

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 7. septembra 2006<sup>1</sup>(1)

**Zadeva C-401/05**

**VDP Dental Laboratory NV**

**proti**

**Staatssecretaris van Financiën**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„Šesta direktiva o davku na dodano vrednost – Oprostitve na ozemlju države – Dobave zobne protetike, ki jih opravijo zobozdravniki in zobni tehniki – Dobava znotraj Skupnosti – Odbitek vstopnega davka“

## I – Uvod

1. V tej zadevi je treba odgovoriti na vprašanja razlage Šeste direktive 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)(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki se nanašajo na dobavo zobne protetike.

2. Na eni strani je treba razjasniti, ali se oprostitve takšnih vrst dobav iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive uporabi tudi v primeru, če zobne protetike ne dobavi neposredno zobozdravnik ali zobni tehnik, pač pa trgovski posrednik, ki sam nima ustrezne poklicne kvalifikacije.

3. Na drugi strani pa se postavlja vprašanje, ali pri dobavi zobne protetike znotraj Skupnosti obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, če se dobava v namembni državi članici šteje za obdavčeno na podlagi uporabe prehodne ureditve, ki odstopa od člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive. Podobno vprašanje se postavlja tudi v zadevi C-240/05 (Eurodental)(3).

## II – Pravni okvir

### A – Pravo Skupnosti

4. Člen 2 Prve direktive o DDV(4) vsebuje naslednjo opredelitev bistvenih elementov skupnega sistema davka na dodano vrednost:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število

transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

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

5. Člen 13(A)(1) Šeste direktive ima naslov „Oprostitev ne ozemlju države“ ter v odlomkih določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

(e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki [...]"

Člen 28(3) dopušča prehodna odstopanja od člena 13:

„V prehodnem obdobju iz odstavka 4[(5)] lahko države članice:

6. (a) še naprej obdavčujejo transakcije, oproščene v skladu s členoma 13 ali 15 iz Priloge E k tej direktivi; [...]"

7. V Prilogi E, številka 2, so navedene transakcije zobozdravnikov in zobnih tehnikov, ki so določene v členu 13(A)(1)(e) Šeste direktive.

8. Z Direktivo Sveta št. 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991(6) je bil Šesti direktivi dodan nov oddelek XVIa (Prehodna ureditev za obdavčenje trgovine med državami članicami; členi od 28a do 28m). Te določbe so še naprej upoštevne, ker do sedaj ni bila sprejeta še nobena končna ureditev za obdavčenje blagovne menjave med podjetji iz držav članic.

9. Člen 28a(7) ureja davčno obveznost pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so tudi

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak[, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do davčne oprostitve iz člena 24 in ga ne zajema ureditev iz drugega stavka člena 8(1)(a) ali iz člena 28b(B)(1).

Z odstopanjem od prvega pododstavka pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo pod pogoji iz odstavka 1a opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ni predmet davka na dodano vrednost.

Države članice davčnim zavezancem in pravnim osebam, ki niso davčni zavezanci, ki so upravičeni po drugem pododstavku, priznajo pravico, da izberejo splošno ureditev iz prvega pododstavka. Države članice določijo podrobna pravila za izvajanje te možnosti, ki se v vsakem primeru uporablja dve koledarski leti;

[...]

1.a. Odstopanje iz drugega pododstavka odstavka 1(a) se lahko uveljavlja za:

(a) [...]

(b) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, razen blaga iz (a), ki jo opravi:

- [...] davčni zavezanec, ki opravlja samo dobave blaga ali storitev, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec,
- v skupnem znesku, ki v tekočem koledarskem letu ne presega praga, ki ga določijo države članice, ki pa ne sme biti nižji od protivrednosti 10000 ECU v nacionalni valuti[,]
- in
- pod pogojem, da skupni znesek pridobitev blaga znotraj Skupnosti v preteklem koledarskem letu ni presegel praga iz druge alineje.

Prag, ki se upošteva pri uporabi zgornjih določil, je skupni znesek, brez davka na dodano vrednost, ki ga je treba plačati ali je bil plačan v državi članici, iz katere se blago odpošlje ali odpelje pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti, razen novih prevoznih sredstev in trošarinskih izdelkov.“

10. Člen 28b(B) določa kraj dobave znotraj Skupnosti za določene izjemne primere:

„1. Z odstopanjem od člena 8(1)(a) in (2) se za kraj dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba v njegovem imenu iz države članice, ki ni država članica prihoda pošiljke ali prevoza, šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se odpošiljanje ali prevoz kupcu konča, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca, ki je upravičen do odstopanja iz drugega pododstavka člena 28a(1)(a), za pravno osebo, ki ni davčni zavezanec in je upravičena do enakega odstopanja, ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec,

[...]

2. Pri dobavah blaga, razen trošarinskih izdelkov, pa se odstavek 1 ne uporablja za dobave blaga, ki se odpošlje ali odpelje v isto državo članico prihoda pošiljke ali prevoza, če:

- skupna vrednost takšnih dobav, zmanjšana za davek na dodano vrednost, v enem koledarskem letu ne presega protivrednosti 100.000 ECU v nacionalni valuti in
- skupna vrednost dobav blaga, razen trošarinskih izdelkov, zmanjšana za davek na dodano vrednost, opravljenih pod pogoji iz odstavka 1 v predhodnem koledarskem letu, ni presegla protivrednosti 100.000 ECU v nacionalni valuti.[(8)]

Država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se konča odpošiljanje ali prevoz kupcu, lahko omeji zgoraj omenjene pragove na protivrednost 35.000 ECU v nacionalni valuti, kadar se ta država članica boji, da bi zgoraj omenjeni prag 100.000 ECU lahko povzročil resna izkrivljanja konkurenčnih pogojev. Države članice, ki uporabijo to možnost, sprejmejo potrebne ukrepe, da obvestijo ustrezne organe oblasti v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljeno.

[...]

3. Država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se začne odpošiljanje ali prevoz, prizna

tistim davčnim zavezancem, ki opravijo dobave blaga, ki izpolnjujejo pogoje po odstavku 2, pravico, da izberejo, da se kraj takih dobav določi v skladu z odstavkom 1.

Zadevne države članice določijo podrobna pravila za izvajanje te možnosti, ki se v vsakem primeru uporablja vsaj dve koledarski leti.“

11. V skladu s členom 28c(A) Šeste direktive so dobave znotraj Skupnosti med dvema državama članicama na celoma oproščene davka. Ta določba v odlomkih določa:

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

(a) dobave blaga, kot je opredeljeno v členu 5, 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.

Ta oprostitev se ne uporablja za dobave blaga, ki jih opravijo davčni zavezanci, ki so oproščeni davka v skladu s členom 24, ali za dobave blaga, ki se opravijo za davčne zavezance ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, ki imajo pravico do odstopanj iz drugega pododstavka člena 28a(1)(a);

[...]“

12. Člen 17 v različici člena 28f Šeste direktive(9) določa pravico do odbitka. Tu sta pomembna odstavka 2 in 3:

„(2) Dokler se blago in storitve uporabljata za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

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

[...]

(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:

(a) transakcije v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi in bi davek bil odbiten, če bi bile opravljene na ozemlju države;

(b) transakcije, oproščene v skladu s členom 14(1)(g) in (i), 15, 16(1) (B), (C), (D) ali (E) ali (2) ali 28c (A) in (C);

(c) katere koli transakcije, ki so oproščene v skladu s členom 13B(a) in (d), (1) do (5), če imajo sedež izven Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz v državo izven Skupnosti.“

B – *Pravo države članice*

13. V skladu z besedilom, ki je veljalo do 1. decembra 1997, je člen 11(1)(g) nizozemskega zakona o DDV določal, da so storitve zobnih tehnikov oproščene davka. Na podlagi razlage nizozemskih sodišč se oprostitev ni razširila na dobave trgovskih posrednikov, ki sami niso zobni

tehniki.

14. Navedena določba od 1. decembra 1997 določa oprostitev davka za „dobave zobne protetike“, ne da bi podrobnejše opredelila zahteve o dobaviteljih.

### III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

15. VDP Dental Laboratory N. V. (v nadaljevanju: VDP), družba s sedežem na Nizozemskem, po naročilu zobozdravnikov s sedežem na Nizozemskem, v Belgiji, na Danskem, v Nemčiji, Franciji, Italiji in v tretjih državah izdeluje zobno protetiko, kot so krone, plombe, okvirji, mostički in podobno. Zobozdravnik, ki da naročilo, naredi enega ali več mavčnih odlitkov ugriza, ki jih pošlje družbi VDP ali pa jih ta pride iskat sama. Družba VDP preveri, ali so mavčni odlitki uporabni in jih po potrebi pošlje v zobotehnični laboratorij (ki je večinoma zunaj Skupnosti). Laboratorij dobavi zobno protetiko družbi VDP, ki zobno protetiko plača in jo glede na primer uvozi v Skupnost. Končno družba VDP zobno protetiko – proti plačilu in v franko namembni kraj na carinskem območju – dobavi zobozdravniku, ki jo je naročil. Družba VDP ne zaposluje nobenih zobnih tehnikov ali zobozdravnikov.

16. Družba VDP je bila mnenja, da so dobave, ki jih je opravila na Nizozemskem, oproščene DDV, in da za zobozdravnike s sedežem na Nizozemskem nima pravice do odbitka vstopnega davka. Za dobave zobozdravnikom s sedežem zunaj Nizozemske pa je odbila vstopni davek.

17. Davčna uprava je dovolila odbitek vstopnega davka, da bi preprečila dvojno obdavčenje, ker je bil davek obračunan družbi VDP za blago in storitve, ki jih je pridobila in so se nanašali na dobave znotraj Skupnosti. To se je zgodilo pod predpostavko, da je družba VDP registrirala identifikacijsko številko za DDV prejemnika v svojih poslovnih listinah in podala izjavo o dobavi znotraj Skupnosti.

18. Ti pogoji glede na dobavo v zgoraj navedene države članice (glej točko 15) niso bili izpolnjeni, zato je davčna uprava za čas od 1. januarja 1996 do 31. decembra 1998 izdala odločbo o naknadnem obračunu DDV v višini 117.530 HFL.

19. Prvostopenjsko sodišče je bilo mnenja, da storitve prizadete stranke v času od 1. januarja 1996 do 1. decembra 1997 niso bile oproščene v skladu s členom 11(1)(g) zakona o DDV (različica, ki je veljala do decembra 1997). Glede na čas od 1. decembra 1997 do 31. januarja 1998 je bilo to sodišče mnenja, da se za storitve ne uporablja oprostitev iz Šeste direktive, ker družba VDP ni zobni tehnik. Predpostavke iz člena 11(1)(g) zakona o DDV (različica, ki velja od 1. decembra 1997) pa so izpolnjene. Zaradi oprostitve storitve je pravica do odbitka vstopnega davka izključena. Na eni strani se družba VDP ne more sklicevati na obdavčljivost storitve v skladu s Šesto direktivo, da bi iz tega izpeljala pravico do odbitka vstopnega davka in na drugi strani na davčno oprostitev na podlagi nacionalnega prava. Sodišče je končno znižalo naknadni obračun davka na znesek 9527 HFL. Znesek se nanaša na dobavo zobne protetike zobozdravnikom, ki so imeli v času od 1. decembra 1997 do 31. marca 1998 sedež v drugih državah članicah.

20. V postopku s pritožbo pred Hoge Raad je sedaj sporno, ali obstoji tudi pravica do odbitka vstopnega davka za dobave zobozdravnikom, ki imajo sedež v Franciji in Italiji, ker dobava zobne protetike tam ni oproščena plačila davka. V tem okviru je Hoge Raad Sodišču s sodbo z dne 11. novembra 2005 predložilo v predhodno odločanje ti vprašanja:

1. Ali je treba člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive razlagati tako, da pod dobavo zobne protetike, ki jo je opravil zobni tehnik, spada tudi dobava zobne protetike, ki jo je opravil davčni zavezanec, ki je za izdelavo zobne protetike pooblastil zobnega tehnika?

2. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen:

Ali je treba člen 17(3)(a) Šeste direktive razlagati tako, da mora država članica, ki je zadevne dobave oprostila DDV, kljub temu določiti pravico do odbitka vstopnega davka za to dobavo, če se (zlasti v skladu s členom 28b(B)(1), prva alineja, Šeste direktive) ta opravi v drugi državi članici, ki jih je v skladu s členom 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E, točka 2, k Šesti direktivi izvzela od te oprostitve?

21. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča vložile družba VDP, nizozemska in grška vlada ter Komisija Evropskih skupnosti.

#### IV – Pravna presoja

##### A – Uporabna ureditev trgovine znotraj Skupnosti

22. Preden se lahko podrobneje analizirajo vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je vložilo Hoge Raad, je treba preizkusiti, katere določbe o trgovini znotraj Skupnosti so pomembne za dejansko stanje v tej zadevi. Glede na sistem, ki se uporablja, veljajo namreč tudi različni predpisi o odbitku davka.

##### 1. Splošna ureditev

23. V skladu s splošno ureditvijo se dobava davčnega zavezanca drugemu davčnemu zavezancu znotraj Skupnosti oprosti plačila DDV v državi članici izvora v skladu s členom 28c(A)(a) Šeste direktive. Namesto pošiljatelja mora v primeru pridobitve znotraj Skupnosti v namembni državi članici DDV plačati prejemnik v skladu s členom 28a(1)(a), prvi pododstavek.

24. V skladu s členom 17(3)(b) Šeste direktive države članice vsakemu davčnemu zavezancu odobrijo odbitek ali vračilo vstopnega davka tudi, če se blago in storitve uporabijo za namene transakcij, ki so bile oproščene davka v skladu s členom 28c(A) Šeste direktive, to je davka na storitve, ki jih je davčni zavezanec prejel kot vstopne transakcije za dobavo znotraj Skupnosti.

25. Na prvi pogled ta ureditev preseneti, saj pravica do odbitka DDV, obračunanega od pridobitve blaga ali storitev, izhaja iz tega, da so stroški, odvedeni za njihovo pridobitev, del sestavnih elementov cene obdavčljivih izhodnih transakcij.(10)

26. Vendar je člen 17(3)(b) popolnoma in v celoti v skladu s sistemom obdavčenja trgovine med državami članicami, kar je generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer tudi obrazložil v sklepnih predlogih v zadevi Eurodental(11). Ta določba upošteva prenos pravice do obdavčenja na namembno državo članico in zagotavlja, da davek velja tudi za dodano vrednost vstopne transakcije v tisti državi, v kateri se porabi gospodarska dobrina, kar ustreza značaju DDV kot davku na zasebno porabo.(12)

##### 2. Ureditev *de minimis*

27. Pri določenih dobavah manjšega obsega znotraj Skupnosti se uporabljajo posebna pravila, ki jih skupaj povzete označim kot ureditev *de minimis*. Predpostavke za uporabo teh posebnih pravil so zapletene, saj na njihovo izvajanje vplivajo različne možnosti.

28. Poenostavljeno rečeno se z odstopanjem od splošnih pravil za dobave na daljavo kot kraj dobave določi kraj prihoda pošiljke ali prevoza blaga. Dobavo mora v namembni državi članici obdavčiti *dobavitelj*, in ne *pridobitelj* kot pri splošni ureditvi trgovine znotraj Skupnosti. Dobave *de minimis* davčnim zavezancem v drugi državi članici so v veliki meri izenačene s čezmejnimi

dobavami davčnega zavezanca končnemu potrošniku. Podrobno je ta posebna ureditev določena v nadaljevanju.

29. V skladu s členom 28a(1)(a), drugi pododstavek, v povezavi z odstavkom 1a Šeste direktive, je pridobitev blaga znotraj Skupnosti oproščena davka, če pridobitelj opravi le dobave, za katere ne obstaja pravica do odbitka vstopnega davka in če celotni znesek pridobitve davčnega zavezanca znotraj Skupnosti v koledarskem letu ostane pod pragom, ki ga določijo države članice. Ta prag pa ne sme biti nižji od vrednosti 10.000 ECU – danes 10.000 EUR. Poleg tega zadevni davčni zavezanec ne sme v tekočem ali preteklem koledarskem letu uporabiti možnosti v skladu s členom 28a(1)(a), tretji pododstavek, in izbrati splošne ureditve.

30. Člen 28b(B)(1) Šeste direktive za dobave blaga znotraj Skupnosti, katerih pridobitev je oproščena davka v skladu s členom 28a(1)(a), drugi pododstavek, kraj dobave prenese v namembno državo članico. Ta pravna posledica velja pri blagu, ki ni predmet prometnega davka, torej tudi za zobno protetiko, vendar le, če dobava v državo članico v tekočem ali preteklem koledarskem letu ni prekoračila 100.000 ECU/EUR. Države članice pa lahko ta prag znižajo na 35.000 ECU/EUR (člen 28b(B)(2)). Tudi tukaj lahko dobavitelj izbere splošno ureditev.

31. Ureditev *de minimis* je izpopolnjena s členom 28c(A)(a), drugi pododstavek, Šeste direktive. Ta predpis jasno pove, da dobava blaga znotraj Skupnosti, ki odstopa od splošne ureditve, ni oproščena DDV, če zadevna pridobitev tega blaga ni predmet davčne obveznosti na podlagi člena 28a(1)(a), drugi pododstavek.

32. V členu 17(3)(a) Šeste direktive je glede odbitka vstopnega davka pri dobavah, ki jih dobavitelji opravijo v namembni državi članici, določeno, da se mora predvideti enako obravnavanje z ustreznimi transakcijami znotraj države. Pravica do odbitka vstopnega davka bo obstajala, če bi bila končna transakcija opravljena znotraj države, tako pa obstoji ta pravica tudi glede vstopnih transakcij za tuje transakcije.

3. Kateri sistem se uporabi v postopku v glavni stvari?

33. Komisija je v odgovoru na vprašanje Sodišča zastopala stališče, da je v sporu o glavni stvari treba uporabiti ureditev *de minimis*.

34. Predložitvena odločba o tem ne daje jasnih podatkov. Na eni strani Hoge Raad v drugem vprašanju izrecno sprašuje po razlagi člena 17(3)(a) Šeste direktive v povezavi z dobavami, za katere v skladu s členom 28b(B)(1), prva alineja, Šeste direktive velja, da so opravljene v drugi državi članici. To nakazuje na ureditev *de minimis*.

35. Na drugi strani pa se predložitveno sodišče v obrazložitvi svojega predloga sklicuje na zadevo Eurodental in navaja, da je vprašanje za razlago člena 17(3)(b) Šeste direktive, ki je postavljeno v tem postopku, pomembno tudi za ta postopek. Ta določba pa velja le za dobave znotraj Skupnosti, za katere velja splošna ureditev.

36. Komisija opira svoje stališče predvsem na lastno analizo podatkov o dejanskem stanju v predložitveni sodbi.

37. Treba je ugotoviti, da je prvotni spor nastopil na podlagi odločbe o naknadnem obračunu DDV za čas od 1. januarja 1996 do 31. decembra 1998 v znesku 117.530 HFL (ustreza približno 53.000 EUR). Če pri tem izhajamo iz povprečne 19-odstotne stopnje DDV v namembnih državah članicah, je tako vrednost ustreznih dobav znotraj Skupnosti znašala približno 279.000 EUR.

38. Iz podatkov o dejanskem stanju pa ne izhaja, kako je bila dobava razdeljena na različna

dav?na leta in na namembne države ?lanice. Nejasno je tudi, ali so glede na okoliš?ine primera katere od teh držav ?lanic uporabile možnost znižanja praga za uporabo ?lena 28b(B) na 35.000 ECU/EUR. Kon?no tudi ni znano, kakšen je bil obseg dobav v preteklem koledarskem letu in ali družba VDP morda ni izbrala splošne ureditve.

39. Dalje iz podatkov predložitvene odlo?be ni jasno razvidno, ali so odjemalci družbe VDP opravili le storitve, ki niso omogo?ale pravice do odbitka oz. niso izrabili možnosti, da se obdav?i pridobitev znotraj Skupnosti. Vsekakor bi morali imeti pravico do odbitka vstopnega davka tisti zobozdravniki, ki jim je dobavljala družba VDP in so imeli sedež v državah ?lanicah, ki uporabljajo prehodno ureditev ?lena 28(1)(a) v povezavi s Prilogo E.

40. Nacionalna sodiš?a morajo ugotoviti, kateri od obeh sistemov se uporabi v tem primeru. Ker je pravica do odbitka vstopnega davka vsakokrat urejena razli?no, bom v nadaljevanju v obeh različicah preskusila, kakšne u?inke ima stek dolo?b o trgovini znotraj Skupnosti na oprostitev davka pri dobavah zobne protetike znotraj države.

*B – Razmerje dolo?b o trgovini znotraj Skupnosti in oprostitev davka pri dobavi zobne protetike znotraj države*

1. Prva hipoteza: uporaba splošne ureditve za dobave znotraj Skupnosti

41. V skladu s ?lenom 28c(A)(a) Šeste direktive so dobave znotraj Skupnosti oproš?ene DDV. ?len 17(3)(b) v zvezi z dobavami znotraj Skupnosti dolo?a pravico do odbitka vstopnega davka, ne da bi bilo to na kakršenkoli na?in odvisno od predmeta dobave.

42. V primeru primarnosti teh dolo?b ni potreben odgovor na prvo vprašanje, ker za opredelitev dobave ni pomembno merilo iz ?lena 13(A)(1)(e) Šeste direktive. Odlo?ilno bi bilo le, da gre za dobavo znotraj Skupnosti, ki v skladu s ?lenom 17(3)(b) utemeljuje pravico do odbitka vstopnega davka.

43. Na podlagi takega poskusa rešitve pa nastane problem, da bi bile dobave znotraj države v slabšem položaju nasproti dobavam znotraj Skupnosti, kar bi lahko pripeljalo do izkrivljanja konkurence.

44. ?e je v namembni državi ?lanici dobava znotraj države oproš?ena davka v skladu s ?lenom 13, potem je v skladu s ?lenom 28c(B)(a) Šeste direktive davka oproš?ena tudi pridobitev znotraj Skupnosti. Posledi?no lahko dav?ni zavezanec dobavi blago svojim odjemalcem v drugo državo ?lanico, ne da bi pri tem obra?unal kakršnokoli obliko DDV. Torej bi lahko dobavitelj odtegnil vstopni davek, ker je izvozil blago znotraj Skupnosti.

45. Dav?ni zavezanec, ki ima sedež v namembni državi ?lanici, lahko v skladu s ?lenom 13 prav tako dobavlja brez pla?ila davka. Vsekakor pa v skladu s ?lenom 17(2) Šeste direktive ne bi imel pravice do odbitka vstopnega davka.

46. Ta problem je po mojem mnenju mogo?e razrešiti tako, da se omogo?i odbitek vstopnega davka v povezavi z dobavami znotraj Skupnosti le takrat, ko se izstopna transakcija v namembni državi ?lanici dejansko obdav?i.

47. Nasprotno pa je generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer v sklepnih predlogih v zadevi Eurodental predlagal druga?no pot. Meni, da se odbitek vstopnega davka v povezavi z dobavo znotraj Skupnosti izklju?uje, ?e zadevna transakcija na podlagi ?lena 13 „po svoji naravi“ ni obdav?ljiva.(13) V tem postopku udele?ene vlade in Komisija tudi zastopajo mnenje, da ima oprostitev v skladu s ?lenom 13 prednost pred oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti.

48. Takšno stališ?e pa nima jasne opore v besedilu upoštevnih dolo?b. Proti primarni uporabi oprostitve iz ?lena 13(A) govori pa? izrecni pridržek v uvodnem stavku predpisa: „Brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti se države ?lanice oprostijo [...]“ Pojavijo se lahko dvomi, ali je treba dobavo zobne protetike že po naravi obravnavati kot oproš?eno davka, ?eprav ?len 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E k Šesti direktivi dovoljuje obdav?enje takšnih storitev.

49. V prid svojemu stališ?u generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer navaja še dve nadaljnji trditvi. Na eni strani se sklicuje – kot tudi Komisija v tem postopku – na ?len 17(3)(c) Šeste direktive. Ta predpis daje pravico do odbitka vstopnega davka glede na dolo?ene dobave, ki so oproš?ene davka v skladu s ?lenom 13(B), ?e gre transakcija ?ez meje Skupnosti. Ta dolo?ba bi bila po mnenju generalnega pravobranilca in Komisije odve?, ?e bi se te oprostitve – takoj ko bi zajete storitve dobile mednarodno širino – lahko oprle tudi neposredno na ?len 17(3)(b).

50. Ta trditev me ne prepri?a. V ?lenu 17(3)(c) dolo?ene oprostitve ?lena 13(B), od (a) do (d), alinee od 1 do 5, Šeste direktive so zavarovalne in finan?ne storitve, ki so povezane z dobavami blaga zunaj Skupnosti. ?len 17(3)(b) pa zajema samo dobavo blaga v druge države ?lanice ali tretje države. Posledi?no zajemata to?ki (b) in (c) popolnoma razli?ne dobave, tako da nobena od dolo?b ne povzro?i, da je druga odve?na.

51. Na drugi strani generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer uporabi trditev Komisije in navaja, da bi oprostitev vodila do izkrivljanja konkurence v državi ?lanici sedeža podjetja, ?e bi se lahko odbil vstopni davek od dobave zobnih protez znotraj Skupnosti, medtem ko druga podjetja, ki bi izvozila ustrezne dobave blaga znotraj države, v tej državi ne bi imela pravice do odbitka vstopnega davka.

52. Tudi v tej to?ki se ne morem pridružiti kolegu. ?im podjetje opravi ?ezmejno dobavo v drugo državo ?lanico, ne konkurira s podjetjem, ki je dejavno na njegovem doma?em trgu. Obstoja konkuren?no razmerje med dobavo znotraj Skupnosti in dobavami znotraj države v namembni državi ?lanici. Zaradi izogibanja izkrivljanju konkurence se mora zagotoviti, da za te dobave v namembni državi ?lanici velja enaka dav?na obravnava.

53. Rešitev, ki jo predlaga generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer, tega ne upošteva. V nekaterih primerih, kot v zadevi Eurodental in verjetno tudi v primeru družbe VDP, vodi do kršitev na?ela nevtralnosti DDV ter do oviranja trgovine znotraj Skupnosti.

54. V zadevi Eurodental gre za vprašanje, ali ima podjetje s sedežem v Luksemburgu pravico do odbitka vstopnega davka v povezavi z dobavo zobne protetike v Nem?ijo. Medtem ko so v Luksemburgu dobave zobne protetike prek zobnih tehnikov glede na ?len 13(A)(1)(e) Šeste direktive oproš?ene DDV, je Nem?ija te dobave obdav?ila, tako da je uporabila prehodno ureditev iz ?lena 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E k Šesti direktivi.

55. ?e se da prednost oprostitvi dobave zobne protetike v državi porekla v skladu s ?lenom 13, bi bil podjetju, kot je Eurodental, zavrnen odbitek vstopnega davka, ?eprav je njegova dobava v namembni državi ?lanici dejansko obdav?ljiva. Posledi?no bi dobavo znotraj Skupnosti poleg DDV, sorazmernega kon?ni ceni, dodatno bremenil še preostali DDV na vstopne transakcije.

56. To nasprotuje temeljnemu načelu nevtralnosti DDV, ki je osnova predpisom o odbitku vstopnega davka. Pravica do odbitka vstopnega davka je trden sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne more biti omejena.(14) Z odbitkom vstopnega davka pa bi se moralo podjetje popolnoma razbremeniti DDV, ki ga dolguje ali obračuna v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Skupni sistem DDV zagotavlja popolno nevtralnost davčnih obremenitev vseh gospodarskih dejavnosti neodvisno od njihovega namena in cilja, čim sama dejavnost spada pod DDV.(15)
57. Kot je opisano v členu 2 Prve direktive, končni potrošnik plača davek, ki je natančno sorazmeren vrednosti blaga ali storitev, ne da bi bile vstopne transakcije, do katerih je prišlo na različnih stopnjah, večkrat obdavčene. Po mnenju generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja bi vsekakor prišlo do dvojnega obdavčenja vstopnih transakcij, tako da celotna obdavčitev ne bi bila nič več sorazmerna s končno potrošniško ceno.(16)
58. Poleg tega Sodišče meni, da gre za vidik načela davčne nevtralnosti, da se podobne in zato med seboj konkurenčne vrste blaga in storitev z vidika DDV ne smejo obravnavati različno.(17) Natančno gledano je načelo davčne nevtralnosti, če se razume tako, le poseben izraz splošnega načela enakosti.(18) Tudi to načelo bi bilo kršeno, če bi zobni tehnik, ki ima sedež v namembni državi članici, lahko uveljavil odbitek vstopnega DDV, obračunanega v vstopnih transakcijah, medtem ko bi bil drugemu zobnemu tehniku, ki je opravil dobavo iz druge države članice znotraj Skupnosti v to namembno državo članico, odbitek vstopnega davka zavrnjen.
59. To različno davčno obravnavanje dobav znotraj države in dobav znotraj Skupnosti, ki jim konkurirajo, poleg tega ovira v členu 28 PES zagotovljeni prosti pretok blaga, kajti dvojno obdavčenje vstopnih transakcij podraži uvoz zobne protetike iz drugih držav članic. Omejitev prostega pretoka blaga izhaja pri tem iz države članica izvora dobave znotraj Skupnosti, kjer ne zagotovi odbitka vstopnega davka, čeprav se za zadevne začetne storitve v namembni državi članici dejansko uporablja davek.
60. Generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer pa v nasprotju s tem meni, ravno tako kot Komisija, da naj bi problematika izhajala samo iz tega, da namembna država članica zahteva izjemo. Nepopolna harmonizacija ne bi smela voditi k temu, da se finančnemu sistemu države članice izvora – v zadevi Eurodental Luksemburga – z enostransko odločitvijo namembne države članice – Nemčije – naprti finančna obremenitev.
61. Gotovo je zaželeno, da se sistem DDV kolikor mogoče uskladi in da se odstranijo preživele izjeme. Dokler te izjeme zakonito obstajajo, je treba iz tega izhajajoče neugodne posledice za notranji trg in predvsem za posameznega davčnega zavezanca kar se da zmanjšati, tudi če je v posameznem primeru s tem povezan izpad davčnih prihodkov neke države članice.
62. V zadevi Eurodental navedeni problemi lahko nastopijo tudi v tej zadevi, če je dobava zobne protetike, ki jo je opravil trgovski posrednik, sicer načeloma storitev, ki je oproščena davka v skladu s členom 13(A)(1)(e) Šeste direktive, vendar pa se dobave družbe VDP znotraj Skupnosti v skladu s členom 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E k Šesti direktivi še dalje obdavčijo v konkretni namembni državi članici.
63. V takšnem položaju se lahko preprečijo opisane kršitve načela nevtralnosti in omejitve prostega pretoka blaga s tem, da država članica izvora dobave znotraj Skupnosti, za katero se plača davek dejansko v namembni državi članici, dovoli odbitek vstopnega davka na vstopne transakcije oz. povrne vstopni davek.
64. To zapoveduje na eni strani jasno besedilo člena 17(3)(b) Šeste direktive. Na drugi strani pa to ustreza logiki sistema dobave znotraj Skupnosti in lastnostim DDV kot davka na potrošnjo,

da se davek pobira le v državi potrošnje. Na splošno država članica izvora nima pravice do DDV za storitve, ki se obračunajo končnemu potrošniku v drugi državi članici.

65. Družba VDP opozarja še na naslednjo problematiko: ker je Nizozemska oprostitev znotraj države – po mnenju družbe VDP – nepravilno razširila tudi na dobavo zobne protetike prek trgovskih posrednikov in s tem odklonila odbitek vstopnega davka v povezavi s temi dobavami, je družba VDP v slabšem položaju nasproti trgovskim posrednikom, ki iz drugih držav članic dobavljajo na Nizozemsko. Države članice sedeža teh konkurentov družbe VDP namreč omogočajo odbitek vstopnega davka, ker izhajajo iz tega, da dobave trgovskih posrednikov ne spadajo na področje uporabe oprostitve.

66. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da zakonitost davčnega obravnavanja konkurentov družbe VDP v državah članicah, kjer imajo sedež, ni predmet tega postopka. Niti nista predmet postopka oprostitev dobav družbe VDP znotraj države in odklonitev odbitka vstopnega davka v povezavi s temi dobavami. Sporno je le, ali ima družba VDP pravico do odbitka vstopnega davka v povezavi z dobavami znotraj Skupnosti. Za to je odločilno, ali so pridobitve znotraj Skupnosti, ki ustrezajo dobavam znotraj Skupnosti v namembnih državah članicah, obdavčljive.

67. Končno je treba omeniti, da je rešitev, ki jo zastopam, popolnoma v skladu s sodbo Debouche(19). Dejansko stanje za to odločbo je bilo tako: E. Debouche, odvetnik s sedežem v Belgiji, je pri lizinški družbi s sedežem na Nizozemskem najel vozilo, ki ga je uporabljal izključno za poklicno dejavnost v Belgiji. V Belgiji so bile storitve odvetnikov oproščene DDV v skladu s členom 28(3)(b) v povezavi s Prilogo F(2) k Šesti direktivi, medtem ko so bile te storitve na Nizozemskem obdavčljive.

68. Sodišče je odločilo, da v takšnem položaju ne obstaja pravica do povrnitve DDV kot vstopnega davka za najem vozila. Za storitve odvetnika v državi, v kateri so bile opravljene – v tem primeru v Belgiji –, se ne uporablja DDV, zato ni mogoče uveljavljati odbitka za davek na vstopne transakcije, ki so bile opravljene v drugi državi članici. To velja tudi, če so v državi, v kateri so se opravile izstopne transakcije, predmet davka ustrezne vstopne transakcije.

69. Odločba jasno pove, da je odbitek vstopnega davka na celoma odvisen od tega, kako se izstopna transakcija davčno obravnava v državi članici, na katere trgu se opravi. Če je tam – najsi bo tudi kot posledica prehodne ureditve – oproščena davka, je treba odbitek vstopnega davka zavrniti.

70. Če se oprostitev iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive ne bi uporabila za dobave zobne protetike za trgovske posrednike, v tej zadevi, drugače kot v zadevi Eurodental, ne bi prišlo do nasprotja med oprostitvijo v skladu s členom 13 brez odbitka vstopnega davka in oprostitvijo z odbitkom vstopnega davka pri dobavah znotraj Skupnosti. Pri pravilnem prenosu teh zahtev v zadevnih namembnih državah članicah bi se lahko brez nadaljnega odobril odbitek vstopnega davka v državi članici porekla v skladu s členom 17(3)(b) Šeste direktive za vstopne transakcije dobav znotraj Skupnosti.

2. Druga hipoteza: uporaba ureditve *de minimis* za dobave znotraj Skupnosti

71. Pri dobavah znotraj Skupnosti, za katere se uporablja ureditev *de minimis*, je pravica do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 17(3)(a) Šeste direktive odvisna od tega, ali bi bila za te transakcije podana pravica do odbitka vstopnega davka, če bi bile opravljene znotraj države članice.

72. Za to skupino dobav znotraj Skupnosti določa točka (a) s tem – kot si jo jaz razlagam – ureditev, ki odstopa od točke (b). Namesto upoštevanja davčnega obravnavanja v namembni

državi članici, kot bi bilo primerno iz navedenih sistematičnih razlogov pri dobavah znotraj Skupnosti, se točka (a) nanaša na predpise, ki veljajo znotraj države.

73. Ta razlika pri točki (b) je vsekakor upravičena na temelju značaja *de minimis* zadevnih dobav. Pri običajnih dobavah majhne vrednosti bi nastali nesorazmerni upravni stroški, če bi se moralo ugotavljati, ali gre v namembni državi članici za obdavčljivo dobavo in je zato upravičena do odbitka vstopnega davka.

74. Tudi tukaj so sicer možni kršitve načela davčne nevtralnosti in oviranje prostega prometa blaga, če se dobavi zobna protetika v tiste države članice, ki ustrezne dobave dodatno še naprej obdavčijo v skladu s členom 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E(2) k Direktivi. Toda zakonodajalec je to sprejel, kot je to razvidno iz besedila člena 17(3)(a), da davčno obravnavanje dobav *de minimis* ne bi bilo skupno preizmereno obremenjeno in ne bi naprej v številnejših primerih povzročalo ovire za trgovino znotraj Skupnosti.

75. Vsekakor pa je v tem primeru vprašanje, kako postopati pri uporabi člena 17(3)(a), če država članica sedeža dobavitelja Direktive ni pravilno prenesla v svoj pravni red in je oprostita davka tiste transakcije, ki bi bile v skladu z Direktivo obdavčljive. K temu vprašanju se bom še vrnila,(20) potem ko bom podrobno obrazložila razlago člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive.

#### C – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

76. Predložitveno sodišče s tem vprašanjem sprašuje, ali člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive velja tudi za dobavo zobne protetike davčnega zavezanca, ki sam ni zobozdravnik ali zobni tehnik.

77. V skladu z besedilom člena 13(A)(1)(e) je zobna protetika oproščena DDV le, če jo dobavijo zobozdravniki ali zobni tehniki. Oprostitev iz člena 13 je treba kot izjemo od načela, da se za vse dobave blaga in storitev uporablja DDV, razlagati ozko.(21) Že zaradi tega ni nobenega razloga, da bi bilo treba podrožje uporabe predpisa razširiti prek njegovega besedila.

78. Ozka besedna razlaga predpisa ustreza tudi njegovemu smislu in namenu. Drugače kot druge oprostitve, predvsem iz člena 13(B), podrožje uporabe oprostitve iz člena 13(A) večinoma ni opredeljeno samo z določenimi zahtevami za predmet zadevne storitve, ampak tudi glede na status tistega, ki ga dobavlja.

79. Sodišče je v zvezi s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive v sodbi Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen(22) nedavno odločilo, da se zahteve glede dobavitelja nanašajo na zagotovilo, da velja oprostitve le za zdravstveno oskrbo v okviru humane medicine, ki jo opravljajo osebe, ki imajo potrebe poklicne kvalifikacije.

80. Oprostitev medicinskih storitev naj bi namreč v interesu javne koristi zagotovila, da te storitve ostanejo dostopne javnosti in se ne podražijo z DDV.(23) Splošni interes pa obstaja le glede oprostitve davka za medicinske storitve, ki jih opravljajo kvalificirane osebe.(24) To ne velja smo pri zdravstveni oskrbi v smislu točke (c), ampak tudi pri dobavah zobne protetike v smislu točke (e).

81. Pri tem pa lahko v tem okviru ostane odprto, ali se zgoraj navedene oprostitve uporabijo le, če zobni tehnik, ki dobavlja zobno protetiko, to tudi sam izdeluje. Tudi če dobavi zobno protetiko, ki jo je izdelal tretji, lahko na podlagi svoje kvalifikacije vsekakor presodi, ali izdelek dosegata zahtevano kakovost. Dodatno lahko zobozdravniku svetuje pri naročilu zobne protetike in – če je to nujno – na njej izvede dopolnilna dela, prevzame reklamacije in jih obdela.

82. To velja še posebej, če je zobno protetiko izdelal zobni tehnik v tretjih državah, za katerega

se ne da brez težav ugotoviti, ali ustreza zahtevam poklicne kvalifikacije. Poleg tega pa v tem primeru lahko izvedba izboljšav pripelje do posebnih težav.

83. Sicer se ne da izključiti, da v posameznem primeru tudi oseba, ki sama ni zobni tehnik, sčasoma pridobi potrebne sposobnosti, da v povezavi z dobavo izpolni vse potrebne naloge. Tudi ni mogoče trditi, da zobna protetika, ki je bila izdelana v tretji državi in jo je trgovski posrednik uvozil v Skupnost, na celoma ne zadostuje tukajšnjim standardom kakovosti. Da bi se na splošno zagotovilo, da se oprostitev uporablja le v primerih dobav, ki izkazujejo potrebno kvaliteto, je dejansko upravičeno, da se dobave omejijo le na šolane zobne tehnike (ali zobozdravnike).

84. Načelo davčne nevtralnosti ni v nasprotju s takšno razlago člena 13(A)(1)(e). V skladu s sodno prakso to načelo nasprotuje temu, da se istovrstne storitve, ki tako med seboj konkurirajo, obravnavajo različno z vidika DDV.(25)

85. Temelj oprostitve je ocena zakonodajalca, ki se je ne da grajati, da imajo namreč le zobni tehniki ali zobozdravniki potrebne poklicne kvalifikacije, ki splošno zagotavljajo, da imajo zobne proteze, ki jih dobavljajo, potrebno kakovost. Storitve posrednika brez ustreznih poklicnih kvalifikacij se ne zdi enakovredna in je iz razlogov davčne nevtralnosti ni treba enako obravnavati.

86. Na prvo vprašanje je treba odgovoriti, da zajema člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive le dobave, ki jih opravijo zobni tehniki in zobozdravniki.

#### D – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

87. Hoge Raad je postavilo drugo vprašanje le za primer, če se na prvo vprašanje odgovori pritrdilno, da tudi dobave zobne protetike posrednikov spadajo na področje uporabe oprostitve.

88. V ozadju je razmišljanje, da je pri pravici do odbitka vstopnega davka v povezavi z dobavami znotraj Skupnosti pomembno obravnavanje ustreznih izstopnih transakcij v državi članici izvora dobave. To naj bi bilo razvidno iz člena 17(3)(a) Šeste direktive, za katerega razlago sprašuje predložitveno sodišče. Če bi bila splošna ureditev upoštevana, bi bila razlaga člena 17(3) – zlasti njegove točke (b) – dejansko prednostno vprašanje.

89. Glede na opisano nejasnost o tem, katera ureditev se uporabi, bom zopet predlagala odgovora za obe možni hipotezi, četudi predložitveno sodišče ni postavilo vprašanja za razlago člena 17(3)(b). Sodišče lahko upošteva tudi predpise prava Skupnosti, ki jih predložitveno sodišče v vprašanju ni navedlo, da bi predložitvenemu sodišču lahko podalo koristen odgovor.(26)

#### 1. Prva hipoteza: uporaba splošne ureditve za dobave znotraj Skupnosti

90. Kot je že navedeno zgoraj(27), obstaja v skladu s členom 17(3)(b) Šeste direktive pravica do odbitka vstopnega davka za dobave znotraj Skupnosti, ki so v skladu s členom 28c(A) oproščene DDV. Pravica do odbitka vstopnega davka je neproblematična, če se dobava zobne protetike v namembni državi članici v skladu z Direktivo šteje za obdavčljivo dobavo, ker je ni opravil zobni tehnik ali zobozdravnik.

91. Vstopni davek se lahko odbije tudi za dobave zobne protetike, ki bi bile oproščene DDV v skladu s členom 13(A)(1)(e) Šeste direktive, toda so v namembni državi članici še naprej obdavčene zaradi uporabe člena 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E(2) k Šesti direktivi.

#### 2. Druga hipoteza: uporaba ureditve *de minimis* za pošiljke znotraj Skupnosti

92. V skladu s členom 17(3)(a) Šeste direktive se lahko odbije vstopni davek za storitve, opravljene znotraj države, če se uporabijo za transakcije, ki izhajajo iz gospodarskih dejavnosti, ki

so izvedene v tujini v smislu člena 4(2) in bi za te storitve obstajala pravica do odbitka vstopnega davka, če bi bile te transakcije opravljene znotraj države.

93. Posledično je izključena pravica do odbitka vstopnega davka pri dobavi zobne protetike v drugo državo, za katero se uporablja člen 28b(B) v povezavi s členom 28a(1)(a), drugi pododstavek, Šeste direktive, če bi bila dobava v državi članici, v kateri ima dobavitelj sedež, oproščena DDV v skladu s členom 13(A)(1)(e) Šeste direktive.

94. Vsekakor je vprašljivo, kakšne posledice ima odbitek vstopnega davka, če država članica, v kateri ima sedež dobavitelj, ni pravilno prenesla člena 13(A)(1)(e) in je oprostitev razširila na transakcije, ki niso zajete v Direktivi. Tako je pri nizozemskih predpisih, odkar so oproščene davka tudi dobave zobne protetike posrednikov, ki nimajo kvalifikacij zobnih tehnikov ali zobozdravnikov.

95. Če ne obstaja možnost, da bi se nacionalno pravo razlagalo v skladu s členom 13(A)(1)(e) Šeste direktive, se lahko posameznik neposredno sklicuje na Direktivo, da bi dosegel pravico do odbitka vstopnega davka. Člen 13(A)(1)(e) ter člen 17(1) in (2) Šeste direktive sta za to dovolj natančna.(28) Vsekakor je „asimetrično sklicevanje“ na Direktivo izključeno, se pravi, da davčni zavezanec na celoma ne more na podlagi Direktive uveljavljati odbitka vstopnega davka, ne da bi bile obdavčene vstopne transakcije.

96. Temeljno načelo sistema davka na dodano vrednost je namreč, da pravica do odbitka za DDV, plačanega pri pridobitvi stvari in storitev, na celoma obstaja le, če stroški, ki so bili plačani za to, spadajo med stroškovne elemente izhodiščnih zneskov, ki upravičijo odbitek.(29) Če pa v nasprotju s tem davčni zavezanec opravi storitev za drugega davčnega zavezanca, ki jo ta uporabi za neobdavčeno transakcijo, ta drugi davčni zavezanec nima pravice do odbitka plačanega vstopnega davka, razen v primerih, ki so natančno določeni v upoštevanih direktivah.(30)

97. Pri dobavah *znotraj države*, ki so oproščene davka zaradi nepopolnega prenosa Direktive, bi bilo v nasprotju s tem načelom, če bi bilo za te dobave mogoče odbiti vstopni davek. Da bi se lahko uveljavil odbitek vstopnega davka na podlagi Direktive, mora posledično davčni zavezanec istočasno zahtevati, da se obravnava kot davčni zavezanec.(31) Nacionalno procesno pravo mora pri tem zagotavljati, da lahko posameznik uveljavlja svoje pravice, ki izhajajo iz Direktive. Rešitev ne bi bila sprejemljiva, če bi davčnemu zavezancu nastala prednost na podlagi razlage Direktive, ta razlaga pa bi bila v nasprotju z načeli same Direktive.

98. Pri *čezmejnih dobavah* v skladu z ureditvijo *de minimis*, za kar gre v tej zadevi, je položaj popolnoma drugačen. Te dobave *dejansko* niso predmet obdavčenja na sedežu dobavitelja, ker se štejejo za opravljene v namembni državi članici. V skladu s členom 17(3)(a) Šeste direktive se odbitek vstopnega davka pri obravnavanju ustreznih transakcij znotraj države upošteva le *fiktivno*, to pa iz razlogov upravne poenostavitve.

99. Če izhajamo iz tega, da so države članice pravilno prenesle člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive, potem bi se morale zadevne dobave v namembnih državah članicah na splošno obravnavati kot obdavčljive dobave, tako da bi bil v skladu z načeli, ki so bila predstavljena, upravičen tudi odbitek vstopnega davka. Na tem mestu ni mogoče govoriti o asimetričnem sklicevanju na Direktivo.

100. Zato naj se pri uporabi člena 17(3)(a) ne bi upoštevalo fiktivno, kako bi ustrezne transakcije bile obravnavane v skladu z nacionalnim pravom, ki ni v skladu z direktivami. Izhajati je treba iz fiktivnega in se vprašati, kako bi bilo treba davčno uvrstiti ustrezne transakcije znotraj države *pri pravilnem prenosu* Direktive.

101. Ta rešitev v večini primerov preprečuje kršitev davčne nevtralnosti. Do te bi prišlo, če bi bil odbitek vstopnega davka na sedežu dobavitelja zavržen, čeprav se dobava zobne protetike posrednika, ustrezno zahtevam Direktive v namembnih državah članicah, ne bi obravnavala kot dobava, ki je oproščena davka. Brez odbitka vstopnega davka bi prišlo namreč do dvojnega obdavčenja vstopnih transakcij, ki bi tudi omejevalo mejno trgovino.

102. Dobave znotraj države in dobave, izvršene v drugi državi članici, se sicer obravnavajo glede na odbitek vstopnega davka različno. Ker pa so dobave v namembni državi članici – če se predpostavlja pravilen prenos Direktive – dejansko obdavčene, medtem ko so ustrezne dobave znotraj države oproščene davka, vendar ob kršitvi Direktive, tudi položaj domačih in tujih dobav ni enak.

## V – Predlog

103. Na podlagi zgoraj navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje Hoge Raad odgovori:

1. Člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive 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) je treba razlagati tako, da med dobave, ki so po tem predpisu oproščene davka, ne spadajo dobave zobne protetike, ki jih opravi posrednik, ki sam nima kvalifikacije zobne tehnika ali zobozdravnika.

2. Davni zavezanec ima v skladu s členom 17(3)(b) Šeste direktive pravico do odbitka oziroma povrnitve vstopnega davka za tisto dobavo zobne protetike znotraj Skupnosti, ki je v skladu s členom 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, oproščena davka, če se za ustrezno pridobitev znotraj Skupnosti v namembni državi članici plačuje davek, ker ta država za ustrezne transakcije še naprej uporablja davek na podlagi člena 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E(2) k Šesti direktivi.

Davni zavezanec ima v skladu s členom 17(3)(a) Šeste direktive pravico do odbitka oziroma povrnitve vstopnega davka za tisto dobavo zobne protetike znotraj Skupnosti, ki se opravi v drugi državi članici v skladu s členom 28b(B) v povezavi s členom 28a(1)(a), drugi pododstavek, Šeste direktive, če bi za te transakcije obstajala pravica do odbitka vstopnega davka, če bi bile opravljene znotraj države. V tem primeru pravica do odbitka vstopnega davka obstaja tudi, če bi se dobava znotraj države v nasprotju s Šesto direktivo obravnavala kot oproščena transakcija.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja z dne 22. junija 2006.

4 – Direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301).

5 – Prehodno obdobje v skladu s tem traja do razveljavitve ureditve iz člena 28, do katere pa še ni prišlo v zvezi z zadevnimi transakcijami.

6 – UL L 376, str. 1.

7 – V različici Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive

77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47, popravek objavljen v UL 1993, L 197, str. 57).

8 – Podrobnosti sedaj ureja člen 22 Uredbe Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 288, str. 1), ki pa se *ratione temporis* ne uporabi v tem primeru.

9 – V različici Direktive 92/111, navedeni v opombi 7.

10 – Sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 35) s sklicevanjem na sodbe z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 30), z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 28) in z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations (C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 31).

11 – V opombi 3 navedena točka 34. Glej podrobneje o ureditvi dobave znotraj Skupnosti in pridobitve znotraj Skupnosti tudi moje sklepne predloge z dne 10. novembra 2005 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točke od 19 do 25).

12 – Glej v opombi 3 navedene sklepne predloge v zadevi Eurodental, točka 27, in člen 2 Prve direktive, ki je navedena zgoraj v točki 4.

13 – V opombi 3 navedeni sklepni predlogi Eurodental, točka 35.

14 – Glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18) in z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfria in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-577, točka 43) ter v opombi 10 navedeno sodbo Kretztechnik (točka 33).

15 – V opombi 10 navedena sodba Kretztechnik (točka 34), s sklicevanjem na sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19), z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15), v opombi 14 navedeno sodbo Gabalfria in drugi (točka 44), v opombi 10 navedeno sodbo Midland Bank (točka 19) in v opombi 10 navedeno sodbo Abbey National (točka 24).

16 – Glej opombo 16 v opombi 3 navedenih sklepnih predlogov Eurodental.

17 – Sodbe z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20), z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točka 24) in z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn- in Sportunion Waldburg (C-246/04, ZOdl., str. I-589, točka 33).

18 – Sodba z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, točka 35). O tem glej tudi točko 40 mojih sklepnih predlogov v tej zadevi, predstavljenih 15. decembra 2005.

19 – Sodba z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche (C-302/93, Recueil, str. I-4495).

20 – Glej spodaj točko 94 in naslednje.

21 – Sodbe z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 28), z dne 20. novembra 2003 v zadevi d'Ambrumenil in Dispute Resolutions Services Ltd (C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 52) in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest in Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29).

22 – V opombi 18 navedena sodba, to?ka 37, s sklicevanjem na v opombi 21 navedeno sodbo Kügler, to?ka 27.

23 – V opombi 21 navedena sodba d'Ambrumenil (to?ka 58), s sklicevanjem na sodbo z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, to?ka 23) in v opombi 21 navedeno sodbo Kügler (to?ka 29).

24 – Glej v opombi 18 navedene sklepne predloge Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, to?ka 39.

25 – Glej v opombi 17 navedene odločbe in sodbo z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-109/02, Recueil, str. I-12691, to?ka 20), v opombi 21 navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello (to?ka 54) ter v opombi 18 navedeno sodbo Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen (to?ka 39).

26 – Glej posebej sodbe z dne 20. marca 1986 v zadevi Tissier (35/85, Recueil, str. 1207, to?ka 9), z dne 27. marca 1990 v zadevi Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Recueil, str. I-1323, to?ka 10), z dne 18. novembra 1999 v zadevi Teckal (C-107/98, Recueil, str. I-8121, to?ka 39) in z dne 7. novembra 2002 v združenih zadevah Bourrasse in Perchicot (C-228/01 in C-289/01, Recueil, str. I-10213, to?ka 33).

27 – To?ka 41 in naslednje.

28 – O neposredni uporabi  este direktive na splošno glej: sodbo z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, to?ka 31), posebej za davčno oprostitev v skladu s členom 13: sodbo z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker (8/81, Recueil, str. 53, to?ka 49), in za člen 17(1) in (2): v opombi 14 navedeno sodbo BP Soupergaz, to?ka 34.

29 – Glej sklicevanja v opombi 10.

30 – Sodba z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, to?ka 28) in v opombi 19 navedena sodba Debouche (to?ka 16).

31 – Kombinirano s pravico do odbitka vstopnega davka ima lahko davčna zaveza prednost za davčnega zavezanca, kot je  e generalni pravobranilec Darmon obrazložil v sklepnih predlogih z dne 30. junija 1993 v zadevi Lubbock Fine (C-63/92, Recueil, str. I-6665, to?ka 19).