



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,  
predstavljeni 6. aprila 2016<sup>1</sup>

**Zadeva C-24/15**

**Josef Plöckl**

**proti**

**Finanzamt Schrobenhausen**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu, Nemčija))

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Šesta direktiva — Člen 28c(A)(a) in (d) — Prenos znotraj Skupnosti — Oprostitev — Možnost države porekla, da zavrne oprostitev zaradi nepredložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država“

### I – Uvod

1. Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu) je s sklepom z dne 4. decembra 2015, ki je na Sodišče prispel 21. januarja 2015, postavilo vprašanje za predhodno odločanje o razlagi členov 22(8) in 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 (UL L 345, str. 19) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. To vprašanje je bilo postavljeno v okviru spora med J. Plöcklom in Finanzamt Schrobenhausen (davčni urad v Schrobenhausnu) v zvezi s tem, da je zadnjenavedeni zavrnil davčno oprostitev prenosa avtomobila, dodeljenega podjetju J. Plöckla, ki ga je ta opravil z ozemlja Zvezne republike Nemčije na ozemlje Kraljevine Španije, z obrazložitvijo, da J. Plöckl temu uradu ni predložil identifikacijske številke za davek na dodano vrednost (DDV), ki jo je dodelila zadnjenavedena država.

### II – Pravni okvir

#### A – Pravo Unije

3. Člen 411 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) določa razveljavitev Šeste direktive.

<sup>1</sup> — Jezik izvirnika: francoščina.

4. Direktiva 2006/112 začne v skladu z njenim členom 413 veljati 1. januarja 2007. Iz elementov dejanskega stanja, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da se je transakcija iz spora o glavni stvari, tj. prenos avtomobila, dodeljenega podjetju J. Plöckla, ki ga je ta opravil iz Nemčije v Španijo, zgodila 20. oktobra 2006. Torej Direktiva 2006/112 v času nastanka upoštevni dejstev iz spora o glavni stvari še ni začela veljati.

5. Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba v tej zadevi uporabiti določbe Šeste direktive.

6. V členu 5(1) Šeste direktive je pojem „dobava blaga“ opredeljen kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

7. Člen 22 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa več obveznosti za davčne zavezanca, ki se nanašajo zlasti na predložitev obračunov, vodenje knjigovodstva, izdajanje računov, plačevanje DDV in predložitev rekapitulacijskega poročila.

8. Člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje [DDV] in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanca med državami članicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

9. Člen 28a Šeste direktive določa:

„1. Predmet [DDV] so tudi:

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do [...] oprostitve [DDV] 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 premoženju, 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.

[...]

5. Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje naslednje:

[...]

(b) prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico.

Šteje se, da je bil opravljen prenos blaga v drugo državo članico: vsaka premoženjska, ki jo odpošlje ali odpelje davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu z ozemlja, opredeljenega v členu 3, vendar znotraj Skupnosti, za potrebe svojega podjetja, razen za katero od naslednjih transakcij:

[...]

6. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljena za plačilo, vključuje blago, ki ga davčni zavezanec rabi za svoje podjetje, ki ga odpošlje ali odpelje ta davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu iz druge države članice, na ozemlju [katere] je bilo blago izdelano, črpano, predelano, kupljeno, pridobljeno, kot je opredeljeno v odstavku 1, ali ga je davčni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti v to drugo državo članico.“

10. Člen 28c(A)(a) in (d) Šeste direktive določa:

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

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

[...]

(d) [dobavo] blaga v smislu člena 28a(5)(b), za katero se priznavajo zgornje oprostitve, če se opravi v imenu drugega davčnega zavezanca.“

11. Predložitveno sodišče navaja tudi Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9. zvezek 1, str. 392), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 885/2004 z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 1, v nadaljevanju: Uredba št. 1798/2003).

12. Člen 17 Uredbe št. 1798/2003, ki je del poglavja IV, naslovljenega „Izmenjava informacij brez predhodne zahteve“, določa:

„Brez poseganja v določbe poglavja V in VI pristojni organ države članice z avtomatično izmenjavo ali s strukturirano avtomatično izmenjavo posreduje informacije iz člena 1 pristojnemu organu katere koli zadevne države članice v naslednjih primerih:

1. kadar se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in je učinkovitost kontrolnega sistema nujno odvisna od informacij, ki jih zagotovi država članica porekla;
2. kadar ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve;
3. kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici.“

13. Poglavje V Uredbe št. 1798/2003 je naslovljeno „Hramba in izmenjava informacij, specifičnih za transakcije znotraj Skupnosti“. Člen 22(1) tega poglavja te uredbe določa:

„Vsaka država članica vzdržuje elektronsko zbirko podatkov, v kateri hrani in obdeluje informacije, ki jih zbira v skladu s členom 22(6)(b) v izvedenki [različici], določeni v členu 28h [Šeste direktive].

[...]“

14. S členoma 23 in 24 Uredbe št. 1798/2003 so določena pravila za avtomatično predložitev informacij, ki se shranjujejo v skladu s členom 22 ter se nanašajo na identifikacijske številke za DDV v posameznih državah članicah in na celotno vrednost dobav blaga znotraj Skupnosti med dvema osebama imetnicama takih številk.

#### B – Nemško pravo

15. Na podlagi člena 3(1a), prvi stavek, zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) v različici, ki je veljala v spornem letu, se za „dobavo blaga, opravljeno za plačilo“, šteje prenos blaga podjetja z ozemlja države na območje Skupnosti s strani podjetnika za njegove potrebe, z izjemo zgolj začasne rabe, tudi če je podjetnik blago uvozil na ozemlje države. Podjetnik se v skladu z drugim stavkom te določbe šteje za dobavitelja.

16. V skladu s členom 4, točka 1(b), UStG so dobave znotraj Skupnosti oproščene plačila DDV.

17. V členu 6a UStG je dobava blaga znotraj Skupnosti med drugim opredeljena tako:

„[...]

2. Prenos blaga, ki se šteje za dobavo, se prav tako šteje za dobavo blaga znotraj Skupnosti [...].

3. Izpolnjevanje pogojev iz odstavkov 1 in 2 mora dokazati podjetnik [...].“

18. Člen 17c izvedbene uredbe o prometnem davku (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) v različici, ki je veljala v spornem letu, dobavitelju nalaga te obveznosti:

„1. Pri dobavah znotraj Skupnosti (člen 6a(1) in (2) UStG) mora podjetnik, za katerega se uporablja ta uredba, na podlagi knjigovodskih dokumentov dokazati, da so izpolnjeni pogoji za oprostitev davka, vključno s pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV. Iz knjigovodstva mora biti jasno in zlahka preverljivo razvidno, da so pogoji izpolnjeni.

[...]

3. V primerih prenosa, enakovrednega dobavi (člen 6a(2) UStG), mora podjetnik zabeležiti te podatke:

[...]

2. naslov in identifikacijsko številko za DDV dela podjetja, ki se nahaja v drugi državi članici;

[...]“

#### III – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

19. Leta 2006 je J. Plöckl kot samostojni podjetnik za svoje podjetje „HD Equipment“ kupil novo osebno vozilo. To vozilo je 20. oktobra 2006 odposlal španskemu trgovcu z vozili, ki naj bi ga v Španiji prodal. Podjetje HD Equipment je vozilo 11. julija 2007 prodalo španskemu podjetju D SL (v nadaljevanju: družba D).

20. J. Plöckl v svojih davčnih obračunih za DDV za leto 2006 ni prijavil prometa od te transakcije, leta 2007 pa je dobavo osebnega vozila družbi D uveljavljal kot oproščeno dobavo znotraj Skupnosti. V svojem knjigovodstvu je zabeležil, da je vozilo 20. oktobra 2006 odposlal v Španijo (kar je bilo potrjeno s CMF-tovornim listom), leta 2007 pa je bilo prodano družbi D (kar je bilo potrjeno

z računom z dne 11. julija 2007). J. Plöckl ni predložil identifikacijske številke za DDV, dodeljene njegovemu podjetju v Španiji, niti ni v Španiji prijavil nobenega prometa. Iz spisa, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da je bila na računu, ki ga je predložil J. Plöckl, navedena identifikacijska številka za DDV družbe D.

21. Davčni urad v Schrobenhausnu je na podlagi nadzora na kraju samem menil, da leta 2007 niso bili izpolnjeni pogoji za davčno oprostitev iz naslova dobave blaga znotraj Skupnosti, zato je izdal spremenjeno odločbo o odmeri DDV za leto 2007. Med postopkom, ki je bil nato uveden pred Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu), je to sodišče navedlo, da je bilo vozilo leta 2007 že v Španiji, zato je davčni urad v Schrobenhausnu to spremenjeno odločbo odpravil.

22. Davčni urad v Schrobenhausnu je po tej odpravi spremenil izračun DDV za leto 2006, saj je menil, da je treba za prenos vozila leta 2006 v Španijo obračunati DDV in da zadevni prenos ni upravičen do davčne oprostitve. J. Plöckl je zoper to odločbo vložil ugovor, ki pa ga je davčni urad v Schrobenhausnu zavrnil kot neutemeljenega. Po mnenju tega davčnega urada ta prenos blaga ni bil oproščen DDV, ker J. Plöckl ni predložil identifikacijske številke za DDV, dodeljene njegovemu podjetju v Španiji, in torej ni predložil zahtevanega knjigovodskega dokaza. J. Plöckl je zoper to odločitev vložil tožbo.

23. Nemška davčna uprava s stanjem ni seznanila španske davčne uprave.

24. Predložitveno sodišče navaja, da med strankama v postopku v glavni stvari ni sporno, da je treba obstoj davčne utaje izključiti.

25. To sodišče meni, da se za prenos vozila leta 2006 v Španijo obračunava DDV, saj je to prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico v skladu s členom 28a(5)(b) Šeste direktive. Kraj tega prenosa je bil v Nemčiji na podlagi člena 8(1)(a), prvi stavek, te direktive.

26. Predložitveno sodišče izključuje obstoj dobave blaga družbi D znotraj Skupnosti, saj ne obstaja zadostna časovna in materialna povezava med prenosom vozila v Španijo in njegovo prodajo družbi D. V zvezi s tem poudarja, da je bila prodaja opravljena več mesecev po prenosu blaga in da pridobitelj v času prenosa še ni bil znan.

27. Zato naj bi bilo v pristojnosti tega sodišča, da opredeli, ali je prenos blaga znotraj Skupnosti, ki ga je opravil J. Plöckl, lahko oproščen DDV na podlagi člena 28c(A)(d) Šeste direktive, in sicer zlasti glede na okoliščino, da zadevna oseba ni sprejela vseh razumnih ukrepov za predložitev španske identifikacijske številke za DDV, ki so jo dodelili španski organi.

28. Predložitveno sodišče se nagiba k mnenju, da je treba za prenos blaga znotraj Skupnosti, ki se izvede v zgoraj opisanih okoliščinah, priznati to davčno oprostitev.

29. Predložitveno sodišče navaja, da je na podlagi člena 28c(A)(d) Šeste direktive plačila DDV oproščen prenos blaga znotraj Skupnosti, ki bi bil oproščen na podlagi člena 28c(A)(a) te direktive, če bi bil „opravljen[...] za drugega davčnega zavezanca“.

30. Predložitveno sodišče ugotavlja, da bi prenos znotraj Skupnosti v postopku v glavni stvari, če bi se opravil za drugega davčnega zavezanca, dejansko izpolnjeval pogoje, postavljene za davčno oprostitev na podlagi člena 28c(A)(a) te direktive. J. Plöckl, davčni zavezanec, je namreč poslal vozilo iz Nemčije v Španijo, da bi ga še naprej uporabljal v poklicne namene.

31. To sodišče dodaja, da razen v primeru davčne utaje države članice ne morejo naložiti drugih pogojev, kot so tisti iz člena 28c(A)(a) Šeste direktive, zlasti v zvezi z obdavčitvijo pridobitve zadevnega blaga znotraj Skupnosti. V zvezi s tem navaja sodbi Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 70) ter VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 30 in 55).

32. V nadaljevanju to sodišče še navaja, da v postopku v glavni stvari niso podani konkretni indici o davčni utaji. J. Plöckl naj bi zgolj napačno uporabil pravo, ker je menil, da prenos vozila in njegova nadaljnja prodaja družbi D skupaj tvorita oproščeno dobavo blaga znotraj Skupnosti, na kar naj bi kazala vsebina njegovih obračunov DDV in njegovega knjigovodstva. Drži sicer, da bi moral J. Plöckl prijaviti prenos blaga znotraj Skupnosti, oproščen DDV v Nemčiji, in pridobitev blaga znotraj Skupnosti (člen 28a(6) Šeste direktive), obdavčljivo v Španiji (člen 28b(A)(1) te direktive), temu pa bi morala slediti dobava blaga družbi D, obdavčljiva v Španiji. Vendar naj neobdavčenje pridobitve blaga znotraj Skupnosti v Španiji ne bi moglo biti davčna utaja, saj naj bi bil J. Plöckl upravičen do odbitka DDV, obračunanega iz naslova te pridobitve znotraj Skupnosti.

33. V teh okoliščinah se predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko davčna uprava zavrne priznanje oprostitve DDV, če davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za DDV svoje stranke (v primeru prenosa blaga znotraj Skupnosti, pri čemer se del njegovega podjetja nahaja v drugi državi članici).

34. Odgovor na to vprašanje naj bi bil v precejšnji meri odvisen od razlage, ki jo je treba podati v zvezi s sodbo VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) v okviru prenosa blaga znotraj Skupnosti. Po mnenju predložitvenega sodišča je mogoče iz točk 44, 46 in 51 te sodbe izpeljati, da je treba priznati oprostitve DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanec ni izpolnil 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. Torej naj postopkovna zahteva v zvezi z identifikacijsko številko za DDV ne bi mogla omajati pravice do oprostitve DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, te pa naj bi bile v postopku v glavni stvari izpolnjene.

35. V teh okoliščinah je Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člena 22(8) in 28c(A)(a)(1) in (d) Šeste direktive [...] državam članicam dovoljujeta, da ne priznajo davčne oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti (v obravnavanem primeru: prenos znotraj Skupnosti), če dobavitelj sicer ni izpolnil vseh ukrepov, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati v zvezi s postopkovnimi zahtevami knjigovodskega evidentiranja identifikacijske številke [za DDV], vendar pa niso podani konkretni indici o davčni utaji, če je bilo blago preneseno v drugo državo članico in so izpolnjeni tudi drugi pogoji za davčno oprostitve?“

#### IV – Postopek pred Sodiščem

36. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vložen 21. januarja 2015.

37. Pisna stališča so predložili davčni urad v Schrobenhausnu, grška in portugalska vlada ter Evropska komisija.

38. Predstavniki davčnega urada v Schrobenhausnu, nemška vlada in Komisija so se udeležili obravnave 20. januarja 2016, na kateri so predstavili svoja stališča.

#### V – Analiza vprašanja za predhodno odločanje

39. Predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člena 22(8) ter 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice porekla zavrne davčno oprostitve prenosa blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država, če niso podani konkretni indici o davčni utaji ter je bilo blago preneseno v drugo državo članico in so izpolnjeni tudi drugi pogoji za davčno oprostitve.

40. Prenos blaga znotraj Skupnosti za davčnega zavezanca pomeni prenos premoženja v stvareh njegovega podjetja z ozemlja države članice na ozemlje druge države članice za potrebe njegovega podjetja.

41. Ta vrsta transakcije je v skladu z načelom nevtralnosti DDV načeloma oproščena DDV v državi porekla in se zanjo obračunava DDV v namembni državi. Spor o glavni stvari se nanaša na to, da je država porekla (v obravnavanem primeru Zvezna republika Nemčija) zavrnila priznanje davčne oprostitve z obrazložitvijo, da davčni zavezanec organom te države ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država (v obravnavanem primeru Kraljevina Španija).

42. Rad bi poudaril tri dejanske ugotovitve, ki jih je podalo predložitveno sodišče. Na prvem mestu to sodišče meni, da niso podani konkretni indici o davčni utaji. Na drugem mestu dodaja, da so izpolnjene vse zahteve, določene za oprostitev DDV, razen obveznosti predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država. Na tretjem mestu še pojasnjuje, da predložitev te številke ne bi pripomogla k razjasnitvi dejanskega okvira, saj je bil ta že znan. Na postavljeno vprašanje bom odgovoril ob upoštevanju teh treh ugotovitev.

#### *A – Ureditev, ki se uporablja za prenose blaga znotraj Skupnosti*

43. Ureditev prenosov blaga znotraj Skupnosti je bila izoblikovana, ko je bila z Direktivo Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (91/680/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) uvedena „prehodna ureditev obdavčevanja trgovine med državami članicami“.

44. V okviru te prehodne ureditve je prenos blaga znotraj Skupnosti, prvič, enakovreden dobavi blaga, ki je oproščena DDV v državi porekla, in, drugič, enakovreden pridobitvi blaga znotraj Skupnosti, za katero se obračuna DDV v namembni državi. Taka obravnava prenosov blaga znotraj Skupnosti se sklada s ciljem prehodne ureditve obdavčenja trgovine med državami članicami, ki je prenesti davčne prihodke na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga.<sup>2</sup>

1. Ugotovitev enakovrednosti prenosa blaga znotraj Skupnosti in dobave blaga, opravljene za plačilo, v državi porekla

45. Prenos blaga znotraj Skupnosti ni dobava blaga v skladu z opredelitvijo iz člena 5(1) Šeste direktive. Na podlagi te določbe se namreč za dobavo blaga zahteva prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Pri prenosu blaga znotraj Skupnosti pa davčni zavezanec ohrani pravico do razpolaganja z zadevnim premoženjem kot lastnik, saj je to zgolj preneseno na del njegovega podjetja v drugi državi članici.

46. Ta element omogoča razlikovanje med prenosi blaga znotraj Skupnosti in „običajnimi“ dobavami blaga znotraj Skupnosti. Če je pravica do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik prenesena na drugega davčnega zavezanca (ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec), ki deluje kot tak v drugi državi članici, je treba transakcijo opredeliti kot „običajno“ dobavo blaga znotraj Skupnosti. Nasprotno, če ta pravica ni prenesena, saj zadevno premoženje ostane dodeljeno podjetju zadevnega davčnega zavezanca, je to transakcija prenosa blaga znotraj Skupnosti.

2 — Sodbe *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 22); *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, točki 37 in 38) ter *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 27 in 28).

47. Torej se strinjam z analizo predložitvenega sodišča, da se transakciji, ki ju je opravil J. Plöckl, ne smeta opredeliti kot „običajna“ dobava blaga družbi D znotraj Skupnosti, temveč kot prenos blaga znotraj Skupnosti (uresničen s pošiljanjem vozila v Španijo), ki mu je sledila dobava blaga družbi D (uresničena s prodajo vozila). Menim namreč, da mora biti za dobavo blaga znotraj Skupnosti v času prevoza ali pošiljanja blaga v drugo državo članico znana identiteta pridobitelja, kar pa po ugotovitvah predložitvenega sodišča v sporu o glavni stvari ne drži.<sup>3</sup>

48. Iz navedenega izhaja, da se zgolj na podlagi opredelitve iz člena 5(1) Šeste direktive za prenos blaga znotraj Skupnosti ne bi smel obračunavati DDV.

49. Vendar člen 28a(5)(b) Šeste direktive določa, da je prenos blaga znotraj Skupnosti enakovreden dobavi blaga, opravljeni za plačilo.

50. Uporaba tehnike ugotovitve enakovrednosti ima zelo pomembno praktično konotacijo. Za prenos blaga znotraj Skupnosti se lahko DDV obračunava le, če so izpolnjeni vsi pogoji za ugotovitev enakovrednosti, določeni s členom 28a(5)(b) Šeste direktive. Iz te določbe izhaja teh pet pogojev za ugotovitev enakovrednosti:

- prenos mora opraviti davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu;
- preneseno mora biti premoženje v stvareh podjetja davčnega zavezanca;
- blago mora biti poslano ali preneseno izven ozemlja, opredeljenega v členu 3 te direktive, vendar znotraj Unije (torej z ozemlja države članice na ozemlje druge države članice);
- blago mora biti preneseno za potrebe podjetja in
- blago ni preneseno za potrebe ene od transakcij, naštetih v tej določbi.<sup>4</sup>

51. Naj k temu dodam, da morajo na podlagi klasičnih pravil o razdelitvi dokaznega bremena davčni organi predložiti dokaze za to, da so ti pogoji za ugotovitev enakovrednosti izpolnjeni, preden za prenos blaga znotraj Skupnosti obračunajo DDV. Drži sicer, da je ta naloga davčnih organov olajšana s tem, da se davčnim zavezancem naložijo obveznosti prijave,<sup>5</sup> vendar ti organi kljub temu ne morejo obračunati DDV za prenos blaga znotraj Skupnosti, če ne dokažejo, da so izpolnjeni vsi pogoji za ugotovitev enakovrednosti.

52. Kar zadeva kraj prenosa blaga znotraj Skupnosti, enakovrednega dobavi blaga, je treba uporabiti določbe, s katerimi je urejen kraj dobav blaga. Na podlagi člena 8(1)(a) Šeste direktive se šteje, da je kraj tega „enakovrednega“ prenosa blaga znotraj Skupnosti kraj na ozemlju države, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz, to pa je v postopku v glavni stvari Zvezna republika Nemčija.

## 2. Davčna oprostitve prenosa blaga znotraj Skupnosti v državi porekla

53. Člen 28c(A)(d) Šeste direktive določa, da države članice plačila DDV oprostitjo dobave blaga, kot so opredeljene v členu 28a(5)(b) te direktive, ki „bi bile oproščene po (a), če bi bile opravljene za drugega davčnega zavezanca“.

3 — Glej točko 26 teh sklepnih predlogov.

4 — V okviru spora o glavni stvari ni sporno, da prenos blaga, ki ga je opravil J. Plöckl, izpolnjuje zadnjenavedeni pogoj, zato ni treba preučiti transakcij, naštetih v tej določbi.

5 — Glej zlasti člen 22(4) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h te direktive.

54. Z vidika logike se lahko upravičeno vprašamo, kakšen je smisel obstoja te določbe o razširitvi področja uporabe davčnih oprostitev, določenih v členu 28c(A), točke od (a) do (c), Šeste direktive. Ali namreč ugotovitev enakovrednosti, določena s členom 28a(5)(b) Šeste direktive, ne zadostuje za vključitev prenosov blaga znotraj Skupnosti na področje uporabe teh oprostitev?

55. Menim, da je bila navedena določba o razširitvi potrebna zaradi izrecne omembe dveh ločenih oseb, tj. prodajalca in pridobitelja, v vsaki od teh določb. Ker prenos blaga znotraj Skupnosti že po opredelitvi vključuje eno samo osebo, je bilo treba njuno področje uporabe razširiti na prenose blaga znotraj Skupnosti, ki bi bili upravičeni do navedenih oprostitev, če bi bili opravljeni „za drugega davčnega zavezanca“.

56. Treba je preučiti še vsebinske zahteve, ki morajo biti izpolnjene, da se za prenos blaga znotraj Skupnosti uporabi davčna oprostitvev iz člena 28c(A)(d) Šeste direktive. Te vsebinske zahteve se spreminjajo glede na to, katero blago je predmet transakcije, in sicer nova prevozna sredstva, trošarinski izdelki ali drugo blago, za katero se uporablja člen 28c(A)(b), (c) oziroma (a) Šeste direktive.

57. Glede na vsebino vprašanja za predhodno odločanje predložitveno sodišče meni, da je za postopek v glavni stvari upošteven člen 28c(A)(a) Šeste direktive, tj. določba o davčni oprostitvi, ki se uporablja za „drugo blago“. Ta izbira pomeni, da vozilo, ki ga je prenesel J. Plöckl, ni bilo „novo prevozno sredstvo“ v smislu členov 28a(2) in 28c(A)(b) te direktive, kar mora opredeliti predložitveno sodišče.

58. Torej je treba opredeliti vsebinske zahteve, kot so za priznanje davčne oprostitve določene s točko (a) v povezavi s točko (d) člena 28c(A) Šeste direktive.

59. Prvič, na podlagi člena 28c(A)(d) te direktive mora biti zadevna transakcija prenos blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(5)(b) navedene direktive. Torej mora transakcija izpolnjevati vseh pet pogojev za ugotovitev enakovrednosti, opredeljenih v točki 50 teh sklepnih predlogov.

60. Drugič, vsebinski zahtevi, naloženi s členom 28c(A)(a), prvi pododstavek, te direktive, sta:

- blago mora odposlati ali odpeljati prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba v njunem imenu izven ozemlja, opredeljenega v členu 3, vendar znotraj Unije (torej z ozemlja države članice na ozemlje druge države članice), in
- dobava blaga mora biti opravljena 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.

61. Menim, da sta z izpolnitvijo vseh petih pogojev za ugotovitev enakovrednosti, opredeljenih v točki 50 teh sklepnih predlogov, nujno izpolnjeni tudi vsebinski zahtevi iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. Zlasti dejstvo, da je bilo blago preneseno „za potrebe podjetja“, pomeni, da je bil prenos opravljen za davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“.<sup>6</sup>

62. Torej se edina dodatna vsebinska zahteva, ki jo določa člen 28c(A)(a) Šeste direktive, nanaša na izključitve, opredeljene v drugem pododstavku te določbe. Vendar nič iz spisa, predloženega Sodišču, ne kaže na to, da bi se za J. Plöckla uporabljala katera od teh izključitev. Poleg tega predložitveno sodišče te določbe v vprašanju za predhodno odločanje, postavljenem Sodišču, sploh ni omenilo.

6 — Iz sodne prakse izhaja, da davčni zavezanec deluje s takim statusom, ko izvaja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti. Glej v tem smislu sodbo VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 49).

63. Iz navedenega izhaja, da je obseg vsebinskih zahtev, ki jih mora v postopku v glavni stvari izpolniti J. Plöckl za to, da je lahko upravičen do davčne oprostitve na podlagi točke (a) v povezavi s točko (d) člena 28c(A) Šeste direktive, enakovreden obsegu pogojev za ugotovitev enakovrednosti, določenih v členu 28a(5)(b) te direktive, kot so bili opredeljeni v točki 50 teh sklepnih predlogov. Ta element je še posebej pomemben za odgovor, ki ga predlagam Sodišču.<sup>7</sup>

3. Ugotovitev enakovrednosti prenosa blaga znotraj Skupnosti in pridobitve blaga znotraj Skupnosti, opravljene za plačilo, v namembni državi

64. V členu 28a(3) Šeste direktive je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opredeljena kot pridobitev lastninske pravice na premočninah, odposlanih ali odpeljanih v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.

65. Z vidika te opredelitve prenos blaga znotraj Skupnosti ne more biti pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi, v katero je blago namenjeno, saj ne povzroči prenosa lastninske pravice na blagu na drugo osebo.<sup>8</sup>

66. Vendar so na podlagi člena 28a(6) Šeste direktive prenosi blaga znotraj Skupnosti enakovredni pridobitvam blaga znotraj Skupnosti, ki se opravijo za plačilo.

67. Kar zadeva kraj prenosa blaga znotraj Skupnosti, enakovrednega pridobitvi blaga znotraj Skupnosti, je treba uporabiti določbe, s katerimi je urejen kraj pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Na podlagi člena 28c(A)(1) Šeste direktive se šteje, da je kraj tega „enakovrednega“ prenosa blaga znotraj Skupnosti kraj na ozemlju države, kjer se blago nahaja, ko pošiljka ali prevoz prispe v namembni kraj pridobitelja, to pa je v postopku v glavni stvari Kraljevina Španija.

*B – Obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država, je postopkovna zahteva za namene davčne oprostitve prenosov blaga znotraj Skupnosti.*

68. Spor o glavni stvari se nanaša na to, da je davčni urad v Schrobenhausnu J. Plöcklu zavrnil davčno oprostitve prenosa avtomobila iz Zvezne republike Nemčije v Kraljevino Španijo z obrazložitvijo, da mu ta ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila zadnjenavedena država.

69. Davčni urad v Schrobenhausnu, nemška vlada in Komisija so med obravnavo poudarili pomembno vlogo, ki jo ima predložitev identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država, pri nadzoru nad transakcijami znotraj Skupnosti. Glede na številnost teh transakcij naj v praksi ne bi bilo mogoče opraviti posamičnega nadzora nad vsako od njih. Zato davčne uprave držav članic nad temi transakcijami opravijo avtomatiziran nadzor, ki ne bi bil mogoč, če davčnim zavezancem ne bi bila naložena obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV naslovnika v namembni državi.

70. Predložitveno sodišče in portugalska vlada sta opozorila tudi na sistem, vzpostavljen z Uredbo št. 1798/2003. Člen 17 te uredbe določa avtomatično izmenjavo informacij med davčnimi upravami v treh primerih, in sicer kadar se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in je učinkovitost kontrolnega sistema nujno odvisna od informacij, ki jih zagotovi država članica porekla; kadar ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve, in kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici.

7 — Glej točke od 100 do 103 teh sklepnih predlogov.

8 — Glej točki 45 in 46 teh sklepnih predlogov.

71. Poleg tega členi od 22 do 24 Uredbe št. 1798/2003 določajo vzpostavitev elektronske hrambe in izmenjave informacij v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti, ki zajemata identifikacijske številke za DDV v posamezni državi članici in skupno vrednost dobav blaga znotraj Skupnosti med dvema osebama imetnicama takih števil.

72. Ker se na podlagi sodne prakse kršitvi vsebinskih zahtev ne pripisujejo enake posledice kot kršitvi postopkovnih zahtev,<sup>9</sup> je treba opredeliti, ali je obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država, za namene priznanja sporne davčne oprostitve postopkovna ali vsebinska zahteva.

73. Davčni urad v Schrobenhausnu ter nemška in portugalska vlada so v pisnih in ustnih stališčih navedli, da je treba to obveznost opredeliti ne kot postopkovno zahtevo, temveč kot „materialno“ ali „kvazimaterialno“ zahtevo oziroma kot „postopkovno [zahtevo] z materialnimi učinki“.

74. Vendar kljub temu iz spodaj navedenih razlogov menim, da je treba navedeno obveznost opredeliti kot „postopkovno zahtevo“.

75. Prvič, metodologija, ki jo uporablja Sodišče pri opredelitvi vsebinskih zahtev, s katerimi je pogojena pravica do oprostitve ali odbitka DDV, zajema analizo besedila določbe Šeste direktive, s katero je vzpostavljena pravica, ki je predmet zahteve.<sup>10</sup>

76. V obravnavani zadevi je davčna oprostitve, ki jo zahteva J. Plöckl, vzpostavljena s točko (a) v povezavi s točko (d) člena 28c(A) Šeste direktive. Vendar obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država, ni omenjena v besedilu nobene od teh dveh določb. Vsebinske zahteve, ki jih je mogoče opredeliti na podlagi „analize“ besedila teh dveh določb, so bile našteje v točkah 59 in 60 teh sklepnih predlogov.

77. Drugič, Sodišče je že večkrat menilo, da sta obveznost identifikacije za namene DDV<sup>11</sup> in obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV<sup>12</sup> postopkovni zahtevi, in sicer tako z vidika pravice do odbitka kot z vidika davčne oprostitve dobav blaga znotraj Skupnosti. Kolikor vem, ni nobenega razloga za to, da bi to sodno prakso spremenili v okviru davčne oprostitve prenosov blaga znotraj Skupnosti.

78. Iz navedenega izhaja, da je J. Plöckl, ker davčni urad v Schrobenhausnu ni predložil španske identifikacijske številke za DDV, kršil postopkovno zahtevo, ki jo nalaga nemški zakonodajalec za priznanje davčne oprostitve prenosov blaga znotraj Skupnosti. Zdaj je treba opredeliti še posledice kršitve take postopkovne zahteve z vidika načel, ki jih je izoblikovalo Sodišče.

### *C – Sodna praksa v zvezi z nespoštovanjem postopkovnih zahtev na področju DDV*

79. Ali lahko davčni organi države porekla zavrnejo davčno oprostitve prenosov blaga znotraj Skupnosti, določeno s členom 28c(A)(a) in (d) Šeste direktive, zaradi kršitve postopkovne zahteve, kot je obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država?

9 — Glej točke od 79 do 103 teh sklepnih predlogov.

10 — Kar zadeva oprostitve dobav blaga znotraj Skupnosti, glej sodbe Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 27 in 28); Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 30); Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 23); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 29 in 30) ter Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31). Kar zadeva pravico do odbitka, glej sodbo Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točke od 41 do 43).

11 — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 22.

12 — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 23.

80. Za sodno prakso Sodišča na področju DDV je značilno zavračanje formalizma. To zavračanje formalizma se v praksi kaže tako, da morajo davčni organi držav članic priznati pravico, če so izpolnjene vse vsebinske zahteve, tudi če nekatere postopkovne zahteve niso izpolnjene.<sup>13</sup>

81. Vendar kljub temu obstajata dve izjemi od navedene zavrnitve formalizma. Prvič, davčni zavezanec se ne more sklicevati na to načelo, če je načrtno sodeloval pri utaji DDV.<sup>14</sup> Drugič, davčni zavezanec se ne more sklicevati nanj za to, da bi se izognil predložitvi dokazov o tem, da izpolnjuje vsebinske zahteve.<sup>15</sup> V nadaljevanju bom pojasnil, zakaj menim, da se ti izjemi v okoliščinah, kot so tiste v sporu o glavni stvari, ne uporabljata, zaradi česar bi moral davčni urad v Schrobenhausnu prenos blaga znotraj Skupnosti, ki ga je opravil J. Plöckl, oprostiti DDV.

82. Ob upoštevanju nekaterih pisnih in ustnih stališč, predloženih Sodišču, bom zavrnil tudi obstoj domnevne tretje izjeme od načela zavrnitve formalizma, ki naj bi temeljila na sodbi VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) in na podlagi katere naj bi bilo mogoče davčno oprostitev zavrniti, če davčni zavezanec ni sprejel vseh ukrepov, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati v zvezi s postopkovnimi zahtevami.<sup>16</sup>

1. Načelo zavrnitve formalizma, izoblikovano v sodbi Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. Sodišče je v sodbi Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), ki se je nanašala na zavrnitev davčne oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da je bil knjigovodski dokaz za to dobavo predložen prepozno, navedlo, da načelo zavrnitve formalizma na področju DDV temelji, prvič, na objektivnosti pojmov, opredeljenih z zakonodajo o DDV, in, drugič, na načelu davčne nevtralnosti.

84. Sodišče je pojasnilo, da „nacionalni ukrep, ki pravico do oprostitve dobave znotraj Skupnosti v bistvu podredi spoštovanju postopkovnih zahtev in ki ne upošteva vsebinskih zahtev, pri čemer se zlasti glede slednjih ne sprašuje, ali so bile izpolnjene, presega tisto, kar je nujno za pravilno pobiranje [DDV]“.<sup>17</sup>

85. Po mnenju Sodišča morajo biti transakcije namreč obdavčene ob upoštevanju njihove objektivne narave. Glede določitve narave dobave kot dobave znotraj Skupnosti iz sodne prakse Sodišča izhaja, da za dobavo, ki izpolnjuje pogoje iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ni treba plačati DDV.<sup>18</sup>

86. Zato „načelo davčne nevtralnosti zahteva, [...] da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili“.<sup>19</sup>

13 — Glej točke od 83 do 91 teh sklepnih predlogov.

14 — Glej točke od 92 do 95 teh sklepnih predlogov.

15 — Glej točke od 96 do 103 teh sklepnih predlogov.

16 — Glej točke od 104 do 117 teh sklepnih predlogov.

17 — Sodba Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29).

18 — Sodba Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 30).

19 — Sodba Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31).

87. To načelo, po katerem načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se odbitek ali oprostitvev DDV „prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili“ (v nadaljevanju: načelo zavrnitve formalizma), je Sodišče že večkrat uporabilo tako v zvezi s pravico do odbitka<sup>20</sup> kot tudi v zvezi z davčno oprostitvijo dobav blaga znotraj Skupnosti<sup>21</sup>.

88. Poleg tega je bilo to načelo uporabljeno pri različnih postopkovnih zahtevah, kot so obveznost identifikacije za namene DDV,<sup>22</sup> obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV sopogodbena<sup>23</sup> ali obveznosti priprave obračuna,<sup>24</sup> izdaje računa<sup>25</sup> in knjigovodstva<sup>26</sup> v skladu Šesto direktivo.

89. Kar zadeva spor o glavni stvari, je predložitveno sodišče ugotovilo, da J. Plöckl izpolnjuje vse zahteve, določene za to, da se mu prizna davčna oprostitvev njegovega prenosa blaga znotraj Skupnosti, razen obveznosti predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država.<sup>27</sup>

90. Ker je zadnjenavedena obveznost postopkovna zahteva, je mogoče iz te ugotovitve izpeljati, da J. Plöckl izpolnjuje vse vsebinske zahteve, določene za priznanje te oprostitve. Torej bi moral davčni urad v Schrobenhausnu prenos blaga znotraj Skupnosti, ki ga je opravil J. Plöckl, načeloma oprostiti DDV.

91. Drugače bi bilo le, če bi se za položaj J. Plöckla uporabljala ena od obeh izjem od načela zavrnitve formalizma. Vendar iz spodaj navedenih razlogov menim, da to ne drži.

## 2. Prva izjema: načrtno sodelovanje pri davčni utaji

92. Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je treba od načela zavrnitve formalizma odstopiti, če je davčni zavezanec „načrtno sodeloval pri davčni utaji, ki je ogrozila dobro delovanje skupnega sistema DDV“. Sodišče je namreč odločilo, da se na načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji zavrnitev formalizma,<sup>28</sup> ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki je načrtno sodeloval pri davčni utaji<sup>29</sup>.

20 — Sodbe Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točke od 49 do 52); Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 62 do 65); Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točke od 39 do 45); Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točke od 42 do 51); Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točke od 32 do 37); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točke od 43 do 49); EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točke od 60 do 63); Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, točki 32 in 33); Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 35); Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točke od 38 do 40) ter Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točke od 58 do 61).

21 — Sodbe Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točke od 29 do 31); Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točke od 59 do 61); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 45 in 46) in sodba Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točke 35, 36 in 43).

22 — Sodbe Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točke od 48 do 51); Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točke od 31 do 36); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 47); EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točki 60 in 63); Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točke od 59 do 63); Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, točka 33) ter Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točki 60 in 61).

23 — Sodbi VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točke od 47 do 51) in Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 43).

24 — Sodbe Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 60 do 64); Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točke od 41 do 45) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točke od 42 do 46).

25 — Sodbe Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točke od 49 do 53); Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točke od 41 do 45); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točke od 44 do 49) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točke od 42 do 46).

26 — Sodbe Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točke od 28 do 31); Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 60 do 64) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točke od 42 do 46).

27 — Glej točko 42 teh sklepnih predlogov.

28 — Glej točke od 83 do 87 teh sklepnih predlogov.

29 — Sodbi R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 54) in VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46).

93. Glede tega je treba opozoriti, da Sodišče v postopku na podlagi člena 267 PDEU ni pristojno niti presoјati niti preverjati okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Zato mora nacionalno sodišče opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja te zadeve, da bi ugotovilo, ali je davčni zavezanec ravnal v dobri veri in sprejel vse ukrepe, ki se lahko od njega razumno zahtevajo, zato da se prepriča, da opravljena transakcija ni vodila do davčne utaje.<sup>30</sup>

94. Vendar v obravnavani zadevi iz predložitvenega sklepa izhaja, da med strankama postopka v glavni stvari ni sporno, da J. Plöckl ni sodeloval pri davčni utaji. Že iz samega besedila vprašanja za predhodno odločanje, postavljenega Sodišču, izhaja, da predložitveno sodišče meni, da niso podani konkretni indici o davčni utaji. To sodišče v zvezi s tem navaja naslednje. Prvič, J. Plöckl je davčnemu uradu v Schrobenhausnu predložil vse upoštevne podatke,<sup>31</sup> zlasti podatke o datumu pošiljanja vozila v Španijo, identiteti naslovnika tega pošiljanja (prodajalca), datumu prodaje vozila v Španiji ter identiteti in identifikacijski številki za DDV kupca v Španiji (v obravnavanem primeru družba D)<sup>32</sup>. Drugič, J. Plöckl bi bil vsekakor upravičen do odbitka DDV, ki se obračunava za prenos blaga znotraj Skupnosti, tj. v Španijo, saj je bil ta prenos opravljen za potrebe obdavčljive dobave blaga družbi D.<sup>33</sup>

95. Menim, da iz navedenega izhaja, da J. Plöckl ne spada v prvo kategorijo izjem od načela zavrnitve formalizma.

3. Druga izjema: obveznost predložitve dokaza o tem, da so izpolnjene vsebinske zahteve

96. Iz sodne prakse Sodišča še izhaja, da je treba od načela zavrnitve formalizma odstopiti tudi, če „zaradi kršitve [...] postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene“. Navedeno drugo izjemo od načela zavrnitve formalizma, ki se nanaša na dokaze, ki jih lahko davčni organi držav članic zahtevajo od davčnih zavezancev, je Sodišče izoblikovalo tako v zvezi s pravico do odbitka<sup>34</sup> kot tudi v zvezi z davčno oprostitvijo dobav blaga znotraj Skupnosti<sup>35</sup>.

97. Ta izjema se sklada s klasičnimi načeli, ki urejajo dokazno breme in v skladu s katerimi mora oseba, ki zahteva davčno ugodnost, predložiti dokaz za to, da izpolnjuje v ta namen postavljene zahteve. Kar zadeva davčno oprostitvev dobav blaga znotraj Skupnosti, je Sodišče tako pojasnilo, da mora dobavitelj blaga predložiti dokaz za to, da so pogoji, določeni za uporabo člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive izpolnjeni.<sup>36</sup>

98. Vendar je Sodišče kljub temu izoblikovalo „izjemo od te izjeme“, ki je v obravnavani zadevi še posebej pomembna. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da davčna uprava, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, ne sme naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih lahko uveljavljanje zahtevane pravice postane neučinkovito.<sup>37</sup>

30 — Sodbi Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53) in Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 41).

31 — Po besedah predložitvenega sodišča to, da bi J. Plöckl predložil špansko identifikacijsko številko za DDV, „ne bi pripomglo k razjasnitvi dejanskega okvira, saj je bil ta že znan“. Glej točko 42 teh sklepnih predlogov.

32 — Glej točko 20 teh sklepnih predlogov.

33 — Glej točko 32 teh sklepnih predlogov.

34 — Sodbi EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 71) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 39).

35 — Sodbe Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31); Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 61) in VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46).

36 — Sodbe Collée (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 26); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46) in Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2010:547, točka 43).

37 — Sodbe Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 51); Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 64); Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 40); Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42); Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točka 35); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 43); EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točki 62 in 71); Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 40) ter Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 59).

99. V sporu o glavni stvari bi bila lahko predložitev identifikacijske številke za DDV, dodeljene v Španiji, ki jo je zahteval davčni urad v Schrobenhausnu, v pomoč pri dokazovanju, da je J. Plöckl v tej državi davčni zavezanec.<sup>38</sup>

100. Vendar ima ureditev prenosov blaga znotraj Skupnosti, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, v zvezi s tem posebnost. Ali lahko davčni urad v Schrobenhausnu kljub temu, da je na podlagi člena 28a(5)(b) Šeste direktive pošiljanje ali prevoz blaga „za potrebe podjetja“ davčnega zavezanca vsebinski pogoj za ugotovitev enakovrednosti prenosa blaga znotraj Skupnosti in dobave blaga, opravljene za plačilo, in ker je ta urad ugotovil obstoj take obdavčljive transakcije, zavrne oprostitev DDV, določeno s členom 28c(A)(d) te direktive, z obrazložitvijo, da davčni zavezanec ni predložil dokaza za to, da je bil prenos opravljen „za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak“?

101. Kot sem že navedel, to, da je davčni zavezanec blago prenesel „za potrebe podjetja“ (vsebinska zahteva v fazi ugotovitve enakovrednosti prenosa in dobave blaga, opravljene za plačilo), pomeni, da se prenos opravi za davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“, tj. v okviru njegove obdavčljive dejavnosti (vsebinska zahteva v fazi davčne oprostitve prenosa blaga).<sup>39</sup>

102. Ker se je torej davčni urad v Schrobenhausnu odločil obdavčiti prenos blaga znotraj Skupnosti, ki ga je opravil J. Plöckl, je treba na podlagi tega sklepati, da je imel ta urad na voljo vse podatke, ki jih je potreboval za ugotovitev, da je bil prenos opravljen „za potrebe podjetja“ in torej za davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“. V zvezi s tem je še posebej pomembno, da je imel davčni urad v Schrobenhausnu račun, ki mu ga je predložil J. Plöckl in je dokazoval prodajo zadevnega vozila španskemu podjetju, tj. družbi D.<sup>40</sup> Naj še dodam, da predložitveno sodišče za dokazano šteje tudi to, da je J. Plöckl vozilo iz Nemčije poslal v Španijo, da bi ga še naprej uporabljal v poklicne namene.<sup>41</sup>

103. Iz tega po mojem mnenju izhaja, da je imel davčni urad v Schrobenhausnu na voljo podatke, ki jih je potreboval za ugotovitev, da so izpolnjene vsebinske zahteve za to, da se prizna sporna oprostitev. Torej se za J. Plöckla ne uporablja druga izjema od načela zavrnitve formalizma.

*D – Neobstoj izjeme od načela zavrnitve formalizma, uvedene s sodbo VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592)*

104. Davčni urad v Schrobenhausnu, portugalska vlada in Komisija so se sklicevali na nekatere odlomke sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), zlasti na točki 52 in 58, na podlagi katerih so zagovarjali priznanje tistega, kar je po mojem mnenju tretja izjema od načela zavrnitve formalizma na področju DDV.

105. Po njihovem mnenju je Sodišče davčnim organom dovolilo zavrnitev izvrševanja pravice, ki jo uveljavlja davčni zavezanec, tudi če so izpolnjene vse vsebinske zahteve, če davčni zavezanec ni sprejel vseh ukrepov, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati v zvezi s postopkovno zahtevo. Ta utemeljitev je v obravnavani zadevi zlasti pomembna, saj je predložitveno sodišče Sodišče posebej postavilo vprašanje v zvezi s tem.

106. Menim, da je treba tako „ozko“ razlago sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) zavrniti iz treh razlogov, navedenih v nadaljevanju.

38 — Sodba VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 48 in 49).

39 — Glej točko 61 teh sklepnih predlogov in navedeno sodno prakso v opombi 6.

40 — Glej točko 20 teh sklepnih predlogov.

41 — Glej točko 30 teh sklepnih predlogov.

107. Na prvem mestu menim, da taka ozka razlaga temelji na napačnem razumevanju sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Naj spomnim, da se je ta zadeva nanašala na davčno oprostitev, določeno za dobave blaga znotraj Skupnosti, zaradi nespoštovanja postopkovne zahteve, naložene dobavitelju, tj. zahteve po predložitvi identifikacijske številke za DDV pridobitelja (glej točko 39 te sodbe).

108. Sodišče je v točkah od 40 do 47 navedene sodbe povzelo predhodno sodno prakso v zvezi z omejitvami pristojnosti držav članic glede tega, da kot pogoj za davčno oprostitev dobav blaga znotraj Skupnosti določijo izpolnitev postopkovnih zahtev, tudi tistih v zvezi z dokazovanjem. Zlasti v točkah 45 in 46 iste sodbe je opozorilo, da načelo nevtralnosti DDV – razen v primeru načrtnega sodelovanja davčnega zavezanca pri davčni utaji – nalaga zavrnitev formalizma. Sodišče pa ni nikjer omenilo izjeme od zavrnitve formalizma, če davčni zavezanec ni sprejel vseh ukrepov, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati v zvezi s postopkovno zahtevo.

109. Sodišče je v točkah od 48 do 53 sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) že navedena načela preneslo na posebne okoliščine te zadeve. Zlasti je Sodišče v točki 51 te sodbe uporabilo načelo zavrnitve formalizma:

„Čeprav identifikacijska številka za DDV dokazuje davčni status zavezanca in olajšuje nadzor nad transakcijami znotraj Skupnosti, pa gre le za postopkovno zahtevo, ki ne more omajati pravice do oprostitve DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji dobave znotraj Skupnosti.“

110. V točki 52 te sodbe, ki je delno povzeta v točki 58 iste sodbe in na kateri temelji ozka razlaga, ki jo predlagajo stranke, navedene v točki 104 teh sklepnih predlogov, Sodišče preučuje upoštevnost prve izjeme od tega načela, tj. sodelovanja davčnega zavezanca pri davčni utaji, z vidika konkretnih okoliščin postopka v glavni stvari:

„Čeprav je upravičeno zahtevati, da dobavitelj ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je od njega razumno zahtevati, *zato da se prepriča, da transakcija, ki jo opravlja, ne bo pripeljala do njegovega sodelovanja pri davčni utaji* [...], pa bi zato države članice presegle, kar je nujno potrebno za pravilno odmero in pobiranje davka, če bi zavrnilo oprostitev DDV za dobavo blaga znotraj Skupnosti samo zato, ker dobavitelj ni predložil identifikacijske številke za DDV, *če v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, te številke ni mogel predložiti, vendar je predložil druge dokaze, ki zadostno dokazujejo, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki v zadevni transakciji deluje kot tak*“ (moj poudarek).

111. Menim, da prvi del stavka napotuje na načelo prve izjeme od zavrnitve formalizma, medtem ko je z zadnjim delom stavka, uvedenim z veznikom „če“, uporaba te izjeme prenesena na konkretne okoliščine. Sodišče je tako menilo, da je mogoče sodelovanje dobavitelja pri davčni utaji izključiti glede na okoliščino, da ta dobavitelj v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je bilo mogoče od njega razumno zahtevati, ni mogel predložiti identifikacijske številke pridobitelja. Ta razlaga je podkrepljena s točko 53 iste sodbe, v kateri Sodišče navaja, da se zdi, da „nobena od družb, ki sta sodelovali v transakciji, ni *ravnala goljufivo*“ (moj poudarek).

112. Torej – v nasprotju s trditvami davčnega urada v Schrobenhausnu, portugalske vlade in Komisije – s točko 52 sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ni določena tretja izjema od načela zavrnitve formalizma, v skladu s katero bi moral davčni zavezanec sprejeti vse ukrepe, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati za *izpolnitev kakršne koli postopkovne zahteve*, v nasprotnem primeru pa bi se mu lahko zavrnilo priznanje davčne oprostitve. Menim, da je Sodišče v tej točki le opozorilo na – in uporabilo – prvo izjemo od tega načela, v skladu s katero mora davčni zavezanec sprejeti vse ukrepe, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati, *zato da se prepriča, da transakcija, ki jo opravlja, ne bo pripeljala do njegovega sodelovanja pri davčni utaji*, v nasprotnem primeru pa se mu lahko zavrne priznanje davčne oprostitve.

113. Na drugem mestu, obstoj tretje izjeme od načela zavrnitve formalizma nima nobene opore niti v sodni praksi iz obdobja pred ali po izreku sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Naj v zvezi s tem poudarim, da Sodišče obstoja te hipotetične tretje izjeme, ki naj bi temeljila na dvojnem merilu „dobre vere“ in „ukrepov, ki se lahko razumno pričakujejo od davčnega zavezanca“, ni omenilo v nobeni od sodb, izdanih v obdobju po izreku te sodbe, v katerih je znova potrdilo načelo zavrnitve formalizma.<sup>42</sup>

114. Na tretjem in zadnjem mestu, ozka razlaga, ki jo predlagajo davčni urad v Schrobenhausnu, portugalska vlada in Komisija, ni združljiva z rešitvami, ki jih je sprejelo Sodišče v sodbah, izdanih pred in po izreku sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Sodišče ni v teh sodbah namreč nikoli uporabilo tako strogega merila.

115. Ponazoritev za to je sodna praksa v zvezi s kršitvijo obveznosti priprave obračuna, izdaje računa in knjigovodstva v skladu z zakonodajo o DDV,<sup>43</sup> obveznosti identifikacije za namene DDV<sup>44</sup> ali obveznosti predložitve identifikacijske številke za DDV sopogodbena<sup>45</sup>. Razen v izjemnih okoliščinah, kot so tiste, v katerih je bila izdana sodba VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 53), namreč davčni zavezanec, ki sprejme „vse ukrepe, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati“, vedno izpolnjuje take postopkovne zahteve. Sodišče pa je že velikokrat odločilo, da nespoštovanje katere od postopkovnih zahtev ne more povzročiti izgube pravice do odbitka ali oprostitve DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve.

116. Menim, da bi se s tako strogim merilom obseg načela zavrnitve formalizma skrčil na primere višje sile. Nespoštovanje postopkovne zahteve bi namreč vedno povzročilo izgubo zahtevane pravice, razen v okoliščinah, ko je davčni zavezanec ne bi mogel izpolniti kljub sprejetju vseh ukrepov, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati. Menim, da ni nobenega dvoma o tem, da bi taka razlaga povzročila radikalno spremembo ustaljene sodne prakse Sodišča v zvezi z zavrnitvijo formalizma na področju DDV.

117. Iz navedenega izhaja, da je treba ozko razlago sodbe VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), kot jo predlagajo davčni urad v Schrobenhausnu, portugalska vlada in Komisija, ki zagovarjajo tretjo izjemo od načela zavrnitve formalizma, zavriniti.

*E – Nezmožnost utemeljitve zavrnitve sporne davčne oprostitve s kršitvijo drugih obveznosti, naloženih s Šesto direktivo ali na njeni podlagi*

118. V pisnih in ustnih stališčih, predloženih Sodišču, je bilo napoteno na več obveznosti, naloženih s Šesto direktivo ali na njeni podlagi, ki naj bi utemeljevale zavrnitev priznanja sporne davčne oprostitve zaradi nepredložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država.

119. Prva določba, na katero je napoteno v tem okviru, je prvi stavek člena 28c(A) Šeste direktive, v skladu s katerim je v pristojnosti držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi plačila DDV oprostijo transakcije znotraj Skupnosti „za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitvev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“.

120. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, podeljenih s to določbo, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi so zlasti načelo pravne varnosti, načelo sorazmernosti in načelo varstva zaupanja v pravo.<sup>46</sup>

42 — Sodbe *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, točka 32); *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 35); *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, točka 39); *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 38) ter *Salomie in Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58).

43 — Glej sodno prakso, navedeno v opombah 24, 25 in 26.

44 — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 22.

45 — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 23.

46 — Sodbe *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 25); *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 45); *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 36) in *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 27).

121. Poleg tega je treba opozoriti, da Sodišče tega stavka ni nikoli razlagalo tako, da lahko države članice zavrnejo davčno oprostitev zgolj zaradi kršitve ene od postopkovnih zahtev. Natančneje, Sodišče je že večkrat odločilo, da zgolj zaradi kršitve ene od postopkovnih zahtev, zlasti zahteve po predložitvi identifikacijske številke pridobitelja, še ni mogoče zavrniti davčne oprostitve dobav blaga znotraj Skupnosti, določene v členu 28c(A)(a) Šeste direktive.<sup>47</sup> Ne vidim nobenega razloga za spremembo te sodne prakse, kar zadeva prenose blaga znotraj Skupnosti.

122. Druga določba, na katero je bilo napoteno v podporo zavrnitvi sporne davčne oprostitve in je bila navedena v vprašanju za predhodno odločanje, je člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h te direktive in določa, da lahko „[d]ržave članice [...] določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje [DDV] in za preprečevanje davčnih utaj“.

123. Znova moram poudariti, da se ta določba ni nikoli razlagala tako, da lahko države članice zavrnejo davčno oprostitev zgolj zaradi kršitve ene od postopkovnih zahtev. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča namreč ukrepi, ki jih lahko sprejmejo države članice na podlagi te določbe, ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.<sup>48</sup> Torej takih ukrepov ni mogoče uporabiti tako, da se z njimi ogrozi načelo zavrnitve formalizma, ki izhaja iz načela nevtralnosti DDV.<sup>49</sup>

124. Povedano drugače, davčni organi lahko zavrnejo davčno oprostitev zaradi nespoštovanja postopkovne zahteve le, če je davčni zavezanec načrtno sodeloval pri davčni utaji. Vendar je predložitveno sodišče v okviru spora o glavni stvari to možnost izključilo.<sup>50</sup>

125. V podporo zavrnitvi sporne davčne oprostitve je bila navedena še tretja kategorija določb Šeste direktive, ki vključuje določbe, s katerimi so vzpostavljene nekatere postopkovne obveznosti, ki jih morajo izpolniti davčni zavezanci, kot sta obveznost izdaje računa, ki vsebuje identifikacijski številki prodajalca in pridobitelja (člen 22(3) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h te direktive), ali obveznost priprave rekapitulacijskega poročila pridobiteljev, identificiranih za namene DDV, ki jim je davčni zavezanec dobavil blago pod pogoji, določenimi v členu 28c(A)(a) in (d) Šeste direktive (določena s členom 22(6)(b) te direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h te direktive).

126. Brez poseganja v možnost naložitve sorazmerne sankcije v primeru kršitve teh obveznosti ne vidim nobenega razloga za to, da bi lahko taka kršitev povzročila izgubo davčne oprostitve, določene s točko (a) v povezavi s točko (d) člena 28c(A) Šeste direktive. Zlasti ti določbi priznanja navedene davčne oprostitve ne pogojujeta s spoštovanjem postopkovnih obveznosti, določenih z drugimi določbami Šeste direktive.

127. Četrta kategorija določb, navedena v podporo zavrnitvi sporne davčne oprostitve, se nanaša na obveznost prijave prenosa blaga znotraj Skupnosti kot „enakovredne“ pridobitve blaga znotraj Skupnosti, za katero se obračunava DDV v namembni državi (tj. Kraljevini Španiji).

128. V sporu o glavni stvari je J. Plöckl očitno menil, da sta prenos in prodaja vozila v postopku v glavni stvari v Španijo običajna dobava blaga znotraj Skupnosti, kot jo določa člen 28c(A)(a) Šeste direktive. Zato naj ne bi prijavil „enakovredne“ pridobitve blaga znotraj Skupnosti v namembni državi. V tem okviru bi morala družba D kot pridobiteljica vozila dejansko prijaviti pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

47 — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 21.

48 — Glej zlasti sodbe Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 26); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 44) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 37). Glej v zvezi s členom 273 Direktive 2006/112, ki je nadomestil člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h te direktive, tudi sodbe Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 49); EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 47) in Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62).

49 — Glej točke od 83 do 87 teh sklepnih predlogov.

50 — Glej točko 94 teh sklepnih predlogov.

129. Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da v državi porekla ni mogoče zavrniti davčne oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da ustrezna pridobitev blaga znotraj Skupnosti v namembni državi ni bila prijavljena.<sup>51</sup>

130. Zato v sporu o glavni stvari davčni urad v Schrobenhausnu ni mogel zavrniti sporne davčne oprostitve z obrazložitvijo, da J. Plöckl ni prijavil ustrezne pridobitve blaga znotraj Skupnosti v Španiji. Nasprotno bi veljalo le v primeru načrtnega sodelovanja davčnega zavezanca pri davčni utaji<sup>52</sup> – to možnost pa je, naj spomnim, predložitveno sodišče v sporu o glavni stvari izključilo.<sup>53</sup>

131. Iz navedenega izhaja, da zavrnitve priznanja sporne davčne oprostitve zaradi nepredložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država, ni mogoče utemeljiti s kršitvijo obveznosti, določenih z zgoraj navedenimi določbami Šeste direktive ali na njihovi podlagi.

#### F – Možnost naložitve sankcije v primeru kršitve te obveznosti

132. Iz vsega navedenega izhaja, da davčni urad v Schrobenhausnu ni mogel zavrniti davčne oprostitve spornega prenosa blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da J. Plöckl ni izpolnil obveznosti predložitve španske identifikacijske številke za DDV, ker:

- je ta obveznost postopkovna zahteva;
- niso podani konkretni indici o davčni utaji in
- je davčni urad v Schrobenhausnu imel na voljo podatke, ki jih je potreboval za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene.

133. Menim, da se tak sklep sklada tudi z načelom sorazmernosti. Zavrnitev priznanja sporne davčne oprostitve in dvojna obdavčitev prenosa blaga znotraj Skupnosti, ki bi lahko izhajala iz tega,<sup>54</sup> sta namreč po mojem mnenju nesorazmerna sankcija, saj je J. Plöckl – kot navaja predložitveno sodišče – storil le napako pri pravni opredelitvi zadevne transakcije.

134. Vendar to, da morajo davčni organi države porekla v okoliščinah iz spora o glavni stvari sporni prenos blaga znotraj Skupnosti oprostiti DDV, še ne pomeni, da ne smejo sankcionirati tega, da davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke, ki jo je dodelila namembna država.

135. V zvezi s tem želim poudariti, da s pristopom, ki ga predlagam, ne poskušam omajati načela obveznosti, v skladu s katero morajo davčni zavezanci predložiti identifikacijsko številko za DDV, ki jo v primeru prenosa blaga znotraj Skupnosti dodeli namembna država, zlasti zaradi pomena te številke pri nadzoru nad transakcijami znotraj Skupnosti. Dejansko se ta pristop od pristopa, ki ga predlagajo davčni urad v Schrobenhausnu, nemška in portugalska vlada ter Komisija, razlikuje le glede *sankcije*, povezane s to obveznostjo.

136. V nasprotju s trditvami teh strank namreč menim, da – ob upoštevanju sodne prakse Sodišča v zvezi z zavrnitvijo formalizma – kršitve obveznosti predložitve identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država, ni mogoče sankcionirati z zavrnitvijo sporne davčne oprostitve.

51 — Sodbi Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točke od 69 do 72) in VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točke od 55 do 57).

52 — Sodba R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točke od 51 do 55).

53 — Glej točko 94 teh sklepnih predlogov.

54 — Prenos blaga bi bil prvič obdavčen v državi porekla kot (neoproščena) dobava blaga, nato pa še drugič v namembni državi kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

137. Vendar po mojem mnenju ni nobenega dvoma o tem, da je mogoče kršitev te obveznosti sankcionirati z upravno sankcijo. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da je davčnemu zavezancu, ki ne spoštuje postopkovnih zahtev iz Šeste direktive, v skladu z nacionalnimi ukrepi za prenos te direktive v nacionalno pravo mogoče naložiti upravno sankcijo.<sup>55</sup>

138. Ker zakonodaja Unije na področju sankcij, ki se uporabljajo v primeru neupoštevanja pogojev, določenih z ureditvijo, vzpostavljeno s to zakonodajo, ni usklajena, so države članice namreč še naprej pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej posledično v skladu z načelom sorazmernosti.<sup>56</sup>

139. Pri presoji, ali je zadevna sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba upoštevati zlasti naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, ter načine določitve njenega zneska.<sup>57</sup>

140. Davčni organi držav članic lahko ob upoštevanju teh načel davčnemu zavezancu, ki ne upošteva postopkovne zahteve, kot je obveznost predložitve identifikacijske številke, ki jo dodeli namembna država, naložijo upravno sankcijo. Znesek te sankcije lahko odraža zlasti pomen – poudarjen med obravnavo –, ki ga ima predložitev te številke pri nadzoru nad prenosi blaga znotraj Skupnosti.<sup>58</sup> Davčni urad v Schrobenu je med obravnavo priznal, da nemška zakonodaja dejansko predvideva možnost, da se v primeru neizpolnitve te obveznosti naloži upravna sankcija. Za končno presojeno sorazmernosti takšne sankcije je vsekakor pristojno le predložitveno sodišče.<sup>59</sup>

## VI – Predlog

141. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu), odgovori:

Člena 22(8) in 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005, je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice porekla zavrne davčno oprostitev prenosa blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država, če niso podani konkretni indici o davčni utaji ter je bilo blago preneseno v drugo državo članico in so izpolnjeni tudi drugi pogoji za davčno oprostitev.

55 — Glej sodbo *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 52) in v tem smislu sodbo *Salomie in Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 63).

56 — Sodba *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 44) in v tem smislu sodba *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, točka 34).

57 — Sodbi *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 47) in *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, točka 35).

58 — Glej točke od 69 do 71 teh sklepnih predlogov.

59 — Sodba *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, točka 48).