

Zadeva C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Corte suprema di cassazione)

„Osma direktiva o DDV – Člena 2 in 5 – Davčni zavezanci, katerih sedež ni na ozemlju države – Pomotoma plačani davek – Postopki za vračilo“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Vračilo davka davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države*

(Direktiva Sveta 79/1072, člena 2 in 5)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Zavezanci za plačilo davka*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 21, točka 1)

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Popravek pomotoma zaračunanega davka*

(Direktiva Sveta 77/388)

1. Člena 2 in 5 Osme direktive 79/1072 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države je treba razlagati tako, da davek na dodano vrednost, ki ni dolgovan in je prejemniku storitev zaračunan pomotoma, nato pa plačan davčnim organom države članice, v kateri so bile te storitve opravljene, ne more biti predmet vračila na podlagi teh določb.

Cilj Osme direktive ni postaviti pod vprašaj sistema, ki je bil uveden s Šesto direktivo 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, temveč uvesti postopke za vračilo davka na dodano vrednost, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici. Njen cilj je tako uskladiti pravico do vračila, kot izhaja iz člena 17(3) Šeste direktive. Člena 2 in 5 Osme direktive namreč izrecno napotujeta na člen 17 Šeste direktive. V teh okoliščinah, ker pravice do odbitka v smislu tega člena 17 ni mogoče razširiti na davek na dodano vrednost, ki je bil pomotoma zaračunan in plačan davčnemu organu, je treba ugotoviti, da isti davek na dodano vrednost ne more biti predmet vračila glede na določbe Osme direktive.

(Glej točke od 25 do 28 in točko 1 izreka.)

2. Razen primerov, ki jih izrecno določa člen 21, točka 1, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo

92/111, je za zavezanca za plačilo davka na dodano vrednost davčnim organom države članice, v kateri se opravljajo storitve, treba šteti le dobavitelja.

(Glej točko 33 in točko 2 izreka.)

3. Načela nevtralnosti, uinkovitosti in prepovedi diskriminacije ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko le dobavitelj zahteva vračilo zneskov, ki so bili davčnim organom pomotoma plačani iz naslova davka na dodano vrednost, naročnik storitev pa lahko proti temu dobavitelju vložil civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi. Vendar pa morajo države članice v primeru, da vračilo davka postane nemogoče ali preizmerno oteženo, zaradi spoštovanja načela uinkovitosti določiti instrumente, ki so potrebni, da se omogoči naročniku, da dobi vrnjen davek, ki je bil pomotoma zaračunan.

Na ta odgovor ne more vplivati nacionalna ureditev na področju neposrednega obdavčevanja, ker sistem neposredne obdavčitve kot celota ni povezan s sistemom davka na dodano vrednost.

(Glej točki 42 in 45 in točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 15. marca 2007(*)

„Osma direktiva o DDV – člena 2 in 5 – Davčni zavezanci, katerih sedež ni na ozemlju države – Pomotoma plačani davek – Postopki za vračilo“

V zadevi C-35/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (Italija) z odločbo z dne 23. junija 2004, ki je prispela na Sodišče 31. januarja 2005, v postopku

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, P. Kriš, J. Klučka, J. Makarczyk in G. Arestis (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. marca 2006,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH S. Pettinato, avvocato,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso in M. Velardo ter A. Aresu, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. junija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 2 in 5 Osme direktive Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav ?lanic o prometnih davkih – postopki za vra?ilo davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osmo direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (v nadaljevanju: Reemtsma) in Ministero delle Finanze (ministrstvom za finance), ker je to družbi zavrnilo delno vra?ilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), naloženega za storitve oglaševanja in trženja, ki so bile zanjo opravljene v Italiji.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 2 Osme direktive dolo?a:

„Vsaka država ?lanica pod spodaj navedenimi pogoji vrne dav?nemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi ?lanici, vsakršen davek na dodano vrednost, zara?unan za storitve ali za premi?nine, ki so mu jih dobavili drugi dav?ni zavezanci na ozemlju države, ali zara?unan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz ?lena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EEC in za opravljanje storitev iz ?lena 1(b).“

4 ?len 5, prvi odstavek, Osme direktive dolo?a:

„Za namene te direktive mora blago in storitve, za katere se lahko vrne davek, izpolnjevati pogoje, dolo?ene v ?lenu 17 Direktive 77/388/EEC, kot veljajo v državi ?lanici, ki davek vra?a.“

5 ?len 9(2)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva), dolo?a:

„Za kraj, kjer so navedene storitve opravljene, ?e se opravijo za naro?nika s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, se šteje kraj, kjer ima naro?nik sedež svoje dejavnosti ali kraj, kjer 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 [obi?ajno] prebivališ?e:

[...]

– oglaševanje,

[...]"

6 Člen 17 Šeste direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. 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;

[...]

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

a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]"

7 Člen 21, točka 1, Šeste direktive določa:

„1. Davek na dodano vrednost so dolžni plačati:

1) po notranjem sistemu

a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen storitev iz (b). Kadar obdavčljivo dobavo blaga ali storitev opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, lahko države članice sprejmejo postopek, po katerem davek plača druga oseba. Za to drugo osebo se med drugim lahko določi davčnega zastopnika ali osebo, za katero se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev [...] Države članice lahko določijo, da namesto davčnega zavezanca druga oseba solidarno odgovarja za plačilo davka;

b) osebe, katerim se opravijo storitve iz člena 9(2)(e) ali osebe, identificirane za davek na dodano vrednost na ozemlju države, katerim so bile opravljene storitve iz člena 28b(C), (D) ali (E), če te storitve opravi davčni zavezanec s sedežem v tujini; države članice pa lahko zahtevajo, da izvajalec storitev solidarno odgovarja za plačilo davka;

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

Nacionalna ureditev

8 Dekret predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972, ki uvaja in ureja davek na dodano vrednost (običajna priloga h GURI z dne 11. novembra 1972, str. 1, v nadaljevanju: predsedniški dekret št. 633/72), sprejet na podlagi Osme direktive, v členu 17(1) določa:

„Davčni zavezanci – davek plačajo osebe, ki izvršujejo odstopne premoženja in opravljajo obdavčljive storitve; plačajo ga davnemu organu za vse opravljene transakcije skupaj in neto po odbitku iz člena 19, v skladu s podrobnimi pravili in na način, kot je določeno v naslovu II.“

9 Člen 19, drugi pododstavek, predsedniškega dekreta št. 633/72 določa:

„Davek, ki se nanaša na pridobitev ali uvoz blaga in storitev, povezanih s transakcijami, ki so oproščene ali niso obdavčene, se ne odbije [...]“.

10 Člen 38b predsedniškega dekreta št. 633/72 določa:

„Davčni zavezanci, ki imajo sedež oziroma stalno prebivališče in začasno prebivališče v državah članicah Evropske gospodarske skupnosti in niso neposredno določeni v smislu člena 35b ter niso imenovali zastopnika v smislu člena 17, drugi pododstavek, davčni zavezanci v državi, v kateri imajo sedež oziroma stalno prebivališče ali začasno prebivališče, ki niso opravljali transakcij v Italiji, razen prevoznih storitev in drugih z njimi povezanih storitev, ki niso obdavčljive v smislu člena 9, ter storitve iz člena 7, tretji pododstavek, (d), lahko pridobijo za celotno obdobje, ki je krajše od enega leta, vračilo davka, če ga je mogoče odbiti v skladu s členom 19, če se nanaša na premijne in storitve, ki so bile uvožene ali pridobljene, če njihov skupni znesek ni nižji od dvesto evrov. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Dejansko stanje, kot izhaja iz predložitvenega sklepa, se lahko povzame kot sledi.

12 Reemtsma je družba, ki ima sedež v Nemčiji in ki nima stalne poslovne enote v Italiji. Zanj je leta 1994 storitve oglaševanja in trženja opravljala italijanska družba, ki je zanje zaračunala skupno 175.022.025 ITL iz naslova DDV.

13 DDV je bila dolžna plačati družba Reemtsma, ki ga je plačala italijanskemu davnemu organu.

14 Družba Reemtsma je tedaj zahtevala delno vračilo dveh zneskov DDV, plačanih za leto 1994, za katera je menila, da ju je pomotoma plačala, ker so bile zadevne storitve opravljene za davnega zavezanca, ki ima sedež v državi članici, ki ni Italijanska Republika, ampak v tem primeru Nemčija, tako da je bil DDV dolgovan v tej državi članici.

15 Nacionalne davne oblasti so to vračilo zavrnilo in družba Reemtsma je to zavrnitev izpodbijala pred italijanskimi sodišči. Njena tožba je bila zavrnjena tako na prvi stopnji kot na pritožbeni stopnji, z obrazložitvijo, da so se izdani računi nanašali na storitve oglaševanja in trženja, ki niso obdavčene z DDV, ker ni bil izpolnjen teritorialni pogoj, saj so bile opravljene za davnega zavezanca, obdavčenega v drugi državi članici.

16 Družba Reemtsma je torej predložila zadevo Corte suprema di cassazione, ki je zato, ker je menilo, da je rešitev spora odvisna od razlage načel prava Skupnosti, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„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 davnim organom, lahko predmet vračila? Če je odgovor pritrdilen, ali je nacionalna določba, ki izključuje vračilo nerezidentnemu prejemniku/stranki zato, ker obračunanega davka, ki je bil plačan, prav ni bil dolgovan, ni mogoče odbiti, v nasprotju z

navedenimi določbami [te] direktive?

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 vračila od davčnih organov v primerih, kadar 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 vračila DDV, plačane v nasprotju s pravom Skupnosti, če prejemniku/stranki omogočajo le, da vložijo zahtevek zoper ponudnika/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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

17 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 2 in 5 Osme direktive razlagati tako, da je DDV, ki ni dolgovan in je pomotoma zaračunan prejemniku storitev, nato pa plačan davčnemu organu države članice, v kateri so bile te storitve opravljene, lahko predmet vračila.

18 Uvodoma je treba opozoriti, da skupni sistem DDV ne določa izrecno primera, v katerem bi bil ta davek zaračunan pomotoma.

19 Stranki v postopku v glavni stvari ne izpodbijata tega, da storitve, opravljene za družbo Reemtsma, ki so vključevale oglaševanje in trženje, ne bi bile predmet DDV. V skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive se za kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnika s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, šteje kraj, kjer ima naročnik sedež dejavnosti ali kraj, kjer ima stalno poslovno enoto, za katero je bila storitev opravljena. V zadevi, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, se šteje, da so bile te storitve opravljene v Nemčiji.

20 Člen 2 Osme direktive določa, da ima vsak davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, v kateri se opravljajo storitve, ima pa sedež v drugi državi članici, pravico do vračila DDV, ki je bil zaračunan za storitve, ki so bile zanj opravljene za namene transakcij iz člena 17(3)(a) Šeste direktive. V skladu s členom 5, prvi odstavek, Osme direktive se vračilo davka določa v skladu s členom 17 Šeste direktive, kot velja v državi članici, ki davek vrača.

21 Družba Reemtsma meni, da omejitev pravice do vračila samo tistega DDV, ki se lahko odbije, ne pomeni, da ni mogoče vrniti davka, ki je bil pomotoma zaračunan in plačan davčnim organom. Člen 21(1)(c) Šeste direktive, kot je razložen v sodbi Sodišča z dne 17. septembra 1997 v zadevi Langhorst (C-141/96, Recueil, str. I-5073), naj bi nasprotoval načelu, po katerem velja pravica do odbitka le za dolgovane davke. Meni, da je pravica do odbitka tega davka eden od glavnih instrumentov, ki omogočajo zagotavljanje načela nevtralnosti DDV in zato taka pravica ne more biti omejena.

22 V nasprotju s tem italijanska vlada in Komisija Evropskih skupnosti menita, da se pri zahtevi za vračilo pomotoma zaračunanega DDV ni mogoče sklicevati na člena 2 in 5 Osme direktive, ker ni pravice do odbitka plačane davka, določene v členu 17(2) Šeste direktive. Sodba z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227) naj bi namreč

nasprotovala pravici do odbitka DDV, ki je bil po pomoti zaračunan in plačan davnemu organu.

23 Uvodoma je treba opozoriti, da je v točki 13 zgoraj navedene sodbe Genius Holding Sodišče ugotovilo, da je izvrševanje pravice do odbitka DDV omejeno samo na dolgovane davke, to pomeni na davke, ki ustrezajo transakciji, za katero se plača DDV oziroma plačane, če so bili dolgovani. Tako je presodilo, da se ta pravica do odbitka ne razširja na dolgovani DDV, na podlagi člena 21(1)(c) Šeste direktive, samo zato, ker je naveden na račun (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Genius Holding, točka 19). Glede tega je Sodišče to sodno prakso pozneje potrdilo s sodbama z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 53) in z dne 6. novembra 2003 v zadevi Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50).

24 V teh okoliščinah je treba preučiti, ali se sodna praksa, navedena v prejšnji točki, uporablja v okviru Osme direktive.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da cilj Osme direktive ni postaviti pod vprašaj sistema, ki ga je uvedla Šesta direktiva (glej zlasti sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche, C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 18).

26 Poleg tega je cilj Osme direktive uvesti postopke za vračilo DDV, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici. Njen cilj je tako uskladiti pravico do vračila, kot izhaja iz člena 17(3) Šeste direktive (glej zlasti sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil, str. I-6109, točka 20). Kot izhaja iz točke 20 te sodbe, člena 2 in 5 Osme direktive namreč izrecno napotujeta na člen 17 Šeste direktive.

27 V teh okoliščinah, ker pravice do odbitka v smislu tega člena 17 ni mogoče razširiti na DDV, ki je bil pomotoma zaračunan in plačan davnemu organu, je treba ugotoviti, da isti DDV ne more biti predmet vračila glede na določbe Osme direktive.

28 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 2 in 5 Osme direktive razlagati tako, da DDV, ki ni dolgovan in je prejemniku storitev zaračunan pomotoma, nato pa plačan davnemu organu države članice, v kateri so bile te storitve opravljene, ne more biti predmet vračila na podlagi teh določb.

Drugo vprašanje

29 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali v primeru, kot je ta, ki se obravnava v zadevi v glavni stvari, zadostuje, da ima naročnik storitev pravico, da zahteva vračilo DDV od dobavitelja, ki ga je napačno zaračunal, in ki bi ga lahko zahteval od davnega organa, ali pa bi tak naročnik moral imeti možnost, da bi ga zahteval od davnega organa neposredno. To vprašanje se deli na tri dele.

30 Prvi, predložitveno sodišče sprašuje, ali se lahko naročnika storitev na splošno šteje za osebo, ki je zavezana za plačilo DDV davnim organom države članice, v kateri se opravljajo storitve.

31 Ob tem je treba opozoriti, da je v skladu s členom 21(1)(a) Šeste direktive „davek na dodano vrednost [...] dolžan plačati [...] po notranjem sistemu [...] davni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen storitev iz (b)“. Ta člen 21 torej postavlja na splošno pravilo, po katerem je le dobavitelj zavezan za plačilo DDV in ima obveznosti do davnih organov. Vendar pa so izjeme od tega pravila taksativno našteje v isti določbi, druge pa lahko dovoli Svet Evropske unije na podlagi člena 27 Šeste direktive. Ko tako davni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi, dobavi blago ali opravi obdavčljive storitve, lahko države članice sprejmejo določbe, da

mora davek plačati druga oseba, ki je lahko naročnik obdavčljivih storitev.

32 Čeprav bi v primeru, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, za katerega velja mehanizem prenosa davčne obveznosti, določene v členu 9(2)(e) Šeste direktive, družba Reemtsma kot davčni zavezanec lahko zahtevala vračilo DDV, je treba opozoriti, da je, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 77 sklepnih predlogov, v okviru tega mehanizma družba Reemtsma v razmerju z davčnimi organi države, v kateri ima sedež – v obravnavanem primeru z Zvezno republiko Nemčijo – in ne z organi države članice, v kateri je dobavitelj te družbe pomotoma zaračunal in prijavil DDV, to je z Italijansko republiko.

33 Na prvi del drugega vprašanja je torej treba odgovoriti, da je treba z izjemo primerov, ki jih izrecno določa člen 21(1) Šeste direktive, šteti za zavezanca za plačilo DDV davčnim organom države članice, v kateri se opravljajo storitve, le dobavitelja.

34 Drugič, predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali skupen sistem DDV in načela nevtralnosti, učinkovitosti in prepovedi diskriminacije nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ki naročniku storitev ne daje pravice, da mu davčni organi vrnejo DDV, če ta davek ni bil dolgovan, vendar pa ga je ta naročnik davčnim organom države članice, v katerih se opravljajo storitve, plačal.

35 Družba Reemtsma meni, da načelo učinkovitosti pomeni, da nacionalna zakonodaja ne ovira izvrševanja pravice do vračila zneskov, plačanih iz naslova DDV s kršitvijo veljavne zakonodaje. To načelo se namreč lahko ne upošteva zaradi plačilne nesposobnosti dobavitelja ali morebitnih nasprotujočih si sodb med civilnim in davčnim sodiščem.

36 Nasprotno pa Komisija meni, da je davčni sistem, kot je ta, ki velja v Italiji, v katerem po eni strani lahko načeloma le dobavitelj zahteva vračilo DDV od davčnih organov, naročnik storitev pa lahko po drugi strani v skladu s civilnim pravom zahteva znesek, ki je bil pomotoma plačan dobavitelju, sprejemljiv. Glede tega bi lahko države članice svobodno izbrale postopek, ki se jim zdi primeren za zagotavljanje tega vračila, s pridržkom, da je spoštovano načelo učinkovitosti. Izvedba tega bi lahko zahtevala, naj ima naročnik storitev možnost ukrepati neposredno proti tem organom, če bi se vračilo izkazalo za praktično nemogoče ali preizredno oteženo.

37 Pri tem je treba poudariti, da je treba, ker podrožje zahtev za vračilo davkov ni urejeno s predpisi Skupnosti, v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko izpolnjujejo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, 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 (glej zlasti sodbi z dne 17. junija 2004 v zadevi Recheio – Cash & Carry, C-30/02, Recueil, str. I-6051, točka 17, in z dne 6. oktobra 2005 v zadevi MyTravel, C-291/03, Recueil, str. I-8477, točka 17).

38 Prav tako je treba opozoriti, da Šesta direktiva ne vsebuje nobene določbe o tem, da izdajatelj računa popravi DDV, ki je bil pomotoma zaračunan. Šesta direktiva v členu 20 določa le pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko odbitek presežnega davka popravi pri prejemniku blaga ali storitev. V teh okoliščinah je načeloma naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi se lahko popravi DDV, ki je bil pomotoma zaračunan (glej zgoraj navedeno sodbo Schmeink & Cofreth in Strobel, točki 48 in 49).

39 Glede na sodno prakso, navedeno v zgornjih dveh točkah, je treba priznati, da načeloma sistem, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, v katerem po eni strani dobavitelj, ki je pomotoma plačal DDV davčnim organom, lahko zahteva njegovo vračilo in po drugi strani naročnik storitev lahko vložil civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi proti temu

dobavitelju, spoštuje načela nevtralnosti in učinkovitosti. Tak sistem namreč omogoča naročniku, ki je nosil stroške pomotoma zaračunanega davka, da pridobi vračilo zneska, ki ga je neupravičeno plačal.

40 Poleg tega je treba opozoriti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso in kadar ni pravil Skupnosti s tega področja, natančna postopkovna pravila za zaščito pravic, ki jih imajo osebe na podlagi prava Skupnosti, določena v notranjem pravnem sistemu vsake države članice v skladu z načelom postopkovne avtonomije držav članic (glej zlasti sodbi z dne 16. maja 2000 v zadevi Preston in drugi, C-78/98, Recueil, str. I-3201, točka 31, ter z dne 19. septembra 2006 v zadevi I-21 Germany in Arcor, C-392/04 in C-422/04, še neobjavljeno v Recueil, točka 57).

41 Glede tega, kot je pravilno navedla Komisija, če vračilo DDV postane nemogoče ali preizredno oteženo, zlasti v primeru plačilne nesposobnosti dobavitelja, lahko ta načela zahtevajo, naj naročnik storitev zahteva vračilo neposredno od davčnih organov. Tako morajo države članice zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente in podrobna postopkovna pravila, ki so potrebna, da se omogoči naročniku, da dobi vrnjen davek, ki je bil pomotoma zaračunan.

42 Na drugi del drugega vprašanja je torej treba odgovoriti, da načela nevtralnosti, učinkovitosti in prepovedi diskriminacije ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko le dobavitelj zahteva vračilo zneskov, ki so bili davčnim organom pomotoma plačani iz naslova DDV, naročnik storitev pa lahko vložil civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi. Vendar pa morajo države članice v primeru, da vračilo davka postane nemogoče ali preizredno oteženo, zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente, ki so potrebni, da se omogoči naročniku, da dobi vrnjen davek, ki je bil pomotoma zaračunan.

43 Tretjič, predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali načeli enakovrednosti in prepovedi diskriminacije nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ki omogoča naročniku storitev, da sproži postopke le proti dobavitelju in ne proti davčnim organom, medtem ko v nacionalnem sistemu neposrednega obdavčenja obstaja primer, v katerem lahko pri plačilu nedolgovane davka tako oseba, zadolžena za pobiranje davka, kot davčni zavezanec sprožita postopke proti tem organom.

44 V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso prepoved diskriminacije le poseben izraz splošnega načela enakosti v pravu Skupnosti, po katerem se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je tako obravnavanje objektivno utemeljeno (glej zlasti sodbi z dne 18. maja 1994 v zadevi Codorniu proti Svetu, C-309/89, Recueil, str. I-1853, točka 26, in z dne 17. julija 1997 v zadevi National Farmers' Union in drugi, C-354/95, Recueil, str. I-4559, točka 61).

45 V obravnavanem primeru celoten sistem neposredne obdavčitve ni povezan s sistemom DDV. Na tej točki iz tega izhaja, da na odgovor na drugi del drugega vprašanja ne more vplivati nacionalna ureditev na področju neposrednega obdavčevanja.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališev Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člena 2 in 5 Osme direktive 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, je treba razlagati tako, da davek

na dodano vrednost, ki ni dolgovan in je prejemniku storitev zaračunan pomotoma, nato pa plačan davčnim organom države članice, v kateri so bile te storitve opravljene, ne more biti predmet vračila.

2. Z izjemo primerov, ki jih izrecno določa člen 21(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47), je treba šteti za zavezanca za plačilo davka na dodano vrednost davčnim organom države članice, v kateri se opravljajo storitve, le dobavitelja.

3. –Načela nevtralnosti, učinkovitosti in prepovedi diskriminacije ne nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko le dobavitelj zahteva vračilo zneskov, ki so bili davčnim organom pomotoma plačani iz naslova davka na dodano vrednost, naročnik storitev pa lahko proti temu dobavitelju vložil civilno tožbo za vrnitev neupravičeno pridobljene koristi. Vendar pa morajo države članice v primeru, da vračilo davka postane nemogoče ali preizredno oteženo, zaradi spoštovanja načela učinkovitosti določiti instrumente, ki so potrebni, da se omogoči naročniku, da dobi vrnjen davek, ki je bil pomotoma zaračunan.

–Na ta odgovor ne more vplivati nacionalna ureditev na področju neposrednega obdavčevanja

Podpisi

*Jezik postopka: italijanščina.