

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 11. januarja 2007¹(1)

Zadeva C-146/05

Albert Collée

proti

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Bundesfinanzhof)

„Šesta direktiva DDV – člen 28c(A)(a) – Dobava znotraj Skupnosti – Oprostitev – Zahteve glede dokazljivosti“

I – Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na vprašanja o razlagi Šeste direktive o DDV(2), ki se nanašajo na zahteve glede predložitve dokazov za davčno oprostitve pri dobavah znotraj Skupnosti. Vprašanja so v tesni zvezi z vprašanji, ki se odpirajo v zadevah Teleos in drugi (C-409/04) in Twoh International (C-184/05), v katerih prav tako danes predstavljam sklepne predloge.

2. V tej zadevi je predmet postopka v glavni stvari spor pred Bundesfinanzhof, in sicer med Albertom Colléejem kot univerzalnim pravnim naslednikom družbe Collée KG (v nadaljevanju: tožeča stranka) in Finanzamt Limburg an der Lahn (v nadaljevanju: tožena stranka), glede priznanja oprostitve plačila davka na dobavo znotraj Skupnosti. Sicer ta dobava ni bila opravljena sporno, vendar pa tožeča stranka v skladu z nacionalnim pravom ni pravočasno predložila potrebnega računovodskega dokazila, čeprav je vedela, da gre za dobavo znotraj Skupnosti.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

3. Direktiva 91/680/EGS Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja(3) je v Šesto direktivo dodala nov naslov XVIa – Prehodna ureditev za obdavčenje trgovine med državami članicami (člen 28a do 28m). Te določbe še vedno veljajo, ker doslej ni bila dokončno sprejeta ureditev obdavčenja dobave blaga med podjetji za trgovino med državami članicami.

4. V skladu s členom 28c(A) Šeste direktive so dobave blaga znotraj Skupnosti med dvema državama članicama oproščene plačila davka. Določba se glasi:

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

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

[...]

5. Člen 22 Šeste direktive ureja formalne obveznosti davčnega zavezanca in predvideva v primeru, kot je v tej zadevi(4), med drugim tudi naslednje:

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

[...]

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

[...]

4. a) Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun v roku, ki ga določijo države članice. [...]

b) Obračun mora vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, in odbitkov, in kadar je to ustrezno in potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na takšen davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.

c) Obračun mora tudi vsebovati:

– po eni strani skupno vrednost dobav blaga iz člena 28c(A), zmanjšano za davek na dodano vrednost, za katere je v tem obdobju nastala obveznost obračuna davka.

– [...]

6. [...]

b) Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za davek na dodano vrednost, predloži tudi rekapitulacijsko poročilo o osebah, ki pridobivajo blago, identificiranih za davek na dodano vrednost, ki jim je dobavil blago pod pogoji iz člena 28c(A).

7. [...]

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.“

B – Nacionalno pravo

6. Na podlagi člena 4(1)(b) nemškega zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) so dobave znotraj Skupnosti, ki sodijo med transakcije iz člena 1(1), točka 1, UStG oproščene plačila DDV v smislu člena 6a zakona o prometnem davku.

7. Člen 6a(1) zakona o prometnem davku določa dobave znotraj Skupnosti in vsebuje v odstavku 3 naslednjo določbo glede dokazovanja:

„Podjetnik mora dokazati, da so izpolnjeni pogoji iz odstavkov 1 in 2. Bundesministerium der Finanzen (v nadaljevanju: zvezno ministrstvo za finance) lahko z odobritvijo Bundesrat določi, kako mora podjetnik predložiti dokazila.“

8. Takšno pravno ureditev, v skladu s členom 6a(3), drugi stavek, UStG, pomeni izvedbena uredba o prometnem davku (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, v nadaljevanju: UStDV). Ta v členu 17a opredeljuje zahteve glede dokazovanja pri dobavah znotraj Skupnosti pri prevozu in pošiljanju:

„1. Pri dobavah znotraj Skupnosti (člen 6a(1) zakona) mora podjetnik na področju uporabe te uredbe predložiti dokazila o tem, da je sam ali pridobitelj predmet dobave odpeljal ali odposlal v preostale dele Skupnosti. To mora nedvomno in enostavno izhajati iz dokazil.“

2. Ko podjetnik ali pridobitelj predmet dobave prevaža v preostale dele Skupnosti, mora podjetnik zagotoviti dokazilo, kot sledi:

1. s kopijo računa (člena 14 in 14a zakona),
2. z dokazilom, ki ustreza trgovinskim običajem, iz katerega je razviden namembni kraj, zlasti dobavnica,
3. s potrdilom o prejemu pridobitelja ali njegovega pooblaščenega zastopnika ter
4. če blago prevaža pridobitelj, z zavarovanjem pridobitelja ali njegovega pooblaščenega zastopnika, da lahko prevaža predmet dobave v preostale dele Skupnosti.“

9. Člen 17c UStDV poleg tega opredeljuje obveznost predložitve knjigovodskih listin pri dobavah znotraj Skupnosti:

„1. Pri dobavah znotraj Skupnosti (člen 6a(1) in (2) zakona) mora podjetnik na področju uporabe te uredbe knjigovodsko dokazati, da so izpolnjeni pogoji za oprostitev davka, vključno z identifikacijsko številko odjemalca za davek na dodano vrednost. Iz knjigovodstva mora jasno in na zlahka preverljiv način izhajati, da so pogoji izpolnjeni.“

2. Podjetnik mora redno voditi naslednje podatke:

1. ime in naslov pridobitelja;

2. ime in naslov pooblaščenega zastopnika pridobitelja pri dobavi, ki je bila opravljena v trgovini na drobno ali na način, ki je običajen za trgovino na drobno;
3. vrsto obrti in poklic pridobitelja;
4. trgovsko ime in količino blaga dobave ali vrsto in obseg drugih, dobavi enakovrednih storitev na podlagi delovne pogodbe;
5. datum dobave ali druge, dobavi enakovredne storitve na podlagi delovne pogodbe;
6. dogovorjeno višino plačila oziroma pri obdavčitvi prejetega plačila višino prejetega plačila in datum prejema;
7. vrsto in obseg obdelave ali predelave pred prevozom ali pošiljanjem na drugo območje Skupnosti (člen 6a(1), drugi stavek, zakona);
8. prevoz ali pošiljanje na drugo območje Skupnosti;
9. namembni kraj drugega območja Skupnosti.

[...]"

III – Dejansko stanje in predloženo vprašanje

10. Družba Collée KG je bila leta 1994 matična družba avtohiše – družbe z omejeno odgovornostjo nemškega prava (v nadaljevanju: GmbH) s sedežem v Nemčiji, ki je prodajala osebna vozila kot pogodbenica delniške družbe A (v nadaljevanju: A-AG). Pri tem je GmbH imela pri A-AG pravico do provizije le pri prodajah pridobiteljem v bližnji okolici.
11. Spomladi 1994 je GmbH sklenila z belgijskim trgovcem z avtomobili B pisno kupoprodajno pogodbo za 20 razstavnih vozil za skupno ceno 1.018.200 DEM. B je GmbH nakazal neto kupno ceno in je, ko je GmbH prejela plačilo, vozila odpeljal.
12. Da bi GmbH pridobila pravico do izplačila provizije pri A-AG, je GmbH v posel vključila trgovca z motornimi vozili S v bližnji okolici v Nemčiji, ki je bil za plačilo pripravljen kupiti razstavna vozila in jih nato prodati naprej kupcu B. V ta namen je S prepustil GmbH biankoračune, ki jih je ta uporabila za to, da je B-ju izstavila račune v imenu trgovca S za dobavo razstavnih vozil. S je nato v svoji napovedi za odmero davka za julij, avgust in september 1994 uveljavljal odbitek, v višini 152.730 DEM, ki mu ga je na račun kot davek na dodano vrednost obračunala GmbH.
13. Po posebnem pregledu, ki je bil opravljen oktobra 1994, je tožena stranka trgovcu S zavrnila pravico do odbitka davka z utemeljitvijo, da je S deloval le formalno kot „slamnati mož“. Potem ko je bila o tem obveščena tožena stranka, ki je najprej transakcijo obravnavala kot obdavčljivo notranjo transakcijo, je 25. novembra 1994 stornirala zadevna knjiženja in prihodke knjižila na konto „neobdavčene dobave znotraj Skupnosti“. Ta postopek je nato upoštevala ustrezno v napovedi za odmero davka za november 1994.
14. Finanzamt je z odločbo o popravilu odmere davka z dne 12. februarja 1998, ki se je nanašala na leto 1994, povišal obdavčljivi promet tožene stranke za 1.018.200 DEM. Toženi stranki je bila zavrnjena oprostitvev za dobave osebnih vozil trgovcu B, ker potrebni knjigovodski vpisi niso bili opravljeni redno in neposredno po opravljeni zadevni transakciji.
15. Ugovor in tožba nista bila uspešna. Tožena stranka zahteva v okviru revizijskega postopka

spremembo odločbe o popravi odmere davka iz leta 1998 tako, da bi bil promet v višini 1.018.200 DEM obravnavan kot oproščen plačila davka. V utemeljitev v bistvu navaja, da čeprav do začetka preiskave poslovanja trgovca S GmbH še ni izdala računov glede trgovca B, je iz poslovne dokumentacije GmbH ter premikov na bančnih računih jasno razvidno, da je šlo za dobavo znotraj Skupnosti trgovcu B.

16. Bundesfinanzhof je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali sme davčna uprava zavrniti oprostitev plačila davka na dobavo znotraj Skupnosti, ki nedvomno obstaja, le zato, ker davni zavezanec ni pravočasno predložil ustreznega knjigovodskega dokaza?

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

IV – Pravna presoja

17. Pri prvem vprašanju predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali lahko le neupoštevanje določenega formalnega pogoja s strani davnega zavezanca – v tem primeru pravočasne predložitve knjigovodskih listin – vodi do zavrnitve oprostitve plačila davka pri dobavi znotraj Skupnosti. Natančneje nato drugo vprašanje stremi k temu, ali je treba v posameznem primeru morda upoštevati še kakšno drugo materialno okoliščino – namreč dejstvo, da je davni zavezanec prvotno zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti – v okviru odločanja o odobritvi ali zavrnitvi oprostitve plačila davka. Drugo vprašanje pomeni v tem smislu konkretizacijo prvega in je z njim tesno povezano. Obe vprašanji, ki ju je za predhodno odločanje predložilo Bundesfinanzhof, je zato treba preučiti skupaj.

18. Bundesfinanzhof želi najprej izvedeti, ali je Šesta direktiva v nasprotju s prakso nacionalne davčne uprave, v skladu s katero je že samo zakasneli knjigovodski dokaz o obstoju – nesporne – dobave znotraj Skupnosti razlog za zavrnitev oprostitve plačila davka.

19. Načelo oprostitve davka dobave znotraj Skupnosti je opredeljeno v členu 28c(A)(a) Šeste direktive. Oprostitev davka na dobave znotraj Skupnosti temelji na zamisli, da je treba v času prehodne ureditve, ki velja za prometni davek Skupnosti, še naprej plačevati davek na dodano vrednost kot trošarino v državi članici, kjer se opravi končna potrošnja (načelo namembne države). Da bi se izognili dvojni obdavčitvi, je treba dobavo znotraj Skupnosti v državi izvora, ki stoji nasproti obdavčljivemu nakupu znotraj Skupnosti, oprostiti plačila davka.(5)

20. Šesta direktiva v tem primeru ne zajema nobenih posebnih ciljev za dokazovanje dobave znotraj Skupnosti s strani davnega zavezanca.(6) V členu 22 je navedenih le nekaj splošnih pravil glede predložitve listin davnih zavezancev, glede izdajanja računov in za davne napovedi. Sicer pa člen 22(8) prepušča državam članicam „[da] določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj.“

21. Dalje države članice oprostijo davka za dobavo blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 28c(A) „pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitvev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, [...]“

22. V členih 28c(A) in 22(8) so navedeni torej le cilji, državam članicam pa je prepuščeno, da natančneje oblikujejo formalne zahteve v zvezi z dokazovanjem okoliščin, v katerih se uporabi oprostitev plačila davka na dodano vrednost.

23. Temelj tega je mišljenje, da naj Šesta direktiva ne bi popolnoma poenotila sistemov davka na dodano vrednost držav članic. Veliko bolj „ima v celoti namen, da ustvari obdavčljivo davčno osnovo, ki naj zagotovi nevtralnost sistema [...]“ (7) Kot je Sodišče ugotovilo že v sodbi BP Soupergaz, razpolagajo države članice pri tem „z relativno širokim manevrskim prostorom pri izvajanju posameznih predpisov Šeste direktive“ (8). Generalni pravobranilec Fenelly se je med drugim v sklepnih predlogih Molenheide ter Schmeink & Cofreth opredelil, da je mogoče splošneje reči, „da imajo države članice pravico do upravljanja celotnega sistema davka na dodano vrednost“. (9)

24. Pri sprejemanju ukrepov o izvedbi določb sistema davka na dodano vrednost so države članice poleg ciljev v členih 28c(A) in 22(8) Šeste direktive vezane še na načelo sorazmernosti. Tako je Sodišče v sodbi Halifax nedavno še enkrat poudarilo, da „države članice z ukrepi, ki jih smejo sprejeti na podlagi člena 22(8) Šeste direktive, da bi zagotovile enako obdavčitev in preprečile davčne utaje, ne smejo preseči meje, potrebne za doseg teh ciljev“. (10)

25. Dalje je v tej sodbi navedeno, da se ukrepi držav članic „ne smejo uporabljati tako, da bi ogrozili nevtralnost davka na dodano vrednost, ki je temeljno načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost, uvedenega na podlagi enotnega prava Skupnosti“. (11) Nevtralnost bi bila ogrožena, če bi prišlo do dvojne obdavčitve dobave, ker bi bila zavrnjena oprostitve dobave znotraj Skupnosti, hkrati pa bi prav tako obdavčili nakup znotraj Skupnosti v ciljni državi. (12)

26. Konkretna uporaba načela sorazmernosti je stvar predložitvenega sodišča, ki mora preveriti, ali so nacionalni ukrepi usklajeni s pravom Skupnosti. Sodišče pa lahko poda vsa opozorila glede razlaganja prava Skupnosti, ki predložitvenemu sodišču omogočajo, da presodi o vprašanju združljivosti pri sprejetju odločitve v pravnem sporu, o katerem še odloča. (13)

27. Nemško pravo predvideva v členih 17a in 17c izvedbene uredbe o prometnem davku, da morajo biti pogoji za obstoj dobave znotraj Skupnosti „jasno in na zlahka preverljiv in dokazljiv“, in sicer tako na podlagi dokazov kot na podlagi knjigovodstva. V skladu s sodno prakso Bundesfinanzhof glede člena 13(1), drugi stavek, izvedbene uredbe o prometnem davku, ki ureja zahteve glede dokazovanja dobave za izvoz v tretjo državo in pri tem zajema ustrezno formulacijo v skladu s členom 17a in 17c izvedbene uredbe o prometnem davku, je treba to zahtevo razumeti tako, da je treba zaznambe „voditi tekoče in neposredno po izvedbi konkretnega prometa“.

28. V obravnavanem primeru je tožena stranka izvedene dobave v juliju, avgustu in septembru 1994 najprej knjigovodsko vodila kot obdavčljivo notranjo dobavo. Novembra 1994, torej približno dva meseca po izvedbi zadnje dobave, je sledila preknjižba v dobavo znotraj Skupnosti, ki je prosta plačila davka, in bila ustrezno upoštevana v napovedi za odmero davka za november 1994. Ob opozorilu, da potrebne zaznambe za oprostitve davka niso bile opravljene tekoče in neposredno, je davčni urad toženi stranki zavrnil oprostitve plačila davka, čeprav je mogoče jasno dokazati obstoj dobave znotraj Skupnosti.

29. Nemška vlada zastopa v tej zadevi stališče, da nacionalne zahteve, ki veljajo glede dokazovanja in knjigovodstva, ustrezajo načelu sorazmernosti. S tem se ne podvomi sistematično v pravico do oprostitve plačila davka pri dobavi znotraj Skupnosti. Obveznost knjigovodskega dokazovanja, kot je predvidena v členu 17a in naslednjem izvedbene uredbe o prometnem davku, sledi cilju, ki je izrecno predviden v členu 28c(A) Šeste direktive, da se namreč zagotovi pravilno in enostavno pobiranje davkov oziroma preprečevanje davčnih utaj. Po mnenju nemške zvezne vlade so členi od 17a do 17c izvedbene uredbe o prometnem davku potrebni za izpolnjevanje tega namena, zlasti pa za preprečevanje goljufij vrste „davčni vrtiljak“. Pri tem ni pomembno, ali poteka dobava nedvomno znotraj Skupnosti ali ne.

30. Pri tem je treba najprej ugotoviti, da v obravnavanem primeru ne gre samo za razlago ciljev Direktive glede na cilje, zajete v ?lenih od 17a do 17c izvedbene uredbe o prometnem davku. Nasprotno sta tukaj vprašljivi sodna in upravna praksa, ki sta zajeti v izpolnjevanju teh predpisov, po katerih je treba dobavo znotraj Skupnosti „teko?e in neposredno“ knjigovodsko dokazovati.

31. Kot je razvidno iz ?lena 22(8) in ?lena 28c(A) Šeste direktive, je zakonito, da države ?lanice zahtevajo dokazilo, ki je ?asovno blizu, da bi zagotovile natan?no obdav?evanje in prepre?ile dav?ne utaje.(14) Države ?lanice lahko namre? predvidijo primerno zaš?ito pred tveganjem izgube dav?nih prihodkov, pri ?emer pa imajo prosto izbiro, da izberejo formalne zahteve, vklju?no z dolo?enimi obveznostmi glede ?asovnega vidika, da bi prepre?ile utajo davkov ali goljufije vrste „dav?ni vrtiljak“.

32. Ali so pri tem mogo?e tudi morebitne zakonske pobude s konkretnimi ?asovnimi roki glede predložitve dokazov in knjigovodskih izpisov za omogo?anje u?inkovitega obdav?evanja in zagotavljanja pravne varnosti, za zdaj ostaja še odprto.

33. Kajti na eni strani nacionalna ureditev, o kateri se dvomi, ne postavlja nobenega konkretnega roka. ?lena 17a in 17c izvedbene uredbe o prometnem davku le nejasno predvidevata, da „mora iz knjigovodstva jasno in na zlahka preverljiv na?in izhajati“, da so pogoji izpolnjeni. Tudi pri sodni praksi Bundesfinanzhof, ki se je oblikovala v zvezi z opredeljevanjem tega pojma, po kateri je treba navedeno formulacijo razumeti kot v ?asovnem smislu veljavno obveznost ter je treba potrebne zaznambe „voditi teko?e in neposredno po izvedbah konkretnega prometa“, je še potrebna razlaga.

34. To je že samo po sebi težavno glede na?ela pravne varnosti, ki ga priznava pravo Skupnosti in ga morajo države ?lanice v skladu s sodno prakso Sodiš?a pri uresni?evanju direktiv upoštevati.(15) Sodiš?e je v sodbi Halifax poleg tega poudarilo, da zahteva glede pravne varnosti velja še posebej, ?e gre za ureditev, ki ima lahko finan?ne posledice.(16)

35. Na drugi strani pa morajo že konkretne ureditve glede rokov na?eloma omogo?ati, da je mogo?e kasnejše spremembe pri opredelitvi dobave kot dobave znotraj Skupnosti upoštevati tudi v knjigovodstvu. Takšni popravki lahko namre? v posameznem primeru temeljijo na razlogih, za katere dav?ni zavezanec ni odgovoren. Prav tako ne smejo nujno oteževati ali ogrožati obdav?itve. Zlasti bi se lahko pri krajših rokih z izjemnimi okoliš?inami, s stanjem vrnitve v prejšnje stanje ali podobno ureditvijo omogo?ilo, da se v izjemnih primerih dejansko nastalo dobavo znotraj Skupnosti pri kasnejši spremembi upošteva kot takšno tudi v knjigovodskih listinah.

36. Brez ustreznih izjemnih okoliš?in bi bila preve? omejena pravica do oprostitve pla?ila davka, ki pa jo želi Šesta direktiva pri dobavi znotraj Skupnosti ravno zagotoviti, da bi se upoštevalo na?elo dav?ne nevtralnosti. Tudi pri zapozneli opredelitvi dobave v smislu dobave znotraj Skupnosti velja ugotovitev generalnega pravobranilca Fenellyja o možnosti popravka davka na dodano vrednost, ki je bil napa?no izkazan za nikoli izvedeni promet, pri ?emer bi bilo „vsekakor treba dose?i združljivost z na?elom dav?ne nevtralnosti, ?e nacionalno pravo ne dopuš?a popravka.“(17)

37. Dokler zakonsko ne bodo predvideni ustrezni konkretni roki in možnosti za naknadne spremembe, je treba pri uporabi ?lenov 17a in 17c izvedbene uredbe o prometnem davku v vsakem posameznem primeru preveriti, ali je zavrnitev kasnejše spremembe opredelitve dobave sorazmerna.

38. Pri tem je treba najprej pojasniti, kot Komisija pravilno navaja, ali gre dejansko za dobavo znotraj Skupnosti ali ne. Za prvi primer predvideva Šesta direktiva na?eloma dav?no oprostitev,

medtem ko gre v drugem primeru za na?elo dav?ne obveznosti. V skladu s tem se je Sodiš?e v sodbi Transport Service NV opredelilo, da „mora predložitveno sodiš?e ugotoviti, ali zadevna dobava iz postopka v glavni stvari izpolnjuje te pogoje. ?e je tako, se za to dobavo ne dolguje davek na dodano vrednost.“(18) Te na?elne razlage direktive ne morejo odpraviti le formalne zahteve držav ?lanic. Odstopanje od te razlage je dopustno le, ?e je to potrebno za doseg ciljev, predvidenih v zadevnih predpisih prava Skupnosti. Mnenje nemške zvezne vlade, po katerem – ?e knjigovodski zapisi niso bili vodeni pravo?asno – ni pomembno, ali gre dejansko za dobavo znotraj Skupnosti, se torej ne more upoštevati.

39. ?e bi se izkazalo, da gre dejansko za dobavo znotraj Skupnosti, je mogo?e oprostitev pla?ila davka pri kršenju nacionalnih predpisanih postopkov kljub temu zavrniti, ?e ti slu?ijo ciljem direktive, namre? prepre?evanju utaje davkov in natan?nemu obdav?evanju, zlasti pa konkretni in enostavni uporabi pogojev za oprostitev. Poleg tega formalne zahteve ne smejo prese?i meje, ki je potrebna za doseganje teh ciljev.

40. Zato je treba v posameznem primeru preveriti, ali ima zavla?evanje izvedbe dokazov posledice za u?inkovitost obdav?enja ali pa ga je mogo?e povezati z dejstvom, da je šlo za manipulacije, ki bi lahko na kakršen koli na?in ogrozile obdav?enje. Za doseganje ciljev, ki so izrecno navedeni v ?lenih 28c(A) in 22(8) Šeste direktive, zato ni treba sistemati?no zavra?ati oprostitev davka v vsakem primeru, v katerem so bili knjigovodski dokazi izvedeni z zakasnitvijo.

41. ?e je šlo dejansko in nedvomno za dobavo znotraj Skupnosti, ?eprav knjigovodski dokaz ni bil izveden pravo?asno, je v skladu s Šesto direktivo treba upoštevati na?elo oprostitve davka za dobave znotraj Skupnosti in oprostitev odobriti. Za zavrnitev oprostitve davka je – poleg kršitve formalnih pogojev, ki sta jih opredelili sodna praksa in dav?na uprava – vedno potreben še nadaljnji razlog, ki ustreza ciljem Šeste direktive, ki je lahko zlasti v tem, da zaradi zakasnele predložitve knjigovodskega dokaza ni bila mogo?a ali je bila bistveno ote?ena konkretna odmera davka.

42. Iz tega pa sledi hkrati odgovor na drugo vprašanje, s katerim ?eli predložitveno sodiš?e izvedeti, ali je pri odgovoru na vprašanje pomembno, da je dav?ni zavezanec najprej zavestno prikrival obstoj dobave znotraj Skupnosti.

43. Glede na zgornje opredelitve velja tudi tukaj, da gre pri zdru?ljivosti z dolo?bami Šeste direktive glede oprostitve davka pri dobavah znotraj Skupnosti v bistvu za to, kateri razlogi so povzro?ili zakasnelo predlo?itev knjigovodskih dokazov in kakšne posledice ima zakasnitev na konkretno obdav?itev. To mora v posameznem primeru preveriti in o tem presoditi predložitveno sodiš?e. Dejstvo, da je ?elel dav?ni zavezanec najprej formalno vklju?iti doma?ega posrednika, da dobava ne bi bila opravljena neposredno znotraj Skupnosti, temve? šele pri nadaljnji dobavi kasneje, ni bistveno.

44. To potrjujejo ugotovitve, ki jih je Sodiš?e sprejelo v sodbi Schmeink & Cofreth glede naknadnega popravka napa?no obra?unanega davka na dodano vrednost; kjer je opredeljeno: „[...] [?]e je izdajatelj ra?una pravo?asno in popolnoma odpravil tveganje izgube prihodka od davka, zahteva na?elo nevtralnosti davka na dodano vrednost, da se lahko napa?no zara?unan davek na dodano vrednost popravi, ne da bi lahko države ?lanice tak popravek pogojile z dobronamernostjo izdajatelja zadevnega ra?una.“ ?e je ugotovljeno, da „je izdajatelj ra?una pravo?asno in popolnoma odpravil tveganje izgube prihodka od davka, potem za zagotavljanje obra?una davka na dodano vrednost in za prepre?itev dav?nih utaj ni treba dokazovati dobronamernosti“. (19)

45. Ta utemeljitev se lahko prenese na primer naknadne obravnave dobave kot dobave znotraj Skupnosti in ustrezne spremembe knjigovodskih izpisov. ?e bi na priznavanje dobave kot dobave

znotraj Skupnosti vplivalo dejstvo, ali je dav?ni zavezanec zavestno ali nezavedno prikrival ustrezno opredelitev, potem mu tudi sicer ne bi bila odobrena oprostitve pla?ila davka, ?e njegovo ravnanje ni ogrozilo obdav?enja. Zavrnitev oprostitve pla?ila davka bi tako postala instrument sankcioniranja za za?etno prikrivanje dobave znotraj Skupnosti, kar bi preseglo zakoniti namen predpisanih zahtev.

46. Kot je že bilo navedeno, je zadeva nacionalnega sodiš?a, da vsak posamezni primer presodi glede na te cilje, ob upoštevanju vseh pomembnih okoliš?in. Pri tem je treba v skladu s prej navedenim zlasti preveriti, ali je dejstvo, da knjigovodski dokaz ni bil predložen pravo?asno, ogrozilo obdav?enje.

47. Pomen se lahko pripiše dejstvu, da je preverjanje postopka praviloma toliko težje, kolikor bolj je ?asovno oddaljeno. ?im krajša so ?asovna obdobja, toliko pomembnejše je, da se lahko še upošteva naknadne spremembe. V okviru preverjanj posameznih primerov pa se lahko še upošteva, v kolikšni meri je dav?ni zavezanec sam odgovoren za zakasnele knjigovodske dokaze.

48. Posebnost v predloženem primeru je dejstvo, da na?rtovana konstrukcija slamnatega moža ni bila namenjena morebitni dav?ni utaji, temve? pridobivanju provizije.(20) Druga?e kot v tipi?nih konstelacijah tukaj ni šlo za pretvarjanje glede dobave znotraj Skupnosti, ki je sploh ni bilo,(21) temve? –z dav?nega vidika za nepomembne razloge – za prikrivanje takšne dobave. Gledano v celoti bi bila vklju?itev slamnatega moža namre? brez posledic za višino pla?ila davka. Dobava znotraj Skupnosti bi se bila le prenesla z GmbH na trgovca S, ki bi moral nato odbiti davek in bi lahko zahteval oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti.

49. Glede morebitne odgovornosti za zakasnelo predložitve knjigovodskih izpisov pa bi bilo treba preveriti, v kolikšni meri je morala tože?a stranka vedeti, da bo dav?ni urad vmesno vklju?itev trgovca S presodil kot navidezen posel oziroma da bo trgovca S obravnaval kot slamnatega moža. Le na podlagi dejstva, da trgovec S ni sam dobavil predmeta dobave trgovcu B in da je tože?a stranka v imenu trgovca S izstavila ra?une, namre? ni mogo?e sklepati, da se takšne „umetne“ konstrukcije ne more oceniti kot obdav?ljivega prometa. Po sodni praksi Sodiš?a so pri presoji vprašanja, ali je bil opravljen obdav?ljivi promet, namre? pomembna le objektivna merila. Za dav?no razvrstitev dobave pa nasprotno ne igra nobene vloge niti namen dav?nega zavezanca niti namen dobave.(22)

50. Nazadnje je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je Šesta direktiva v nasprotju s prakso nacionalne dav?ne uprave, v skladu s katero se zavrne oprostitve pla?ila davka dobave znotraj Skupnosti, o kateri ni dvoma, le z utemeljitvijo, da dav?ni zavezanec ni vodil v ta namen predpisanih knjigovodskih listin teko?e in neposredno po izvedbi prometa.

51. Pri tem ni samo odlo?ilnega pomena, ali je želel dav?ni zavezanec dobavo znotraj Skupnosti prenesti v dobavno verigo z vklju?itvijo slamnatega moža v domovini šele s kasnejšim poslom, pri ?emer dav?na uprava vklju?itve vmesne osebe ni prepoznala kot navideznega posla (vprašanje 2). ?e država ?lanica za izvedbo dokazov ni predvidela roka, je treba v okviru odlo?anja o oprostitvi pri dobavi znotraj Skupnosti v veliko večji meri upoštevati upoštevne okoliš?ine posameznega primera. Pri tem je zlasti pomembno, ali je dav?ni zavezanec morda odgovoren za zakasnelo dokazilo in dejstvo, ali lahko nepravo?asna predložitve knjigovodskih dokazov ogrozi obdav?enje.

V – Predlog

52. Na predloženi vprašanji Bundesfinanzhof predlagam ta odgovora.

1. Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o

prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna obdavčljiva davčna osnova – nasprotuje praksi nacionalne davčne uprave, v skladu s katero se priznanje oprostitve plačila davka na dobavo znotraj Skupnosti zavrne le z utemeljitvijo, da davčni zavezanec ni vodil v ta namen predpisanih knjigovodskih listin tekoče in neposredno po izvedbi prometa.

2. Če država članica za izvedbo dokazov ni predvidela roka, je treba v okviru odločanja o oprostitvi plačila davka na dobavo znotraj Skupnosti upoštevati relevantne okoliščine posameznega primera. Pri tem je zlasti pomembna morebitna odgovornost davčnega zavezanca za zakasnelo dokazilo in dejstvo, ali lahko nepravilna predložitev knjigovodskih dokazov ogrozi obdavčenje.

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 (77/388/EGS, UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – UL L 376, str. 1 in naslednje.

4 – Glej člen 28h v besedilu, ki je bilo spremenjeno z Direktivo 91/680 in dodano z Direktivo 92/111/EGS Sveta z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47 in naslednje).

5 – Sodba z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 29) in točki 24 in 25 mojih sklepnih predlogov z dne 10. novembra 2005 k tej zadevi. Glej tudi moje sklepne predloge z današnjega dne v zadevi Teleous in drugi (C-409/04, ZOdl., str. I-0000, točka 29.)

6 – Glej v tem smislu tudi sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service (C-395/02, Recueil, str. I-1991, točki 27 in 28) ter sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 90 in 91).

7 – Sodba z dne 18. decembra 1997 v zadevah Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 42).

8 – Sodba z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 34).

9 – V opombi 7 navedeni sklepni predlogi Molenheide in drugi, točka 41, in sklepni predlogi z dne 13. aprila 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth (C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 18).

10 – V opombi 6 navedena sodba Halifax in drugi, točka 92. V tem smislu glede pravice od odbitka tudi že sodbo z dne 21. marca 2000 v zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52) ter v opombi 7 navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 48, v povezavi s členom 21(3) Šeste direktive pa sodbo z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 29).

11 – V opombi 6 navedena sodba Halifax in drugi, točka 92.

12 – Glej v opombi 5 navedeno sodbo EMAG Handel Eder, točka 29, ter točki 24 in 25 mojih sklepnih predlogov k tej zadevi.

13 – Glej med drugim sodbo z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 19) in v opombi 7 navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 49.

14 – Glej v opombi 10 navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 52.

15 – V opombi 10 navedena sodba Federation of Technological Industries in drugi, točka 29.

16 – V opombi 10 navedena sodba Halifax in drugi, točka 72.

17 – V opombi 9 navedeni sklepni predlogi Schmeink & Cofreth, točka 18.

18 – V opombi 6 navedeni sklep Transport Service, točka 19.

19 – Sodba z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth (C-454/98, Recueil, str. I-6973, točki 58 in 60).

20 – Pravica do te provizije po kupoprodajni pogodbi sploh ni obstajala, pri čemer pa ni jasno, do kolikšne mere so bile ustrezne pogodbene klavzule tedaj konkurenčno pravno dopustne.

21 – Glej o takšni konstelaciji v opombi 5 navedene sklepne predloge Teleos in drugi.

22 – Glej v opombi 10 navedeno sodbo Halifax in drugi, točke od 56 do 60, ter sodbi z dne 12. januarja 2006 v zadevi Optigen (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točki 44 in 45) in z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-0000, točka 41).