

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 11. januarja 2007¹

I – Uvod

1. V obravnavanem primeru je treba na vprašanja razlage Šeste direktive² odgovoriti v zvezi z oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti. Vprašanja so v ozki povezavi z vprašanji, ki jih odpirata zadevi Collée (C-146/05) in Twoh International (C-184/05), v katerih prav tako danes predstavljam sklepne predloge.

2. Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, tj. Teleos plc in trinajst drugih podjetij³ (v nadaljevanju: Teleos in drugi), ki imajo sedež v Združenem kraljestvu, so prodale prenosne

telefone španskemu podjetju. Pridobitelj naj bi izvozil blago iz Združenega kraljestva v druge države članice. Kot se je ugotovilo naknadno, je pri tem prišlo do nepravilnosti, pri katerih Teleos in drugi sicer niso bili udeleženi. Kljub temu so jim davčni organi odrekli oprostitev njihovih dobav.

3. Predložitveno sodišče želi, prvič, izvedeti, kdaj je nastopila pridobitev oz. dobava blaga znotraj Skupnosti in kdaj je nastala pravica do oprostitve davka na dodano vrednost znotraj države. Posebej je treba pojasniti, ali je za to potreben dejanski prehod blaga čez mejo. Drugič pa se postavlja vprašanje, ali se lahko dobavitelju odreče oprostitev, če se dokazilo o prehodu blaga čez mejo, ki ga izstavi pridobitelj, naknadno izkaže za nepristno, ne da bi pri tem dobavitelj vedel ali moral vedeti za neresničnost.

4. Pri razlagi Šeste direktive v tem primeru je treba med seboj uskladiti dva namena. Po

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Šesta direktiva sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju Šesta direktiva).

3 — Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

eni strani se je treba boriti proti izogibanju davku na dodano vrednost. Prav obravnavanje čezmejnih transakcij z visokokvalitetnim, lahko prevozljivim blagom, za davek na dodano vrednost, je namreč posebej do-
vzetno za goljufije. Po drugi strani podjetjem, ki čezmejne posle opravljajo korektno in skrbno, ne smejo biti naložena prevelika tveganja in bremena, da se ne bi čezmerno otežila trgovina znotraj Skupnosti. Končno gre tudi za vprašanje, kdo naj nosi tveganje glede goljufivega ravnanja tretjega: njegov dobroverni pogodbeni partner ali država.

(členi 28a do 28m). Te določbe so še vedno upoštevne, ker do sedaj še ni bila sprejeta dokončna ureditev obdavčenja pretoka blaga med podjetji v zvezi s trgovino med državami članicami.

6. Člen 28a Šeste direktive se v izvlečku glasi:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so tudi

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

5. 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 meja⁴ je v Šesto direktivo vstavila nov Naslov XVIa – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami

- 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).

[...]

3. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na pre-

4 — UL L 376, str. 1 in naslednje.

mičinah, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.

2. Brez vpliva na odstavek 1 pa se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 28a(1)(a) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev obdavčena v skladu z odstavkom 1.

[...]“

[...]“

7. Obdavčljivi dogodek je v členu 28d(1) Šeste direktive opredeljen, kot sledi:

„Obdavčljivi dogodek nastane, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju države.“

9. Skladno s členom 28c(A) Šeste direktive so dobave blaga znotraj Skupnosti, med dvema državama članicama, oproščene davka. Določba se v izvlečku glasi:

8. Člen 28b(A) Šeste direktive ureja kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti, kot sledi:

„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:

„1. Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.

a) dobave blaga, kot so opredeljene v členih 5 in 28a(5)(a), ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v

njegovemu 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.

zunaj ozemlja držav članic, ali da zadevna dobava sočasno obsega to:

(i) da blago zapusti ozemlje Združenega kraljestva in

[...]“

(ii) da ga v drugi državi članici pridobi oseba, ki je zavezana za DDV za to pridobitev na podlagi določb zakonodaje države članice, ki ustreza členu 10, in

B – Nacionalno pravo

10. Člen 30(8) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act, VAT Act 1994) določa naslednje:

b) je morebiten drug pogoj, ki je lahko predviden z uredbami ali ga naložijo Commissioners, izpolnjen.“

„Z uredbo se lahko določi uporaba stopnje nič za določene dobave blaga ali za dobave blaga, ki so navedene v tej uredbi, če:

a) so Commissioners prepričani, da je blago bilo ali bo izvoženo v kraj, ki je

11. Skladno s tem pooblastilom uredba 134 v okviru Value Added Tax Regulations (uredba o DDV) iz leta 1995 podrobneje ureja oprostitev dobav znotraj Skupnosti. Nadaljnje podrobnosti vsebujeta navodili Commissioners (Notices) 725 in 703, ki imata skladno s členom 30(8) zakona iz leta 1994 in Schedule 7(4) deloma moč zakona. Po navedbah predložitvenega sodišča je skladno z vsemi temi določbami pravica do oprostitve dobave znotraj Skupnosti s pravi-

co do odbitka vstopnega davka (zero-rating) podana šele, ko blago dejansko zapusti Združeno kraljestvo.

države. Za vsak posel je TT po kurirski službi poslala Teleosu in drugim žigosan in podpisan CMR-tovorni list v izvirniku, kot dokazilo, da so prenosni telefoni prispeli na namembni kraj. Po ugotovitvah predložitvenega sodišča za Teleos in druge ni obstajal noben povod za dvom v podatke tovrnega lista ali v njihovo verodostojnost.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

12. Teleos in drugi so v letu 2002 prodajali prenosne telefone Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (TT) s sedežem v Španiji. V pogodbah je bila kot namembni kraj določena večinoma Francija, v posameznih primerih tudi Španija. Dobava je bila opravljena „frankotovarna“ (*ex works*)⁵. Teleos in drugi so bili zavezani le, da blago dobavijo v skladišče špediterja TT v Združenem kraljestvu. Špediter je nato blago domnevno predal prevozniku zaradi prevoza v namembne

13. Na zahtevo Teleosa in drugih so bile dobave oproščene davka in je bil odobren odbitek vstopnega davka (zero-rating). Ob poizvedovanju nekaj tednov po zadnjih dobavah so Commissioners odkrili, da so CMR-tovorni listi vsebovali številne napačne podatke o namembnem kraju, prevozniku in domnevno uporabljenih tovornih vozilih. Zato so menili, da prenosni telefoni niso zapustili Združenega kraljestva. Predložitveno sodišče se pridružuje tej oceni. Posledično so Commissioners naložili Teleosu in drugim doplačila davka na dodano vrednost v višini več milijonov funtov. Priznali pa so, da Teleos in drugi niso bili vpleteni v goljufijo niti da niso vedeli, da prenosni telefoni niso zapustili Združenega kraljestva.

14. TT je po ugotovitvah predložitvenega sodišča v Španiji vložila obračune za pridobitev prenosnih telefonov znotraj Skupnosti, uveljavljala plačani davek na dodano vrednost kot vstopni davek in nadaljnjo dobavo

5 — Skladno z Incoterms v različici iz leta 2000, ki jih je sprejela Mednarodna trgovinska zbornica v Parizu, „frankotovarna“ pomeni, „da prodajalec dobavi tako, da blago da na razpolago kupcu v prostorih prodajalca ali na drugem imenovanem kraju (tj. delavnica, tovarna, skladišče itn.), ne da bi blago pripravil za izvoz in ga naložil na prevozno sredstvo“.

prijavila kot dobavo znotraj Skupnosti, oproščeno davka.

tako, da gre za pridobitev blaga znotraj Skupnosti:

15. Preden so Teleos in drugi vstopili v poslovno razmerje s TT, so se prepričali, ali je ta kot odjemalec vredna zaupanja, tako da so preverili njeno špansko identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, vpis v sodni register in kreditno sposobnost. Poizvedbe so opravili tudi o špediterju, ki ga je uporabljala TT.

16. High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), ki je odločalo o sporu zaradi odmere davka na dodano vrednost, je s sklepom z dne 7. maja 2004 (ki ga je Sodišče prejelo 24. septembra 2004) Sodišču, skladno s členom 234 ES, v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba v upoštevnihi okoliščinah izraz ‚odposlano‘ v členu 28a(3) (pridobitve blaga znotraj Skupnosti) razlagati

a) če lastninska pravica do blaga preide na kupca in če dobavitelj dobavi blago tako, da ga da na razpolago kupcu (ki je registriran za DDV v drugi državi članici) na podlagi prodajne pogodbe s klavzulo ‚frankotovarna‘, s katero kupec prevzame odgovornost za prevoz blaga v državo članico, ki ni država dobave, v varnem skladišču v državi članici dobavitelja, in če iz pogodbenih dokumentov in/ali drugih dokazil izhaja namen strank, da bo blago potem odpeljano dalje proti namembnemu kraju v drugi državi članici, vendar blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave; ali

b) če lastninska pravica preide na kupca in blago začne, ne pa nujno tudi konča, pot do druge države članice (zlasti če blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave); ali

- c) če je lastninska pravica prešla na kupca in je blago dejansko zapustilo ozemlje države članice dobave ter začelo pot proti drugi državi članici?“

Predpostavke za oprostitve

2. Ali je treba člen 28c(A)(a) razlagati tako, da so dobave blaga oproščene DDV:

- če je blago dobavljeno kupcu, ki je registriran za DDV v drugi državi članici; in

- če se kupec zaveže kupiti blago z dogovorom, da bo po pridobitvi lastninske pravice v državi članici dobavitelja odgovoren za prevoz blaga iz države članice dobavitelja v druge države članice; ter:

- a) če lastninska pravica preide na kupca in dobavitelj dobavi blago tako, da ga na podlagi prodajne pogodbe s klavzulo frankotovarna (ex works) da na razpolago

kupcu (ki je registriran za DDV v drugi državi članici), pri čemer kupec prevzame odgovornost za prevoz blaga v državo članico, ki ni država, v kateri se blago dobavlja, v varnem skladišču v državi članici dobavitelja, če iz pogodbenih dokumentov in/ali drugih dokazil izhaja namen strank, da bo blago potem odpeljeno dalje proti namembnemu kraju v drugi državi članici, če blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave; ali

- b) če lastninska pravica preide na kupca in blago začne, ne pa nujno tudi konča, pot do druge države članice (zlasti če blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave); ali

- c) če je lastninska pravica prešla na kupca in je blago na poti do druge države članice zapustilo ozemlje države članice dobave; ali

d) če je lastninska pravica prešla na kupca, in ko ta lahko dokaže, da je blago dejansko prispelo v namembno državo članico?

davčnim oblastem v namembni državi članici predložil obračune, ki so kot pridobitve znotraj Skupnosti vključevali nakupe, ki so predmet teh zahtevkov, in dejstvo, da je kupec vknjižil znesek, ki naj bi izkazoval davek na pridobitev, in je za isti znesek zahteval, da se ga v skladu s členom 17(2)(d) Šeste direktive šteje kot vstopni davek?“

Ponovna oživitev obveznosti plačila DDV

3. V upoštevnih okoliščinah, v katerih je dobavitelj v dobri veri po vložitvi zahtevka za vračilo predložil pristojnim organom v državi članici objektivne dokaze, ki so v času pridobitve očitno utemeljevali njegovo pravico do oprostitve blaga v skladu s členom 28c(A)(a) [Šeste direktive], in so pristojni organi te dokaze za oprostitev prvotno sprejeli, v kakšnih okoliščinah (če sploh) lahko pristojni organi države članice dobave od dobavitelja kasneje vseeno zahtevajo, da plača DDV od blaga, če pridobijo nove dokaze, ki (a) vzbujajo dvom o veljavnosti prejšnjih dokazov ali (b) nakazujejo, da predloženi dokazi niso bili vsebinsko pravilni, ne da bi dobavitelj to vedel in ne da bi bilo ugotovljeno, da je pri tem sodeloval?

4. Ali na odgovor na zgoraj navedeno tretje vprašanje vpliva dejstvo, da so obstajali dokazi o tem, da je kupec

17. V postopku pred Sodiščem so stališča zavzeli Teleos in drugi, vlada Združenega kraljestva, Irska, francoska, grška, italijanska in portugalska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti.

IV – Pravna presoja

18. Za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari je značilno, da sta si videz in resničnost očitno različna. Glede na dokumente, ki so jih Teleos in drugi prejeli od svoje poslovne partnerice TT ter jih predložili Commissioners, je poblaščenec TT prevzel prenosne telefone v Združenem kraljestvu in jih dal prepeljati v druge države članice. S tem bi bile izpolnjene vse predpostavke tako za pridobitev blaga znotraj Skupnosti kot tudi za oprostitev dobave znotraj Skupnosti, in sicer neodvisno od tega, kateri od različic

razlage, navedenih v prvem in drugem predloženem vprašanju se da prednost.

oprostitve nastopi celo, če blago ni zapustilo države porekla.

19. Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje se posvečata problematiki, kakšne so posledice glede davčnega obravnavanja določene dobave, če se naknadno izkaže, da se dokumenti in resničnost ne ujemajo. Le če na ti vprašanji odgovorimo, da lahko kasneje ugotovljena dejstva vodijo do ponovne ocenitve položaja, prideta v poštev prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje.

22. Tako ne obstaja jasna logična prednost ene ali druge skupine vprašanj. Zato je treba na vprašanja odgovoriti po vrstnem redu, kot jih je postavilo predložitveno sodišče.

A – Uvodna pripomba k pravilom o obdavčenju trgovine med državami članicami⁶

20. S tema vprašanjema naj bi se namreč pojasnilo, ali je morda do pridobitve znotraj Skupnosti in dobave znotraj Skupnosti, oproščene davka, prišlo že tudi tedaj, ko telefoni (še) niso zapustili Združenega kraljestva. Če pa davčni organi te okoliščine ne bi mogli šteti v škodo dobavitelja, ker je ta v dobri veri izhajal iz pravilnosti tovarnih listov, ne bi bilo pomembno, ali in kdaj oprostitev v teh okoliščinah učinkuje.

23. Preden podrobno preidem na predložena vprašanja, bi želela omeniti nekaj pojasnil v zvezi z ozadjem posebnih pravil za čezmejne dobave v trgovini znotraj Skupnosti.

21. Tretje in četrto vprašanje ne bi imeli pomena, če bi Sodišče pri prvem in drugem vprašanju prišlo do zaključka, da davčna

24. Z davkom na dodano vrednost se obdavčuje domača zasebna poraba. Zato sta domača dobava blaga in storitev, ki se opravi na ozemlju države za plačilo (člen 2(1) Šeste

⁶ — Primerjaj moje sklepne predloge, predstavljene 10. novembra 2005 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. 1-3227, točka 19 in naslednje).

direktive), in uvoz blaga (člen 2(2) Šeste direktive) podvržena davku na dodano vrednost. V zvezi s čezmejno trgovino znotraj Skupnosti je Direktiva 91/680 s prehodno določbo o obdavčenju trgovine med državami članicami (Naslov XVIa) uvedla nov obdavčljiv dogodek, pridobitev znotraj Skupnosti (člen 28a(1)(a)).

vsakokrat predstavljal odločilni navezni trenutek za davčno oprostitvev oz. obdavčitev, je bilo pri tem treba brez nadaljnega tudi za davek na dodano vrednost izkazati na podlagi carinskih dokumentov.

25. Dobava blaga, ki se odpošlje ali odpelje v tretjo državo, je skladno s členom 15(1) Šeste direktive oproščena davka, ker se blago ne porabi na ozemlju države. Smiselno enako velja skladno s členom 28c(A)(a) Šeste direktive za dobave v drugo državo članico.

27. Zaradi uresničenja notranjega trga so bile kontrole na notranjih mejah odpravljene, kar je posledično zahtevalo tudi preoblikovanje ureditve davka na dodano vrednost v zvezi s trgovino znotraj Skupnosti.⁷ Reforma pa ni šla tako daleč, da bi pravila, ki so veljala za domače dobave blaga, razširila na trgovino med dvema državama članicama. To bi namreč pomenilo, da davek na dodano vrednost – drugače kot doslej – ne bi pripadal državi, v katero se blago uvozi in se v njej porabi, temveč državi, iz katere se blago odpošlje.

26. Pred uvedbo prehodne določbe v zvezi s trgovino znotraj Skupnosti so se dobave blaga med dvema državama članicama obravnavale kot dobave v siceršnji mednarodni trgovini. Dobava je bila v kraju dobave v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive, torej v kraju, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje, načeloma podvržena davku, pri izvozu pa je bila oproščena davka. Obveznost plačila davka na dodano vrednost je torej nastala ob uvozu v namembno državo. Prehod meje pri izvozu oz. uvozu, ki je

28. Nasprotno pušča prehodna določba dosedanje porazdelitve pravice pobiranja davkov med državami članicami neokrnjeno. Da bi se doseglo, da davek na dodano vrednost tudi v prihodnje pripade državi članici končne porabe, je Direktiva 91/680 uvedla pridobitev blaga znotraj Skupnosti kot nov obdavčljivi dogodek v zvezi s trgovino med državami članicami (člen 28a(1)(1)).

⁷ — Primerjaj drugo in tretjo uvodno izjavo k Direktivi 91/680. V zvezi s tem glej sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točki 26 in 27).

29. Ker se pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavči v namembni državi, mora biti zaradi izognitve dvojni obdavčitvi in s tem kršitvi načela nevtralnosti davka na dodano vrednost (člen 28c(A)(a) Šeste direktive) ustrezna dobava blaga znotraj Skupnosti v državi porekla oproščena davka.⁸ Med tem, ko torej stopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti na mesto obdavčitve ob uvozu, oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti nadomesti oprostitev ob izvozu.

31. Ta pristop temelji na pravilni predpostavki, da sta oprostitev po členu 28c(A)(a) Šeste direktive in pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(3)(1) Šeste direktive, ki je podvržena davku, v zvezi z dobavljenim blagom v medsebojni povezanosti. S pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti se pravica obdavčitve prelaga z države porekla na namembno državo.⁹

B – Prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje

1. Prepletanje pridobitve blaga znotraj Skupnosti in oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti

30. Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari zahtevajo oprostitev svojih dobav skladno s členom 28c(A)(a) Šeste direktive kot dobav blaga znotraj Skupnosti. Vendar pa High Court v prvem vprašanju prosi za razlago člena 28a(3) Šeste direktive, ki ureja obdavčitev pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

32. Zaradi prepletanja pridobitve in oprostitve, ki se kaže tudi v formulacijah ustreznih določb Šeste direktive, ki se sklicujejo druga na drugo, je treba prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje obravnavati skupaj.

33. Skladno s členom 28a(3)(1) Šeste direktive je pridobitev blaga znotraj Skupnosti podana ob naslednjih dveh predpostavkah:

⁸ — Primerjaj v opombi 7 navedeno sodbo EMAG Handel Eder, točka 29, ter točki 24 in 25 mojih sklepnih predlogov k tej zadevi.

⁹ — Vsekakor ugotovitve organov v namembni državi glede pridobitve blaga znotraj Skupnosti ne vežejo organov države porekla pri ugotavljanju, ali so podane predpostavke oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti (v zvezi s tem glej spodaj navedeno točko 90).

- pridobitelj premičnine pridobi lastninsko pravico zanjo¹⁰ in ozemlja države], vendar znotraj Skupnosti;
- predmetno premičnino osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.
- dobave so opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

34. Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti nastopi skladno s členom 28c(A)(a) Šeste direktive pod naslednjimi pogoji:

- blago odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila zunaj ozemlja iz člena 3 [Šeste direktive, torej

35. Glede izpolnjevanja dejanskega stanu pridobitve blaga znotraj Skupnosti med strankami ni sporno, da je TT pridobila lastninsko pravico za premičnine, tudi če jih ni prejela v posest sama neposredno, temveč prek z njene strani pooblaščenega špediterja. Pri dejanskem stanu oprostitve druga predpostavka – dobava davčnemu zavezancu, ki deluje kot tak zunaj države članice odhoda pošiljke ali prevoza blaga – ne predstavlja težav.

¹⁰ — V zvezi z ustrezno formulacijo v členu 5(1) Šeste direktive je Sodišče že navedlo, da ta obsega vsak prenos premičnine od ene stranke, ki drugi stranki daje sposobnost, da s to premičnino dejansko razpolaga kot lastnik (sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi *Halifax* in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 43).

36. Stranke si niso enotne le glede pravilne razlage pojma odpošiljanja v drugo državo članico, ki se na podoben način pojavlja v členu 28a(3)(1) in členu 28c(A)(a) Šeste direktive.

2. Odpošiljanje in prevoz v smislu člena 28a(3) in člena 28c(A)(a) Šeste direktive

da je blago dejansko zapustilo državo odhoda oz. da je prispelo v namembno državo. Le z navezovanjem na ta objektivni dogodek se lahko zagotovi korektno delovanje sistema davka na dodano vrednost. Samo namen ali pogodbeni obveznost kupca, da bo blago odpeljal v drugo državo članico, ne zadošča.

37. Teleos in drugi menijo, da pride v okoliščinah, kakršne so obravnavane, do odpošiljanja že takrat, ko dobavitelj v državi odhoda pošiljke blago izroči pooblaščenцу pridobitelja, pri čemer je med pogodbenima strankama dogovorjeno, da bo pridobitelj blago izvozil v drugo državo članico. Z izročitvijo torej nastopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti in nastane pravica do oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti.

40. Pojem odpošiljanje (*dispatch*) dejansko v nobeni jezikovni različici Šeste direktive ni povsem jassen. S povsem jezikovnega vidika je mogoče zastopati stališče, da gre pri tem le za trenutni pojav, kot navajajo Teleos in drugi.

38. Pri tem se najprej opirajo na besedilo zadevnih določb. Odpošiljanje označuje začetek gibanja zaradi prevoza, ne pa njegovega zaključka s prihodom v namembno državo. Poleg tega poudarjajo, da odsvojitelj z izročitvijo pridobitelju izgubi oblast nad stvarjo, s čimer mora torej tudi davčna obveznost preiti na pridobitelja.

41. Sporno pa je, ali je v obravnavanem primeru sploh prišlo do odpošiljanja. Obe zadevni določbi namreč navajata tudi prevoz. Pojem prevoz ne zajema – morda drugače kot pojem odpošiljanje – le trenutnega pojava, temveč trajajoče gibanje blaga. Zato ni mogoče sklepati, da je *prevoz v drugo državo članico* že zaključen, če blago še ni zapustilo države porekla.

39. Udeležene države članice in Komisija v nasprotju s tem menijo, da odpošiljanje v drugo državo članico predpostavlja najmanj,

42. Razlikovanje med odpošiljanjem in prevozom je po mojem mnenju pojasniti, kot sledi. Odpošiljanje je podano, ko prodajalec ali pridobitelj za prevoz vključi neodvisno tretjo osebo, na primer pošto, ki med prevozom ni podvržena navodilom niti prodajalca niti pridobitelja. Z izročitvijo tretji osebi, odpošiljanjem, odsvojitelj izgubi dejansko oblast nad blagom, ne da bi pridobitelj že pridobil upravičenja lastnika. Ustrezno upravičenje preide na pridobitelja šele, ko mu tretja oseba izroči blago v namembni državi. V tem trenutku nastopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

44. V sporu o glavni stvari bi morala pridobitev blaga znotraj Skupnosti nastopiti z izročitvijo prenosnih telefonov špediterju in s prevozom v namembno državo. Ker špediter ni bil neodvisna tretja oseba, ampak je ravnal po naročilu TT, ne gre za odpošiljanje, temveč za prevoz. Argumenti Teleosa in drugih, ki temeljijo na jezikovnem pomenu pojma odpošiljanja, torej niso bistveni.

45. Tu predstavljena razlaga pojmov odpošiljanje in prevoz vodi, čeprav po drugi poti, do istega zaključka kot rešitev, za katero se zavzemajo države članice in Komisija: pridobitev blaga znotraj Skupnosti in z njo povezana oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti sta odvisni od tega, ali je blago dejansko zapustilo državo porekla.

43. Prevoz v smislu Direktive pa je podan, ko prodajalec oz. pridobitelj izvede prevoz blaga sam ali prek pooblaščenca, ki je podvržen njegovim navodilom. Če je za prevoz odgovoren prodajalec, nastopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ko prodajalec ali njegovi pooblaščenči blago dostavijo pridobitelju v namembni državi. Če prevzame prevoz pridobitelj, pa pridobi sam neposredno ali prek svojih pooblaščenцев v državi porekla lastninsko pravico. Kljub temu pa tudi v tem primeru pridobitev blaga znotraj Skupnosti nastopi šele, ko je zaključen prevoz v drugo državo članico.

46. Ta zaključek je v skladu s smislom in z namenom prehodne določbe za trgovino znotraj Skupnosti, kot pravilno navaja predvsem Komisija. Temeljna predpostavka za to je, da pride do transferja blaga iz ene države članice v drugo in da se s tem ustrezno prerazdeli obdavčljiva končna poraba. Člen 28b(A)(1) Šeste direktive posledično kot kraj obdavčljive pridobitve blaga znotraj Skupnosti tudi določa namembno državo

članico. Dokler blago ne preide meje, ni dovolj gotovo, da bo prišlo do takšne prerazdelitve.

47. Pri tem je treba upoštevati tudi, da člen 28c(A) Šeste direktive države članice v svojem uvodnem stavku poziva, naj oprostijo dobave blaga znotraj Skupnosti „pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“.

48. Temu namenu služi pogoj, določen v členu 30(8)(a) in (i) VAT Act iz leta 1994, da se oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti odobri le, če je blago dejansko zapustilo državo. Teleos in drugi imajo sicer prav, ko navajajo, da nacionalne določbe, namenjene izvedbi uvodnega stavka člena 28c(A) Šeste direktive, ne smejo biti v nasprotju z drugimi določbami Direktive.¹¹ Kot so pokazala predhodna izvajanja, pa ne gre za to.

49. Poleg tega imata pojma gospodarske dejavnosti in dobave blaga, ki določata prihodke, obdavčljive skladno s Šesto direktivo, po ustaljeni sodni praksi povsem objektivno naravo in se uporabljata neodvisno od namena in rezultata zadevnih prihodkov.¹²

50. To velja tudi za pojem dobave blaga znotraj Skupnosti. S tem, ko definicija tega pojma zahteva fizični prehod blaga čez mejo, pa se navezuje tudi na objektivni dogodek. Tudi pri dokumentaciji takšnega gibanja blaga manipulacije sicer ne morejo biti nikoli povsem izključene, kot prikazuje dejansko stanje v izhodiščnem postopku. Vendar pa so objektivni, v zunanjem svetu izražajoči se dogodki dostopnejši kontroli kot nameni pridobitelja in pogodbeno dogovorjene dolžnosti, ki jih je prevzel.¹³ V toliko lahko pogoj dejanskega iznosa iz države porekla prispeva k preprečevanju davčnih utaj.

51. Upoštevanje objektivnih okoliščin torej služi namenu zagotoviti pravno varnost in

11 — Glej sodbi z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 50) in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates and Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 24) v zvezi s podobno glasečim se uvodnim stavkom k členu 13 Šeste direktive.

12 — Sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19); z dne 12. januarja 2006 v zadevi Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točki 43 in 44) ter z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling, (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 41).

13 — V zvezi z irelevantnostjo ustreznih subjektivnih elementov za odbitek vstopnega davka glej sodbo z dne 6. aprila 1994 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24) in v opombi 12 navedeno sodbo Optigen, točka 45.

olajšati ukrepe, povezane z obračunavanjem davka na dodano vrednost.¹⁴

se v tem primeru šteje za dobavo na ozemlju države, za katero je dolžan davek plačati dobavitelj. Ta v večini primerov davka na dodano vrednost ni zaračunal pridobitelju, ker je bila načrtovana oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti.

52. Teleos in drugi z več nadaljnjih argumentov nasprotujejo temu, da oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti nastopi šele, ko blago dejansko zapusti državo porekla. V bistvu nasprotujejo temu, da bi moral odsvojitelj odgovarjati za dejanski prevoz blaga iz države porekla, čeprav je z izročitvijo blaga pridobitelju oz. njegovemu špediterju izgubil nadzor nad njim. S to razlago se oblika dobave „frankotovarna“ in več drugih, v mednarodni trgovini običajnih, vrst dobave, ki jih urejajo Incoterms (npr. CIF in FOB) obremenjuje z občutnimi tveganji. To povzroči, da je pretok blaga znotraj Skupnosti manj privlačen, in s tem krši člen 29 ES.

54. Tveganje dobavitelja, da bo moral zaradi ravnanja pridobitelja, ki predstavlja kršitev pogodbe, plačati davek na dodano vrednost, je v prvi vrsti posledica oblikovanja pogodbenih odnosov. Če dobavitelj prepusti prevoz blaga v drugo državo članico pridobitelju, kar Šesta direktiva vsekakor dopušča, se mora posledično pri neizpolnitvi te pogodbene obveznosti obrniti na svojega sopogodbnika in od njega zahtevati davek na dodano vrednost, ki ga mora plačati pri dobavi na ozemlju države. Da bi se zavaroval pred tem, si lahko dobavitelj, dokler prevoz v drugo državo članico ni izkazan, zagotovi od kupca zavarovanje za davek na dodano vrednost, kot to svetujejo Commissioners v navodilu 703.

53. Res je, da odsvojitelj pri dobavi blaga znotraj Skupnosti „frankotovarna“ prevzame posebno tveganje. Če kupec v nasprotju s pogodbenimi določili blaga ne odpelje v drugo državo članico, transakcija dejansko ne predstavlja oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti, ki jo mora pridobitelj obdavčiti v namembni državi. Nasprotno, storitev

55. Po razlagi, ki jo predlagajo Teleos in drugi, bi se nasprotno pridobitev prestavila nazaj, na trenutek pred prevozom iz države porekla. Od tega trenutka dalje bi bila za izterjavo davka upravičena država sedeža pridobitelja, čeprav blago dejansko ne bi prispelo tja, temveč bi ostalo v državi porekla

¹⁴ — V tem smislu glej v opombi 13 navedeno sodbo BLP Group, točka 24, in v opombi 12 navedeno sodbo Optigen, točka 45.

in bi se domnevno tam tudi porabilo. Ta razlaga bi bila torej v nasprotju s pravico do obdavčitve, kar je namen prehodnih določb.

56. Tveganje neizpolnitve pogodbene obveznosti pridobitelja, da blago izvozi v drugo državo članico, bi končno prizadelo proračun države porekla blaga. Ta neizpolnitev pa v pogodbenih odnosih med odsvojiteljem in pridobiteljem ni udeležena. Ker je s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti povezana oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti, se proračun države porekla blaga ne bi mogel več obrniti na dobavitelja s sedežem na ozemlju države. Nasprotno, poskusiti bi moral davek na dodano vrednost izterjati od pridobitelja, ki v tej državi morda sploh ni registriran za davčne namene.¹⁵

15 — Za to bi bila potrebna kompleksna konstrukcija: predpostaviti bi morali fiktivno povratno dobavo v državo porekla blaga – v tem primeru torej Združeno kraljestvo –, ki bi ji sledila vnovična pridobitev blaga znotraj Skupnosti, podvržena davku – v tem primeru s strani TT – v tej državi. Teleos in drugi navajajo, da so davčni organi Združenega kraljestva TT podelili številko DDV in so očitno na opisani način poskusili pobrati davek tudi od TT. Temu so ugovarjali kot dvojni obdavčitvi. Jasno je, da se sme davek pobrati samo enkrat, ali pri Teleos in drugih ali pri TT. Kateri od njiju je pri tem v prvi vrsti odgovoren, Teleos in drugi ali TT, je odvisno od odgovora na tretje vprašanje.

57. Odprto lahko ostane, ali obremenitve in tveganja, ki so za dobavitelja v obravnavanih okoliščinah lahko povezani z dobavami blaga znotraj Skupnosti, sploh predstavljajo omejitve pretoka blaga znotraj Skupnosti. Tveganja so namreč povezana predvsem z oblikovanjem pogodbene obveznosti kot dobave „frankotovarna“, kot se je zanje dogovoril dobavitelj, in ne z razlago zadevnih določb Šeste direktive. V vsakem primeru bi bile ustrezne omejitve upravičene, ker omogočajo pravilno pobiranje davka na dodano vrednost pri čezmejnih dobavah ter služijo s Šesto direktivo priznanemu in spodbujanemu cilju preprečevanja davčnih utaj.¹⁶

58. V okviru odgovora na tretje vprašanje je treba vsekakor presojati, ali odgovornost dobavitelja v posebnih okoliščinah, kakršna je obravnavana, ne bi šla predaleč in bi čezmerno omejila prosti pretok blaga ali splošna pravna načela.

16 — Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76) ter v opombi 12 navedena sodba Kittel in Ricolta, točka 54.

59. Na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, kot sledi:

priznana oprostitev dobave, če se izkaže, da so bila dokazila lažna.

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(3)(1) Šeste direktive predpostavlja, da pridobitelj pridobi lastninsko pravico za blago, ki se odpošlje ali odpelje v drugo državo članico, in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.

61. Udeležene države članice soglasno menijo, da mora dobavitelj izkazati predpostavke za oprostitev dobave. Če se dokazila, ki jih predloži ob preverjanju davčne uprave, izkažejo za nepristna, dokaz ni zagotovljen in posledično je treba oprostitev naknadno odreči.

Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a) Šeste direktive predpostavlja, da se dobavljeno blago odpošlje ali odpelje v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

60. Ob odgovoru na tretje vprašanje je treba preveriti, ali se lahko dobavitelju, ki je dobroverno predložil s strani pridobitelja preskrbljena dokazila o prevozu iz države porekla, naknadno zopet odreče predhodno

62. Komisija v nasprotju s tem pojasnjuje, da bi bile dobave blaga znotraj Skupnosti čezmerno otežene, če dobavitelj ne bi užival ugodnosti oprostitve, čeprav bi storil vse v svoji moči, da bi izpolnil in dokazal predpostavke za oprostitev. Sklicuje se na skupno izjavo Sveta in Komisije v zapisniku ob sprejemu Direktive 91/680. Skladno s to izjavo naj prehodna določba v nobenem primeru ne privede do tega, da bi se zavrnila oprostitev skladno s členom 28c(A), ker se naknadno izkaže, da je kupec v zvezi z njo navedel napačne podatke, medtem ko je davčni zavezanec sprejel vse potrebne ukrepe, da bi se izognil napačni uporabi predpisov o davku na dodano vrednost v zvezi z dobavami njegovega podjetja.

63. Najprej je treba poudariti, da Šesta direktiva davku na dodano vrednost priznava zelo široko področje uporabe.¹⁷ Iz tega sledi, da je treba oprostitve davka kot izjemo od tega načela razlagati ozko.¹⁸ Kdor se sklicuje na takšno izjemo, mora dokazati, da so podane predpostavke za njeno uporabo.

tudi splošna načela, kot je načelo sorazmernosti.²⁰

64. Kot izhaja iz uvodnega stavka člena 28c (A) Šeste direktive, je v pristojnosti držav članic, da določijo formalne zahteve za dokazovanje predpostavk oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti.¹⁹ Pri izkoriščanju manevrskega prostora, ki ga državam članicam v tem okviru daje Šesta direktiva, pa morajo te vendarle upoštevati določbe Pogodbe o ES, smisel in namen Direktive ter

65. Prehodna določba glede trgovine znotraj Skupnosti je bila vstavljena z Direktivo 91/680 v okviru vzpostavitve notranjega trga in odpravljanja davčnih meja.²¹ Ukrepi torej v jedru ciljajo na olajšanje prostega pretoka blaga med državami članicami, ki se zagotavlja s členoma 28 in 29 ES. Kot Komisija pravilno navaja, zahteve po dokazovanju dobave blaga znotraj Skupnosti ne smejo voditi do tega, da bi bil pretok blaga znotraj Skupnosti zaradi prehodne določbe bolj otežen, kot je bil pred odpravo mejnih kontrol.

66. Dokler so še obstajale mejne kontrole, so se lahko davčni zavezanci zanašali na dokazovanje izvoza dobavljenih premičnin z dokumenti, ki so jih izdali carinski organi. Po odpravi notranjih meja davčnim zavezancem to posebej zaupanja vredno dokazno sredstvo ni več na razpolago. Prenos čez

17 — V opombi 10 navedena sodba Halifax in drugi, točka 41, ter v opombi 12 navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 37, ter Kittel in Recolta, točka 40.

18 — Sodbe z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company (C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19); z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 25) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Elmekla (C-181/04 do 183/04, ZOdl., str. I-8167, točka 15).

19 — V zvezi s tem glej tudi sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service (C-395/02, Recueil, str. I-1991, točki 27 in 28) in v opombi 10 navedeno sodbo Halifax in drugi, točki 90 in 91. Podrobneje o tem glej točko 20 in naslednje mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 11. januarja 2007 v zadevi Collée (C-146/05), še neresena zadeva pred Sodiščem.

20 — V zvezi s členom 22(8) Šeste direktive glej tudi v opombi 10 navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 92. Glede pravice do odbitka vstopnega davka glej tudi sodbi z dne 21. marca 2000 v zadevi Gaballfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52) in z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 48) ter v zvezi s členom 21(3) Šeste direktive sodbo z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 29).

21 — Glej prvo in drugo uvodno izjavo k Direktivi 91/680, navedeni v opombi 4.

mejo se lahko namesto tega v splošnem dokazuje le še z izjavami zasebnikov.

blaga znotraj Skupnosti. To ne izključuje možnosti, da se lahko dokaz o prevozu ali odpošiljanju namesto tega izvede tudi na drug način, če to ne vodi do močnejšega oviranja čezmejnega pretoka blaga, kot so bile zahteve po dokazilih pred odpravo notranjih meja.

67. Za to se ponuja predvsem tovorni list, ki je izstavljen skladno z določbami Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) in na katerem je prejemnik zabeležil prejem blaga v drugi državi članici.

68. CMR-tovorni list je podpisan s strani odpošiljatelja blaga in prevoznika ter služi kot dokaz o tem, da je prevoznik prevzel blago.²² En izvod spremlja blago in se prejemniku izroči na njegovo zahtevo.²³ Če prejemnik zabeleži prejem blaga na tovrnem listu, so najmanj tri druga od druge večinoma neodvisne osebe sodelovale pri izstavitvi dokazila o prenosu v drugo državo članico. To zmanjšuje tveganje manipulacij, vendar pa jih ne more v celoti preprečiti.

70. Vprašanje je, kakšne so posledice, če se podatki v tovrnem listu naknadno izkažejo za napačne, in iz tega izhaja, da blago dejansko ni bilo odpeljano čez mejo, pri čemer davčni zavezanec ni ravnal v dogovoru z izstavitelji tovrnega lista niti ni vedel ali moral vedeti za njegovo nepravilnost.

69. Če davčni zavezanec predloži na tak način izstavljen tovorni list, to praviloma zadostuje kot dokazilo o prevozu ali odpošiljanju iz države dobave v drugo državo članico. Če so podane druge predpostavke, je s tem podana pravica do oprostitve dobave

71. Po eni strani bi se lahko dobava na podlagi kasneje ugotovljenega dejanskega stanja obravnavala kot neoproščena dobava na ozemlju države in bi se dobavitelju naložilo plačilo davka na dodano vrednost. To stališče zastopajo države članice. Nasprotno Komisija meni, da se v tem primeru davek na dodano vrednost ne more zahtevati od dobavitelja.

²² — Glej člen 5(1) in 9(1) CMR.

²³ — Glej člen 5(1) in 13(1) CMR.

72. S stališčem držav članic se ne strinjam. To stališče vodi do čezmerne obremenitve dobavitelja in s tem do oviranja prostega pretoka blaga. Tveganje, da mora dobavitelj jamčiti za davek na dodano vrednost, če njegov odjemalec dejansko ne izvozi premičnin, ampak simulira prevoz s ponarejenimi transportnimi dokumenti, bi namreč lahko dobavitelja odvrnilo od čezmejnih poslov. Stališče, ki ga zastopajo države članice, bi bilo torej v nasprotju z nameni prehodne določbe.

73. Kot izhaja iz s strani Komisije navedene izjave v zapisniku, ki sta jo podala Svet in Komisija ob sprejemu Direktive 91/680, odgovornost dobavitelja tudi po volji zakonodajalca ne sme iti tako daleč.

74. S Šesto direktivo priznani in zasledovani namen – zagotoviti pravilno pobiranje davka na dodano vrednost in preprečevati davčne utaje²⁴ – sicer lahko upravičuje omejitve prostega pretoka blaga.²⁵ Stališče, ki ga zastopajo države članice, je tudi primerno za preprečevanje davčnih izostankov zaradi kriminalnega ravnanja. Vendar pa vodi do

neprimerne porazdelitve tveganja med dobaviteljem in proračunom za kriminalno ravnanje tretje osebe ter tako nasprotuje načelu sorazmernosti.

75. Dobavitelj gotovo prevzema obveznost, storiti vse v svoji moči za zagotovitev pravilne oprave dobave blaga znotraj Skupnosti.²⁶ Če vnos premičnin v drugo državo članico pogodbeno prepusti pridobitelju, mora – kot je navedeno v izvajanjih k prvemu vprašanju – po potrebi prevzeti tudi posledice neizpolnitve te obveznosti s strani pridobitelja.

76. Dalje si mora odsvojitelj zagotoviti resnost svojega pogodbenega partnerja. Namen preprečevanja davčne utaje upravičuje, da se glede te dolžnosti postavljajo visoke zahteve. V pristojnosti nacionalnega sodišča je, da odloči, ali jo je dobavitelj izpolnil. Po podatkih le-tega v predlogu za sprejetje predhodne odločbe naj bi Teleos in drugi za preverjanje TT izčrpali vse možnosti, ki so jih imeli na razpolago.

77. V nasprotju s tem pa bi bilo pretirano, če bi dobavitelja šteli za odgovornega tudi za

24 — V opombi 16 navedena sodba Gemeente Leusden in Holin Groep, točka 76, ter v opombi 12 navedena sodba Kittel in Ricolta, točka 54.

25 — Glej zgoraj navedeno točko 57.

26 — V opombi 20 navedena sodba Federation of Technological Industries in drugi, točka 33, ter v opombi 12 navedena sodba Kittel in Ricolta, točka 51.

kriminalno ravnanje njegovega pogodbenega partnerja, pred katerim se ne more varovati.²⁷ Tako dobavitelju v tem primeru ne pomaga, da si od pridobitelja do dokaza o vnosu blaga v drugo državo članico preskrbi zavarovanje v višini davka na dodano vrednost, kot to predlaga navodilo 703 Commissioners. S predložitvijo tovarnega lista, ki vsebuje napačne podatke, ki pa dobavitelju niso znani, se zdi namreč ta dokaz že izveden. Dobavitelj bi bil torej primoran sprostiti zavarovanje ob prejemu tovarnega lista, tudi če – kot se izkaže kasneje – prevoz čez mejo v resnici ni bil opravljen.

s strani države izvoza, prejel oprostitev carine. Kasneje se je izkazalo, da potrdila o poreklu niso bila ustrezna, tako da carinska ugodnost ni bila priznana upravičeno. V navedenih sodbah Sodišče naknadne odmere carine v teh okoliščinah ni štel za nesorazmerno obremenitev uvoznika, čeprav se je ta dobroverno zanašal na (neustrezno) potrdilo o poreklu države izvoza.³⁰

78. Proti temu zaključku ne govorita niti sodbi Faroe Seafood in drugi²⁸ ter Pascoal & Filhos²⁹.

79. Ti sodbi sta se nanašali na izterjavo carine na blago iz tretjih držav. Uvoznik je, sklicujoč se na potrdilo o poreklu, podeljeno

80. Te ugotovitve v okviru carinske zakonodaje se ne morejo uporabiti pri razlagi Šeste direktive o DDV. V carinski zakonodaji je lahko od porekla blaga odvisno, ali mora uvoznik plačati carino ali ne. Nasprotno pa predpisi glede trgovine znotraj Skupnosti ne določajo le, ali je določena dobava oproščena, ampak hkrati tudi, ali je njena pridobitev podvržena plačilu davka. Pridobitev in oprostitev sta odločilni za porazdelitev pravice obdavčitve na notranjem trgu. Ne vodita do popolne odprave davčne obveznosti, temveč do njene prealitive z dobavitelja na pridobitelja. Če pride zaradi pomanjkljivih dokazil do oprostitve, se lahko proračun obrne na pridobitelja. Nasprotno pa v carinski zakonodaji dogovarja le tisti, v čigar imenu je bila

27 — Misel, da skrbni in pošteni davčni zavezanec pri pobiranju davka na dodano vrednost ne more odgovarjati za goljufivo ravnanje drugih oseb, je izražena v več odločitvah v primerih davčnega vrtiljaka (glej predvsem v opombi 12 navedeno sodbo *Federation of Technological Industries* in drugi, točka 33, ter v opombi 12 navedeni sodbi *Optigen* in drugi, točka 52 in naslednje, ter *Kittel* in *Ricolta*, točka 45 in naslednje). Ti primeri pa dejansko niso povsem primerljivi z okoliščinami v obravnavanem primeru, ker je šlo v njih za več med seboj ločenih operacij, medtem ko bi morala biti v tem primeru opravljena le ena dobava blaga znotraj Skupnosti, pri izvedbi katere pa bi sodelovalo več oseb.

28 — Sodba z dne 14. maja 1996 v zadevi *Faroe Seafood* in drugi (C-153/94 in C-204/94, Recueil, str. I-2465).

29 — Sodba z dne 17. julija 1997 v zadevi *Pascoal & Filhos* (C-97/95, Recueil, str. I-4209).

30 — Glej predvsem v opombi 28 navedeno sodbo *Faroe Seafood* in drugi, točka 114, ter v opombi 29 navedeno sodbo *Pascoal & Filhos*, točka 55.

opravljena carinska deklaracija.³¹ Na njegovo mesto ne stopi noben drug dolžnik, ki bi državi uvoza jamčil za carino, če bi se potrdilo o poreklu izkazalo za neresnično.

81. Poleg tega neovirana trgovina s tretjimi državami ne predstavlja pravice posameznika, ki bi bila varovana s temeljno svobodo ščino Pogodbe. Za omejitve trgovine s tretjimi državami torej veljajo manj stroga merila kot za omejitve pretoka blaga znotraj Skupnosti.

82. Kot je Komisija sicer pravilno zatrjevala, je bila v navedenih odločitvah uporabljena specifična carinskopravna določba³², ki je izrecno urejala primer naknadne poprave potrdila o poreklu. Skladno s to določbo je bila opustitev naknadne odmere carine mogoča le pri zmoti pristojnih carinskih organov. V obravnavanem primeru ustrezne določbe ne obstajajo.

83. Zavedam se, da vsebuje tu predstavljena razlaga določeno tveganje. Če dobavitelju, če pridobitelj prenos blaga čez mejo le simulira, ni treba računati s tem, da bo odgovarjal za plačilo davka na dodano vrednost, bi ga to lahko zapeljalo k lahkomišelnemu ravnanju. Zato se še enkrat poudarja, da dobavitelj naknadno ne more biti soudeležen pri plačilu davka na dodano vrednost le tedaj, če nikakor ne obstajajo indici za to, da bi sodeloval v utajah ali zanje vedel, in če je storil vse v svoji moči za zagotovitev pravilnega plačila davka na dodano vrednost.

84. Končno velja še kratko omeniti posledice, ki izhajajo iz predhodnih ugotovitev. Komisija pri tem izpostavlja naslednje alternative: prvič bi se lahko dejanski stan oprostitev štel za izpolnjenega že s predložitvijo neresničnih dokumentov, ki niso prepoznavni kot taki, in bi bila naknadna materialna ponovna ocenitev položaja izključena (materialna rešitev). Tej rešitvi daje prednost Komisija. Drugič meni, da bi se lahko položaj na podlagi naknadnih ugotovitev materialno sicer ponovno ocenil, vendar se pri tem davčnemu zavezancu že priznana oprostitev zaradi tega ne bi ponovno odvzela (procesnopravna rešitev).

85. Materialna rešitev se mi zdi boljša. Dovoljuje, da se skladno z oprostitvijo

31 — Glej v opombi 29 navedeno sodbo Pascoal & Filhos, točka 49.

32 — Člen 5(2) Uredbe Sveta (EGS) št. 1697/79 z dne 24. julija 1979 o naknadnem plačilu uvoznih ali izvoznih dajatev po opravljenem carinjenju, pri katerem se od zavezanca za plačilo ni zahtevalo plačilo dajatev za blago, carinjeno po postopku, ki predvideva plačilo takšnih dajatev (UL L 197, str. 1).

dobave domneva pridobitev blaga znotraj Skupnosti s strani kupca – v obravnavanem primeru TT – v državi porekla.³³ Druga rešitev bi lahko v nasprotju s tem vodila tako rekoč v davčno nikogaršnjo deželo. Dobava bi se naknadno opredelila kot dobava na ozemlju države, ne da bi se od dobavitelja, ki je glede nje pravzaprav davčni zavezanec, lahko zahtevalo plačilo davka. Hkrati bi bilo težko utemeljiti, kako je lahko prišlo do pridobitve blaga znotraj Skupnosti, podvržene davku, če z njo ni povezana dobava blaga znotraj Skupnosti.

dokazi vsebovali napačne podatke, dobavitelj pa o tem ni nič vedel in tudi ni mogel vedeti. To vsekakor velja, če je dobavitelj storil vse v svoji moči za zagotovitev pravilne uporabe predpisov o davku na dodano vrednost.

D – Četrto vprašanje za predhodno odločanje

86. Na tretje vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, kot sledi:

87. Pri tem vprašanju gre za to, ali ima obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti v namembni državi vpliv na davčno obravnavanje v državi porekla. Stranke, ki so o tem vprašanju zavzele stališče, to zanikajo.

Če dobavitelj dobroverno predloži objektivne dokaze o tem, da je z njegove strani dobavljeno blago zapustilo državo porekla, in organi te države zato na podlagi člena 28c(A)(a) Šeste direktive dobavo oprostitjo davka, plačila davka v okoliščinah iz spora o glavni stvari ne morejo naknadno zahtevati od dobavitelja, če se izkaže, da so predloženi

88. Kot je bilo pravkar pojasnjeno, gresta oprostitev v državi porekla in obdavčitev pridobitve v namembni državi v osnovi z roko v roki ter služita porazdelitvi pravice do obdavčitve.³⁴

89. Če bi morala država porekla določeno dobavo avtomatično oprostiti, po tem ko bi kupec oddal davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti, bi to v enaki meri spodbujalo goljufije. Z oddajo

³³ – V zvezi s tem glej sicer zapleteno, vendar očitno s strani organov Združenega kraljestva dejansko uporabljeno rešitev, ki je navedena zgoraj v opombi 15.

³⁴ – Glej točki 29 in 31 ter naslednje teh sklepnih predlogov.

napačnega davčnega obračuna v (zatrjevano) namembni državi bi lahko kupec manipuliral s krajem obdavčitve in celo izbral državo s posebno nizko davčno stopnjo. Celo pri nezadostnem preverjanju podatkov o pridobitvi v namembni državi bi nepravilni obračun kljub temu povzročil oprostitev dobave v državi porekla.

90. Pravilni izterjavi davka je nasprotno bolj zadoščeno, če pristojni davčni organi predpostavke za pridobitev blaga znotraj Skupnosti in tudi za oprostitev ustrezajoče dobave presojajo neodvisno druge od drugih. V vsakem primeru morajo davčni organi – po potrebi prek povračila davka – zagotoviti, da pri korektni opravi dobave in pridobitve ne pride do dvojne obdavčitve.

91. V okviru dokazovanja, da je bila opravljena oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti, lahko v vsakem primeru predstavlja dodaten indic za to, da je kupec premočnine dejansko iznesel iz države, če je v namembni državi oddal davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti. Iz takšnega obračuna namreč le posredno sledi, da so bile premočnine iznesene iz države porekla v namembno državo. Le na to pa se dobavitelj ne bi smel zanašati že zato, ker davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga, oddan v namembni državi, ne veže davčnih organov v državi porekla pri njihovi odločitvi o oprostitvi.

92. Na četrto vprašanje je zato treba odgovoriti, da za dokaz oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti ni odločilnega pomena, da je pridobitelj pri davčni upravi namembne države predložil obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnost.

V – Predlog

93. Na podlagi predhodnih izvajanj predlagam, naj Sodišče na predložena vprašanja odgovori:

1. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(3)(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 – predpostavlja, da pridobitelj pridobi lastninsko pravico za blago, ki se odpošlje ali odpelje v drugo državo članico in je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.
2. Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a) Šeste direktive predpostavlja, da se dobavljeno blago odpošlje ali odpelje v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.
3. Če dobavitelj dobroverno predloži objektivne dokaze o tem, da je z njegove strani dobavljeno blago zapustilo državo porekla, in organi te države zato na podlagi člena 28c(A)(a) Šeste direktive dobavo oprostijo davka, plačila davka v okoliščinah iz spora v glavni stvari ne morejo naknadno zahtevati od dobavitelja, če se izkaže, da so predloženi dokazi vsebovali napačne podatke, dobavitelj pa o tem ni nič vedel in tudi ni mogel vedeti. To vsekakor velja, če je dobavitelj storil vse v svoji moči za zagotovitev pravilne uporabe predpisov o davku na dodano vrednost.
4. Za dokaz oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti ni odločilnega pomena, da je pridobitelj pri davčni upravi namembne države predložil obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti.