SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 16. decembra 2010*

V zadevi C-430/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 9. oktobra 2009, ki je prispela na Sodišče 2. novembra 2009, v postopku

Euro Tyre Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

* Jezik postopka: nizozemščina.

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadžiev, U. Lõhmus (poročevalec), A. Ó Caoimh, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Euro Tyre Holding BV T. C. van Zwieten, belastingadviseur,

– za nizozemsko vlado C. Wissels in B. Koopman, zastopnici,

– za grško vlado K. Georgiadis, M. Germani in M. Tassopoulou, zastopniki,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in W. Roels, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 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) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 96/95/ES z dne 20. decembra 1996 (UL L 338, str. 89, v nadaljevanju: Šesta direktiva), v povezavi s členi 8(1)(a) in (b), 28a(1)(a) in 28b(A)(1) te direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Euro Tyre Holding BV (v nadaljevanju: ETH) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi odločb o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil tej družbi naložen na podlagi transakcije, ki se je nanašala na dve zaporedni dobavi blaga.

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 Člen 8(1)(a) in (b) Šeste direktive določa:

„Za kraj dobave blaga se šteje:

(a) kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba: kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. […]

(b) če se blago ne odpošilja ali prevaža: kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi."

4 Člen 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„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).“

5 Člen 28b(A)(1) te direktive določa:

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

6 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, te 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, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga“.

7 Člen 22 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, predvideva več obveznosti za davčne zavezance, ki se nanašajo predvsem na knjigovodstvo, izdajanje računov, obračune ter rekapitulacijsko poročilo, ki ga morajo te osebe predložiti davčni upravi. Odstavek 6(b), prvi pododstavek, tega člena določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za namene [DDV], predloži tudi rekapitulacijsko poročilo o pridobiteljih, identificiranih za namene [DDV], ki jim je dobavljal blago pod pogoji iz člena 28c(A)(a) in (d), in prejemnikov, identificiranih za namene [DDV] pri transakcijah iz petega pododstavka."

Nacionalna ureditev

8 Iz pisnih stališč, ki jih je Sodišču predložila nizozemska vlada, je razvidno, da je za postopek v glavni stvari treba uporabiti nacionalne določbe, ki izhajajo iz zakona o prometnem davku iz leta 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon iz leta 1968).

9 V skladu s členom 5 zakona iz leta 1968 je kraj dobave blaga, kadar se blago, ki se dobavlja, odpošlje ali prevaža, kraj, kjer se odpošiljanje ali prevoz začne.

10 V skladu s členom 9(2)(b) zakona iz leta 1968 se po stopnji nič obdavčijo dobave blaga in opravljanje storitev iz tabele II tega zakona, če so izpolnjeni pogoji, določeni s splošnim upravnim ukrepom.

11 Oddelek a, točka 6, navedene tabele II v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, je vključeval „blago, ki je odpeljano v drugo državo članico, če je to blago tam predmet davka po pridobitvi tega blaga znotraj Skupnosti“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba ETH je nizozemska družba, katere dejavnost je dobava rezervnih delov za avtomobile in druga motorna vozila. Med 1. oktobrom 1997 in 31. januarjem 1999 je dvema družbama s sedežem v Belgiji, Miroco BVBA in VBS BVBA (v nadaljevanju: Miroco in VBS, ali skupaj: kupca), prodala več pošiljk pnevmatik s prevozno klavzulo „fco skladišče“. Ti dobavni pogoji so pomenili, da mora družba ETH blago dostaviti v svoje skladišče v Venlu (Nizozemska) in da se prevoz od skladišča opravi na račun in odgovornost kupcev. Po sklenitvi prodajnih pogodb pa sta kupca družbo ETH obvestila, naj se blago prepelje v Belgijo.

13 Družba ETH je na podlagi teh prodaj kupcema izstavila račune, ki niso vsebovali navedbe DDV. Kupca sta blago plačala pred izročitvijo.

14 Preden je bilo v skladu s prodajnimi pogodbami blago izročeno, sta ga kupca prodala Banden Decof NV (v nadaljevanju: Decof), družbi s sedežem v Belgiji, pri čemer je bilo dogovorjeno, da se blago dostavi do sedeža družbe Decof na račun in odgovornost družbe Miroco ali, odvisno od primera, družbe VBS.

15 V skladišču družbe ETH na Nizozemskem so blago prevzeli predstavniki družb Miroco in VBS in ga prepeljali neposredno na sedež družbe Decof v Belgiji s tovornjakom z voznikom, ki ga je družbama Miroco in VBS proti plačilu dala na razpolago družba Decof. Ob vsakem prevzemu je voznik družbi ETH izročil izjavo, ki jo je sam podpisal, da je bilo blago prepeljano v Belgijo. Družba ETH je bila kasneje obveščena, da blago ni bilo prepeljano na lokacijo kupcev. Sama pri prevozu ni bila udeležena.

16 Na zahtevo družbe ETH je carinski urad pred dobavami potrdil, da sta identifikacijski številki za DDV kupcev pravilni. Družba ETH je glede teh dobav naknadno predložila poročilo iz člena 22(6)(b) Šeste direktive.

17 Po davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki je bil leta 1999 opravljen pri družbi ETH, je inšpektor kot pristojni nizozemski organ za obračunavanje DDV zavrnil prijavo uporabe ničelne stopnje davka in tej družbi vročil dve odločbi o odmeri davka, ki sta se nanašali na obdobje od 1. januarja 1997 do 31. decembra 1998 in na januar 1999. Po prvem ugovoru je inšpektor razveljavil odločbi o odmeri davka, ker sta vsebovali napako v imenu naslovnika. To napako je popravil in izdal dve novi odločbi o odmeri davka. Po novem ugovoru je inšpektor znižal znesek iz prve odločbe o odmeri davka in potrdil znesek iz druge odločbe.

18 Družba ETH je zoper zadnji odločbi o odmeri davka vložila tožbo pri Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. V sodbi z dne 6. marca 2007 je to sodišče razsodilo, da prevoz znotraj Skupnosti, ki je bil opravljen med Nizozemsko in Belgijo, spada v okvir dobav, ki sta jih kupca opravila za družbo Decof. Zato ob upoštevanju sodbe z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227) družba ETH, kar zadeva njene dobave kupcema, ni imela pravice do uporabe oprostitve iz naslova

dobave znotraj Skupnosti iz člena 28c(A)(a) Šeste direktive. Vendar je to sodišče menilo, da je iz drugih razlogov tožba delno utemeljena, in je znižalo zneska iz obeh spornih odločb o odmeri davka. Družba ETH je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču.

19 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Kako je glede na člen 28c(A), uvodni stavek in točka (a), Šeste direktive o DDV v povezavi s členi 8(1)(a) in (b), 28a(1)(a), prvi pododstavek, in 28b(A)[(1)] te direktive treba v primeru, v katerem sta bili v zvezi z istim blagom med davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, opravljeni dve zaporedni dobavi, pri čemer pa je šlo za eno samo odpošiljanje znotraj Skupnosti ali en sam prevoz znotraj Skupnosti, ugotoviti, kateri dobavi je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, če prevoz blaga opravi oseba, ki pri prvi dobavi nastopa kot kupec in pri drugi kot prodajalec, ali če je prevoz opravljen za njen račun?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba, kadar sta bili v zvezi z istim blagom opravljeni dve zaporedni dobavi med različnima davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, pri čemer pa je šlo za en sam prevoz znotraj Skupnosti, pripisati prevoz prvi ali drugi dobavi, zaradi česar je ta transakcija zajeta s pojmom dobave znotraj

Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členi 8(1)(a) in (b), 28a(1)(a), prvi pododstavek, in 28b(A)(1) iste direktive.

21 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da želi nacionalno sodišče prek tega vprašanja pridobiti podrobnejšo opredelitev v zvezi z odgovorom, ki ga je Sodišče dalo v zgoraj navedeni sodbi EMAG Handel Eder. V točki 45 te sodbe in v točki 1, prvi odstavek, njenega izreka je Sodišče namreč razsodilo, da kadar gre pri dveh zaporednih dobavah istega blaga, ki sta med davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, opravljeni za plačilo, za enotno odpošiljanje znotraj Skupnosti ali enotni prevoz znotraj Skupnosti tega blaga, se lahko to odpošiljanje ali ta prevoz pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo edina oproščena na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. V zvezi s tem predložitveno sodišče poudarja, da Sodišče ni pojasnilo, kako je treba določiti, kateri od teh dveh dobav je treba pripisati prevoz.

22 Zadeva, v kateri je bila izdana sodba EMAG Handel Eder, je izhajala iz enakega dejanskega stanja kot ta v postopku v glavni stvari. V tej zadevi je namreč šlo za dve zaporedni dobavi istega blaga, ki pa je bilo predmet enega samega prevoza. Enako kot v postopku v glavni stvari so bili v dve dobavi vključeni trije davčni zavezanci s sedežem v dveh različnih državah članicah. Vendar pa je v navedeni zadevi vmesni kupec od končnega kupca prejel zahtevo za dobavo blaga, preden je od svojega dobavitelja prejel to blago, medtem ko se postopek v glavni stvari nanaša na položaj, ko je vmesni kupec končnemu kupcu prodal blago, ki ga je predhodno prejel od svojega dobavitelja, ne da bi obstajalo predhodno naročilo.

23 V točki 38 zgoraj navedene sodbe EMAG Handel Eder je Sodišče navedlo, da čeprav gre pri dveh zaporednih dobavah za en sam premik blaga, je treba šteti, da sta si dobavi časovno sledili.

24 Glede kraja teh dveh dobav je Sodišče štelo, da če je dobava, pri kateri gre za odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti in ima torej za posledico pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčena v državi članici prispetja omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza, prva od dveh zaporednih dobav, se šteje, da je druga dobava opravljena v kraju predhodne pridobitve znotraj Skupnosti, to je v državi članici prispetja. In obratno, če je dobava, pri kateri gre za odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti, druga od dveh zaporednih dobav, se šteje, da je prva dobava, ki je bila domnevno opravljena pred odpošiljanjem ali prevozom blaga, opravljena v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano (zgoraj navedena sodba EMAG Handel Eder, točka 50).

25 Zato se samo kraj dobave, pri kateri gre za odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti, določa v skladu s členom 8(1)(a) Šeste direktive, pri čemer se šteje, da je ta kraj v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano. Kraj druge dobave se določi v skladu s členom 8(1)(b) iste direktive. Za tak kraj se šteje, da je bodisi v državi članici odhoda bodisi v državi članici prispetja omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza, odvisno od tega, ali je ta dobava prva ali druga od dveh zaporednih dobav (zgoraj navedena sodba EMAG Handel Eder, točka 51).

26 Te ugotovitve veljajo tudi za okoliščine, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

27 Glede vprašanja o tem, kateri dobavi je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, če ga opravi oseba, ki je bila kot prvi pridobitelj in drugi dobavitelj udeležena pri dveh dobavah, ali če je opravljen za njen račun, je treba ugotoviti, da v zvezi s tem v Šesti direktivi ni določeno nobeno splošno pravilo. Odgovor na to vprašanje je odvisen

od celovite presoje vseh posebnih okoliščin, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, katera dobava izpolnjuje celoto pogojev, da bi jo bilo mogoče šteti za dobavo znotraj Skupnosti.

28 V zvezi s tem je treba spomniti, da sta tako kot drugi pojmi, ki opredeljujejo obdavčljive transakcije na podlagi Šeste direktive (glej zlasti sodbi 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 44, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 41), pojma dobave in pridobitve znotraj Skupnosti objektivna in se uporabljata neodvisno od ciljev in izidov zadevnih transakcij (sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 38, in z dne 7. decembra 2010 v zadevi R., C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 39).

29 Iz sodne prakse Sodišča tudi izhaja, da je mogoče uporabiti oprostitev dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive le, če je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja, če dobavitelj dokaže, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, in če je zaradi te pošiljke ali prevoza navedeno blago fizično zapustilo ozemlje države članice dobave (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 42; sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 23, in z dne 18. novembra 2010 v zadevi X, C-84/09, ZOdl., str. I-11645, točka 27).

30 Čeprav se predložitveno sodišče sprašuje le o pogoju glede prevoza znotraj Skupnosti, je treba upoštevati tudi druga dva pogoja iz prejšnje točke, če bi okoliščine, v katerih se izpolnita, lahko vplivale na presojo pogoja v postopku v glavni stvari.

31 Ker gre, najprej, za prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik v okviru zaporedno opravljenih dobav, je treba spomniti, da je Sodišče v točki 38 zgoraj navedene sodbe EMAG Handel Eder navedlo, da lahko vmesni pridobitelj na drugega pridobitelja prenese lastninsko pravico samo, če jo je predhodno pridobil od prvega prodajalca.

32 V okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je torej treba šteti, da je prevzem blaga iz skladišča družbe ETH s strani predstavnika prvega pridobitelja treba šteti kot prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik na prvega pridobitelja, kar je okoliščina, ki jo je treba pripisati prvi dobavi.

33 Vendar pa ta okoliščina sama ne zadošča za to, da bi lahko sklepali, da je prva dobava dobava znotraj Skupnosti. Ni namreč mogoče izključiti, da je drugi prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik prav tako mogoče opraviti na ozemlju države članice, kjer je prišlo do prve dobave, in to preden je bil opravljen prevoz znotraj Skupnosti. V takem primeru prevoza znotraj Skupnosti ni več mogoče pripisati tej dobavi.

34 Če pridobitelj pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik pridobi v državi članici dobave in se zaveže, da bo blago odpeljal v namembno državo članico, kot je v primeru dobav, pri katerih mora biti blago prevzeto iz skladišča dobavitelja, je treba, če je mogoče, upoštevati namene kupca ob pridobitvi, pod pogojem, da so podprti z objektivnimi dejavniki (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo X, točka 47 in navedena sodna praksa).

35 Če sta v obravnavanem primeru kupca kot prva pridobitelja izrazila namen, da blago prepeljeta v drugo državo članico, ki ni država dobave, in sta se izkazala z identifikacijskima številkama za DDV, ki jima ju je dodelila ta druga država članica, je družba ETH upravičeno štela, da so transakcije, ki jih opravlja, dobave znotraj Skupnosti.

36 Vendar bi po prenosu pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik lahko dobavitelja, ki opravi prvo dobavo, šteli za zavezanca za plačilo DDV za to transakcijo, če ga je pridobitelj obvestil, da bo blago ponovno prodano drugemu davčnemu zavezancu, preden bo zapustilo ozemlje države članice dobave, in če kljub temu podatku pridobitelju ni izstavil popravljenega računa z vključenim DDV.

37 Dalje, v zvezi s pogojem glede dokaza, če je ta eden od pogojev za oprostitev, navedenih v točki 29 te sodbe, je treba poudariti, da čeprav mora načeloma dobavitelj dokazati, da je bilo blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, je takrat, ko je pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja na ozemlju države članice dobave in mora ta pridobitelj odposlati ali odpeljati blago izven države članice dobave, dokaz, ki naj bi ga dobavitelj predložil davčnim organom, odvisen predvsem od podatkov, ki jih je za to dobil od pridobitelja.

38 Iz sodne prakse Sodišča sicer izhaja, da je v takem primeru upravičeno zahtevati, da dobavitelj ravna v dobri veri in sprejme vse razumne ukrepe, ki so v njegovi moči, da bi se prepričal, da ga transakcija, ki jo opravlja, ne bo privedla do sodelovanja pri davčni utaji. Vendar, ko je dobavitelj izpolnil svoje obveznosti v zvezi z dokazovanjem dobave znotraj Skupnosti, kupec pa ni izpolnil pogodbene obveznosti odpošiljanja ali

prevoza blaga zunaj države članice dobave, bi moral biti ta zavezanec za DDV v tej državi članici (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točki 66 in 67).

39 Iz spisa je razvidno, da se je v postopku v glavni stvari družba ETH, ko je svojo dobavo opredelila kot dobavo znotraj Skupnosti in zanjo uveljavljala oprostitev DDV, sklicevala na belgijsko identifikacijsko številko za DDV kupcev, katere preverjanje je zahtevala pri nizozemskih davčnih organih, in na izjavo kupcev, posredovano ob prevzemu blaga iz svojega skladišča, v kateri je bilo navedeno, da bo blago prepeljano v Belgijo. Odgovor na vprašanje, ali je družba ETH s takim ravnanjem izpolnila svoje obveznosti glede dokaza in skrbnosti, je odvisen od presoje predložitvenega sodišča, ki bo opravljena na podlagi pogojev, ki so v zvezi s tem predpisani v nacionalnem pravu.

40 Končno, glede pogoja v zvezi z odpošiljanjem ali prevozom blaga izven države članice dobave je treba pojasniti, da čeprav odgovor na vprašanje, kdo ohrani pravico razpolaganja z blagom med prevozom znotraj Skupnosti, ni pomemben – tako kot izhaja iz točke 45 zgoraj navedene sodbe EMAG Handel Eder – bi dejstvo, da je ta prevoz opravil lastnik blaga ali da je bil opravljen za njegov račun, vendarle lahko vplivalo na odločitev, ali se navedeni prevoz pripiše prvi ali drugi dobavi. Vendar pa ta okoliščina ni odločilna, če prevoz blaga opravi oseba, ki sodeluje pri obeh transakcijah, ali če je prevoz opravljen za njen račun, tako kot v postopku v glavni stvari.

41 Zato dejstvo, da je bil v postopku v glavni stvari drugi pridobitelj udeležen pri prevozu, ne omogoča sklepanja, da je ta prevoz treba pripisati drugi dobavi.

42 Enako okoliščina, da blago ni bilo prepeljano na naslov prvih pridobiteljev, ne omogoča izključitve tega, da je bil prevoz opravljen v okviru prve dobave, če je uporaba

oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti odvisna od pogoja, v skladu s katerim mora biti prevoz opravljen v državi članici, ki ni država članica dobave, pri čemer naslov, na katerem se prevoz konča, glede tega ni pomemben.

43 Te razlage ne more omajati besedilo člena 28c(A)(1) Šeste direktive, v skladu s katerim se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje kraj, kjer je blago, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila. Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, je cilj, ki ga zasleduje prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami, v katero je vključena ta določba, prenos davčnih prihodkov iz obdavčitve v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja dobavljenega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2010 v združenih zadevah X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 in C-539/08, ZOdl., str. I-3581, točki 30 in 31), ne pa določitev osebe, ki je opravila pridobitev znotraj Skupnosti.

44 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba, kadar sta bili v zvezi z istim blagom opravljeni dve zaporedni dobavi med različnima davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, pri čemer pa je šlo za en sam prevoz znotraj Skupnosti, transakcijo, ki ji je treba pripisati ta prevoz, torej prvo ali drugo dobavo, zaradi česar je ta transakcija zajeta s pojmom dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členi 8(1)(a) in (b), 28a(1)(1), prvi pododstavek, in 28b(A)(1) iste direktive, določiti ob upoštevanju celovite presoje vseh okoliščin primera, da bi bilo mogoče ugotoviti, katera od obeh dobav izpolnjuje celoto pogojev glede dobave znotraj Skupnosti.

45 V okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, v katerih prvi pridobitelj, ki je pridobil pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik na ozemlju države članice prve

dobave, izrazi namen, da bo to blago prepeljal v drugo državo članico, in se izkaže s svojo 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. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je v sporu, ki mu je bil predložen, ta pogoj izpolnjen.

Stroški

46 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 (drugi senat) razsodilo:

Kadar sta bili v zvezi z istim blagom opravljeni dve zaporedni dobavi med različnima davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, pri čemer pa je šlo za en sam prevoz znotraj Skupnosti, je treba transakcijo, ki ji je treba pripisati ta prevoz, torej prvo ali drugo dobavo, zaradi česar je ta transakcija zajeta s pojmom dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 96/95/ES z dne 20. decembra 1996, v povezavi s členi 8(1)(a) in (b), 28a(1)(a), prvi pododstavek, in

28b(A)(1) iste direktive, določiti ob upoštevanju celovite presoje vseh okoliščin primera, da bi bilo mogoče ugotoviti, katera od obeh dobav izpolnjuje celoto pogojev glede dobave znotraj Skupnosti.

V okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, v katerih prvi pridobitelj, ki je pridobil pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik na ozemlju države članice prve dobave, izrazi namen, da bo to blago prepeljal v drugo državo članico, in se izkaže s svojo identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, ki mu jo je dodelila ta druga država članica, je treba prevoz znotraj Skupnosti pripisati prvi dobavi, 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. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je v sporu, ki mu je bil predložen, ta pogoj izpolnjen.

Podpisi