



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 27. septembra 2012*

„Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Dobava blaga — Obdavčitev verižnih transakcij —
Zavrnitev oprostitve zaradi neobstoja pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV“

V zadevi C-587/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 10. novembra 2010, ki je prispela na Sodišče 15. decembra 2010, v postopku

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

proti

Finanzamt Plauen,

ob udeležbi

Bundesministerium der Finanzen,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, A. Prechal, sodnica, K. Schieman, L. Bay Larsen, sodnika, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. marca 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Vogtländische Straßen- Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) T. Küffner, S. Maunz in T. Streit, odvetniki,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo W. Mölls in C. Soulay, zastopnika,

* Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. junija 2012

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 98/80/ES z dne 12. oktobra 1998 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 315, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (v nadaljevanju: VSTR) in Finanzamt Plauen, ki je nastal, ker je bila družbi VSTR zavrnjena oprostitvev davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dobavo blaga, ki jo je opravila njena hčerinska družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 4(1) Šeste direktive opredeljuje pojem „davčni zavezanec“ tako:
„Davčni zavezanec“ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“
- 4 Člen 22 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa več obveznosti za davčne zavezanca v notranjem sistemu, ki se nanašajo med drugim na knjigovodstvo, izdajanje računov, obračune in rekapitulacijsko poročilo, ki ga morajo te osebe predložiti davčni upravi.
- 5 Člen 22(1)(c), prva in tretja alineja, Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa:
„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da identificirajo s posamično številko:
— vsakega davčnega zavezanca, razen davčnih zavezancev iz člena 28a(4), ki na ozemlju države opravlja dobavo blaga ali storitev, ki mu dajejo pravico do odbitka [...]
[...]
— vsakega davčnega zavezanca, ki na ozemlju države opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za poslovanje v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), ki se opravljajo v tujini“.
- 6 Člen 22(3)(a) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa:
„Vsak davčni zavezanec izda račun ali drug dokument, ki se priznava kot račun, za blago in storitve, ki jih je dobavil ali opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. Vsak davčni zavezanec izda račun [...] za blago, dobavljeno pod pogoji iz člena 28c(A). [...]“

7 Člen 22(3)(b), druga alineja, Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa:

„Račun mora vsebovati tudi:

[...]

— v primeru transakcij iz člena 28c(A)(a) številko, s katero je davčni zavezanec identificiran na ozemlju države in številko, s katero je oseba, ki pridobiva blago, identificirana v drugi državi članici,

[...]“

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

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

9 Člen 28a(1)(a), prvi in drugi pododstavek, in (3), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„1. Predmet [DDV] so tudi

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do davčne oprostitve iz člena 24 in ga ne zajema ureditev iz drugega stavka člena 8(1)(a) ali iz člena 28b(B)(1).“

Z odstopanjem od prvega pododstavka pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo pod pogoji iz odstavka 1a opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ni predmet davka na dodano vrednost.

[...]

3. ‚Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev lastninske pravice na premočninah, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.“

10 Člen 28b(A) navedene direktive določa:

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

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

Če pa je pridobitev obdavčena v skladu z odstavkom 1 v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za [DDV], pod katero je oseba, ki blago pridobiva, opravila pridobitev.

[...]“

11 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

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

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

Nemško pravo

12 V členu 6a zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) je dobava blaga znotraj Skupnosti opredeljena tako:

„1. Za dobavo blaga znotraj Skupnosti (člen 4, točka 1(b)) gre, kadar so izpolnjeni ti pogoji:

- (1) podjetnik ali pridobitelj je blago, ki je predmet dobave, odpravil ali odposlal na drug del ozemlja Skupnosti;
- (2) pridobitelj je:
 - (a) podjetnik, ki je blago, ki je predmet dobave, pridobil za svoje podjetje;
 - (b) pravna oseba, ki ni podjetnik ali ki blaga, ki je predmet dobave, ni pridobila za svoje podjetje, ali
 - (c) vsak drug pridobitelj, če je predmet dobave novo vozilo;

in

- (3) za pridobitev blaga, ki je predmet dobave, se pri kupcu iz druge države članice uporabljajo določbe, ki se nanašajo na prometni davek.

[...]

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

13 Člen 17c(1) izvedbene uredbe o prometnem davku (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) nalaga dobavitelju te obveznosti:

„Pri dobavah znotraj Skupnosti (člen 6a(1) in (2) [UStG]) mora podjetnik, za katerega se uporablja ta uredba, na podlagi knjigovodskih dokumentov dokazati, da so izpolnjeni pogoji za oprostitev davka, vključno s pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV. Izpolnitev pogojev mora biti knjigovodsko jasna in zlahka preverljiva.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 14 Hčerinska družba družbe VSTR s sedežem v Nemčiji je novembra 1998 družbi Atlantic International Trading Co. (v nadaljevanju: Atlantic) s sedežem v Združenih državah Amerike prodala drobilnika kamenja. Družba Atlantic je imela poslovno enoto na Portugalskem, vendar ni bila prijavljena za DDV v nobeni državi članici.
- 15 Hčerinska družba družbe VSTR je družbo Atlantic pozvala, naj ji sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV. Družba Atlantic ji je pojasnila, da je zadevno blago preprodala podjetju s sedežem na Finskem, in ji sporočila identifikacijsko številko za DDV tega podjetja, ki jo je navedena hčerinska družba preverila.
- 16 Prevozno podjetje je nato po naročilu družbe Atlantic to blago prevzelo v prostorih hčerinske družbe družbe VSTR, da bi ga po kopnem prepeljalo do Lübecka (Nemčija) in nato po morju na Finsko.
- 17 Hčerinska družba družbe VSTR je družbi Atlantic poslala račun za dobavo drobilnikov kamenja brez obračunanega DDV, na katerem je navedla identifikacijsko številko za DDV finskega podjetja, ki mu je bilo blago preprodano.
- 18 Vendar je Finanzamt Plauen menil, da dobava, ki jo je hčerinska družba družbe VSTR opravila za družbo Atlantic, ne more biti oproščena DDV, ker hčerinska družba družbe VSTR ni navedla identifikacijske številke za DDV družbe Atlantic.
- 19 Sächsisches Finanzgericht, ki je razsojalo na prvi stopnji, je zavrnilo tožbo za razglasitev ničnosti, ki jo je zoper to odločbo Finanzamt Plauen vložila družba VSTR.
- 20 Družba VSTR je zato vložila zahtevo za revizijo pri Bundesfinanzhof, v okviru katere trdi, da je razlog za zavrnitev oprostitev DDV, ki ga navaja Finanzamt Plauen, v nasprotju s Šesto direktivo. Finanzamt Plauen pa trdi, da lahko države članice, ne da bi kršile pravo Unije, za oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti določijo pogoj, da ima pridobitelj identifikacijsko številko za DDV v državi članici.
- 21 Bundesfinanzhof ugotavlja, da transakcija v postopku v glavni stvari zajema zaporedni dobavi, od katerih je prvo opravila hčerinska družba družbe VSTR za družbo Atlantic, drugo pa družba Atlantic za finsko družbo.
- 22 Meni, da je prvo dobavo mogoče oprostiti DDV kot dobavo znotraj Skupnosti med drugim pod pogojem, da je v skladu s členom 6a(1), prvi stavek, točka 3, UstG dobava blaga pridobitelju dejansko obdavčena na Finskem. Ugotavlja, da bi zaradi takega pogoja pridobitelj morda moral v namembni državi članici dejansko imeti identifikacijsko številko za DDV, zato da bi lahko upravni organi te države članice transakcijo obdavčili z DDV.
- 23 Bundesfinanzhof meni, da je oprostitev DDV mogoče zavrniti na podlagi uporabe člena 17c(1), prvi stavek, izvedbene uredbe o prometnem davku, ki nalaga dobavitelju, da predloži knjigovodski dokaz pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV.
- 24 Pojasnjuje, da čeprav se s členom 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive ne zahteva izrecno, da mora pridobitelj, zato da bi bila dobava blaga znotraj Skupnosti oproščena DDV, poslovati z lastno identifikacijsko številko za DDV, pa taka zahteva lahko izhaja iz pogoja, navedenega v tej določbi, da je ta pridobitelj „davčni zavezanec [...], ki deluje kot [tak] v [drugi] držav[i] članic[i]“. Poleg tega se sprašuje, ali ob upoštevanju člena 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, in člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, te direktive ta pogoj omogoča državi članici, da dobavitelju predpiše tako podrobno pravilo glede dokaza, zlasti kadar kot v postopku v glavni stvari pridobitelj s sedežem v tretji državi ni prijavljen v nobeni državi članici in kadar tudi dobavitelj ni dokazal, da je pridobitelj davčni upravi prijavil pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

- 25 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali je obveznost predložitve identifikacijske številke za DDV mogoče upravičiti z povezanostjo oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti in obdavčenja pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki je vzpostavljena s Šesto direktivo in potrjena s sodno prakso Sodišča.
- 26 Bundesfinanzhof je zato prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali gre v skladu s Šesto direktivo [...] za dobavo znotraj Skupnosti, ki je oproščena davka, le če davčni zavezanec predloži knjigovodski dokaz v zvezi s pridobiteljevo identifikacijsko številko za [DDV]?
 2. Ali je za odgovor na to vprašanje pomembno,
 - ali je pridobitelj podjetnik s sedežem v tretji državi, ki je predmet dobave v okviru verižne transakcije sicer odposlal iz ene države članice v drugo, ni pa prijavljen za prometni davek v nobeni državi članici, in
 - ali je davčni zavezanec dokazal, da je pridobitelj oddal obračun davka v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 27 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki določa, da so oprostitve znotraj Skupnosti oproščene DDV, je del prehodne ureditve za obdavčevanje trgovine med državami članicami pod naslovom XVIa te direktive, katere cilj je dodelitev davčnih prihodkov iz obdavčitve državi članici, v kateri se opravi končna potrošnja dobavljenega blaga (glej zlasti sodbo z dne 7. decembra 2010 v zadevi R, C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 37).
- 28 Mehanizem, ki ga določa ta prehodna ureditev, poteka tako, da je po eni strani dobava, pri kateri je bilo blago odposlano ali prepeljano znotraj Skupnosti, oproščena plačila davka v državi članici, iz katere je bilo blago odpravljeno, kar dopolnjuje pravica do odbitka ali vračila DDV, ki je bil v tej državi članici plačan kot vstopni davek, po drugi strani pa je pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavčena v državi članici, v katero je blago prispelo. Ta mehanizem tako zagotavlja jasno razmejitev davčnih pristojnosti zadevnih držav članic (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo R, točka 38), omogoča preprečitev dvojnega obdavčevanja in tako zagotavlja davčno nevtralnost, ki je neločljiv del skupnega sistema DDV (glej zlasti sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 25, in v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 23).
- 29 Glede pogojev, pod katerimi je transakcijo mogoče šteti za dobavo blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, iz sodne prakse izhaja, da so s tem pojmom zajete in zato plačila DDV oproščene dobave blaga – ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec, pridobitelj ali druga oseba na njun račun zunaj ozemlja države članice, vendar znotraj Unije – ki so opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec in ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica odprave pošiljke ali prevoza blaga (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo R, točka 40).
- 30 Razen teh pogojev, ki se nanašajo na status davčnega zavezanca, prenos lastninske pravice na blagu in fizično premestitev blaga iz ene države članice v drugo, tako ni mogoče postavljati nobenih drugih pogojev za opredelitev transakcije kot dobave ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti (glej zgoraj

navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 70), saj sta pojma dobava znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti objektivna in se uporabljata neodvisno od ciljev in izida zadevnih transakcij (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 38).

- 31 Čeprav se vprašanji predložitvenega sodišča nanašata na pridobiteljev status davčnega zavezanca, Sodišče meni, da je treba dati predložitvenemu sodišču tudi smernice glede pogoja v zvezi s prevozom. Ker se spor o glavni stvari nanaša na transakcijo, pri kateri je bilo prodano blago predmet dveh zaporednih dobav, vendar samo enega prevoza znotraj Skupnosti, je opredelitev prve dobave med hčerinsko družbo družbe VSTR in družbo Atlantic kot dobave blaga znotraj Skupnosti, zaradi česar bi bila ta dobava oproščena DDV na podlagi uporabe člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, namreč odvisna, kakor je predlagano v predložitvenem sklepu, od vprašanja, ali je ta prevoz dejansko mogoče pripisati prvi dobavi (glej v tem smislu sodbi z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 45, in z dne 16. decembra 2010 v zadevi Euro Tyre Holding, C-430/09, ZOdl., str. I-13335, točka 21).
- 32 Odgovor na to vprašanje je odvisen od celovite presoje vseh posebnih okoliščin obravnavanega primera (glej zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točka 27), zlasti od določitve, kdaj je bila lastninska pravica prenesena na končnega prejemnika (glej zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točke od 31 do 35). Če je bila lastninska pravica prenesena pred prevozom znotraj Skupnosti, tega prevoza namreč ni več mogoče pripisati prvi dobavi, ki je bila opravljena v korist prvega pridobitelja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točka 33).
- 33 Tako v postopku v glavni stvari dobava, ki jo je za družbo Atlantic opravila hčerinska družba družbe VSTR, ne bi bila dobava blaga znotraj Skupnosti, ki je na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive oproščena DDV, če bi se drugi prenos lastninske pravice na zadevnem blagu z družbe Atlantic na finsko podjetje zgodil pred prevozom znotraj Skupnosti tega blaga na Finsko.
- 34 Sodišče je glede elementov presoje, ki jih je mogoče upoštevati, že razsodilo, da kadar je prvi pridobitelj, ki je pridobil pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik na ozemlju države članice prve dobave, izrazil namen, da to blago prepelje v drugo državo članico, in se izkazal z identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila ta druga država članica, je treba prevoz znotraj Skupnosti pripisati prvi dobavi, pod pogojem, da je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na drugega pridobitelja v državi članici, v katero je bil namenjen prevoz znotraj Skupnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točke od 44 do 45).
- 35 Vendar je Sodišče pojasnilo tudi, da ni tako, če je pridobitelj, potem ko je bila lastninska pravica prenesena nanj, obvestil dobavitelja, ki je opravil prvo dobavo, da bo blago preprodano drugemu davčnemu zavezancu, preden bo zapustilo ozemlje države članice dobave (zgoraj navedena sodba Euro Tyre Holding, točka 36).
- 36 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da dejansko stanje v postopku v glavni stvari deloma ustreza zadnjemu primeru, saj je družba Atlantic pred prevozom zadevnega blaga na Finsko obvestila hčerinsko družbo družbe VSTR, da je bilo blago že preprodano finskemu podjetju, katerega identifikacijsko številko za DDV ji je poslalo.
- 37 Vendar zgolj te okoliščine ne zadostujejo za ugotovitev, da je bila lastninska pravica na zadevnem blagu prenesena na finsko podjetje, preden je bilo blago odpravljeno na Finsko, tako da mora nacionalno sodišče ob upoštevanju vseh okoliščin v obravnavanem primeru ugotoviti, ali je bilo tako.
- 38 Torej, ker je dobavo v postopku v glavni stvari mogoče opredeliti kot dobavo znotraj Skupnosti, je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti.

Predloženi vprašanja

- 39 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava države članice za oprostitev plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti določi pogoj, da dobavitelj navede identifikacijsko številko za DDV pridobitelja. Predložitveno sodišče prosi Sodišče, naj pojasni, ali to, da ima pridobitelj sedež v tretji državi in da ni prijavljen v nobeni državi članici, ali to, da dobavitelj dokaže, da je pridobitelj prijavil pridobitev blaga znotraj Skupnosti, vpliva na odgovor na ti vprašanji.
- 40 Pogoj, naveden v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, namreč, da je pridobitelj „davčni zavezanec [...], ki deluje kot [tak] v [drugi] držav[i] članic[i]“, sam po sebi ne določa, da mora pridobitelj v okviru zadevne pridobitve imeti identifikacijsko številko za DDV.
- 41 Vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, je zato treba razumeti tako, da se nanašata na podrobna dokazna pravila, ki jih je mogoče predpisati dobavitelju za dokazovanje, da je pogoj, da ima pridobitelj v zadevni transakciji status davčnega zavezanca, spoštovan.
- 42 Sodišče je v zvezi s tem že razsodilo, da ker glede tega ni nobene določbe v Šesti direktivi, ki v členu 28c(A), prvi del stavka, določa le, da države članice določijo pogoje, pod katerimi oprostijo dobave blaga znotraj Skupnosti, so za vprašanje glede vrste dokazov, ki jih lahko predložijo davčni zavezanci, zato da bi izkoristili oprostitev DDV, pristojne države članice (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Collée, točka 24, in R, točka 43).
- 43 Sodišče je pojasnilo tudi, da mora dobavitelj blaga predložiti dokaz o izpolnjevanju pogojev, ki so določeni za uporabo člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, vključno s pogoji, ki jih država članica določi za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitve ter preprečevanje vsakršnih utaj, davčnega izogibanja ali morebitnih zlorab (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo R, točka 46).
- 44 Člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, državam članicam omogoča tudi, da sprejmejo ukrepe za zagotavljanje pravilne odmere in pobiranja davka ter preprečevanje davčnih utaj, pri čemer med drugim ne smejo preseči tega, kar je potrebno za uresničevanje takih ciljev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Collée, točka 26, in R, točka 45). Takih ukrepov torej ni mogoče uporabiti tako, da bi ogrozili nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV (glej zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 46, ter Collée, točka 26).
- 45 To, da je pravica do oprostitve DDV za dobavo blaga znotraj Skupnosti v bistvu odvisna od spoštovanja postopkovnih zahtev, ne da bi se upoštevale vsebinske zahteve, pri čemer se zlasti glede zadnjih ne sprašuje, ali so izpolnjene, tako presega tisto, kar je nujno za pravilno odmero in pobiranje davka (glej zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 29).
- 46 Načelo davčne nevtralnosti namreč zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih postopkovnih zahtev, in drugače je lahko le, če zaradi kršitve takih postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 31), razen če je dobavitelj blaga načrtno sodeloval pri davčni utaji, ki je ogrozila dobro delovanje skupnega sistema DDV. Sodišče je v zadnjem primeru namreč razsodilo, da se ta oseba ne more sklicevati na načelo davčne nevtralnosti (glej zgoraj navedeno sodbo R, točka 54).
- 47 Iz navedenega izhaja, da lahko države članice naložijo dobavitelju blaga, naj predloži dokaz, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki deluje kot tak v državi članici, ki ni država članica odprave pošiljke ali prevoza zadevnega blaga, če so spoštovana splošna pravna načela in zlasti zahteva sorazmernosti.

- 48 Glede vprašanja, ali so te zahteve spoštovane, če tako kot v postopku v glavni stvari država članica dobavitelju naloži, naj predloži pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV, ni mogoče izpodbijati, da je ta identifikacijska številka glede na sistematiko Šeste direktive tesno povezana s statusom davčnega zavezanca. Člen 22(1)(c), prva in tretja alineja, Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, tako nalaga državam članicam, naj sprejmejo ukrepe, ki so potrebni za identifikacijo davčnih zavezancev s posamično številko.
- 49 Vendar ta dokaz nikakor ne more biti odvisen le od predložitve te številke, saj člen 4(1) v okviru opredelitve davčnega zavezanca določa le, da je davčni zavezanec oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti, ne da bi za ta status določal pogoj, da ima ta oseba identifikacijsko številko za DDV. Poleg tega iz sodne prakse izhaja, da ima davčni zavezanec tak status, ko izvaja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 42).
- 50 Ravno tako ni mogoče izključiti, da dobavitelj iz kateregakoli razloga te številke nima, zlasti ker je njegovo spoštovanje te obveznosti odvisno od informacij, ki jih prejme od pridobitelja.
- 51 Čeprav identifikacijska številka za DDV dokazuje davčni status zavezanca in olajšuje nadzor nad transakcijami znotraj Skupnosti, pa gre le za formalno zahtevo, ki ne more omajati pravice do oprostitve DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji dobave znotraj Skupnosti (glej sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, točka 60).
- 52 Čeprav je upravičeno zahtevati, da dobavitelj ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je od njega razumno zahtevati, zato da se prepriča, da transakcija, ki jo opravlja, ne bo pripeljala do njegovega sodelovanja pri davčni utaji (glej zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točka 38), pa bi zato države članice presegle, kar je nujno potrebno za pravilno odmero in pobiranje davka, če bi zavrnile oprostitvev DDV za dobavo blaga znotraj Skupnosti samo zato, ker dobavitelj ni predložil identifikacijske številke za DDV, če v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, te številke ni mogel predložiti, vendar je predložil druge dokaze, ki zadostno dokazujejo, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki v zadevni transakciji deluje kot tak.
- 53 Glede tega je iz predložitvenega sklepa razvidno, da je dobavitelj v postopku v glavni stvari od družbe Atlantic zahteval identifikacijsko številko in da mu je ta družba, ki te številke nima, posredovala identifikacijsko številko drugega pridobitelja. Tako nobena od družb, ki sta sodelovali v transakciji, ni ravnala goljufivo. Poleg tega se dobava v postopku v glavni stvari nanaša na blago, ki je po svoji naravi očitno namenjeno za uporabo v okviru gospodarske dejavnosti.
- 54 To, da ima pridobitelj tako kot v postopku v glavni stvari sedež v tretji državi, načeloma ne more upravičiti drugačnega odgovora. Niti prehodne določbe Šeste direktive, ki se nanašajo na dobavo blaga znotraj Skupnosti, niti zadevna sodna praksa Sodišča ne določajo razlikovanja glede na kraj sedeža pridobitelja.
- 55 Glede okoliščine, da je dobavitelj predložil pridobiteljev davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti, je treba spomniti, kot je bilo ugotovljeno v točki 30 te sodbe, da razen pogojev, ki se nanašajo na status davčnih zavezancev, prenos lastninske pravice na blagu in fizično premestitev blaga iz ene države članice v drugo, ni mogoče postavljati nobenih drugih pogojev za opredelitev transakcije kot dobave ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti. Tako dobavitelju za uveljavljanje oprostitve iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive ni mogoče naložiti, naj predloži dokaze, da je bila pridobitev zadevnega blaga znotraj Skupnosti obdavčena.

- 56 Poleg tega ni mogoče šteti, da je tak obračun sam po sebi odločilni dokaz, da ima pridobitelj status davčnega zavezanca, ampak je lahko kvečjemu indic o tem (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 71, ter sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 37).
- 57 Zato okoliščina, da je dobavitelj predložil ta obračun oziroma da ga ni predložil, ne more spremeniti odgovora na vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče.
- 58 Ob upoštevanju navedenega je zato treba na vprašanji odgovoriti, da je treba člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava države članice za oprostitev plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti določi pogoj, da dobavitelj navede identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, ne da bi bilo mogoče to oprostitev zavrniti samo na podlagi tega, da ta obveznost ni bila izpolnjena, če dobavitelj v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, te identifikacijske številke ni mogel predložiti, vendar je predložil dokaze, ki zadostno dokazujejo, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki v zadevni transakciji deluje kot tak.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 98/80/ES z dne 12. oktobra 1998, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava države članice za oprostitev plačila davka na dodano vrednost za dobavo znotraj Skupnosti določi pogoj, da dobavitelj navede identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost pridobitelja, ne da bi bilo mogoče to oprostitev zavrniti samo na podlagi tega, da ta obveznost ni bila izpolnjena, če dobavitelj v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, te identifikacijske številke ni mogel predložiti, vendar je predložil dokaze, ki zadostno dokazujejo, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki v zadevni transakciji deluje kot tak.

Podpisi