavženja ni povezan s sistemom na podrožju DDV. Ker se naželo prepovedi diskriminacije nanaša le na primerljive položaje, v tem primeru ni upoštevno.

95. V zvezi s tem se v celoti strinjam s Komisijo.

Predlog

96. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se na vprašanja Corte Suprema di Cassazione odgovori:

- (1) Člena 2 in 5 Osme direktive Sveta 79/1072/EGS je treba razlagati tako, da DDV, ki je dolgovan zgolj zato, ker je neveden na davku, ne izpolnjuje pogojev za vračilo na podlagi določb te direktive.
- (2) Načeloma je treba šteti, da je le dobavitelj tisti, ki je zavezan davčnim organom za DDV na transakcijo in je zato upravičen zahtevati vrnitev pomotoma plačanega davka. Kadar je, izjemoma, druga oseba odgovorna na podlagi prava Skupnosti ali odobrenih nacionalnih določb, ta oseba lahko zahteva vrnitev kakršnega koli davka, ki ga je pomotoma plačala, od davčnih organov, v razmerju do katerih je bila zavezana.
- (3) Kadar DDV, ki ga ni treba plačati na transakcijo, zaračuna in plača dobavitelj, ki bi bil sicer dolžan plačati davek, če bi bil ta dolgovan, načeloma v skladu z načeli nevtralnosti DDV in učinkovitosti nacionalnih pravil o povrnitvi davka, ki je bil pobran v nasprotju s pravom Skupnosti, zadošča, če nacionalni postopki omogočajo dobavitelju, da zahteva vrnitev vsote od teh oblasti in naročniku v okviru iste transakcije, da dobi vrnjeno to vsoto od dobavitelja na podlagi civilne tožbe. Kadar pa uspeh v takšni civilni tožbi preprečujejo pomembne okoliščine, ki niso povezane z vprašanjem utemeljenosti zahtevka, mora nacionalna zakonodaja v skladu z načelom nevtralnosti DDV, načelom učinkovitosti in prepovedjo neupravičene obogatitve davčnih organov, zagotoviti sredstva, s katerimi lahko naročnik, ki je nosil breme pomotoma zaračunanega zneska, to vsoto dobi vrnjeno od davčnih organov. V vsakem primeru, če je v okviru takšne transakcije naročniku s sedežem v upoštevni državi članici zagotovljen zahtevak, mora biti na voljo tudi naročniku s sedežem v drugi državi članici.
- (4) Dejstvo, da nacionalno pravo zagotavlja zahtevak proti davčnim organom za vrnitev zneska neposrednega davka, ki je bil pomotoma odtegnjen in plačan, stranki, ki ga je odtegnila, in stranki, kateri je bil odtegnjen, načeloma ni pomembno pri presoji skladnosti z načelom enakovrednosti položaja, ko le dobavitelj, in ne tudi naročnik, transakcije lahko zahteva od davčnih organov vrnitev zneska DDV, ki je bil pomotoma zaračunan in plačan.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – 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 1977 L 145, str. 1, večkrat spremenjena; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – Glej sodbe z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227), z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, Recueil, str. I-6973) in z dne 6. novembra 2003 v zadevi Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295), obravnavane bolj podrobno spodaj v točki 11 in nasl.

4 – Osmo direktivo Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL 1979 L 331, str. 11).

5 – Trenutno besedilo člena 21 je mogoče najti v členu 28g iste direktive, ki je bil dodan z Direktivo 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 1991 L

376, str. 1) in kasneje večkrat spremenjen. Predmetna zadeva se nanaša na DDV, ki je bil plačan leta 1994. Določbe, ki so bile takrat v členu 21(1)(c), so zdaj v členu 21(1)(d). Odločila sem se, da določb Šeste direktive ne bom navajala v njihovem številnem vrstnem redu (ki vsakem primeru ni več vrstni red, v katerem so navedene v direktivi), temveč v vrstnem redu, ki se mi zdi najbolj primeren za lažje razumevanje zakonodaje v obravnavanem kontekstu.

6 – Zdaj v členu 28f, ki je bil prav tako dodan z Direktivo 91/680 in prav tako v nadaljevanju spremenjen.

7 – V razlici, ki je bila v veljavi v upoštevnem času, se zdi, da so se besede „na ozemlju države“ ali druga enakovredna opredelitev, ki so bile dodane z Direktivo 91/680, v več jezikovnih različicah, vključno z angleško, francosko, italijansko in špansko, nanašale na dolžnost dobavitelja. V nemški razlici pa so se nanašale na kraj, kjer je bil davek dolgovan ali plačan, in v nizozemski verziji na kraj, kjer je bila opravljena dobava. Direktiva Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL 1995 L 102, str. 18), ki je začela veljati 1. januarja 1996, je tedaj poenotila vse jezikovne razlice, tako da so v skladu z nemškim besedilom. Tako se angleška različica člena 17(2)(a) zdaj glasi: „davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal *na ozemlju države* za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“ (moj poudarek).

8 – V členu 28f, nespremenjenem od Direktive 91/680 dalje.

9 – V členu 28h v razlici, kot je opredeljena v Direktivi 91/680 in bila v veljavi v upoštevnem času; od tedaj je bila spremenjena.

10 – Navedena zgoraj v opombi 3.

11 – Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303). Člen 11(1)(a) je določal: „Kadar se blago in storitve uporabljajo za potrebe njegovega podjetja, bo davčnemu zavezancu odobren odbitek davka, ki ga je dolžan plačati: (a) davek na dodano vrednost, ki *mu je zaračunan* za dobavljeno blago ali za zagotovljene storitve“ (moj poudarek).

12 – UL 1973 C 80, str. 1. Člen 17(2)(a) predloga je določal: „Kadar 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 *mu je zaračunan v skladu s členom 22(3)* za dobavljeno blago ali zagotovljene storitve“ (moj poudarek).

13 – Točke od 12 do 16 sodbe.

14 – Točki 18 in 19 in izrek sodbe.

15 – Kot tudi Komisija v svojih stališih; Sodišče je sledilo pristopu, ki so ga zagovarjale nizozemska, nemška in španska vlada. Glej zlasti točke od 17 do 27 sklepnih predlogov.

16 – Navedena zgoraj v opombi 3, točki 58 in 59.

17 – Navedeno zgoraj v opombi 3.

18 – Točka 42 in točke od 48 do 53 sodbe.

19 – Sodba z dne 17. septembra 1997 (C-141/96, Recueil, str. I-5073).

20 – Točke 8, 9, 24, 27 in 28 sodbe.

21 – V členu 28g v različici, kot je bila vsebovana v Direktivi 91/680 in bila v veljavi v upoštevnem času; od tedaj je bila spremenjena.

22 – Pogosto znan kot mehanizem „obrnjene davčne obveznosti“.

23 – V točki 8.

24 – V členu 28f.

25 – To besedilo v angleščini se zdi nekoliko nerodno. DDV je mogoče odbiti, „transakcij“ pa ne. Francosko besedilo določa „qui ouvriraient droit à déduction“ in bilo bi primerneje, če bi angleška različica določala „za katere je podana pravica do odbitka DDV“.

26 – Da se ne bom ponavljala, bom uporabila izraz „naročnik“ ali „trgovski naročnik“ v smislu davčnega zavezanca, ki pridobi obdavčljive dobave (blaga ali storitev) in jih uporabi za potrebe svojih obdavčljivih izstopnih transakcij, tako da bom razlikovala te osebe od stranke, ki je končni potrošnik.

27 – Približno 91.000 EUR.

28 – Člen 7, tretji odstavek, (d) in (e), dekreta predsednika republike št. 633 iz leta 1972 (v nadaljevanju: predsedniški dekret 633/1972).

29 – Sodba z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Recueil, str. I-6109).

30 – Člen 19 dekreta predsednika 633/1972, ki uvaja pravico do odbitka in člen 38bis istega dekreta, ki ureja vračilo, v bistvu, vsakega presežka vstopnega nad izstopnim davkom. Člen 38ter zagotavlja v skladu z Osmo direktivo vračila davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članic DDV, ki bi ga sicer bilo mogoče odbiti na podlagi člena 19.

31 – Točki 27 in 28 sodbe.

32 – Družba Reemtsma navaja sodbi z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji (50/87, Recueil, str. 4797, točki 16 in 17) in z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 27).

33 – Hočem reči, da zaračunana vsota ni bila pravilno opredeljena kot DDV zaradi zaposlitvenega statusa dobavitelja: glej zgornjo točko 16.

34 – Glej točko 52 in naslednje v sklepnih predlogih.

35 – Sodba z dne 12. januarja 2006 (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, glej zlasti točke od 51 do 54).

36 – Sodba Genius Holding, točka 18.

37 – Sodba Schmeink & Cofreth, točke od 56 do 63.

- 38 – Glej člen 17(3)(a) Šeste direktive.
- 39 – Sodba z dne 26. septembra 1996 (C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 18).
- 40 – Točka 7, tretji odstavek, str. I-4500.
- 41 – Navedeno zgoraj v opombi 29.
- 42 – Glej točko 12 zgoraj.
- 43 – Za dobave, ki so bile opravljene v državi članici A.
- 44 – Za dobave, za katere se je štelo, da so opravljene v državi članici B.
- 45 – Ker X vrne plačilo Y in nato sam zahteva vsoto od davčnih organov v državi članici A.
- 46 – Glej točko 5 sodbe.
- 47 – V različici, ki je veljala leta 1994.
- 48 – V členu 28h.
- 49 – Kot je nacionalno pravilo v sodbi Genius Holding.
- 50 – Uporabljam izraz „vrnitev“ v splošnem smislu kot različen od posebnega postopka za „vračilo“ na podlagi Osme direktive.
- 51 – Sodba z dne 6. oktobra 2005 (C-291/03, ZOdl., str. I-8477, točka 17).
- 52 – Na primer plačilna nesposobnost dobavitelja.