



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
YVESA BOTA,
predstavljeni 30. novembra 2017¹

Zadeva C-580/16

Firma Hans Bühler KG

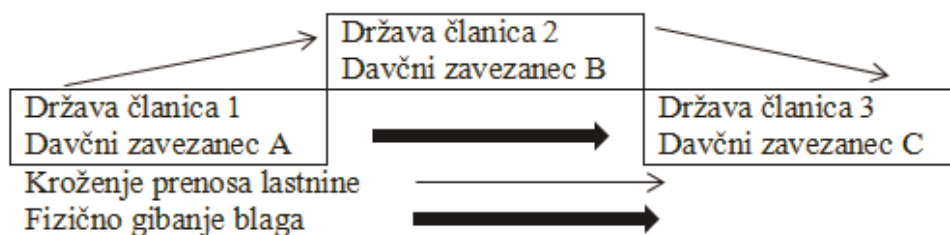
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Dobava blaga, odposlanega ali odpeljanega znotraj Evropske unije – Oprostitev – Dobava, ki jo opravi davčni zavezanec iz ene države članice pridobitelju v drugo državo članico – Položaj, v katerem davčni zavezanec na računu navede svojo identifikacijsko številko za DDV v tretji državi članici“

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 141(c), 42 in 265 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,² v različici, ki velja za spor o glavni stvari, v povezavi s členi 41(1), 197 in 263 te direktive.
2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Firma Hans Bühler KG in Finanzamt Graz-Stadt (davčni urad v Gradcu, Avstrija) v zvezi s plačilom davka na dodano vrednost (DDV) na transakcije, izvedene med oktobrom 2012 in marcem 2013.
3. Vložen je bil z namenom, da se pojasnijo pogoji za izvajanje ukrepa za poenostavitev obdavčenja transakcij, pri katerih sodelujejo trije davčni zavezanci, identificirani za DDV v treh različnih državah članicah.
4. V tem posebnem primeru pridobitev blaga znotraj Skupnosti, običajno poimenovanih „trikotni posli“ in predstavljenih v obliki sheme, kot je ponazorjeno spodaj, blago dobavi davčni zavezanec A, identificiran za DDV v državi članici 1, davčnemu zavezancu B, identificiranemu za DDV v državi članici 2, ki nato isto blago dobavi davčnemu zavezancu C, identificiranemu za DDV v državi članici 3, pri čemer se zadevno blago neposredno odpošlje ali odpelje iz države članice 1 v državo članico 3.

¹ Jezik izvirnika: francoščina.

² UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV.



5. Zastavljeni cilj je davčnega zavezanca B oprostiti plačila DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo opravi v državi članici, v kateri se dobava blaga konča, in ga torej razbremeniti obveznosti identifikacije za namene DDV (v nadaljevanju: identifikacija za DDV) v tej državi članici, saj mora biti nadaljnja dobava obdavčena v breme davčnega zavezanca C v isti državi članici.

6. Zagovarjal bom mnenje, da davčnemu zavezancu B – če so izpolnjeni vsebinski pogoji za pridobitev blaga znotraj Skupnosti – ni mogoče zavrnilo uporabe ukrepa za poenostavitev iz člena 141 Direktive o DDV z obrazložitvijo, da ne sme biti identificiran za DDV v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, ali da rekapitulacijsko poročilo v zvezi z zadevnimi transakcijami ni bilo predloženo ali popravljeno v predpisanem roku.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Člen 40 Direktive o DDV določa:

„Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.“

8. Člen 41 te direktive določa:

„Brez vpliva na določbe člena 40 se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(i) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40.“

Če je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40 v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev.“

9. Člen 42 navedene direktive določa:

„Prvi odstavek člena 41 se ne uporablja in se šteje, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti predmet DDV v skladu s členom 40, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- pridobitelj dokaže, da je opravil to pridobitev za namene kasnejših dobav na ozemlju države članice, določen[e] v skladu s členom 40, za katere je bil kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197, določena oseba, ki ji je bila opravljena dobava;

(b) pridobitelj je izpolnil obveznosti, predvidene v členu 265, v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila.“

10. Člen 141 navedene direktive določa:

„Vsaka država članic[a] sprejme posebne ukrepe, da se DDV ne obračuna za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki se v skladu z merili iz člena 40 opravi na njenem ozemlju, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;
- (b) pridobitev blaga se opravi za namene kasnejše dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke (a) v isti državi članici;
- (c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke (a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno prejemniku nadaljn[j]e dobave;
- (d) oseba, kateri je namenjena nadaljnja dobava blaga je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v isti državi članici;
- (e) oseba iz točke (d) je bila določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolžan davek.“

11. Člen 197 Direktive o DDV določa:

„1. DDV je dolžna plačati oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz člena 141;
- (b) oseba, kateri se opravi dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v državi članici, v kateri se opravi dobava;
- (c) račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici osebe, kateri je blago dobavljeno, se izda v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3.

2. Kadar je v skladu z določbami člena 204 davčni zastopnik določen za osebo, dolžno plačati DDV, lahko države članice določijo izjemo od odstavka 1 tega člena.“

12. Člen 262 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za DDV, mora predložiti rekapitulacijsko poročilo, v katerem so navedeni:

- (a) pridobitelji, identificirani za DDV, katerim je dobavil blago pod pogoji iz člena 138(1) in (2)(c);
- (b) osebe, identificirane za DDV, katerim je dobavil blago, ki mu je bilo dobavljeno v okviru pridobitve znotraj Skupnosti v smislu člena 42 [...]“

13. Člen 263 navedene direktive določa:

„1. Rekapitulacijsko poročilo se sestavi za vsak koledarski mesec v roku, ki ni daljši od enega meseca, in v skladu s postopki, ki jih predpišejo države članice.

1a. Vendar lahko države članice v skladu s pogoji in omejitvami, ki jih lahko določijo, davčnim zavezancem dovolijo, da predložijo rekapitulacijska poročila za vsako koledarsko četrletje v roku, ki ni daljši od enega meseca po koncu četrletja, če skupna četrletna vrednost dobav blaga, brez DDV, iz člena 264(1)(d) in člena 265(1)(c) niti za zadevno četrletje niti za nobeno izmed predhodnih četrletij ne presega zneska 50.000 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti.

Možnost, predvidena v prvem pododstavku, preneha veljati ob koncu meseca, v katerem skupna vrednost dobav blaga, brez DDV, iz člena 264(1)(d) in člena 265(1)(c) za tekoče četrletje preseže vrednost 50.000 EUR ali protivrednost v nacionalni valuti. V tem primeru se rekapitulacijsko poročilo sestavi za vsak mesec oziroma vse mesece od začetka četrletja v roku, ki ni daljši od enega meseca.

1b. Države članice lahko do 31. decembra 2011 določijo znesek iz odstavka 1a v višini 100.000 EUR ali protivrednost v nacionalni valuti.

[...]

2. Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se rekapitulacijsko poročilo iz odstavka 1 predloži z elektronskim prenosom datoteke v skladu s pogoji, ki jih določijo.“

14. Člen 265 navedene direktive določa:

„1. V primerih pridobitev blaga znotraj Skupnosti iz člena 42 mora davčni zavezanec, identificiran za DDV v državi članici, ki mu je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero izvaja te pridobitve, v rekapitulacijskem poročilu jasno navesti naslednje podatke:

- (a) svojo identifikacijsko številko DDV v tej državi članici in pod katero je opravil pridobitev in kasnejšo dobavo blaga;
- (b) identifikacijsko številko DDV, pod katero je v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, identificirana oseba, kateri je davčni zavezanec opravil kasnejšo dobavo;
- (c) za vsako osebo, kateri je bila opravljena kasnejša dobava, skupni znesek dobav, brez DDV, ki jih je opravil davčni zavezanec v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča.

2. Vrednost iz točke (c) odstavka 1 se prijavi za obdobje za predložitev, določeno v skladu z odstavki (1) do (1b) člena 263, v katerem je nastala obveznost obračuna DDV.“

15. Člen 266 Direktive o DDV določa:

„Z odstopanjem od členov 264 in 265 lahko države članice določijo, da rekapitulacijska poročila vsebujejo dodatne navedbe.“

B. Avstrijsko pravo

16. Člen 3(8) Umsatzsteuergesetz 1994 (zvezni zakon o prometnem davku) z dne 23. avgusta 1994³ določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti se opravi na območju države članice, v kateri se blago nahaja na koncu prevoza ali pošiljanja. Če pridobitelj v razmerju do dobavitelja uporabi identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila druga država članica, se šteje, da je pridobitev opravljena na ozemlju te države članice, dokler pridobitelj ne dokaže, da je pridobitev obdavčila država članica, navedena v prvem stavku. Če se to dokaže, se smiselno uporablja člen 16.“

17. V različici, ki je veljala v letu 2012,⁴ člen 25 UStG 1994, naslovljen „Trikotni posel“, določa:

„Pojem

1. Trikotni posel je podan, če trije podjetniki v treh različnih državah članicah sklepajo posle glede istega blaga, če blago zadnjemu odjemalcu dobavi neposredno prvi dobavitelj in če so izpolnjeni pogoji iz odstavka 3. Navedeno velja tudi, če je zadnji odjemalec pravna oseba, ki ni podjetnik, ali če blaga ne kupi za svoje podjetje.

Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti v primeru trikotnega posla

2. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 3(8), drugi stavek, šteje za obdavčeno, če podjetnik (pridobitelj) dokaže, da gre za trikotni posel in da je izpolnil svojo obveznost predložitve poročila na podlagi odstavka 6. Če podjetnik ne izpolni svoje obveznosti predložitve poročila, se davčna oprostitve odpravi za nazaj.

Davčna oprostitvev pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti

(3) Pridobitev blaga znotraj Skupnosti je pod naslednjimi pogoji oproščena plačila DDV:

- (a) podjetnik (pridobitelj) nima stalnega prebivališča ali sedeža na državnem ozemlju, vendar je identificiran za DDV na območju [Unije];
- (b) pridobitev je namenjena kasnejši dobavi podjetnika (pridobitelja) na državnem ozemlju podjetniku ali pravni osebi, ki je identificiran za DDV na državnem ozemlju;
- (c) pridobljeno blago ne izhaja iz države članice, v kateri je podjetnik (pridobitelj) identificiran za DDV;
- (d) pravico razpolaganja s pridobljenim blagom zadnjemu odjemalcu (prejemniku) neposredno zagotavlja prvi podjetnik ali prvi odjemalec;
- (e) davek mora na podlagi odstavka 5 plačati prejemnik.

Izdaja računa s strani pridobitelja

3 BGBl. 663/1994, v nadaljevanju: UStG 1994.

4 BGBl. I, 34/2010.

4. ⁵Račun mora v primeru oprostitve iz odstavka 3 dodatno vsebovati naslednje navedbe:
- izrecno navedbo, da gre za trikotni posel znotraj Skupnosti in da je zadnji odjemalec oseba, ki je dolžna plačati davek,
 - identifikacijsko številko za DDV, pod katero je podjetnik (pridobitelj) opravil pridobitev znotraj Skupnosti in kasnejšo dobavo blaga in
 - identifikacijsko številko za DDV prejemnika dobave.

Oseba, ki je dolžna plačati davek

5. Pri trikotnem poslu mora davek plačati prejemnik obdavčljive dobave, če s strani pridobitelja izdani račun vsebuje podatke iz odstavka 4.

Obveznosti pridobitelja

6. Za izpolnitev svoje obveznosti predložitve poročila v smislu odstavka 2 mora podjetnik v rekapitulacijskem poročilu navesti naslednje podatke:
- identifikacijsko številko za DDV na državnem ozemlju, pod katero je opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti in kasnejšo dobavo blaga;
 - identifikacijsko številko za DDV prejemnika s strani podjetnika opravljene kasnejše dobave, ki mu je bila dodeljena s strani namembne države članice odposlanega ali odpeljanega blaga;
 - za vsakega od teh prejemnikov znesek plačil za dobave, ki jih je podjetnik opravil v namembni državi članici odposlanega ali odpeljanega blaga. Zneski se navedejo za koledarsko četrtletje, v katerem je nastal davčni dolg.

Obveznosti prejemnika

7. Pri izračunu davka na podlagi člena 20 se ugotovljenemu znesku prišteje dolgovani znesek na podlagi odstavka 5.“

18. Rekapitulacijsko poročilo je treba v skladu s členom 21(3) UStG 1994 predložiti do konca koledarskega meseca, ki sledi obdobju predložitve.

5 Ta odstavek je bil spremenjen z Abgabenänderungsgesetz 2012 (zakon o spremembi obdavčitve) z dne 14. decembra 2012 (BGBl I, 112/2012) z učinkom od 1. januarja 2013. V njem je določeno:

„(4) Za izdajo računa se uporabljajo predpisi države članice, v kateri pridobitelj opravlja dejavnost. Če se dobava opravi iz poslovne enote pridobitelja, se uporabi pravo države članice sedeža poslovne enote [...]

Če se za izdajo računa uporabljajo določbe tega zveznega zakona, mora račun dodatno vsebovati naslednje navedbe:

izrecno navedbo, da gre za trikotni posel znotraj Skupnosti in da je zadnji odjemalec oseba, ki je dolžna plačati davek,

identifikacijsko številko za DDV, pod katero je podjetnik (pridobitelj) opravil pridobitev znotraj Skupnosti in kasnejšo dobavo blaga in

identifikacijsko številko za DDV prejemnika dobave.“

II. Dejansko stanje, ki je podlaga za spor o glavni stvari, in vprašnji za predhodno odločanje

19. Firma Hans Bühler, komanditna družba s sedežem v Nemčiji, kjer je tudi identificirana za DDV, ima v tej državi članici proizvodno in trgovsko podjetje. Od oktobra 2012 do aprila 2013⁶ je bila identificirana za DDV tudi v Avstriji, saj je nameravala v tej drugi državi članici ustanoviti poslovno enoto. V času vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe ta načrt še ni bil uresničen.⁷

20. V obdobju od oktobra 2012 do marca 2013 je ta družba pri dobaviteljih s sedežem v Nemčiji večkrat kupila izdelke, ki jih je nato prodala stranki s sedežem na Češkem, ki je bila tam tudi identificirana za DDV. Nemški dobavitelji so to blago odpeljali neposredno češki stranki. Družba Firma Hans Bühler je za te transakcije, ki jih je obravnavala kot trikotne posle, uporabljala izključno svojo avstrijsko identifikacijsko številko za DDV.

21. Nemški dobavitelji so na računih, ki so ji jih izdali, navedli svojo nemško identifikacijsko številko za DDV in avstrijsko identifikacijsko številko za DDV družbe Firma Hans Bühler. Ta je na računih, ki jih je izstavila češki stranki, navedla svojo avstrijsko identifikacijsko številko in češko identifikacijsko številko za DDV pridobitelja. Na računih je bilo navedeno, da so zadevne transakcije „trikotni posli znotraj Skupnosti“ in da je torej DDV dolžan plačati končni pridobitelj.

22. Družba Firma Hans Bühler je 8. februarja 2013 pri avstrijski davčni upravi predložila rekapitulacijska poročila za obdobje od oktobra 2012 do januarja 2013, v katerih je navedla svojo avstrijsko identifikacijsko številko za DDV in češko identifikacijsko številko za DDV končnega pridobitelja. Polje „trikotni posli“ je pustila prazno.

23. Nato je družba Firma Hans Bühler 10. aprila 2013 ta rekapitulacijska poročila popravila s pojasnilom, da je opravila trikotne posle, hkrati pa je predložila še rekapitulacijski poročili za februar in marec 2013.

24. Davčni urad v Gradcu je menil, da je treba za transakcije med nemškimi dobavitelji in družbo Firma Hans Bühler obračunati DDV v Avstriji iz naslova pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

25. Menil je, da so bili trikotni posli „ponesrečeni“, ker ta davčni zavezanec ni izpolnil obveznosti predložitve poročil in ni dokazal, da je bil za transakcijo dejansko plačan DDV ob končni pridobitvi v Češki republiki. Ta upravni organ je še menil, da se za transakcije, tudi če so bile pridobitve blaga znotraj Skupnosti opravljene v Češki republiki, šteje, da so bile opravljene tudi v Avstriji, ker je družba Firma Hans Bühler uporabljala avstrijsko identifikacijsko številko za DDV.

26. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) je tožbo družbe Firma Hans Bühler zoper to odločbo zavrnilo z obrazložitvijo, da je ta pridobiteljica izgubila možnost uveljavljanja oprostite plačila DDV od svojih pridobitev blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 25(2) UStG 1994, ker ni izpolnila posebnih obveznosti predložitve poročil na podlagi te določbe. To sodišče je še menilo, da avstrijska identifikacijska številka za DDV družbe Firma Hans Bühler 10. aprila 2013 ni bila več veljavna, zato ta ni izpolnila obveznosti predložitve poročil na podlagi člena 25(6) UStG 1994 niti za transakcije, opravljene februarja in marca 2013.

27. Družba Firma Hans Bühler je vložila revizijo pri Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija).

28. To sodišče dvomi o obstoju soglasja med davčnim zavezancem, davčnim uradom v Gradcu in Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) oupoštevnosti pravil v zvezi s trikotnimi posli.

⁶ V točki 7 predložitvene odločbe je pojasnjeno, da identifikacijska številka za DDV 10. aprila 2013 ni bila več veljavna.

⁷ Na obravnavi je predstavnik te družbe pojasnil, da je ta navedeni načrt opustila.

29. V zvezi s tem je ugotovilo, da imata dva „podjetnika“ v smislu opredelitve iz člena 25(1) UStG 1994 sedež v isti državi članici, in sicer Zvezni republiki Nemčiji, zato se sprašuje o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz tega, da je bilo blago odposlano ali odpeljeno iz te države članice, z vidika določb člena 141(c) Direktive o DDV in torej o dejavniku, ki je odločilen za opredelitev transakcije. Če bi bilo treba upoštevati zgolj identifikacijsko številko za DDV, ki jo uporablja davčni zavezanec, opozarja na morebitne posledice take rešitve v primeru identifikacije z izključnim namenom izvajanja trikotnih poslov.

30. Nazadnje je Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče) izrazilo še nestrinjanje z analizo davčnega urada v Gradcu in Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) glede pravnih posledic neupoštevanja obveznosti predložitve poročil z vidika členov 41 in 42 Direktive o DDV ter sodne prakse Sodišča v zvezi s popravki računov.

31. V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je treba člen 141, točka (c), Direktive [o DDV], od katerega je v skladu s členom 42 (v povezavi s členom 197) Direktive [o DDV] odvisna neuporaba prvega odstavka člena 41 Direktive [o DDV], razlagati tako, da pogoj iz te določbe ni izpolnjen, če ima davčni zavezanec sedež in je identificiran za DDV v državi članici, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, čeprav ta davčni zavezanec za konkretno pridobitev blaga znotraj Skupnosti uporablja identifikacijsko številko za DDV druge države članice?
2. Ali je treba člena 42 in 265 [Direktive o DDV] v povezavi s členom 263 Direktive [o DDV] razlagati tako, da se člen 41, prvi odstavek, Direktive [o DDV] ne uporabi samo v primeru pravočasne predložitve rekapitulacijskega poročila?“

III. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

32. S prvim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče Sodišču predlaga, naj se prvič izreče o pogojih za izvajanje mehanizma, izoblikovanega s členom 141 Direktive o DDV,⁸ ki morajo biti izpolnjeni za to, da se v državi članici ne obračuna DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo davčni zavezanec za namene kasnejše dobave opravi na ozemlju iste države članice.

33. Ker je to ukrep za poenostavitev, menim, da ga je treba za začetek umestiti v splošnejši okvir pravil, ki se uporabljajo za trgovino z blagom znotraj Skupnosti,⁹ katerega del je.

34. Člen 141 Direktive o DDV v bistvu povzema člen 28c(E)(3), prva do peta alineja, Šeste direktive.

⁸ Enako velja za enakovredne določbe 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva). Glej točko 34 in naslednje teh sklepnih predlogov.

⁹ Za zgodovinski pregled glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:7, točke od 24 do 29).

35. Člen 28c(E) Šeste direktive je bil vstavljen s členom 1(22) Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388 zaradi odprave davčnih meja,¹⁰ s katero je bil vstavljen naslov XVIa, ki vsebuje člene od 28a do 28m, s katerimi je urejena prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami,¹¹ še zlasti ureditev oprostitev.

36. Določbe člena 28c(E) Šeste direktive vsebinsko niso bile spremenjene od spremembe s členom 1(13) Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388 in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost.¹²

37. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,¹³ katere cilj je – kot je navedeno v uvodni izjavi 4 te uredbe – „zagotoviti bolj enotno uporabo sedanjega sistema DDV z določitvijo pravil izvajanja Direktive [o DDV], zlasti glede davčnih zavezancev, dobav blaga in opravljanja storitev ter kraja obdavčljivih transakcij“, ne vsebuje nobene posebne določbe v zvezi z oprostitvami, povezanimi s transakcijami znotraj Skupnosti, na katere se nanašajo členi od 138 do 142 Direktive o DDV.¹⁴

38. Tako je člen 141 te direktive del splošnega mehanizma oprostitve pridobitev znotraj Skupnosti. Zaradi lažjega razumevanja mehanizma, vzpostavljenega s to določbo,¹⁵ je treba po mojem mnenju opozoriti tudi na nekatere bistvene pojme s področja trgovine z blagom znotraj Skupnosti, ki izhajajo iz Direktive o DDV in sodne prakse Sodišča.

39. Najprej, člen 2(1)(b)(i) te direktive določa, da so predmet DDV pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.¹⁶

40. V členu 20, prvi odstavek, navedene direktive je „pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ opredeljena kot „pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne“.

41. V členu 42 Direktive o DDV se podobno kot v členu 141(b) te direktive obravnava poseben primer pridobitve za namene kasnejše dobave.

42. V skladu s členom 40 navedene direktive se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti, torej kraj, kjer je transakcija obdavčena, „šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju“.

10 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160.

11 V točki 22 sodbe z dne 27. septembra 2007, *Teleos in drugi* (C-409/04, EU:C:2007:548), je Sodišče opozorilo, da „ker je ugotovil, da še niso izpolnjeni pogoji, ki bi omogočili izvajanje načela obdavčitve v državi članici porekla dobave blaga, ne da bi se kršilo načelo, da se davčni prihodki pripisujejo državi članici končne potrošnje, je zakonodajalec Skupnosti z naslovom XVIa Šeste direktive uvedel prehodno ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami, ki temelji na uvedbi novega obdavčljivega dogodka, namreč pridobitve blaga znotraj Skupnosti (od sedme do desete uvodne izjave Direktive 91/680).“

12 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 224, pri čemer je bil v skladu s členom 4 te direktive kot datum izvedbe določen 1. januar 1993.

13 UL 2011, L 77, str. 1. Ta uredba je – razen nekaterih določb členov 3, 11, 23 in 24 – začela veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije* in se uporablja od 1. julija 2011 (glej člen 65 navedene uredbe). Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je bila razveljavljena (UL 2005, L 288, str. 1, glej člen 64 Uredbe št. 282/2011).

14 Za prihodnost glej predlog izvedbene uredbe Sveta z dne 4. oktobra 2017 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede nekaterih oprostitev v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti (COM(2017) 568 final), ki se nanaša zgolj na člen 138 Direktive o DDV.

15 Pripomniti je treba, da ta mehanizem ni obvezen. Pridobitelji se lahko odločijo za uporabo načelne ureditve, v kateri mora vmesni davčni zavezanec izpolniti davčne obveznosti, ki so mu naložene ali v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, tj. državi, v kateri izvede dobavo blaga znotraj Skupnosti, ali pa v državi članici, v kateri se dobava blaga konča, tj. državi, v kateri izvede pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki mu sledi interna obdavčena dobava končni stranki.

16 Točka (a) tega člena določa obdavčitev za „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

43. Dalje, kot je že opozorilo Sodišče:

- „dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti dejansko pomenita isto gospodarsko transakcijo, čeprav ta zadnja ustvari drugačne pravice in obveznosti tako za stranke transakcije kot tudi za davčne organe zadevnih držav članic“;¹⁷
- „[v]saka pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčena v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti konča na podlagi člena 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive^[18], ima 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^[19] (sodba z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)²⁰;
- „[i]z tega sledi, da oprostitev dobave znotraj Skupnosti, ki je soodvisna od pridobitve znotraj Skupnosti, omogoča izognitev dvojni obdavčitvi in potemtakem kršitvi načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV“;²¹ in
- „pridobitev blaga znotraj Skupnosti [je] opravljena in [...] oprostitev dobave znotraj Skupnosti [se] uporabi le, če je bila lastninska pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.“²²

44. Nazadnje, zgolj za trikotne posle se v Direktivi o DDV uporablja posebna določba, tj. člen 141 te direktive, v katerem so ti opredeljeni. Iz te določbe izhaja, da jih morajo opraviti trije subjekti, ki so davčni zavezanci, identificirani za DDV v treh različnih državah članicah, s to posebnostjo, da zadevno blago odpošlje ali prepelje prvi davčni zavezanec tretjemu.

45. Torej je treba te posle razlikovati od zaporednih ali verižnih transakcij, ki se nanašajo na isto blago in katerih posledica je en sam prevoz znotraj Skupnosti,²³ ki jih je Sodišče že preučevalo, čeprav so rešitve lahko podobne.²⁴

46. V takih položajih je bilo treba namreč – ker ne obstaja posebna določba – opredeliti pogoje za izvajanje načela oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti, da bi „na preprost način omogoč[ili] dosego [zastavljenega] cilja, to je prenos davčnih prihodkov iz obdavčitve v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja dobavljenega blaga“, in „zagot[ovili] jasno razmejitev davčnih pristojnosti zadevnih držav članic“.²⁵

17 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 23).

18 Postal člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV.

19 Postal člen 138(1) Direktive o DDV.

20 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 24).

21 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 25).

22 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 42). Za ponazoritev posledic neizpolnitve te zahteve glej sodbo z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točki 41 in 42).

23 Za ponazoritev v zvezi s transakcijami, ki vključujejo več kot dva davčna zavezanca, glej sodbe z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455), ter z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Za primerjavo z ureditvijo, ki se uporablja za trikotne posle, glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 65).

25 Glej sodbo z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, točka 40).

47. Sodišče je tako najprej odločilo, da „se lahko to odpošiljanje ali ta prevoz pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo edina oproščena na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavka, Šeste direktive“,²⁶ in da ta „razlaga velja za katerega koli davčnega zavezanca – prvega prodajalca, vmesnega pridobitelja ali drugega pridobitelja – ki ima med odpošiljanjem ali prevozom pravico razpolaganja z blagom“.²⁷

48. Sodišče je naknadno pojasnilo,²⁸ da je treba „transakcijo, ki ji je treba pripisati ta prevoz, torej prvo ali drugo dobavo, [...] določiti ob upoštevanju celovite presoje vseh okoliščin primera, da bi bilo mogoče ugotoviti, katera od obeh dobav izpolnjuje celoto pogojev glede dobave znotraj Skupnosti“.²⁹

49. Vendar se za uporabo člena 141 Direktive o DDV vprašanje, kateri dobavi je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, ne postavlja zaradi pogojev, navedenih v točkah (b) in (c), torej, prvič, da se pridobitev blaga opravi „za namene kasnejše dobave tega blaga“,³⁰ ki jo opravi davčni zavezanec v državi članici, v kateri se dobava blaga konča, in drugič, da se tako pridobljeno blago neposredno odpošlje ali odpelje prejemniku kasnejše dobave.

50. Čeprav se torej vprašnji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, nanašata na identifikacijo zadevnih zavezancev za DDV v treh različnih državah članicah, menim, da je treba poudariti,³¹ da trikotnega posla ni mogoče ugotoviti izključno na podlagi te identifikacije. Odločilne so okoliščine, v katerih se opravi zadevna gospodarska transakcija. Tako jo mora izvesti vmesni pridobitelj – ali, povedano drugače, kupec, ki namerava blago prodati naprej – ki se istočasno odloči, da bo blago pridobil za nadaljnjo prodajo in da bo zagotovil njegov prevoz neposredno od svojega dobavitelja k svoji stranki. V tem primeru bo pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik nujno prenesena na prvega pridobitelja, saj je on tisti, ki kot „pobudnik prevoza“ povzroči „pridobitev znotraj Skupnosti“.³²

51. Zato menim, da je bistveno, da se predhodno preverijo te posebne okoliščine, na podlagi katerih je mogoče razlikovati med trikotnimi posli in zaporednimi ali verižnimi transakcijami,³³ šele nato pa se lahko predvidi kakršna koli možnost poenostavitve.

52. Enako velja za splošnejše pogoje v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti, kot sta resničnost pošiljanja ali prevoza³⁴ in to, da se končni naslovnik kasnejše dobave opredeli kot oseba, ki je dolžna plačati davek v zadevni državi članici.³⁵

53. Iz tega izhaja, da bi bilo mogoče na vprašnji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče v zvezi z izvajanjem ukrepa za poenostavitev, vzpostavljenega v korist vmesnega davčnega zavezanca v členu 141 Direktive o DDV, koristno odgovoriti, če bi zadevni pridobitvi blaga znotraj Skupnosti sledila interna dobava.

26 Postal člen 138(1) Direktive o DDV.

27 Glej sodbo z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, izrek, točka 1).

28 Glej sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 27 in naslednje).

29 Glej točko 44 te sodbe.

30 Moj poudarek.

31 Kot je to storilo Sodišče z ustnim vprašanjem, ki ga je strankama postavilo na obravnavi.

32 Kot se je izrazila generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 66).

33 Za primerjavo glej predpostavke iz Poročila Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu z dne 23. novembra 1994 o delovanju prehodne ureditve za obračunavanje DDV v trgovini znotraj Skupnosti (COM(94) 515 final, v nadaljevanju: Poročilo iz leta 1994), v katerem je v točki 247 navedeno, da „ob nasprotni predpostavki, ko B blago prevzame v državi članici 1, ali če se njegov kupec C v svojem imenu in za svoj račun zaveže k prevozu v državo članico 2, v kateri se dobava konča [(zaradi skladnosti s točko 4 teh sklepnih predlogov beri ‚državo članico 3‘)], B opravi notranji nakup v državi članici 1, ki mu sledi dobava znotraj Skupnosti, ki se začne v tej državi članici“. Za ponazoritev prve predpostavke glej sodbo z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točke 12, 13 in 40).

34 Glej točko 43, četrta alineja, teh sklepnih predlogov.

35 Ta zahteva je navedena v členih 42 in 141(e) Direktive o DDV. Če ni izpolnjena, je treba uporabiti člen 41 te direktive. Pogoj je naveden tako: „razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40“. Glej točko 85 teh sklepnih predlogov ter točki 6 in 17 predložitvene odločbe.

B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

54. Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na preučitev pogoja, da je vsak od treh davčnih zavezancev identificiran za DDV v drugi državi članici, ki mora biti izpolnjen na podlagi člena 141 Direktive o DDV. S tem vprašanjem se predlaga, naj se pojasni, ali je dovolj upoštevati zgolj ugotovitev uporabe treh različnih identifikacijskih številok ali je, nasprotno, treba preveriti obstoj več identifikacij vmesnega davčnega zavezanca.

55. Treba je ugotoviti, da je edina omejitev, izrecno navedena v členu 141(a) in (e), ta, da davčni zavezanec, ki opravi kasnejšo dobavo v državo članico kraja pridobitve blaga znotraj Skupnosti, torej kraja, kjer se dobava konča, tam nima „sedeža“.

56. Različne jezikovne različice, zlasti španska, nemška, angleška, italijanska in poljska³⁶ vsebujejo zgolj ta pridrček.

57. Ta je utemeljen s ciljem, ki se uresničuje z zadevno določbo. Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 248 Poročila iz leta 1994, je „cilj ukrepov za poenostavitev preprečiti, da bi moral [vmesni] gospodarski subjekt izpolniti obveznosti identifikacije^[37] in prijave v državi članici [kraja, kjer se dobava blaga konča]“, ko v njej opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki ji sledi notranja dobava v isti državi članici, za katero se obračuna DDV po pravilih, ki se uporabljajo v tej državi.³⁸

58. Gre torej za „nevtralizacijo“ obdavčenja pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki je načeloma obdavčljiva v državi članici [kraja, kjer se prevoz konča] in prenos obdavčitve prodaje, za katero se je [končni] pridobitelj dogovoril z [vmesnim gospodarskim subjektom,] na tega [končnega] pridobitelja“.³⁹

59. Če so torej vsi preostali pogoji iz člena 141 Direktive o DDV izpolnjeni, predvsem tisti v zvezi z opredelitvijo davčnega zavezanca, ki je dolžan plačati davek, uporaba identifikacijske številke za DDV ene od držav članic za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki ni številka države članice, v kateri se dobava blaga konča, ne more učinkovati tako, da se ta pridobitev obdavči v državi članici, ki je dodelila identifikacijsko številko vmesnemu davčnemu zavezancu.

60. Vendar se predložitveno sodišče sprašuje o upoštevnosti člena 141 Direktive o DDV, če ima davčni zavezanec sedež v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, in zlasti o razlagi točke (c) tega člena. Torej je treba opredeliti vse elemente, o katerih je treba razpravljati.

61. Prvič, kot je pojasnilo predložitveno sodišče, bi bilo mogoče besedilo člena 141(c) Direktive o DDV v zvezi s pošiljanjem ali prevozom blaga „iz druge države članice, kot je tista, v kateri je [vmesni gospodarski subjekt] identificiran za DDV“, razlagati dobesedno, kot da so z njim izključeni primeri, ko ima davčni zavezanec sedež – ali je celo identificiran – v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, ne glede na to, da je lahko v času izvedbe transakcije izbiral med več identifikacijami.

62. Drugič, ne bi bili edini, ki bi se odločili za tako razlago. Kot ugotavljata pisca B. Terra in J. Kajus, je izključitev identifikacije v državi članici, v kateri se dobava začne, določena v več državah članicah.⁴⁰

³⁶ Glej pisna stališča avstrijske vlade (točka 7). Prosta preveritev skladnosti različnih prevodov.

³⁷ Glej člen 214 Direktive o DDV v zvezi z obveznostmi identifikacije za vsako transakcijo. Glej tudi – zlasti kot opozorilo na cilj, tj. zagotoviti dobro delovanje sistema DDV – sodbo z dne 14. marca 2013, *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, točki 18 in 19).

³⁸ Glej Poročilo iz leta 1994, točka 246, ki se nanaša na načela obdavčitve.

³⁹ Glej Poročilo iz leta 1994, točka 249.

⁴⁰ Terra, B., in Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, introduction to European VAT*, zvezek 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, str. 619, zlasti opomba 601. Glej kot primer tudi francosko okrožnico BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, ki je na voljo na internetnem naslovu <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, točka 240, ter komentar k belgijski zakonodaji v Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. izdaja, Larcier, Bruselj, 2016, str. 163.

63. Tretjič, utemeljiti bi jo bilo mogoče s praktičnega vidika. Ker z določitvijo sedeža v eni od držav članic nastanejo pravice⁴¹ in obveznosti v zvezi z obdavčitvijo in predložitvami poročil, ukrep za poenostavitev za davčnega zavezanca ne bi imel smisla.

64. Četrtoč, prednost izključitve položajev, v katerih je davčni zavezanec identificiran v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, bi bila ta, da bi omejili primere pridobitve začasne identifikacijske številke izključno za utemeljitev udeležbe v trikotnem poslu. V zvezi s tem vidikom je Komisija v Poročilu iz leta 1994 poudarila, da je potrebne nekaj pazljivosti,⁴² kot je opozorilo predložitveno sodišče.

65. Menim, da je treba iz spodaj navedenih razlogov te raznovrstne trditve zavrtni.

66. Uvodoma je mogoče oporekati, da dobesedna razlaga člena 141(c) Direktive o DDV⁴³ privede do izključitve primerov dodelitve identifikacijske številke za DDV v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, ki niso zgolj povezani s sedežem davčnega zavezanca. Take izključitve ne bi mogli utemeljiti z obveznostmi predložitve poročil.⁴⁴

67. Dalje in še bolj bistveno, ker je treba ugotoviti, da ne obstajajo posebne določbe v zvezi s primeri več identifikacij, menim, da je treba člen 141 te direktive razlagati hkrati ozko in teleološko.

68. Ugotoviti je namreč treba, prvič, da je ozka razlaga določb člena 141 Direktive o DDV nujna zaradi njihovega cilja, ki je izoblikovati ukrep za poenostavitev, katerega posledica je izključitev, in sicer izključitev v zvezi s primeri identifikacije v državi članici, v kateri se dobava konča. Povedano drugače, izključitve identifikacije davčnega zavezanca v državi članici, v kateri se dobava blaga začne, ni mogoče izpeljati iz splošnega besedila.

69. V zvezi z uporabo člena 141(a) te direktive te logike ni mogoče omajati z ugotovitvijo, da ni treba izključiti zgolj sedeža v državi članici, v kateri se dobava blaga konča, ampak tudi preprosto identifikacijo davčnega zavezanca za DDV v tej državi članici. Ta pogoj je namreč logična posledica cilja, zastavljenega s to določbo, tj. vmesnemu davčnemu zavezancu omogočiti, da se izogne identifikaciji. To analizo potrjuje Poročilo iz leta 1994, v katerem je napoteno na to, da vmesni davčni zavezanec uporablja „identifikacijsko številko [...], ki jo dodeli država članica, ki ni država, v kateri se prevoz blaga konča“.⁴⁵

70. Drugič, podobno kot Komisija menim, da je treba določbe člena 141 Direktive o DDV razlagati kot celoto in v povezavi z določbami člena 265⁴⁶ te direktive, na katere je napoteno v členu 42 navedene direktive in se nanašajo na vsebino rekapitulacijskega poročila, ki ga je treba sestaviti v primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti za namene kasnejše dobave. Besedna zveza „identifikacijsk[a] številka[a] DDV[,] [...] pod katero je [pridobitelj] opravil [to] pridobitev“, kaže na svobodno izbiro med različnimi številkami. To besedno zvezo najdemo tudi v členu 41 iste direktive v zvezi z določitvijo kraja pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

41 V nekaterih nacionalnih zakonodajah obstajajo povezave med identifikacijskimi številkami družb ali davčnimi številkami podjetja s sedežem v zadevni državi. Tako se na podlagi te identifikacije samodejno dodeli številka za DDV znotraj Skupnosti.

42 Glej točke 252, 254 in 255 tega poročila.

43 Glej točko 61 teh sklepnih predlogov.

44 Glej točko 63 teh sklepnih predlogov.

45 Glej točko 251 tega poročila.

46 Natančneje, odstavka 1(a) člena 265 te direktive.

71. Tako razlago utemeljuje cilj zadevnega mehanizma. Menim, da nadzor nad obdavčitvijo v končnem kraju potrošnje blaga zadostuje za utemeljitev odločitve zakonodajalca Unije, da v členu 141 Direktive o DDV ne izključi vsakršne poenostavitve, če ima vmesni pridobitelj še eno identifikacijsko številko, in sicer v kraju sedeža tega davčnega zavezanca v državi članici kraja, kjer se dobava blaga začne.⁴⁷

72. Z nasprotno rešitvijo bi s tem, da bi davčnemu zavezancu preprečili izbiro identifikacije za DDV, ustvarili precejšnje razlikovanje v načinu obravnave davčnih zavezancev, s čimer bi tvegali omejitev opravljanja gospodarskih dejavnosti, čeprav je posamezna identifikacija za DDV zgolj dokazno sredstvo.⁴⁸

73. Poleg tega – kot je poudarila avstrijska vlada⁴⁹ – je mogoče z dejanskim stanjem v gospodarstvu upravičiti spodbujanje zmanjševanja upravnih bremen,⁵⁰ tako da se davčnim zavezancem dopusti svoboda izbire med identifikacijami za transakcije znotraj Skupnosti in se zagotovi pravna varnost transakcij za končnega pridobitelja.⁵¹ Prav tako je bilo med obravnavo opozorjeno na prednost, ki jo ima poenostavitev za vodenje denarnih sredstev podjetij, oproščenih plačila davka.

74. Nazadnje, interes države članice, v kateri je vmesni davčni zavezanec identificiran, da se sklicuje na drugo identifikacijo v državi članici, v kateri se je dobava blaga začela, je treba še dokazati. V takem primeru lahko namreč dobavo obdavči zgolj zadnjenavedena država članica.

75. Na podlagi vsega navedenega menim, da za to, da se zagotovi „tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilne odmere davka“⁵² v državi članici, v kateri se dobava blaga konča, zadostuje ugotovitev uporabe treh različnih identifikacij za DDV za to, da se uporabi mehanizem poenostavitve iz člena 141 Direktive o DDV, s pridržkom – v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča⁵³ – da se te identifikacijske številke za DDV ne uporabljajo za namene goljufije.

76. Kot je namreč opozorilo predložitveno sodišče, se lahko v okoliščinah, kakršne so tiste, ki jih je opisala Komisija v Poročilu iz leta 1994,⁵⁴ vprašamo o izbiri identifikacijske številke za DDV za opravljanje trikotnih poslov.⁵⁵

77. Poleg tega iz akcijskega načrta Komisije za DDV⁵⁶ na splošno izhaja, da je v trenutnem stanju zakonodaje potrebna posebna pazljivost.

47 Pri tej rešitvi je mogoče povleči vzporednice s sodno prakso Sodišča, po kateri oprostitev plačila davka za dobavo blaga znotraj Skupnosti ne sme biti odvisna od dodelitve ali predložitve identifikacijske številke za DDV oziroma od njenega izbrisa. Glej točko 87 in naslednje teh sklepnih predlogov.

48 Glej sodbo z dne 14. marca 2013, *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, točki 20 in 32).

49 Glej točke od 9 do 11 pisnih stališč te vlade.

50 Za splošnejše vidike, v zvezi s povezavo tega cilja s strategijo Unije za rast, zlasti za MSP, glej obrazložiteni memorandum k predlogu izvedbene uredbe Sveta z dne 4. oktobra 2017 o spremembi Izvedbene uredbe št. 282/2011 glede nekaterih oprostitev v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti (COM(2017) 568 final, str. 3, šesti odstavek).

51 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, *Teleos* in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točke od 48 do 50).

52 Glej sodbi z dne 27. septembra 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29), in z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 61).

53 Za primerjavo glej sodbo z dne 27. septembra 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 43 in navedena sodna praksa).

54 Glej točki 254 in 255 tega poročila.

55 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da ni bila na podlagi tega poročila ob spremembi Direktive o DDV in pripravi uredb sprejeta nobena posebna določba.

56 Glej Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o nadaljnjih ukrepih v zvezi z akcijskim načrtom za DDV – Vzpostavitev enotnega območja DDV v EU: čas za odločitve (COM(2017) 566 final, točka 3.1.2, str. 11).

78. Ob upoštevanju vsega navedenega predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati tako, da mora davčni zavezanec, ki je izpolnil pogoje za identifikacijo iz točke (a) tega člena, opraviti pridobitev blaga iz točke (b) navedenega člena pod identifikacijsko številko za DDV, ki jo je dodelila država članica, ki ni država, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljeno zaradi zadevne pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ne glede na to, da ima morda sedež v tej državi članici ali je v njej identificiran.

C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

79. To vprašanje je treba preučiti le v primeru potrditve obstoja trikotnih poslov.

80. Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je upoštevanje zahtev v zvezi s pripravo rekapitulacijskega poročila, kot so določene v členih 263⁵⁷ in 265⁵⁸ Direktive o DDV, vsebinski pogoj za uporabo člena 42 te direktive in posledično za to, da je vmesni davčni zavezanec oproščen plačila DDV na podlagi uporabe mehanizma iz člena 141 navedene direktive.⁵⁹

81. Konkretnije, predložitveno sodišče se sprašuje o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz prepozne predložitve rekapitulacijskih poročil v zvezi s transakcijami, opravljenimi med oktobrom in decembrom 2012,⁶⁰ in poznejših popravkov teh poročil, s katerimi je bilo pojasnjeno, da so bili to trikotni posli.⁶¹

82. Ugotoviti je treba, da so v členu 265 Direktive o DDV naštetе informacije, ki jih mora davčni zavezanec navesti v rekapitulacijskem poročilu, ki ga mora sestaviti v skladu s členom 262 te direktive. Posledice te zahteve za določitev kraja obdavčitve so določene v členu 42 navedene direktive.

83. Tako so v členu 42, točka (a), Direktive o DDV pojasnjeni vsebinski pogoji, ki se zahtevajo, in sicer v povezavi s členom 197 te direktive, zlasti odstavkom 1(a) tega člena. Iz teh določb izhaja, da morajo biti najprej izpolnjeni pogoji iz člena 141 navedene direktive, da se pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljena „za namene kasnejših dobav“,⁶² obravnava, kot da je bila predmet DDV v državi članici, v kateri se dobava blaga konča.

84. Zahtevo, da se izpolnijo „obveznosti, predvidene v členu 265, v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila“ iz člena 42(b) Direktive o DDV, je treba v skladu z usmeritvijo sodne prakse Sodišča analizirati drugače, in sicer kot formalni pogoj, ki omogoča zgolj to, da se zagotovi obdavčitev v državi članici končne potrošnje blaga.

57 Natančneje, odstavkom 1, prvi pododstavek, ki se ujema s členom 28h Šeste direktive, ki je bil vstavljen z Direktivo 91/680 in je nadomestil člen 22(6)(b), drugi pododstavek, prvi stavek, Šeste direktive.

58 Natančneje, odstavkom 1(a) in (b), ki se ujema s členom 28h Šeste direktive, ki je bil vstavljen z Direktivo 91/680 in je nadomestil člen 22(6)(b), peti pododstavek, prva in druga alineja, Šeste direktive.

59 Glej točko 16 pisnih stališč avstrijske vlade.

60 Glej točko 28 predložitvene odločbe, v kateri je pojasnjeno, da so bila ta rekapitulacijska poročila predložena 8. februarja 2013, medtem ko se je rok za njihovo predložitve iztekel 31. januarja 2013.

61 Glej točki 5 in 31 predložitvene odločbe. Ti popravki so bili predloženi 10. aprila 2013.

62 Člen 42(a) navedene direktive.

85. Najprej je treba namreč zaradi besedila člena 42, prvi odstavek, Direktive o DDV opozoriti, da je treba člen 42(b) razlagati ob upoštevanju določb člena 41 te direktive.⁶³ Ta se uporablja, „razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40“. S tem besedilom je izražena višja stopnja zahteve, saj je njegov pomen širši od besedila člena 42 navedene direktive v zvezi s preprosto predložitvijo rekapitulacijskega poročila. Upoštevati je treba tudi namen teh določb, na katere je Sodišče opozorilo v sodbi z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading,⁶⁴ tj. „zagotovi[ti], da bo zadevna pridobitev obdavčena z DDV“.⁶⁵

86. Dalje, drugače kot avstrijska vlada menim, da razlika v besedilu člena 42 Direktive o DDV v primerjavi z besedilom člena 138 te direktive, ki v zvezi s tem ne vsebuje nobene navedbe, še nič ne pomeni. Po mojem mnenju ni v trenutnem stanju zakonodaje Unije⁶⁶ nobene ovire za to, da se potegnejo vzporednice z ustaljeno sodno prakso Sodišča, ki jo je mogoče prenesti na obravnavani primer in v skladu s katero za pravico do oprostitve plačila DDV, če so materialni ali vsebinski pogoji dobave blaga znotraj Skupnosti izpolnjeni, ni mogoče postaviti drugih upravnih zahtev.

87. Tako je Sodišče odločilo, da zavrnitve oprostitve plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti, do katere je dejansko prišlo, ni mogoče utemeljiti zgolj s tem, da dokaz o taki dobavi ni bil pravočasno predložen.⁶⁷ Sodišče je poleg tega „obveznost[...] predložiti rekapitulacijsko poročilo davčni upravi“ navedlo med formalnimi obveznostmi iz člena 22 Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28h te direktive, ki je v zvezi s tem postal člen 263 Direktive o DDV.⁶⁸

88. Enako velja – v zvezi s predpostavkami, ki jih je mogoče prenesti na zadevo iz postopka v glavni stvari – za dodatne zahteve poleg tiste po veljavni identifikaciji, kot so registracija v sistem izmenjave informacij o DDV (VAT Information Exchange System (VIES)), ali vključitev pridobitev blaga znotraj Skupnosti v sistem obdavčitve⁶⁹ ali predložitev pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV.⁷⁰

89. Po isti logiki ima lahko popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za DDV, učinek za nazaj.⁷¹ Poleg tega oprostitve plačila davka za dobavo blaga znotraj Skupnosti ni mogoče zavrniti zgolj zato, ker je davčni organ druge države članice izbrisal identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, pri čemer je imel ta izbris retroaktiven učinek od datuma, ki je bil zgodnejši od datuma dobave.⁷²

90. Nazadnje, po eni strani je treba upoštevati obveznost vsakega davčnega zavezanca, identificiranega za DDV, da pripravlja rekapitulacijska poročila,⁷³ da se tako omogoči preverjanje predloženih informacij. Po drugi strani je treba s širšega vidika opozoriti na razvoj predpisov Unije v zvezi z upravnim sodelovanjem na področju DDV.⁷⁴ Z Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010

63 Ki se ujema s členom 28b(A)(2), prvi in drugi pododstavek, Šeste direktive. Ob upoštevanju elementov analize, ki sta jih predložila predložitveno sodišče in avstrijska vlada v pisnih stališčih, je treba še pripomniti, da gre lahko za primere, ko končni namembni kraj blaga ni znan, ali v katerih, splošneje, ni izpolnjen eden od vsebinskih pogojev iz člena 42 Direktive o DDV.

64 C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točke od 32 do 36.

65 Glej točko 33 te sodbe.

66 V zvezi s trenutnimi načrti glej Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru z dne 4. oktobra 2017 o nadaljnjih ukrepih v zvezi z akcijskim načrtom za DDV – Vzpostavitev enotnega območja DDV v EU: čas za odločitev (COM(2017) 566 final, točka 3.1.1.1(b), str. 9).

67 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, izrek, točka 1).

68 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 25).

69 Glej sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 37).

70 Glej sodbi z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 51 in izrek), in z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 52 in naslednje).

71 Glej sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, izrek).

72 Glej sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točki 60 in 61 (v zvezi s formalnim pogojem), ter izrek, točka 2).

73 Glej člena 262 in 263 Direktive o DDV.

74 Za primerjavo glej sodbo z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 37).

o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost,⁷⁵ ki je začela veljati 1. januarja 2012, so določeni skupna pravila in postopki, zlasti za izmenjave informacij med pristojnimi nacionalnimi organi zaradi pravilne uporabe DDV.⁷⁶ Zaradi te organizacije so gotovo ublažene posledice nepopolne ali prepozne predložitve poročila.

91. Kljub vsemu pa obstajata dve izjemi od „načela zavrnitve formalizma“⁷⁷, ki tradicionalno temelji na objektivnosti pojmov, opredeljenih v Direktivi o DDV in načelu davčne nevtralnosti, tj. izjemi, ki se uporabljata ne glede na ugodnost, ki izhaja iz določbe prava Unije.⁷⁸ To velja, prvič, za namerno sodelovanje pri davčni goljufiji,⁷⁹ in drugič, za nepredložitev dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.⁸⁰

92. Menim, da je mogoče prav s to izjemo – v nasprotju s trditvami avstrijske vlade⁸¹ – pojasniti rešitev iz sodbe z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading,⁸² saj je Sodišče ugotovilo, da zadevno blago ni bilo dejansko uvoženo v državo članico identifikacije.⁸³

93. Zato menim, da morajo biti za nastanek pravice do oprostitve plačila DDV izpolnjeni zgolj pogoji, določeni v členih 141 in 42(a) Direktive o DDV, medtem ko je s pogojem iz člena 42(b) te direktive opredeljeno le pravilo praktičnega izvajanja.

94. Če pa se Sodišče ne bi strinjalo s to analizo, bi bilo treba upoštevati – kot je poudarila Komisija – da se v zadevi iz postopka v glavni stvari razprava ni nanašala na neobstoj rekapitulacijskega poročila ali kakršne koli druge prijave.

95. Predlagam torej, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 42(b) te direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice, ki je dodelila identifikacijsko številko za DDV, pod katero je davčni zavezanec opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene kasnejše dobave, zavrne oprostitvev plačila DDV za to pridobitev zgolj zato, ker je bilo rekapitulacijsko poročilo iz člena 265 navedene direktive predloženo prepozno ali ga je davčni zavezanec naknadno spremenil, čeprav ne obstaja noben resen indic, ki bi napeljeval na obstoj goljufije, in je dokazano, da so vsebinski pogoji za oprostitvev izpolnjeni.

75 UL 2010, L 268, str. 1.

76 Glej naslednje uvodne izjave Uredbe št. 904/2010:

„(7) Za namene pobiranja dolgovanega davka[...] bi morale države članice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temveč bi morale tudi ponuditi pomoč drugim državam članicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici.

(8) Nadziranje pravilne uporabe DDV pri čezmejnih transakcijah, obdavčljivih v državi članici, ki ni država članica, kjer ima dobavitelj sedež, je v veliko primerih odvisno od informacij, s katerimi razpolaga država članica sedeža, ali ki jih ta država članica veliko enostavneje pridobi. Učinkovitost nadzora teh transakcij je torej odvisna od tega[,] ali država članica sedeža zbira oziroma je zmožna zbirati te informacije.

[...]

(19) Država članica potrošnje je prvenstveno odgovorna, da zagotovi, da dobavitelji, ki nimajo sedeža, izpolnjujejo svoje obveznosti [...]"

77 Če si izposodim izraz, ki ga je uporabil generalni pravobranilec H. Saugmandsgaard Øe v sklepnih predlogih v zadevi Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, točka 82 in naslednje). Njegovi premisleki temeljijo na načelih, izoblikovanih v sodbi z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31), pred kratkim povzetih v sodbi z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točke od 36 do 38).

78 Glej sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točke od 42 do 49).

79 Glej sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točki 44 in 45). Kot primer neobstoja goljufije pri prijavah v državi članici, v kateri se dobava blaga konča, v trikotnem poslu, v katerem pa ni bil uporabljen ukrep za poenostavitev, glej tudi sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Glej sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točki 42 in 43).

81 Glej točke 23, 27 in 39 pisnih stališč te vlade.

82 C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Točki 41 in 42 te sodbe.

IV. Predlog

96. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija), odgovori:

1. Člen 141(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da mora davčni zavezanec, ki je izpolnil pogoje za identifikacijo iz točke (a) tega člena, opraviti pridobitev blaga iz točke (b) navedenega člena pod identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost (DDV), ki jo je dodelila država članica, ki ni država, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljeno zaradi zadevne pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ne glede na to, da ima morda sedež v tej državi članici ali je v njej identificiran.
2. Člen 42(b) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice, ki je dodelila identifikacijsko številko za DDV, pod katero je davčni zavezanec opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene kasnejše dobave, zavrne oprostitev plačila DDV za to pridobitev zgolj zato, ker je bilo rekapitulacijsko poročilo iz člena 265 te direktive predloženo prepozno ali ga je davčni zavezanec naknadno spremenil, čeprav ne obstaja noben resen indic, ki bi napeljeval na obstoj goljufije, in je dokazano, da so vsebinski pogoji za oprostitev izpolnjeni.