



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 18. junija 2020\*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 33 – Določitev kraja obdavčljivih transakcij – Dobava blaga s prevozom – Dobava blaga, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun – Uredba (EU) št. 904/2010 – Členi 7, 13 in od 28 do 30 – Sodelovanje med državami članicami – Izmenjava informacij“

V zadevi C-276/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 1. marca 2018, ki je na Sodišče prispela 24. aprila 2018, v postopku

**KrakVet Marek Batko sp.k.**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič in C. Lycourgos, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. junija 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za KrakVet Marek Batko sp.k. P. Jalsovszky, T. Fehér in Á. Fischer, ügyvédek,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér, M. Tátrai in Zs. Wagner, agenti,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlácil in O. Serdula, agenti,
- za Irsko A. Joyce in J. Quaney, agenta, skupaj z N. Traversom, SC,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Sociom, avvocato dello Stato,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

\* Jezik postopka: madžarščina.

- za vlado Združenega kraljestva S. Brandon in Z. Lavery, agenta, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė in L. Havas, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. februarja 2020,

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), zlasti člena 33 te direktive ter členov 7, 13 in od 28 do 30 Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med KrakVet Marek Batko sp.k. (v nadaljevanju: KrakVet), družbo poljskega prava, in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava Madžarske) glede plačila davka na dodano vrednost (DDV) na prodajo proizvodov te družbe prek spleta pridobiteljem, ki so rezidenti Madžarske.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

##### *Direktiva 2006/112*

- 3 V uvodnih izjavah 17, 61 in 62 Direktive 2006/112 je navedeno:
  - „(17) Pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij lahko med državami članicami pride do sporov glede pristojnosti, zlasti pri dobavah blaga za montažo ali pri opravljanju storitev. Kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljanja storitev štel kraj, kjer ima izvajalec sedež ekonomske dejavnosti, je treba ta kraj opredeliti, kot da je v državi članici prejemnika, še zlasti v primeru nekaterih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, ko je strošek storitev vključen v ceno blaga.
- [...]
- (61) Nujno je treba zagotoviti enotno uporabo sistema DDV. Izvedbeni ukrepi so primerni za uresničitev tega cilja.
- (62) S temi ukrepi se je treba lotiti zlasti problema dvojne obdavčitve čezmejnih transakcij, do katerega lahko pride zaradi razlik med državami članicami pri uporabi predpisov, ki urejajo kraj obdavčljivih transakcij.“
- 4 Naslov V te direktive, „Kraj obdavčljivih transakcij“, vsebuje poglavje 1 z naslovom „Kraj dobave blaga“, v katerem je oddelek 2 glede „dobave blaga s prevozom“. Ta oddelek med drugim vsebuje člena 32 in 33 te direktive.

5 Člen 32 Direktive 2006/112 določa:

„Kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja, v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.

[...]“

6 Člen 33(1) te direktive določa:

„Z odstopanjem od člena 32 se za kraj dobave blaga, ki ga odpošlje ali prepelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz države članice, ki ni tista, v kateri se odprema ali prevoz blaga konča, šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 3(1), ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;
- (b) dobavljeno blago niso niti nova prevozna sredstva niti blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, potem ko je bilo montirano ali instalirano, s poskusnim zagonom ali brez njega.“

*Uredba št. 904/2010*

7 V uvodnih izjavah 5, 7 in 8 Uredbe št. 904/2010 je navedeno:

„(5) Ukrepi davčnega usklajevanja, sprejeti zaradi vzpostavitve notranjega trga, bi morali vključevati uvedbo skupnega sistema za sodelovanje med državami članicami, zlasti kar zadeva izmenjavo informacij, s katero pristojni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo s Komisijo, da bi zagotovili pravilno uporabo DDV za dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga.

[...]

- (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.“

8 Člen 1(1) te uredbe določa:

„Ta uredba določa pogoje, pod katerimi pristojni organi držav članic, odgovorni za uporabo zakonodaje s področja trošarin, sodelujejo med seboj in s Komisijo, da se zagotovi upoštevanje te zakonodaje.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter se bori proti goljufijam na področju DDV. Določa predvsem pravila in postopke, ki državam članicam omogočajo zbiranje in izmenjavo navedenih informacij z elektronskimi sredstvi.“

- 9 V poglavju II te uredbe, naslovljenem „Izmenjava informacij na zahtevo“, oddelek 1 z naslovom „Zahtevek za informacije in za uradne preiskave“ vsebuje člen 7 te uredbe, ki določa:

„1. Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.

2. Za namen posredovanja informacij iz odstavka 1 zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

3. Do 31. decembra 2014 lahko zahtevek iz odstavka 1 vsebuje obrazložen zahtevek za uradno preiskavo. Če zaprošeni organ zavzame stališče, da uradna preiskava ni potrebna, takoj obvesti organa prosilca o razlogih za tako stališče.

[...]“

- 10 V poglavju III Uredbe št. 904/2010, naslovljenem „Izmenjava informacij brez prehodne zahteve“, člen 13 te uredbe določa:

„1. Pristojni organ vsake države članice brez predhodne zahteve posreduje informacije iz člena 1 pristojnemu organu katere koli zadevne države članice v naslednjih primerih:

(a) kadar se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in so informacije, ki jih zagotovi država članica porekla, nujne za učinkovitost kontrolnega sistema namembne države članice;

(b) ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve;

(c) kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici.

2. Izmenjava informacij brez predhodne zahteve je bodisi avtomatična, kakor je določeno v členu 14, bodisi spontana, kakor je določeno v členu 15.

3. Informacije se posredujejo s standardnimi obrazci, sprejetimi v skladu s postopkom iz člena 58(2).“

- 11 V poglavju VII te uredbe je člen 28, ki določa:

„1. Po dogovoru med organom prosilcem in zaprošenim organom in v skladu z ureditvijo, ki jo določi zaprošeni organ, so uradniki, ki jih pooblasti organ prosilec, lahko zaradi izmenjave informacij iz člena 1 prisotni v uradih, kjer upravni organi države članice, v kateri ima zaprošeni organ sedež, opravljajo svoje dolžnosti. Kadar so zahtevane informacije vsebovane v dokumentaciji, do katere imajo uradniki zaprošenega organa dostop, se uradnikom organa prosilca zagotovijo izvodi takšne dokumentacije.

2. Po dogovoru med organom prosilcem in zaprošenim organom ter v skladu z ureditvijo, ki jo določi slednji, so lahko uradniki, ki jih pooblasti organ prosilec, zaradi izmenjave informacij iz člena 1 prisotni med uradnimi preiskavami, ki se izvajajo na ozemlju zaprošene države članice. Upravne preiskave izvajajo izključno uradniki zaprošenega organa. Uradniki organa prosilca pri pregledu ne izvajajo

pooblastil za preiskave uradnikov zaprošenega organa. Lahko pa imajo dostop do istih prostorov in dokumentov kot uradniki zaprošenega organa na podlagi posredovanja uradnikov zaprošenega organa in samo za namen uradne preiskave, ki se izvaja.

3. Uradniki organa prosilca, ki so prisotni v drugi državi članici v skladu z odstavkoma 1 in 2, morajo biti vedno sposobni predložiti pisno pooblastilo, v katerem je navedeno njihovo celotno ime in uradni položaj.“

12 Poglavlje VIII Uredbe št. 904/2010, naslovljeno „Sočasne kontrole“, vsebuje člena 29 in 30 te uredbe.

13 Člen 29 navedene uredbe določa:

„Države članice se lahko dogovorijo o izvedbi sočasnih kontrol, kadar menijo, da so take kontrole bolj učinkovite kot kontrole, ki jih opravi samo ena država članica.“

14 Člen 30 te uredbe določa:

„1. Država članica neodvisno identificira davčne zavezance, ki jih namerava predlagati za sočasne kontrole. Pristojni organ navedene države članice uradno obvesti pristojni organ v zadevni drugi državi članici o primerih, predlaganih za sočasne kontrole. Kolikor je to mogoče, poda razloge za svojo izbiro tako, da posreduje informacije, ki so privedle do njegove odločitve. Navede obdobje, v katerem se bodo take kontrole opravljale.

2. Pristojni organ države članice, ki prejme predlog za sočasno kontrolo, načeloma v dveh tednih od prejema predloga, najkasneje pa v enem mesecu, potrdi, da se strinja, ali posreduje sodelujočemu organu obrazloženo zavrnitev.

3. Vsak pristojni organ zadevnih držav članic imenuje zastopnika, ki je odgovoren za nadzor in koordinacijo postopka kontrol.“

#### *Direktiva (EU) 2017/2455*

15 Direktiva Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017 o spremembi Direktive 2006/112/ES in Direktive 2009/132/ES v zvezi z nekaterimi obveznostmi glede davka na dodano vrednost, ki veljajo za opravljanje storitev in prodajo blaga na daljavo (UL 2017, L 348, str. 7) v členu 2, naslovljenem „Spremembe Direktive 2006/112/ES z učinkom od 1. januarja 2021“, določa:

„Z učinkom od 1. januarja 2021 se Direktiva 2006/112/ES spremeni:

(1) v členu 14 se doda naslednji odstavek:

„4. Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

(1) ‚prodaja blaga na daljavo znotraj Skupnosti‘ pomeni dobavo blaga, pri kateri dobavitelj ali druga oseba za njegov račun to blago odpošlje ali prevaža iz države članice, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz tega blaga pridobitelju konča, tudi kadar dobavitelj posredno sodeluje pri tem prevozu ali odpošiljanju, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 3(1), ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;

(b) dobavljeno blago niso niti nova prevozna sredstva niti blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, potem ko je bilo montirano ali instalirano, s poskusnim zagonom ali brez njega.

[...]

[...]

(3) Člen 33 se nadomesti z naslednjim:

*„Člen 33*

Z odstopanjem od člena 32:

- (a) za kraj dobave pri prodaji blaga na daljavo znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča.
- (b) za kraj dobave pri prodaji na daljavo s tretjih ozemelj ali iz tretjih držav uvoženega blaga v državo članico, ki ni država članica, v kateri se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju, se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča;
- (c) za kraj dobave pri prodaji na daljavo s tretjih ozemelj ali iz tretjih držav uvoženega blaga v državo članico, kjer se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju, se šteje, da je v tej državi članici, če je treba DDV na to blago prijaviti v skladu s posebno ureditvijo iz oddelka 4 poglavja 6 naslova XII.

[...]“

### *Madžarsko pravo*

16 Člen 2 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Davek, ki se določi s tem zakonom, velja za:

- (a) dobavo blaga ali storitev proti plačilu, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na nacionalnem ozemlju,

[...]“

17 Člen 25 zakona o DDV določa:

„Če blago ni odpremljeno ali prepeljano, za kraj dobave blaga velja kraj, kjer je blago v trenutku, ko se opravi dobava.“

18 Člen 29(1) določa:

„Z odstopanjem od členov 26 in 28, ko dobavitelj ali druga oseba za njegov račun odpremi ali prevaža blago in je rezultat dobave, da blago prispe v državo članico Skupnosti, ki ni tista država članica, iz katere je bilo blago odpremljeno ali prepeljano, za kraj dobave blaga velja kraj, kjer je blago v trenutku prispetja pošiljke ali prepeljanega blaga, naslovljenega na kupca, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) dobava blaga
  - (aa) se opravlja za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 20(1)(a) in (d), ali
  - (ab) za osebo ali subjekt, ki je ali ni davčni zavezanec; in



(b) dobavljeno blago:

(ba) niso nova prevozna sredstva

(bb) ni blago, ki je bilo dobavljeno in se montira ali inštalira, s poskusnim zagonom ali brez njega.

[...]"

19 Člen 82(1) zakona o DDV določa:

„Znesek davka je 27 % davčne osnove.“

20 Člen 2(1) adózás rendjéröl szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta o davčnem postopku) v različici, ki se je uporabljala v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o davčnem postopku), določa:

„Vse pravice v pravnih razmerjih za davčne namene se uresničujejo v skladu s svojim namenom. V skladu z davčnimi zakoni sklepanja pogodb ali opravljanja drugih transakcij, katerih namen je obiti določbe davčnih zakonov, ni mogoče šteti za uresničevanje pravic v skladu z njihovim namenom.“

21 Člen 6(1) zakona o davčnem postopku določa:

„Davčni zavezanec ali zavezanec‘ je vsaka oseba, ki ima davčno obveznost ali obveznost plačila davka na podlagi zakona o določitvi davka ali subvencije iz proračuna oziroma na podlagi tega zakona.“

22 Člen 86(1) tega zakonika določa:

„Davčna uprava mora, da bi preprečila zmanjšanje davčnih prihodkov ter nepoštene zahtevke za proračunsko podporo in vračilo davkov, redno nadzirati davkoplačevalce in druge osebe, ki so vključene v davčni sistem. Namen nadzora je preveriti, ali so se obveznosti, ki jih nalagata davčna in druga zakonodaja, spoštovala ali kršile. Pri izvajanju nadzora davčna uprava razkrije in dokaže dejstva, okoliščine in informacije, ki služijo kot podlaga za ugotavljanje kršitev ali zlorabe pravic in za upravni postopek, ki se začne zaradi te kršitve ali zlorabe pravic.“

23 Člen 95(1) tega zakonika določa:

„Davčna uprava izvede nadzor s pregledom dokumentov, dokazil, računovodskih knjig in evidenc, potrebnih za določitev zneskov, ki so podlaga za davčno ali proračunsko podporo, vključno z elektronskimi podatki, programsko opremo in računalniškimi sistemi, ki jih uporablja davkoplačevalec, ter izračuni in drugimi dejstvi, informacijami in okoliščinami v zvezi z vzdrževanjem računov in računovodskih listin ter obdelavo dokazil.“

24 Člen 170(1) zakonika o davčnem postopku določa:

„Če plačilo davka ni zadostno, se lahko naloži davčna sankcija. Višina zneska sankcije znaša 50 % neplačanega zneska, razen če določbe tega zakona ne določajo drugače. Višina zneska sankcije znaša 200 % neplačanega zneska, če je razlika v primerjavi z zneskom, ki ga je treba plačati, povezana s prikrivanjem dohodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazov, računovodskih knjig ali registrov. [...]"

25 Člen 178, točka 3, tega zakona določa:

„[...] Uporabljajo se tudi naslednje opredelitve:

[...]"

„davčna razlika“: razlika med, prvič, zneskom davka ali subvencije iz proračuna, ki je prijavljena (prijavljena), neprijavljena (neprijavljena) oziroma določena ali uporabljena na podlagi prijave (prijava), in drugič, zneskom davka ali subvencije iz proračuna, ki jo kasneje določi davčna uprava, v katerega ni vključena razlika zneska, ki se prenese v kasnejša obdobja.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

- 26 KrakVet je družba s sedežem na Poljskem. Na Madžarskem nima nobene pisarne ali skladišča in pri madžarskih davčnih organih ni sporno, da nima poslovne enote za namene DDV.
- 27 Njena dejavnost je prodaja proizvodov za živali, ki jih trži zlasti prek spleta, in sicer na spletni strani [www.zoofast.hu](http://www.zoofast.hu). Na Madžarskem je imela prek te spletne strani več strank.
- 28 Leta 2012 je na tej spletni strani pridobiteljem ponujala možnost, naj za pošiljanje proizvodov, ki jih trži, sklenejo pogodbo s prevozno družbo s sedežem na Poljskem, pri tem pa naj sama ne bi bila stranka te pogodbe. Vendar pa so lahko pridobitelji kupljene proizvode prevzemali tudi neposredno v skladišču družbe KrakVet ali pa so sami izbrali drugega prevoznika od tistega, ki ga je ta družba priporočila. Družba KrakVet je poleg tega nekatere svoje logistične potrebe zaupala tej prevozni družbi.
- 29 Če je bilo potrebno, je ta prevozna družba zadevne proizvode odpremila do skladišč dveh kurirskih družb s sedežem na Madžarskem, ki sta nato blago distribuirali madžarskim strankam. Plačila za kupljene proizvode so se poravnala bodisi ob dobavi blaga pri kurirski družbi bodisi s predhodnim bančnim nakazilom na bančni račun.
- 30 Ker družba KrakVet ni vedela, katera država je pristojna za pobiranje DDV za njene dejavnosti, je davčni upravi v kraju svojega sedeža predložila zahtevo, naj se ta odloči glede tega. Poljska davčna uprava je v predhodni zavezujoči informaciji menila, da je bil kraj izvajanja transakcij družbe KrakVet na Poljskem in da mora ta družba DDV plačati v tej državi članici.
- 31 Madžarska davčna uprava na prvi stopnji je pri družbi KrakVet opravila naknadni nadzor za preverjanje obračunov DDV za leto 2012. V tem okviru je ta davčna uprava tej družbi kot davčnemu zavezancu dodelila tehnično davčno številko.
- 32 Glede na malo informacij o družbi KrakVet in o njenemu načinu delovanja z davčnega stališča madžarska davčna uprava na prvi stopnji ni mogla določiti, ali je imela ta družba s stališča DDV sedež na Madžarskem. Ta davčna uprava je torej preverila dejavnosti, ki jih je opravljala ta družba.
- 33 V okviru tega upravnega postopka je madžarska davčna uprava na prvi stopnji med drugim poslala zahtevo poljskim davčnim organom na podlagi predpisov o sodelovanju na davčnem področju, ki jih je določila Unija.
- 34 Madžarska davčna uprava na prvi stopnji je z odločbo z dne 16. avgusta 2016 družbi KrakVet naložila plačilo razlike obdavčitve na podlagi DDV, globe in zamudnih obresti ter globe zaradi nespoštovanja njenih obveznosti registracije pri madžarski davčni upravi.
- 35 Družba KrakVet je zoper to odločbo vložila tožbo pri toženi stranki v postopku v glavni stvari, ki je davčna uprava na drugi stopnji in ki je potrdila odločbo madžarske davčne uprave na prvi stopnji z odločbo z dne 23. januarja 2017. To zadnjo odločbo družba KrakVet izpodbija pred predložitvenim sodiščem.



- 36 To sodišče meni, da je rešitev spora o glavni stvari odvisna, prvič, od obsega obveznosti sodelovanja med organi držav članic na podlagi Uredbe št. 904/2010 in, drugič, od razlage pojma dobava blaga, ki ga pošlje ali pripelje „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“, v smislu člena 33 Direktive 2006/112.
- 37 Zlasti se sprašuje glede možnosti madžarske davčne uprave, da glede na načelo davčne nevtralnosti in glede na cilj preprečevanja dvojnega obdavčevanja sprejme drugačno stališče, kot ga je sprejela poljska davčna uprava. Meni celo, da je nujno, da se določijo, prvič, zahteve, ki izhajajo iz obveznosti sodelovanja med davčnimi organi držav članic glede določitve kraja dobave blaga iz postopka v glavni stvari, in drugič, pogoji v zvezi z morebitno pravico do vračila neupravičeno plačanega DDV.
- 38 Dalje, pojasniti bi bilo treba, ali transakcije iz postopka v glavni stvari spadajo na področje uporabe člena 33 Direktive 2006/112, kar bi lahko povzročilo, da se za kraj dobave šteje država članica, kjer je blago v trenutku, ko se pošiljanje ali prevoz blaga k pridobitelju konča. Glede tega se predložitveno sodišče sprašuje o tem, ali je v to razlago mogoče vključiti spremembe prava Unije, ki bodo v skladu z Direktivo 2017/2455 začele veljati 1. januarja 2021, na podlagi katerih bi prevoz, ki se je opravil za račun prodajalca, vključeval tudi primere, v katerih bi se prevoz ali pošiljanje blaga opravila posredno za račun prodajalca.
- 39 Poleg tega naj bi se zaradi položaja iz postopka v glavni stvari postavljalo vprašanje, ali je glede na okoliščine tega primera poslovanje družbe KrakVet mogoče šteti za zlorabo.
- 40 V teh okoliščinah je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba cilje Direktive [2006/112], zlasti zahteve po preprečevanju sporov med državami članicami glede pristojnosti in dvojnega obdavčenja, ki se omenjajo v uvodnih izjavah 17 in 62, ter uvodne izjave 5, 7 in 8 in člene 7, 13 in od 28 do 30 Uredbe [št. 904/2010], razlagati tako, da nasprotujejo praksi davčne uprave države članice, ki s tem, da transakcijo opredeli tako, da se razlikuje od pravne razlage iste transakcije in istih dejstev, ki jo je podala davčna uprava druge države članice, in tudi od zavezujoče informacije, ki jo je dala ta davčna uprava na podlagi te razlage, ter od ugotovitve, do katere je prišla navedena uprava pri opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru in ki je potrdila tako pravno razlago kot tudi zavezujočo informacijo, povzroči dvojno obdavčitev davčnega zavezanca?
2. Če iz odgovora na prvo vprašanje izhaja, da taka praksa ni v nasprotju z zakonodajo [Unije], ali lahko davčna uprava države članice ob upoštevanju Direktive [2006/112] enostransko določi davčno obveznost, ne da bi upoštevala, da je davčna uprava druge države članice večkrat potrdila – najprej na prošnjo davčnega zavezanca in nato v svojih odločbah na podlagi inšpekcijskega nadzora – da je ta davčni zavezanec ravnal zakonito?
- Ali pa morata davčni upravi obeh držav članic sodelovati in doseči sporazum zaradi načela davčne nevtralnosti in preprečevanja dvojnega obdavčenja, tako da je davčni zavezanec zavezan plačati DDV samo v eni od teh držav?
3. Če iz odgovora na drugo vprašanje izhaja, da lahko davčna uprava države članice enostransko spremeni davčno opredelitev, ali je treba določbe Direktive [2006/112] razlagati tako, da je davčna uprava druge države članice zavezana davčnemu zavezancu, ki je moral plačati DDV, vrniti davek, ki ga je ta določila v zavezujoči informaciji in ki je bil plačan v zvezi z obdobjem, končanim z inšpekcijskim nadzorom, zato da se zagotovita tako preprečevanje dvojnega obdavčenja kot tudi načelo davčne nevtralnosti?

4. Kako je treba razlagati izraz iz prvega stavka odstavka 1 člena 33 Direktive [2006/112], v skladu s katerim prevoz izvede ‚dobavitelj ali druga oseba za njegov račun‘? Ali ta izraz zajema primer, v katerem davčni zavezanec kot prodajalec v okviru spletne prodaje ponuja možnost, da kupec sklene pogodbo z logističnim podjetjem, s katerim navedeni prodajalec sodeluje v zvezi z različnimi prodajnimi posli, če lahko kupec prav tako svobodno izbere drugega prevoznika, ki ni predlagani, prevozno pogodbo pa skleneta kupec in prevoznik brez posredovanja prodajalca?

Ali je za razlago pomembno – če se upošteva predvsem načelo pravne varnosti – da morajo leta 2021 države članice spremeniti zakonodajo, s katero se prenaša omenjena določba Direktive [2006/112], tako da bo treba člen 33(1) navedene direktive prav tako uporabiti v primeru posrednega sodelovanja pri izbiri prevoznika?

5. Ali je treba pravo Unije, in sicer Direktivo [2006/112], razlagati tako, da so dejstva, omenjena v nadaljevanju, kot celota ali vsako posebej pomembna za preučitev, ali je davčni zavezanec z namenom izogniti se členu 33 Direktive [2006/112] in s tem zlorabiti pravo med neodvisnimi podjetji, ki opravljajo dobavo, špedicijo ali prevoz blaga, oblikoval pravna razmerja, s katerimi se skuša izkoristiti okoliščina, da je obdavčitev z DDV nižja v drugi državi članici:
- 5.1. logistično podjetje, ki izvaja prevoz, je povezano z davčnim zavezancem in opravlja druge storitve, neodvisne od prevoza;
  - 5.2. hkrati lahko stranka kadar koli odstopi od izbire, ki jo ponuja davčni zavezanec, in sicer naročiti prevoz pri logističnem podjetju, s katerim ima pogodbeno razmerje, in lahko zaupa prevoz drugemu prevozniku oziroma blago prevzame sama?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Prvo, drugo in tretje vprašanje*

- 41 S prvim, drugim in tretjim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 ter člene 7, 13 in od 28 do 30 Uredbe št. 904/2010 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da lahko davčni organi države članice enostransko za transakcije določijo drugačno obravnavo glede DDV, kot je bila že določena v drugi državi članici.
- 42 Spomniti je treba, da naslov V Direktive 2006/112 vsebuje določbe, ki so namenjene določitvi kraja obdavčljivih transakcij, katerih cilj je v skladu zlasti z uvodnima izjavama 17 in 62 te direktive izogibanje sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja in neobdavčenja prihodkov (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, točka 43).
- 43 V zvezi s tem je treba navesti, da – kot izhaja iz uvodnih izjav 5 in 7 Uredbe št. 904/2010 – je cilj te uredbe z uvedbo skupnega sistema za sodelovanje med državami članicami, zlasti kar zadeva izmenjavo informacij, zagotoviti pravilno odmero DDV, med drugim glede dejavnosti, ki se opravljajo na ozemlju ene izmed teh držav, DDV zanje pa je dolgovan v drugi državi članici. Kot pa je priznal zakonodajalec Unije v uvodni izjavi 8 te uredbe, je nadziranje pravilne uporabe DDV pri čezmejnih transakcijah, obdavčljivih v državi članici, ki ni država članica, kjer ima dobavitelj sedež, v veliko primerih odvisno od informacij, s katerimi razpolaga država članica sedeža oziroma ki jih ta država članica veliko enostavneje pridobi.
- 44 Tako navedena uredba v skladu s svojim členom 1(1) določa pogoje, pod katerimi organi, ki so v državah članicah pristojni za izvajanje zakonodaje v zvezi z DDV, sodelujejo med seboj in s Komisijo, da bi zagotovili spoštovanje te zakonodaje, ter zato določa pravila in postopke, ki

pristojnim organom držav članic omogočajo, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter da se bori proti goljufijam na področju DDV.

- 45 Tako se člena 7 in 13 Uredbe št. 904/2010 v skladu z naslovoma poglavij II in III te uredbe, v kateri spadata, nanašata na izmenjavo informacij med pristojnimi organi držav članic na podlagi zahteve, ki jo je vložil ena izmed njih, in na izmenjavo informacij brez predhodne zahteve. Člen 28 te uredbe obravnava, kot izhaja iz naslova poglavja VII te uredbe, v katero je vključen, vprašanje prisotnosti uradnikov, ki jih pooblasti organ prosilec, v uradih upravnih organov zaprosene države članice in vprašanje njihove prisotnosti med uradnimi preiskavami, ki se izvajajo na ozemlju te države članice. Poleg tega se člena 29 in 30 te uredbe v skladu z naslovom poglavja VIII te uredbe, katerega del sta, nanašata na sočasne kontrole, o izvedbi katerih se lahko dogovorijo države članice.
- 46 Uredba št. 904/2010 torej dopušča izvajanje skupnega sistema sodelovanja, prek katerega lahko davčni organ neke države članice pošlje prošnjo za sodelovanje davčnemu organu druge države članice, zlasti če bi se glede na obveznost, navedeno v uvodni izjavi 7 te uredbe, da morajo države članice sodelovati med seboj za zagotovitev pravilne odmere DDV, ta prošnja izkazala za ustrezno ali celo potrebno (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 57).
- 47 Tako je lahko zlasti, če je davčna uprava države članice seznanjena – ali se od nje razumno pričakuje, da je seznanjena – s tem, da ima davčna uprava druge države članice na voljo uporabne oziroma potrebne podatke za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 58).
- 48 Vendar je treba ugotoviti, da Uredba št. 904/2010 omogoča le upravno sodelovanje z namenom izmenjave informacij, ki jih lahko potrebujejo davčni organi držav članic. Ta uredba torej ne ureja pristojnosti teh organov, da glede na te informacije opredelijo zadevne transakcije glede na Direktivo 2006/112 (glej po analogiji sodbo z dne 27. januarja 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točki 62 in 63 ter navedeno sodno prakso).
- 49 Iz tega izhaja, da Uredba št. 904/2010 ne določa niti obveznosti, s katero je davčnim organom obeh držav članic naloženo, da med seboj sodelujejo, da bi dosegli skupno rešitev glede obravnave za DDV, niti zahteve, da so davčni organi neke države članice dolžni upoštevati opredelitev, ki so za jo to transakcijo uporabili davčni organi druge države članice.
- 50 Poleg tega je treba navesti, da se je s pravilno uporabo Direktive o DDV mogoče izogniti dvojni obdavčitvi in zagotoviti davčno nevtralnost ter s tem uresničiti cilje, navedene v točki 42 te sodbe (glej v tem smislu sodbo z dne 26. julija 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, točka 43). Zato obstoj pristopov v eni ali več drugih državah članicah, ki so drugačni od pristopa, ki velja v zadevni državi članici, nikakor ne more voditi k napačni uporabi določb te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, točka 65).
- 51 Če sodišča države članice, ki odločajo o sporu, ki sproža vprašanja glede razlage določb prava Unije, glede katerih morajo odločiti, ugotovijo, da je ista transakcija v drugi državi članici predmet drugačnega obravnavanja, imajo pravico ali celo obveznost Sodišču predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, odvisno od tega, ali se zoper njihove odločitve lahko vložijo pravno sredstvo v skladu z nacionalnim pravom (sodba z dne 5. julija 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, točki 64 in 66).
- 52 Tudi če se izkaže – v ustreznih okoliščinah primera po odločitvi Sodišča glede vprašanja za predhodno odločanje – da je bil DDV že neupravičeno plačan v neki državi članici, je treba poudariti, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je pravica pridobiti povračilo dajatev, pobranih v neki državi članici v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih posameznikom zagotavljajo predpisi Unije, kakor jih je razlagalo Sodišče. Zadevna država članica je torej načeloma dolžna vrniti

dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije. Zahtevkov za vračilo neutemeljeno plačanega DDV izhaja iz pravice do vračila neupravičeno plačanega zneska, s katerim se v skladu z ustaljeno sodno prakso skušajo odpraviti posledice nezdržljivosti dajatve s pravom Unije, tako da se nevtralizira ekonomsko breme, ki je bilo neupravičeno naloženo udeležencu na trgu, ki je to breme ne nazadnje tudi dejansko nosil (sodba z dne 14. junija 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, točki 29 in 30 ter navedena sodna praksa).

- 53 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo, drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 ter člene 7, 13 in od 28 do 30 Uredbe št. 904/2010 razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da lahko davčni organi države članice za transakcije enostransko uporabijo drugačno davčno obravnavo glede DDV od tiste, ki jo je že uporabila druga država članica.

#### Četrto vprašanje

- 54 Predložitveno sodišče s četrnim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 33 Direktive 2006/112 razlagati tako, da če se blago, ki ga dobavitelj s sedežem v eni državi članici prodaja pridobiteljem, ki so rezidenti druge države članice, tem pridobiteljem odpošlje prek družbe, ki jo je priporočil ta dobavitelj, vendar lahko pridobitelji z njo prosto sklenejo pogodbo za to pošiljanje blaga, se šteje, da to blago odpošlje ali odpelje „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“.
- 55 Uvodoma je treba navesti, da člen 2 Direktive 2017/2455 določa, da blago prevaža ali odpošlje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, tudi kadar dobavitelj posredno sodeluje pri prevozu ali odpošiljanju blaga.
- 56 Vendar kot izhaja iz naslova in iz besedila te določbe, bo sprememba Direktive 2006/112, ki je v tej določbi določena, začela učinkovati šele s 1. januarjem 2021.
- 57 Zato glede na to, da se ta sprememba *ratione temporis* ne uporablja v sporu o glavni stvari, merila glede posrednega sodelovanja dobavitelja ni treba upoštevati pri določitvi okoliščin, v katerih se šteje, da blago odpošlje ali prevaža „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“ v smislu člena 33 te direktive.
- 58 Ob tem pojasnilu je treba navesti, da se v skladu s členom 32 navedene direktive, kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se začne odprema ali prevoz blaga pridobitelju.
- 59 Vendar kot izjemo člen 33 iste direktive določa, da se za kraj dobave blaga, ki ga dobavitelj ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje iz države članice, ki ni tista, v kateri se odprema ali prevoz blaga konča, šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni nekateri pogoji, ki so določeni v tej določbi.
- 60 V zvezi s tem, čeprav člen 33 Direktive 2006/112 predstavlja izjemo od člena 32 te direktive, se želi s prvonavedenim členom zagotoviti, da se v skladu z logiko, na kateri temeljijo določbe te direktive o kraju opravljanja storitev, obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 61 Pri določanju, kaj se razume pod tem, da blago odpošlje ali dobavi „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“ v smislu člena 33 te direktive, je treba spomniti, da je upoštevanje ekonomske in poslovne stvarnosti temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, točka 27 in navedena sodna praksa).



- 62 Glede na to ekonomsko in poslovno stvarnost se, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 102 sklepnih predlogov, blago odpošlje ali prepelje za račun dobavitelja, če dobavitelj, in ne pridobitelj, dejansko sprejme odločitve glede tega, kako se to blago odpošlje ali odpelje.
- 63 Zato je treba šteti, da dobavo blaga ureja člen 33 Direktive 2006/112, če je vloga dobavitelja odločilna glede iniciative in glede organizacije bistvenih korakov pri pošiljanju ali prevozu blaga.
- 64 Čeprav mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh elementov iz postopka v glavni stvari presoditi, ali je tako v primeru, ki ga obravnava, Sodišče meni, da je koristno, da mu za namene te presoje poda naslednja navodila.
- 65 Kot izhaja iz informacij, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, tožeča stranka v postopku v glavni stvari zlasti trdi, da ni mogoče šteti, da je bilo zadevno blago poslano ali prepeljano za njen račun, saj so bili – čeprav je pridobiteljem, ki so pri njej kupili blago, priporočila prevozno podjetje – pridobitelji tisti, ki so s to prevozno družbo sklenili pogodbo, katere stranka sama ni bila.
- 66 Glede vrednosti pogodbenih določil v okviru opredelitve obdavčljive transakcije je treba spomniti, da ker pogodbeni določila običajno odražajo gospodarsko in poslovno stvarnost, so element, ki ga je treba upoštevati (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 43).
- 67 Vendar pa se lahko včasih izkaže, da nekatera pogodbeni določila gospodarske in poslovne stvarnosti transakcij ne odražajo popolnoma (sodba z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 44).
- 68 V obravnavanem primeru ni mogoče šteti, da pogodbeni določila, kakršna so ta v postopku v glavni stvari, odražajo gospodarsko in poslovno stvarnost zadevnih transakcij, če z njimi pridobitelji le potrjujejo izbor dobavitelja, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče tako, da preuči vse okoliščine spora o glavni stvari.
- 69 V zvezi s tem je pri določanju, ali je blago odposlala ali odpeljala druga oseba za račun dobavitelja, treba upoštevati, prvič, pomembnost, ki jo ima odprema tega blaga k pridobiteljem glede na poslovno prakso dejavnosti, ki jo opravlja zadevni dobavitelj. Zlasti je mogoče šteti, da čeprav ta dejavnost vključuje aktivno ponujanje blaga proti plačilu pridobiteljem, ki so rezidenti države članice, ki ni ista kot tista, v kateri ima sedež dobavitelj, in na ozemlju katere ta dobavitelj nima poslovne enote ali skladišča, organizacija – s strani tega dobavitelja – načina, ki omogoča izvedbo odpreme zadevnega blaga k pridobiteljem tega blaga, načeloma predstavlja bistven del te dejavnosti.
- 70 Pri presoji, ali dobavitelj aktivno ponuja blago pridobiteljem, ki so rezidenti v neki državi članici, bo lahko predložitveno sodišče med drugim upoštevalo vrhno domeno naslova spletne strani, na kateri se zadevno blago ponuja, in jezik, v katerem je ta spletna stran dostopna.
- 71 Drugič, treba je ugotoviti komu, in sicer dobavitelju ali pridobitelju, je mogoče pripisati izbiro glede izvedbe pošiljanja ali prevoza zadevnega blaga.
- 72 V zvezi s tem ni mogoče ugotoviti, da je zadevno blago odposlala ali prepeljala druga oseba za račun dobavitelja tega blaga, le na podlagi dejstva, da je pogodba, ki so jo pridobitelji sklenili za odpremo tega blaga, sklenjena z družbo, ki sodeluje s tem dobaviteljem pri dejavnostih, ki niso prodaja njenega blaga.
- 73 Drugače pa bi bilo, če bi s to pogodbo pridobitelji le potrdili izbiro dobavitelja glede določitve družbe, ki je odgovorna za odpremo zadevnega blaga, ali načina, kako bo to blago odposlano ali prepeljano.

- 74 Presoja v tem smislu bi bila mogoča na podlagi med drugim elementov, kot je manjša izbira družb, ki jih je priporočil dobavitelj, ki je lahko celo omejena le na eno družbo, za odpremo zadevnega blaga ali dejstvo, da je pogodbe v zvezi z odpošiljanjem ali prevozom tega blaga mogoče skleniti neposredno na spletni strani tega dobavitelja, tako da pridobiteljem ni treba samostojno iskati stika z družbami, ki so odgovorne za to odpremo.
- 75 Tretjič, preučiti je treba vprašanje, kateri gospodarski subjekt nosi tveganje odpošiljanja in dobave zadevnega blaga.
- 76 V zvezi s tem tožeča stranka v postopku v glavni stvari trdi, da pogodbene določbe, ki zavezujejo pridobitelja in prevozno družbo, določajo, da to breme nosi ta družba, in na podlagi tega sklepa, da zadevno blago iz postopka v glavni stvari ni bilo odposlano ali prepeljano za njen račun. Treba pa je navesti, da dejstvo, da breme, povezano z odpremo zadevnega blaga, nosi prevozna družba, samo po sebi ni relevantno za vprašanje, ali je bil prevoz tega blaga opravljen za račun dobavitelja ali za račun pridobitelja.
- 77 Tako bi bilo mogoče šteti, da se kljub pogodbenim določbam, na podlagi katerih breme tveganja nosi družba, ki je odgovorna za odpremo tega blaga, odpošiljanje ali prevoz blaga opravi za račun dobavitelja, če ta dejansko na koncu nosi stroške, povezane z odškodnino za škodo, ki je nastala pri tem odpošiljanju ali pri tem prevozu.
- 78 Četrto, presoditi je treba načine plačila glede dobave zadevnega blaga in glede pošiljanja ali prevoza tega blaga. Če so – čeprav so pridobitelji formalno povezani z dobaviteljem in s prevozno družbo prek različnih pogodb – pridobitev, pošiljanje in prevoz tega blaga predmet enotne finančne transakcije, je treba to okoliščino obravnavati, kot da odraža pomembno vključitev dobavitelja v odpremo tega blaga.
- 79 V zvezi s tem je, tako kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari priznala med obravnavo pred Sodiščem, dejstvo, da pridobitelji ob prevzemu zadevnega blaga in pri prevozniku tega blaga plačajo znesek za to blago in znesek za prevoz tega blaga, običajna praksa.
- 80 Ta vključitev dobavitelja bi se ugotovila tudi, ob upoštevanju ekonomske in poslovne stvarnosti zadevnih transakcij, če bi bilo treba ugotoviti – načeloma ali pod nekaterimi pogoji, kot je dejstvo, da se doseže minimalni znesek nakupa – da sta znesek stroškov odpošiljanja ali prevoza le simbolična ali da dobavitelj zniža ceno blaga, kar ima enak učinek.
- 81 Zato bi bilo glede na informacije, s katerimi razpolaga Sodišče, in pod pogojem, da to preveri predložitveno sodišče, mogoče šteti, da je imela tožeča stranka v postopku v glavni stvari odločilno vlogo glede pobude in glede organizacije bistvenih faz odpošiljanja ali prevoza blaga iz postopka v glavni stvari, zato se šteje, da je bilo to blago odpremljeno za račun dobavitelja v smislu člena 33 Direktive 2006/112.
- 82 Glede na zgoraj navedeno je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 33 Direktive 2006/112 razlagati tako, da če blago, ki ga dobavitelj s sedežem v eni državi članici prodaja pridobiteljem, ki so rezidenti v drugi državi članici, slednjim odpošlje družba, ki jo je ta dobavitelj priporočil, vendar lahko z njo pridobitelji prosto sklepajo pogodbe glede tega odpošiljanja, se šteje, da to blago odpošlje ali prepelje „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“, če je vloga tega dobavitelja odločilna glede pobude in organizacije bistvenih faz odpošiljanja ali prevoza tega blaga, kar mora preveriti predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh elementov spora o glavni stvari.



### *Peto vprašanje*

- 83 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije in zlasti Direktivo 2006/112 razlagati tako, da transakcije, s katerimi blago, ki ga je prodal dobavitelj, k pridobiteljem odpremi družba, ki jo je priporočil ta dobavitelj, medtem ko sta, prvič, ta dobavitelj in ta družba povezana tako, da neodvisno od te odpreme ta družba prevzame breme nekaterih logističnih potreb istega dobavitelja, in drugič, lahko ti pridobitelji prosto izberejo neko drugo podjetje ali sami osebno poskrbijo za dobavo tega blaga, pomenijo zlorabo.
- 84 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, in da načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 85 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da sta izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevni določbi te direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je ta direktiva prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugič, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti (sodba z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 86 Uvodoma je treba torej pojasniti, da ker obstoj zlorabe predpostavlja formalno uporabo pogojev, ki jih določajo upoštevne določbe Direktive 2006/112, se predložitveno sodišče ne more spraševati o tem, ali ravnanja tožeče stranke v postopku v glavni stvari pomenijo zlorabo, če meni, da je glede na navedbe, ki so bile podane v okviru odgovora na četrto vprašanje, ta tožeča stranka kršila člen 33 te direktive, ker se šteje, da je bilo blago iz postopka v glavni stvari odpremljeno za račun dobavitelja v smislu te določbe.
- 87 Po tem pojasnilu je treba navesti, da to sodišče meni, da ker se niso uporabile določbe iz člena 33 te direktive, ki ureja dobavo blaga, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, je bil dobavitelj upravičen do nižje stopnje DDV od tiste, ki je veljala v državi članici, v kateri ima sedež.
- 88 Glede, na prvem mestu, vprašanja, ali transakcije, v okviru katerih je dobavitelj, ki ima sedež v eni državi članici, proti plačilu dobavil blago pridobiteljem, ki so rezidenti v drugi državi članici, in jim priporočil prevozno družbo za odpravo tega blaga, povzročijo davčno ugodnost, ki je v nasprotju s cilji Direktive 2006/112, je treba na eni strani navesti, da ko se izjema iz člena 33 te direktive za te transakcije ne uporabi, te transakcije ureja člen 32 te direktive, ki določa, da se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.
- 89 Na drugi strani, razlike med običajnimi stopnjami DDV, ki veljajo za države članice, izhajajo iz neobstoja popolne uskladitve, uvedene z Direktivo 2006/112, ki določa le najnižjo stopnjo. V teh okoliščinah dejstva biti v eni državi članici upravičen do običajne stopnje DDV, nižje od tiste, ki velja v drugi državi članici, ni mogoče samega po sebi šteti za davčno ugodnost, katere dodelitev bi nasprotovala ciljem te direktive (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točki 39 in 40).
- 90 Glede vprašanja, na drugem mestu, ali se bistveni cilj transakcije omejuje na pridobitev te davčne ugodnosti, je treba opozoriti, da je Sodišče na področju DDV že razsodilo, da kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, ni zavezan izbrati tiste, za katero se plača višji DDV, ampak ima, nasprotno, pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg. Davčni zavezanci

se na splošno svobodno odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, za katere menijo, da so za njihove gospodarske dejavnosti najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena (sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 42).

- 91 Zato je za ugotovitev, da okoliščine v zadevi v glavni stvari pomenijo zlorabo, treba dokazati, da razlikovanje med dobaviteljem zadevnega blaga in prevoznikom, ki ga ta dobavitelj priporoča, izhaja iz v celoti umetnega konstrukta, ki zakriva dejstvo, da sta ti dve družbi v resnici en gospodarski subjekt.
- 92 Pri tej presoji je treba na eni strani navesti, da ni relevantno, da imajo pridobitelji blaga možnost, da prevoz tega blaga zaupajo drugemu prevozniku kot tistemu, ki ga priporoča dobavitelj.
- 93 Na drugi strani, dejstvo, da sta dobavitelj in prevozna družba povezana v tem smislu, da ta družba za tega dobavitelja opravlja druge logistične storitve neodvisno od prevoza blaga tega dobavitelja, se samo po sebi ne zdi odločilno.
- 94 Vendar bi bilo mogoče ugotoviti, da gre za v celoti umeten konstrukt, če storitve odpošiljanja ali prevoza blaga, ki jih opravi družba, ki jo je priporočil dobavitelj, niso opravljene v okviru resnične gospodarske dejavnosti.
- 95 Treba je ugotoviti, da na podlagi nobenega elementa, ki je bil predložen Sodišču, ni mogoče ugotoviti, da prevozna družba, ki jo je priporočil dobavitelj iz postopka v glavni stvari, ni resnično opravljala gospodarske dejavnosti, ki se ni omejevala le na nekatere logistične potrebe tega dobavitelja in na dobavo blaga tega dobavitelja. Izkaže se torej, da je ta prevozna družba opravljala gospodarsko dejavnost v svojem imenu in za svoj račun v okviru lastne odgovornosti in lastnih tveganj (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 45).
- 96 Glede na zgornje ugotovitve je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije in zlasti Direktivo 2006/112 razlagati tako, da ni mogoče ugotoviti, da gre za zlorabo pravice pri transakcijah, s katerimi je blago, ki ga je prodal dobavitelj, k pridobiteljem odpremila družba, ki jo je ta dobavitelj priporočil, kadar sta, prvič, ta dobavitelj in ta družba povezana tako, da neodvisno od te odpreme ta družba prevzame breme nekaterih logističnih potreb tega dobavitelja, in drugič, kadar ti pridobitelji lahko prosto izberejo neko drugo podjetje ali sami osebno poskrbijo za dobavo tega blaga, ker te okoliščine ne morejo vplivati na ugotovitev, da sta dobavitelj in prevozna družba, ki jo je ta dobavitelj priporočil, neodvisni družbi, ki za svoj račun opravljata resnične gospodarske dejavnosti, zato teh transakcij ni mogoče šteti za zlorabo.

## **Stroški**

- 97 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

- 1. Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter člene 7, 13 in od 28 do 30 Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da lahko davčni organi države članice za transakcije enostransko uporabijo drugačno davčno obravnavo glede davka na dodano vrednost od tiste, ki jo je že uporabila druga država članica.**

2. Člen 33 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da če blago, ki ga dobavitelj s sedežem v eni državi članici prodaja pridobiteljem, ki so rezidenti v drugi državi članici, slednjim odpošlje družba, ki jo je ta dobavitelj priporočil, vendar lahko z njo pridobitelji prosto sklepajo pogodbe glede tega odpošiljanja, se šteje, da to blago odpošlje ali prepelje „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“, če je vloga tega dobavitelja odločilna glede pobude in organizacije bistvenih faz odpošiljanja ali prevoza tega blaga, kar mora preveriti predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh elementov spora o glavni stvari.
3. Pravo Unije in zlasti Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da ni mogoče ugotoviti, da gre za zlorabo pravice pri transakcijah, s katerimi je blago, ki ga je prodal dobavitelj, k pridobiteljem odpremila družba, ki jo je ta dobavitelj priporočil, kadar sta, prvič, ta dobavitelj in ta družba povezana tako, da neodvisno od te odpreme ta družba prevzame breme nekaterih logističnih potreb tega dobavitelja, in drugič, kadar ti pridobitelji lahko prosto izberejo neko drugo podjetje ali sami osebno poskrbijo za dobavo tega blaga, ker te okoliščine ne morejo vplivati na ugotovitev, da sta dobavitelj in prevozna družba, ki jo je ta dobavitelj priporočil, neodvisni družbi, ki za svoj račun opravljata resnične gospodarske dejavnosti, zato teh transakcij ni mogoče šteti za zlorabo.

Podpisi