



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PEDRA CRUZA VILLALÓNA,
predstavljeni 21. junija 2012¹

Zadeva C-587/10

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
proti
Finanzamt Plauen**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Davek na dodano vrednost — Dobava znotraj Skupnosti — Verižni posli — Zavrnitev oprostitev zaradi nenavedbe identifikacijske številke za DDV pridobitelja“

I – Uvod

1. Bundesfinanzhof v tej zadevi Sodišču v okviru postopka, v katerem je treba presoditi o zakonitosti odločbe nemških davčnih organov, s katero je bila dobavitelju, ki je davčni zavezanec, zavrjnena oprostitev iz člena 28c(A)(a) Direktive 77/388/EGS² za dobave znotraj Skupnosti, postavlja različna vprašanja v zvezi z razlago te direktive.
2. Primer je poseben, ker je sporna dobava del verižnega posla z dvema zaporednima prodajama in s samo enim prevozom znotraj Skupnosti. Oprostitev je bila zavrjnena, ker prva dobaviteljica, nemška družba, ni predložila identifikacijske številke za DDV družbe iz Združenih držav Amerike, ki je od nje blago pridobila, ampak številko druge pridobiteljice tega blaga, ki je finska družba.
3. V tej zadevi bo Sodišče lahko še poglobilo svojo že tako obširno sodno prakso v zvezi z oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti in razjasnilo obseg pristojnosti, ki so v skladu z uvodnim stavkom člena 28c(A) Šeste direktive državam članicam priznane za določitev pogojev, potrebnih za zagotovitev „pravilne in enostavne uporabe“ oprostitev in „preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije: Šesta direktiva

4. V skladu s členom 4(1) Šeste direktive se za zavezanca za DDV šteje „vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. V skladu s tem odstavkom 2 „[g]ospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse

1 — Jezik izvirnika: španščina.

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, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 160), v nadaljevanju: Šesta direktiva.

dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. [...]“.

5. Člen 22 Šeste direktive, kakor je bil spremenjen s členom 28h te direktive, določa več obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci po notranjem sistemu.

6. Člen 22(1)(c), prva in tretja alineja, tako določa, da „[d]ržave članice sprejmejo potrebne ukrepe, da identificirajo s posamično številko: – vsakega davčnega zavezanca, razen davčnih zavezancev iz člena 28a(4), ki na ozemlju države opravlja dobave blaga ali storitev, ki mu dajejo pravico do odbitka [...] – vsakega davčnega zavezanca, ki na ozemlju države opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za poslovanje v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), ki se opravljajo v tujini“.

7. Člen 22(3)(a) določa: „Vsak davčni zavezanec zagotovi, da [se] izda račun za blago ali storitve, ki ga je dobavil ali opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. Vsak davčni zavezanec tudi zagotovi, da [se] izda račun za dobave blaga [...] za blago, dobavljeno v skladu s pogoji, določenimi v členu 28c(A).“ V skladu s členom 22(3)(b) mora biti na tem računu navedena identifikacijska številka za DDV.

8. V skladu s členom 22(8) „[d]ržave članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja“.

9. Šesti direktivi je bil z Direktivo 91/680 dodan naslov XVIa, ki je bil naslovljen „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“ in vsebuje člene od 28a do 28n.

10. Člen 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive določa, da so predmet DDV tudi „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 [...]“.

11. V skladu s členom 28a(3) „[p]ridobitev blaga znotraj Skupnosti“ pomeni pridobitev lastninske pravice na premičninah, 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“.

12. Člen 28b(A)(1) določa, da se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje „kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila“. Vendar je v odstavku 2 precizirano, da se „[b]rez vpliva na odstavek 1 [...] 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. [...]“.

13. V skladu s členom 28c(A)(a) so davka oproščene dobave znotraj Skupnosti:

„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 [so] opredeljen[e] 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 držav[i] članic[i], ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga. [...]“

B – Nacionalna ureditev

14. V skladu s členom 6a(1), prvi stavek, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG³) gre za dobavo blaga znotraj Skupnosti – ki je v skladu s členom 4(1)(b) UStG oproščena –, če so izpolnjeni ti pogoji: “(1) podjetnik ali pridobitelj je blago, ki je predmet dobave, odpravil ali odposlal na drug del ozemlja Skupnosti; (2) pridobitelj je: (a) podjetnik, ki je blago, ki je predmet dobave, pridobil za svoje podjetje; (b) pravna oseba, ki ni podjetnik ali ki blaga, ki je predmet dobave, ni pridobila za svoje podjetje, ali (c) vsak drug pridobitelj, če je predmet dobave novo vozilo; in (3) za pridobitev blaga, ki je predmet dobave, se pri kupcu iz druge države članice uporabljajo določbe, ki se nanašajo na davek na dodano vrednost“. V skladu s členom 6a(3) UStG mora izpolnjevanje teh pogojev dokazati podjetnik.

15. Člen 17c(1) Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uredba o izvajanju zakona o DDV, v nadaljevanju: UStDV⁴) določa, da mora podjetnik, za katerega se ta uredba uporablja, pri dobavah znotraj Skupnosti na podlagi knjigovodskih dokumentov dokazati, da so izpolnjeni pogoji za oprostitev davka, „vključno s pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV“.

III – Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

16. Tožeča stranka in revidentka, družba Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (v nadaljevanju: VSTR), je matična družba družbe nemškega prava s sedežem v Nemčiji.

17. Ta družba je novembra 1998 družbi ATLANTIC International Trading Co. (v nadaljevanju: ATLANTIC) iz Združenih držav Amerike prodala stroja za drobljenje kamenja. Družba ATLANTIC je imela poslovno enoto na Portugalskem, vendar ni bila v nobeni državi članici Unije prijavljena za davek na dodano vrednost.

18. Družba prodajalka je družbo ATLANTIC pozvala, naj ji sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV, ta pa ji je odgovorila, da je stroja prodala naprej podjetju s sedežem na Finskem, in ji sporočila identifikacijsko številko za DDV tega podjetja. Nemška družba prodajalka je preverila verodostojnost tega podatka.

19. V zvezi s prevozom strojev je treba navesti, da ju je na sedežu nemške družbe 14. decembra 1998 prevzelo prevozno podjetje, ki je ravnalo po naročilu družbe ATLANTIC, in ju po kopenski poti prepeljalo do Lübecka (Nemčija) ter tri dni pozneje vkrcalo na ladjo za Finsko.

20. Nemška družba prodajalka je družbi ATLANTIC poslala račun brez obračunanega DDV, na katerem je bila navedena identifikacijska številka finskega podjetja.

21. Družba VSTR, matična družba družbe prodajalke, je dobavo strojev v obračunu DDV za leto 1998 obravnavala, kot da je oproščena davka. Nasprotno pa je nemški davčni urad (Finanzamt Plauen) menil, da v tem primeru oprostitev ni mogoča, ker družba ATLANTIC kot pridobiteljica ni uporabila identifikacijske številke za DDV namembne države članice ali druge države članice.

22. Družba VSTR je pri sodišču prve stopnje zoper to odločbo vložila tožbo, potem pa zoper sodbo Finanzgericht, s katero je bila ta tožba zavrnjena, vložila revizijo. V okviru tega postopka z revizijo, ki ga vodi Bundesfinanzhof, je družba VSTR zatrjevala, da je razlog, na podlagi katerega je nemška uprava zavrnila oprostitev, v nasprotju s Šesto direktivo. Nemška uprava pa, nasprotno, meni, da lahko države članice za uporabo zadevne oprostitve postavijo pogoj, da mora imeti pridobitelj identifikacijsko številko za DDV v eni od držav članic, tako kot je določeno s členom 17c(1) UStDV.

3 — BGBI. 1993 I, str. 565.

4 — BGBI. 1999 I, str. 1308.

23. Bundesfinanzhof je menilo, da glede razlage zahtev za uporabo oprostitve za dobave znotraj Skupnosti iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive obstajajo dvomi, in zato Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „(1) Ali lahko v skladu s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih države članice štejejo, da gre za dobavo znotraj Skupnosti, ki je oproščena davka, le, če davčni zavezanec predloži knjigovodski dokaz v zvezi s pridobiteljevo identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost?
- (2) Ali je za odgovor na to vprašanje pomembno,
- da je pridobitelj podjetnik s sedežem v tretji državi, ki je predmet dobave v okviru verižnega posla sicer odposlal iz ene države članice v drugo, ni pa za davek na dodano vrednost prijavljen v nobeni državi članici, in
 - da je davčni zavezanec dokazal, da je pridobitelj oddal obračun davka v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti?“

IV – Postopek pred Sodiščem

24. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vložen 15. decembra 2010.

25. Pisna stališča so predložile Italija, Nemčija, družba VSTR in Komisija.

26. Na obravnavi 7. marca 2012 so ustna stališča predstavili zastopniki družbe VSTR, nemške vlade in Komisije.

V – Preučitev vprašanj za predhodno odločanje

A – Predhodno vprašanje: določitev dobave znotraj Skupnosti v verižnem poslu

27. Vprašanja, ki jih je oblikovalo Bundesfinanzhof, se nanašajo na uporabo oprostitve dobav znotraj Skupnosti, določene v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive.

28. V skladu z navedenim členom morajo biti za to, da se transakcija lahko šteje za dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki je oproščena DDV, izpolnjeni trije pogoji: prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik; fizična premestitev blaga iz ene države članice v drugo; pridobitelj mora imeti status davčnega zavezanca (lahko je tudi pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki „deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga“).

29. Izpolnitev prvega od teh treh pogojev (prenos pravice do razpolaganja z blagom z družbe VSTR na družbo ATLANTIC) ni bila nikoli sporna; vprašanja Bundesfinanzhof se nanašajo na tretji pogoj (status davčnega zavezanca pridobitelja).

30. Najprej pa je treba podati kratko pojasnilo v zvezi z drugim pogojem (prevoz znotraj Skupnosti); obravnavana zadeva ima namreč to posebnost, da je dobava, katere oprostitve od DDV je sporna, del verižnega posla, ki je sestavljen iz dveh zaporednih prodajnih transakcij – v okviru prve nemška družba blago proda družbi iz Združenih držav Amerike, v okviru druge pa ta družba blago proda finski družbi – in samo enega prevoza blaga znotraj Skupnosti, in sicer iz Nemčije na Finsko.

31. V skladu z ugotovitvami Sodišča iz sodbe z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder se lahko v primerih, kot je obravnavani, torej „kadar gre pri dveh zaporednih dobavah istega blaga, ki sta med davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, opravljeni za plačilo, za enotno odpošiljanje znotraj Skupnosti ali enotni prevoz znotraj Skupnosti tega blaga, to odpošiljanje ali ta prevoz pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo edina oproščena na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive“⁵.

32. V obravnavanem primeru je zato najprej treba ugotoviti, kateri od dveh zaporednih dobav blaga se lahko pripiše prevoz; torej katero od teh dobav bi bilo mogoče, če bi bili izpolnjeni preostali pogoji, opredeliti za dobavo znotraj Skupnosti, ki je oproščena DDV.

33. V Šesti direktivi v zvezi s tem ni določeno nobeno pravilo, vendar je Sodišče v sodbi z dne 16. decembra 2010 v zadevi Euro Tyre Holding pojasnilo, da je treba v primerih verižnih poslov dobavo, ki ji je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, „določiti ob upoštevanju celovite presoje vseh okoliščin primera“⁶. Ta presoja okoliščin pa je naloga sodišča, ki odloča v sporu o glavni stvari.

34. Načeloma se zdi, da Bundesfinanzhof ne dvomi, da je treba v obravnavani zadevi prevoz pripisati prvi dobavi, torej tej, pri kateri je bila prodajalka nemška družba VSTR in pridobiteljica ameriška družba ATLANTIC⁷; menim, da je glede na navedeno sodno prakso ta presoja ustrezna.

35. Obravnavani primer je podoben temu iz zadeve Euro Tyre Holding, saj je prvi pridobitelj blaga pravico do razpolaganja z njim pridobil v državi članici prve dobave (Nemčija)⁸ in prodajalcu sporočil svojo namero, da blago prepelje v drugo državo članico, kjer naj bi se opravila druga dobava⁹. Edina razlika je ta, da se v obravnavanem primeru družba ATLANTIC ni izkazala s svojo identifikacijsko številko za DDV; ta dejavnik pa je Sodišče v sodbi Euro Tyre Holding omenilo med tistimi, ki jih je v teh okoliščinah treba upoštevati¹⁰. Ne glede na spodnje preudarke (ob preučitvi prvega vprašanja za predhodno odločanje) glede pomena tega dejavnika za opredelitev dobave kot oproščene dobave znotraj Skupnosti pa menim, da navedba te identifikacijske številke pridobitelja – v prvi fazi razlogovanja – ni nujna za pripis prevoza določeni dobavi.

36. V zadevi Euro Tyre Holding je bila navedba identifikacijske številke za DDV pridobitelja v državi druge dobave uporabljena kot objektivni pokazatelj tega, da je imel prvi pridobitelj že od pridobitve namen prodati blago v to drugo državo članico¹¹. V obravnavani zadevi pa tak pokazatelj morda ni nujen, saj Bundesfinanzhof šteje, da je bilo na podlagi drugih objektivnih dejavnikov¹² dokazano, da je bil drug prenos pravice do razpolaganja z blagom opravljen že v namembni državi in po prevozu znotraj Skupnosti, ki ga je treba v takem primeru pripisati prvi dobavi.

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

37. S prvim vprašanjem Bundesfinanzhof Sodišče sprašuje, ali lahko države članice za oprostitev dobav znotraj Skupnosti postavijo pogoj, da mora dobavitelj predložiti knjigovodski dokaz v zvezi s pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV.

5 — Zadeva C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 45.

6 — Zadeva C-430/09, ZOdl., str. I-13335, točka 44.

7 — Iz spisa prav tako ni razvidno, da bi Finanzgericht, ki je o zadevi odločalo na prvi stopnji, v zvezi s tem menilo drugače.

8 — Zgoraj navedena sodba Euro Tyre Holding, točka 32.

9 — Zgoraj navedena sodba Euro Tyre Holding, točka 33.

10 — Sodišče je v točki 45 zgoraj navedene sodbe Euro Tyre Holding ugotovilo: „V okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, v katerih prvi pridobitelj, ki je pridobil pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik na ozemlju države članice prve dobave, izrazi svoj namen, da bo to blago prepeljal v drugo državo članico, in se izkaže s svojo identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, ki mu jo je dodelila ta druga država članica, je treba prevoz znotraj Skupnosti pripisati prvi dobavi, če je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na drugega pridobitelja v državi članici, v katero je bil namenjen prevoz znotraj Skupnosti.“ Glej tudi točko 35.

11 — V zvezi s tem glej zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točke od 33 do 39.

12 — Zgoraj navedena sodba Euro Tyre Holding, točka 34 in tam navedena sodna praksa.

38. Kot je bilo že omenjeno, je v skladu s členom 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive uporaba te oprostitve mogoča, če so izpolnjeni trije pogoji, ki so v skladu z ustaljeno sodno prakso¹³ določeni taksativno in med katere ni bil – vsaj ne izrecno – vključen noben pogoj, povezan z navedbo identifikacijske številke za DDV pridobitelja.

39. V sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée je Sodišče ugotovilo, da „nacionalni ukrep, ki pravico do oprostitve dobave znotraj Skupnosti v bistvu podredi spoštovanju postopkovnih zahtev in ne upošteva vsebinskih zahtev, pri čemer se zlasti glede slednjih ne sprašuje, ali so bile izpolnjene, presega tisto, kar je nujno za pravilno pobiranje davka“. Če so izpolnjene vsebinske zahteve, je zato treba oprostitve DDV priznati, čeprav davčni zavezanec niso izpolnili nekaterih postopkovnih zahtev. Drugače bi bilo samo, „če zaradi kršitve takih postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene“¹⁴.

40. Nemška vlada trdi, da zahteva, da mora prodajalec navesti identifikacijsko številko za DDV pridobitelja v namembni državi članici, ne pomeni novega vsebinskega pogoja, ki se razlikuje od teh iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, ampak da gre za dokazno sredstvo, ki je nujno za dokaz izpolnitve tretjega od teh pogojev, torej tega, da mora imeti pridobitelj status davčnega zavezanca.

41. Države članice naj bi bile pristojne za uvedbo te dokazne zahteve na podlagi uvodnega stavka člena 28c(A) Šeste direktive, v skladu s katerim države članice to oprostitve priznajo „pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev [njene] pravilne in enostavne uporabe [...] in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“. Poseg držav članic naj bi bilo mogoče utemeljiti tudi s členom 22(8), v skladu s katerim lahko te „določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj“. Nemška vlada meni, da je pogoj, da je pridobitelj davčni zavezanec, „ki deluje kot tak“, izpolnjen le, če se navede identifikacijska številka za DDV, ki jo dodeli namembna država članica.

42. Kot bom razložil spodaj, ima v skladu s Šesto direktivo identifikacijska številka v okviru dobav znotraj Skupnosti bistveno funkcijo, saj je z njo davčni nadzor nad temi dobavami izredno olajšan.

43. Vendar ne glede na to menim, da člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive ni mogoče razlagati tako, da je oproščena dobava znotraj Skupnosti podana le, če je bila navedena identifikacijska številka za DDV pridobitelja. Po eni strani, status davčnega zavezanca ni odvisen od dodelitve te številke in ni ovir za to, da se ga prizna na drugačen način (1). Po drugi strani, neizpolnitev obveznosti navedbe davčne identifikacijske številke, ki je predpisana s Šesto direktivo, ne more povzročiti spremembe v sistemu obdavčitve z DDV (2). Nazadnje, taka razlaga bi pomenila kršitev načela nevtralnosti DDV, ki v skladu s sodno prakso ni dopustna (3).

1. Status davčnega zavezanca ni odvisen od dodelitve davčne identifikacijske številke. Dokaz tega statusa je mogoč na podlagi drugih objektivnih podatkov.

44. Identifikacijska številka za DDV je nastala ob vzpostavitvi sistema DDV Skupnosti, katerega glavni cilj je, kot je znano, zagotoviti, da se davek plača v državi članici, v kateri pride do končne potrošnje blaga. Za zagotovitev pravilne uporabe tega sistema je bilo treba določene zavezanca za DDV identificirati s posamično številko, na podlagi katere je mogoče ugotoviti državo članico, ki jo je izdala, in vrsto transakcije, ki jo ti zavezanec opravljajo (člen 22(1), točke od (c) do (e), Šeste direktive). Identifikacijska številka tako pomeni, kot je navedla Komisija, skrajšano oznako davčnega statusa zavezanca za DDV, ki je namenjena olajšanju davčnega nadzora nad transakcijami znotraj Skupnosti.

13 — Glej, med drugimi, sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos (C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 70).

14 — Zadeva C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točki 29 in 31.

45. V ta namen je bila s členom 22 Šeste direktive davčnemu zavezancu naložena obveznost, naj na računu navede identifikacijsko številko, pod katero je dobavil blago ali opravil storitev, in identifikacijsko številko, ki jo je v tej transakciji uporabil kupec (člen 22(3)(b)), ter predloži rekapitulacijsko poročilo za koledarsko četrtletje „o pridobiteljih, identificiranih za namene davka na dodano vrednost, ki jim je dobavljal blago pod pogoji iz člena 28c(A)(a) in (d), in prejemnikih, identificiranih za namene davka na dodano vrednost pri transakcijah iz petega pododstavka“ (člen 22(6)(b)).

46. Isti namen – davčni nadzor – ima pravilo iz člena 28b(A)(2) Šeste direktive, v skladu s katerim se šteje, da je pridobitev opravljena „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 blaga znotraj Skupnosti iz člena 28a(1)(a) z DDV obdavčena v „kraj[u], kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila“ (člen 28b(A)(1))¹⁵.

47. Vendar so obveznosti iz člena 22 in pravilo iz člena 28b(A)(2) Šeste direktive preventivni instrumenti za izvajanje davčnega nadzora, ki so namenjeni preprečevanju neplačila DDV s strani pridobitelja. Na podlagi teh določb ni mogoče sklepati, da se status davčnega zavezanca pridobi le z dodelitvijo identifikacijske številke ali da je le z navedbo te številke mogoče dokazati, da je pridobitelj pri transakciji deloval kot davčni zavezanec. Zato prodajalcu zaradi neizpolnitve te obveznosti ni mogoče zavrni oprostite, do katere ima pravico.

48. Najprej je treba spomniti, da v skladu s členom 4(1) Šeste direktive status davčnega zavezanca ni pogojen z nobeno formalnostjo ali predložitvijo posebnega dokumenta, ampak je odvisen izključno od tega, da oseba opravlja „katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Na podlagi besedila te določbe je status davčnega zavezanca treba šteti za primarni status, ki izhaja neposredno iz dejstev in ni odvisen od dodelitve ali uporabe identifikacijske številke za DDV.

49. Ta ugotovitev je popolnoma skladna s pomembno funkcijo, ki jo ima – kot je bilo pokazano – v skladu s Šesto direktivo identifikacijska številka v okviru dobav znotraj Skupnosti. Čeprav je zaradi obveznosti iz člena 22 Šeste direktive navedba identifikacijske številke za DDV običajno – in najbolj ustrezno – sredstvo za dokaz statusa davčnega zavezanca, pa to ne pomeni, da prodajalec ne more uporabiti drugih „objektivnih dejavnikov“¹⁶, da bi dokazal, da je pridobitelj imel ta status¹⁷. Obravnavana zadeva lepo ponazarja take – nedvomno izjemne – primere, v katerih prodajalec brez navedbe identifikacijske številke pridobitelja dokaže, da je ta deloval v okviru gospodarske dejavnosti, da je bila nanj prenesena pravica do razpolaganja z blagom in da je šlo pri prevozu za prevoz znotraj Skupnosti, in tako poda dovolj podatkov za izvedbo davčnega nadzora nad transakcijo v obeh zadevnih državah članicah.

50. Zato ni mogoče brezpogojno trditi, da zaradi neizpolnitve postopkovne obveznosti, da se na računu in v rekapitulacijskih poročilih navede identifikacijska številka pridobitelja, „ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile [izpolnjene] vsebinske zahteve“ za priznanje oprostite¹⁸. Posledica take neizpolnitve bi bila lahko, po potrebi, naložitev kazni, ne pa tudi sprememba v sistemu obdavčitve z DDV.

15 — Člen 28b(A)(2), drugi pododstavek, dopolnjuje to določbo z mehanizmom za izogibanje dvojne obdavčitve.

16 — V smislu ugotovitev iz zgoraj navedene sodbe Teleos, točka 40.

17 — Dokaz za to je tudi določba iz člena 18(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 77, str. 1), v skladu katerim lahko izvajalec, „[r]azen če razpolaga z nasprotnimi informacijami, [...] šteje, da ima prejemnik s sedežem v Skupnosti status davčnega zavezanca: (a) če mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko DDV [...]; (b) če prejemnik še ni prejel osebne identifikacijske številke DDV, vendar je seznanil izvajalca, da je zanj zaprosil, in izvajalec pridobi katero koli drugo dokazilo [...]“.

18 — Zgoraj navedena sodba Collée, točka 31.

2. Neizpolnitev obveznosti navedbe identifikacijske številke iz člena 22 Šeste direktive ne more povzročiti spremembe v sistemu obdavčitve z DDV.

51. Glede pravice do odbitka DDV je bilo v sodni praksi že ugotovljeno, da neizpolnitev postopkovnih zahtev iz člena 22 Šeste direktive ne more biti razlog za nepriznanje te pravice, če so izpolnjene vsebinske zahteve za njen nastanek.

52. V zadevi Dankowski¹⁹, ki se je nanašala prav na priznanje pravice do odbitka, je bilo sporno to, da je bila na računih sicer navedena identifikacijska številka ponudnika storitve, vendar pa so mu jo po uradni dolžnosti dodelili poljski davčni organi, ne da bi bila vložena prijava za vpis v davčni register. Ponudnik tako ni izpolnil obveznosti prijave začetka svoje dejavnosti kot davčni zavezanec (člen 22(1) Šeste direktive). Sodišče je v sodbi ugotovilo, da „ne glede na pomen take registracije za pravilno delovanje sistema DDV neizpolnitev te obveznosti s strani davčnega zavezanca ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka, ki jo drugemu davčnemu zavezancu daje člen 17(2) Šeste direktive. Člen 22(1) Šeste direktive določa le obveznost prijave začetka, spremembe ali prenehanja dejavnosti, državam članicam pa nikakor ne dovoljuje, da če prijava ni bila opravljena, uveljavljanje pravice do odbitka odložijo do dejanskega začetka običajnega izvrševanja obdavčenih transakcij ali da davčnemu zavezancu preprečijo uveljavljanje te pravice“²⁰.

53. Menim, da iz te sodbe jasno izhaja misel, da postopkovne obveznosti iz člena 22 in vsebinski pogoji za priznanje pravice do odbitka (ali, v obravnavanem primeru, oprostitve) delujejo na različnih ravneh, zaradi česar neizpolnitev prvih ne more povzročiti vsebinske spremembe sistema obdavčitve z DDV.

54. Po drugi strani pa je očitno, da lahko dobavitelj, čeprav je sporočitev identifikacijske številke za DDV pridobitelj njegova obveznost, to izpolni le, če mu pridobitelj ta podatek razkrije. Če dobavitelj deluje v dobri veri in sprejme vse razumne in razpoložljive ukrepe za zagotovitev tega, da zaradi izvedbe transakcije ne bo udeležen v davčni utaji, potem ne bi bilo logično, da bi bil zaradi neizpolnitve – ki je posledica tega, da pridobitelj ni sodeloval, in, v končni fazi, ni izpolnil svoje obveznosti pridobitve identifikacijske številke za DDV v namembni državni članici – postavljen v slabši položaj. Zgoraj navedeni sodbi Dankowski in Euro Tyre Holding se prav tako opirata na misli, da zaradi neizpolnitve postopkovne obveznosti s strani enega zavezanca drugi z davčnega vidika ne sme biti postavljen v slabši položaj²¹.

3. Izjeme od načela nevtralnosti so mogoče le v primerih utaje.

55. Nazadnje, zavrnitev oprostitve dobavitelju, ki ne navede pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV, čeprav je na podlagi objektivnih dejavnikov razvidno, da je bila opravljena dobava znotraj Skupnosti v smislu Šeste direktive, lahko povzroči tveganje dvojne obdavčitve in v vsakem primeru pomeni razdelitev davčne pristojnosti; obe navedeni posledici pa sta v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV.

56. Kot je znano, to načelo zagotavlja popolno nevtralnost „glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV“²². Zato je treba v okviru teh dejavnosti podjetnika na podlagi sistema odbitka vstopnega DDV popolnoma razbremeniti DDV, ki ga dolguje ali ga je plačal. Pri transakcijah znotraj Skupnosti je ta nevtralnost

19 — Sodba z dne 22. decembra 2010 (C-438/09, ZOdl., str. I-14009).

20 — Zgoraj navedena sodba Dankowski, točki 33 in 34 in tam navedena sodna praksa.

21 — Sodba Dankowski, točka 36: „Morebitna neizpolnitev obveznosti, določene v členu 22(1) Šeste direktive, s strani osebe, ki opravlja storitve, ne more zbuditi dvoma o pravici do odbitka, do katere je upravičen prejemnik teh storitev“. V enakem smislu tudi sodba Euro Tyre Holding, točki 37 in 38.

22 — Glej, med drugimi, sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19).

zagotovljena z uveljavitvijo načela teritorialnosti, v skladu s katerim je za pobiranje DDV pristojna država članica, na ozemlju katere pride do končne potrošnje blaga. Kot je bilo poudarjeno v sodni praksi, ta mehanizem omogoča strogo razdelitev prejemkov iz naslova DDV od transakcij znotraj Skupnosti in „zagotavlja jasno razmejitev davčnih pristojnosti zadevnih držav članic“²³.

57. Torej če se iz zgoraj navedenega razloga dobavitelju ne bi priznala oprostitve in bi bil DDV pobran v Nemčiji, pridobitelj pa bi transakcijo prijavil v namembni državi članici (Finska), bi prišlo do položaja dvojne obdavčitve, ki je očitno v nasprotju z načelom nevtralnosti. V skladu s členom 21 Uredbe (ES) št. 1777/2005²⁴ namreč „[d]ržava članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča in v kateri se opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti [...] izvede obdavčitev, ne glede na obravnavo transakcij v okviru DDV, ki se uporablja v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne“. Kot sem že navedel v sklepnih predlogih v zadevi R²⁵, morebitno vračilo DDV, plačanega v Nemčiji, v tem primeru ne bi bilo namenjeno preprečevanju dvojnega obdavčenja, ampak izključno odpravi njegovega učinka takrat, ko do njega pride; zato se zdi, da ne zadostuje za zagotavljanje načela nevtralnosti tega davka.

58. Po drugi strani pa bi neuporaba oprostitve v državi porekla blaga (Nemčija) v vsakem primeru pomenila, da bi ta država prejela DDV brez kakršne koli davčne terjatve, saj je namen ureditve transakcij znotraj Skupnosti, da ves davek prejme država, v kateri se blago porabi (Finska). Zato bi tudi v primeru neobstoja dvojne obdavčitve (torej tudi če Finski ne bi uspelo pobrati DDV) prišlo do razdelitve davčne pristojnosti, ki je v nasprotju z načelom nevtralnosti.

59. V skladu z ustaljeno sodno prakso ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 28c(A) Šeste direktive lahko sprejmejo za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitve za dobave znotraj Skupnosti in „preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, ali se uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV²⁶.

60. Ukrep, s katerim se za uporabo oprostitve določi pogoj, da mora dobavitelj navesti identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, bi imel – kot je opisano zgoraj – učinek, ki je v nasprotju z načelom nevtralnosti, in bi bil zato v nasprotju z določbami Šeste direktive.

61. Res je sicer, da je Sodišče ugotovilo, da to načelo ni absolutno in da so v primeru utaje ali slabe vere mogoče izjeme od njega. Natančneje, v zgoraj navedeni sodbi R je potrdilo, da se na načeli davčne nevtralnosti in varstva legitimnih pričakovanj „ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni utaji in je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV“²⁷. Sodišče je v tej sodbi prav tako ugotovilo, da načelo sorazmernosti „ne nasprotuje temu, da se dobavitelju, ki sodeluje pri davčni utaji, naloži obveznost naknadnega plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti, ki jo je opravil, če je sodelovanje tega dobavitelja pri utaji odločilen element, ki ga je treba upoštevati pri preizkusu sorazmernosti nacionalnega ukrepa“²⁸.

62. Vendar so bile okoliščine v zadevi R izrazito drugačne od teh v obravnavani zadevi. V primeru iz navedene zadeve je R, ki je nastopal kot dobavitelj v transakcijah znotraj Skupnosti, izdajal lažne račune na ime fiktivnih kupcev in prikrival identiteto dejanskih pridobiteljev, da bi jim omogočil izognitev plačila DDV v namembni državi članici. Šlo je torej za očiten primer davčne utaje, v nasprotju z obravnavano zadevo, v kateri se zdi, da take okoliščine niso podane. Ker je nacionalno

23 — Zgoraj navedena sodba EMAG Handel Eder, točka 40.

24 — Uredba Sveta 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).

25 — Predstavljeni 29. junija 2010, točka 64. Sodba z dne 7. decembra 2010 (C-285/09, ZOdl., str. I-12605).

26 — Glej, med drugimi, zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 26.

27 — Zgoraj navedena sodba R, točka 54.

28 — Zgoraj navedena sodba R, točka 53.

sodišče, ki je zadolženo za neposredno presojo dejstev, ugotovilo – kot se zdi, da je razvidno iz podatkov, ki so jih predložile stranke –, da je družba VSTR na računu navedla le identifikacijsko številko finske družbe, vendar pri tem ni prikrivala, da je blago od nje pridobila družba ATLANTIC, uporaba izjeme, ki je bila uvedena s sodbo R, in zato tudi zavrnitev oprostitev ne bi bili ustrezni.

63. Če namreč ne gre za primer utaje, na katerega se nanaša sodba R, države članice enostransko ne morejo odstopiti od temeljnih načel skupnega sistema DDV. Izrek navedene sodbe je izrecno utemeljen z obstojem goljufige ravnanja s strani dobavitelja. V sodbi je navedeno, da je z vidika sorazmernosti upoštevno to, da je „sodelovanje tega dobavitelja pri utaji odločilen element“ (točka 53), v nadaljevanju pa je poudarjeno, da mora biti sodelovanje v tej utaji naklepno in mora ogroziti delovanje skupnega sistema DDV.

64. Skratka, s sodbo R je bila uvedena izjema od načela nevtralnosti, ki je ni mogoče razširiti na primere, ki presegajo okvir tega iz zadeve R. Zdi se, da če dobavitelj lahko dokaže, da ni ravnal goljufigo, potem kršitev načela nevtralnosti zaradi izključno preventivnih razlogov ni sorazmeren ukrep, ki bi ga bilo glede na sodno prakso mogoče upravičiti.

4. Ugotovitev v zvezi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje

65. Glede na navedeno je treba ugotoviti, da s Šesto direktivo priznanje statusa davčnega zavezanca ni pogojeno – bodisi na splošno bodisi za določitev, ali se uporabi oprostitev za dobave znotraj Skupnosti – z navedbo identifikacijske številke za DDV, temveč je odvisno le od opravljanja gospodarske dejavnosti, katere obstoj pa je, kot se zdi, v obravnavanem primeru težko zanikati²⁹.

66. To, da dobavitelj v okviru transakcije znotraj Skupnosti ne izpolni obveznosti navedbe identifikacijske številke za DDV, lahko povzroči sankcije, če se dokaže, da je sodeloval v goljufigi, in tudi zavrnitev – na podlagi sodbe R – oprostitev za dobavo znotraj Skupnosti. Oba ukrepa pomenita sorazmeren sistem boja proti utajam.

67. Nesorazmerno pa bi bilo, če bi neizpolnitev postopkovnih obveznosti v primeru neobstoja goljufigih ravnanj povzročila popolno spremembo dinamike dobav znotraj Skupnosti in enostransko premestitev davčne pristojnosti v državo članico, ki je nima pravice izvajati.

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

68. V drugem vprašanju Bundesfinanzhof opozarja na različni okoliščini, od katerih bi vsaka lahko vplivala na odgovor na prvo vprašanje.

1. Prvi del drugega vprašanja za predhodno odločanje

69. Prvi del drugega vprašanja se nanaša na pomen, ki bi ga lahko imelo dejstvo, da je pridobitelj podjetnik s sedežem v tretji državi, ki je predmet dobave v okviru verižnega posla odposlal iz ene države članice v drugo, ni pa za DDV prijavljen v nobeni državi članici.

70. Menim, da je odgovor na to vprašanje lahko le nikalen. Kot pravilno opozarja Komisija, pri nobeni od določb, ki so upoštevne za ta primer, ni razlikovanja glede na to, ali ima pridobitelj sedež na ozemlju države članice ali tretje države.

²⁹ — Glede na lastnosti prodanega blaga (stroja za drobljenje kamenja) je treba predpostaviti, da to ni bilo namenjeno „zasebni potrošnji“, zaradi katere bi bila izključena „gospodarska dejavnost“ v smislu Direktive.

71. Dejstvo, da je pridobitelj podjetnik s sedežem v tretji državi članici, ki ni registriran za DDV, nima drugačnega pomena od tega, ki bi ga lahko imele druge različne okoliščine, v katerih pridobitelj ne bi imel identifikacijske številke za DDV ali je preprosto ne bi navedel. Edini dejstvi, ki sta upoštevni za ta odgovor, sta navedba identifikacijske številke – ne glede na razloge zanjo – in obstoj ali neobstoj goljufivega ravnanja.

2. Drugi del drugega vprašanja za predhodno odločanje

72. Nazadnje, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali na odgovor na prvo vprašanje lahko vpliva okoliščina, da je davčni zavezanec dokazal, da je pridobitelj oddal obračun davka v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti.

73. Menim, da ima to vprašanje smisel le, če se ugotovi – kot predlagam v tem primeru –, da za priznanje oproščene dobave znotraj Skupnosti ni mogoče postaviti pogoja, da davčni zavezanec predloži knjigovodski dokaz v zvezi s pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV.

74. Izhajajoč iz te ugotovitve bi bila namen tega vprašanja razjasnitev, ali se za priznanje oprostitve lahko postavi pogoj, da dobavitelj dokaže, da je pridobitelj v namembni državi članici prijavil dobavo znotraj Skupnosti.

75. Predložitveno sodišče se v predložitveni odločbi v utemeljitvi tega vprašanja sklicuje na „ujemanje“, ki mora v skladu z ustaljeno sodno prasko obstajati med oproščeno dobavo znotraj Skupnosti in pridobitvijo znotraj Skupnosti, ki je obdavčljiva in ni oproščena.

76. Iz sodne prakse je razvidno, da „dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti dejansko pomenita isto gospodarsko transakcijo“ in da ima zato „vsaka pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčena v državi članici prispetja pošiljke ali prevoza blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, za posledico dobavo, ki je v državi članici odhoda omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza oproščena na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, iste direktive“³⁰.

77. To pomeni, da sta oproščena dobava in obdavčljiva pridobitev povezani in za razdelitev davčne pristojnosti med državami članicami – in zato načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV – tvorita celoto³¹. Ne zdi se pa, da bi bilo na podlagi posledic te povezave mogoče za priznanje oprostitve za dobavo zahtevati, da mora dobavitelj dokazati, da je pridobitelj v namembni državi članici prijavil pridobitev. Take zahteve seveda ni v Šesti direktivi; z njo bi bilo, iz enakih razlogov, kot so ti, navedeni v zvezi z zahtevo navedbe identifikacijske številke, kršeno načelo nevtralnosti, poleg tega pa bi pomenila nesorazmeren ukrep.

78. Kar zadeva načelo nevtralnosti, je spet treba poudariti, da zaradi neločljivosti dobave znotraj Skupnosti in pridobitve znotraj Skupnosti država članica porekla oziroma namembna država članica ne moreta pogojevati izvajanja svojih davčnih pristojnosti.

79. Ta misel je uveljavljena, za nasproten primer, v zgoraj navedenem členu 21 Uredbe št. 1777/2005, v skladu s katerim namembna država članica „izvede obdavčitev, ne glede na obravnavo transakcij v okviru DDV, ki se uporablja v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne“. Iz te določbe je razvidno, da se davek v namembni državi članici pobere brez potrebe po preverjanju, ali je bila v državi članici porekla priznana oprostitve; zdi pa se, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Teleos to misel želelo razširiti tudi na obraten primer, saj je ugotovilo, da morajo „v okviru prehodne ureditve pridobitve in dobav znotraj Skupnosti [...] pristojni davčni organi za zagotovitev pravilnega

30 — Zgoraj navedeni sodbi EMAG Handel Eder, točka 29, ter Teleos, točki 23 in 24.

31 — V zvezi s tem glej zgoraj navedeno sodbo Teleos, točka 25.

pobiranja DDV neodvisno drug od drugega preveriti, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev znotraj Skupnosti in oprostitvev z njo povezane dobave. Čeprav je lahko to, da kupec predloži davčni obračun v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, znamenje za dejanski prenos blaga iz države članice dobave, tak obračun nima odločilnega pomena za dokazovanje oproščene dobave znotraj Skupnosti³².

80. Gotovo, s prijavo pridobitve znotraj Skupnosti v namembni državi članici bi bil odpravljen problem porekla, ki se pojavlja v obravnavanem primeru, saj bi bila zaradi take prijave družbi, ki je blago pridobila, v tej državi članici najverjetneje dodeljena identifikacijska številka za DDV.

81. Kljub temu niti neobstoj dokaza, da je bila transakcija v namembni državi članici prijavljena, niti navedba identifikacijske številke pridobitelja ne moreta povzročiti zavrnitve oprostitve za dobavo. Posebej nesorazmerna se zdi zahteva za dokaz, da je bila pridobitev znotraj Skupnosti prijavljena v namembni državi članici.

82. V zgoraj navedeni sodbi R je bilo ugotovljeno, da je država članica, iz katere je blago odpravljeno, načeloma obvezana, da „v posebnih primerih, v katerih obstajajo resni razlogi, na podlagi katerih se lahko domneva, da bo v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, ki ustreza zadevni dobavi, prišlo do izogitve plačila DDV v državi članici, v katero je blago namenjeno³³“, pridobitelju zavrne oprostitvev, vendar pa to stori – kot vemo – v kontekstu goljufije.

83. Skratka, menim, da od dobavitelja ni mogoče zahtevati, naj za priznanje oprostitve, ki se uporabi za dobavo znotraj Skupnosti, dokaže, da je pridobitelj v namembni državi članici oddal obračun davka v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti.

VI – Predlog

84. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Bundesfinanzhof (Nemčija), odgovori tako:

1. V skladu s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih države članice za priznanje oproščene dobave znotraj Skupnosti ne smejo določiti pogoja, da mora davčni zavezanec predložiti knjigovodski dokaz v zvezi s pridobiteljevo identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost.
2. Za to ni pomembno, ali je pridobitelj podjetnik s sedežem v tretji državi, ki je predmet dobave v okviru verižnega posla sicer odposlal iz ene države članice v drugo, ni pa za davek na dodano vrednost prijavljen v nobeni državi članici.

V skladu z Direktivo 77/388 države članice za priznanje dobave znotraj Skupnosti, ki je oproščena davka, ne smejo določiti pogoja, da mora davčni zavezanec dokazati, da je pridobitelj v namembni državi članici oddal obračun davka v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti.

32 — Točka 71.

33 — Točka 52.