Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 3. oktobra 2019 [1]

Zadeva C-401/18

Herst, s.r.o.
proti
Odvolací finanční ředitelství

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika))

„Postopek predhodnega odločanja – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Trošarinski izdelki – Oprostitev dobave blaga, ki se pošilja ali prevaža znotraj Unije – Verižni posel – Pripis premika blaga eni od dobav znotraj dobavne verige – Prevoz trošarinskih izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine – Primarnost prava Unije – Meje skladne razlage – Načelo *in dubio mitius*“

I. Uvod

1. Ta postopek se v bistvu ponovno nanaša na vprašanje, ki je za prakso izredno pomembno, in sicer katero transakcijo v čezmejni dobavni verigi z *več* transakcijami je treba obravnavati kot dobavo znotraj Skupnosti, oproščeno davka, če se opravi *en sam* fizični premik blaga. Ker tožeča stranka v postopku v glavni stvari uveljavlja odbitek vstopnega davka, ne želi prejeti *nobene* oproščene dobave znotraj Skupnosti.

2. Čeprav se je Sodišče že večkrat [2] ukvarjalo s takimi položaji, po mnenju predložitvenega sodišča iz dosedanje sodne prakse Sodišča še vedno ni mogoče izpeljati jasnih meril za določitev kraja in za pripis oprostitve davka eni od dobav v dobavni verigi. Odločilno merilo pri tem je prehod razpolagalne pravice. V tem smislu je zadevni postopek poseben v tem, da se je dobavljeno gorivo prevažalo pod režimom odloga plačila trošarine. Vendar je Sodišče že v sodbi Arex odločilo, da to z vidika davka na dodano vrednost ni pomembno. [3]

3. Ta postopek bo zato Sodišču še enkrat omogočil, da pojasni merila, na podlagi katerih se premik blaga pripiše določeni dobavi v prodajni verigi, in bo s tem poskrbelo za še večjo pravno varnost.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Vprašanje, kateri dobavi se pripiše premik blaga pri tako imenovanem verižnem poslu znotraj Skupnosti, je Sodišče obravnavalo že v več postopkih; glej na primer sodbe z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), in z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Sodba z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Poleg tega se postavljajo vprašanja v zvezi z ustavnopravnim načelom *in dubio mitius* v Češki republiki. V skladu z njim je treba davčnopravni predpis vedno razlagati v korist davčnega zavezanca, če objektivno obstaja več različnih razlag. Če se razlaga, ki je za davčnega zavezanca ugodnejša, ne ujema z razlago, ki je v skladu s pravom Unije, se postavi vprašanje o razmerju med nacionalnim ustavnim pravom in pravom Unije.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Okvir prava Unije so določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)[4].

6. Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“.

7. „Dobava blaga“ je v členu 14(1) iste direktive opredeljena kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh, kot bi bil lastnik.

8. Člen 32(1) Direktive o DDV ureja kraj dobave in 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.“

9. V poglavju 4 naslova IX, „Oprostitve“, člen 138(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

B. Češko pravo

10. V zvezi s češkim pravom, ki se uporabi, je treba opozoriti zlasti na člen 64 zakona o davku na dodano vrednost,[5] s katerim je Češka republika prenesla člen 138 Direktive o DDV. Pravica do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 167 in naslednjimi Direktive o DDV je bila prenesena s členom 72 in naslednjimi zakona o davku na dodano vrednost.

11. Poleg tega predložitveno sodišče navaja ustavnopravno načelo *in dubio mitius* (v dvomu velja milejše). Cilj tega načela je omiliti učinek pravne negotovosti za osebe, ki jih zadevajo nejasne pravne določbe v primerih, v katerih jim mora država kot organ, odgovoren za vsebino in razumljivost veljavnih predpisov, naložiti obveznosti.

4 UL 2006, L 347, str. 1.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost).

12. V češki davčni zakonodaji naj bi torej veljalo, da je treba, če je mogoče javnopravni predpis razlagati na več načinov, izbrati razlago, ki ne posega v temeljne pravice in svoboščine oziroma vanje posega v najmanjši mogoči meri. Predložitveno sodišče meni, da zakonodaja, ki je pomembna za presojo obravnavane zadeve, ni jasna. Odbitek vstopnega davka naj bi bilo torej v skladu z nacionalno zakonodajo treba priznati že zaradi načela *in dubio mitius*.

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

13. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari (Herst, s.r.o, v nadaljevanju: Herst) pred nacionalnim sodiščem uveljavlja odbitek vstopnega davka. Družba Herst je opravljala dejavnost, med drugim, na področju cestnega prevoza in je bila lastnica številnih bencinskih črpalk. S svojimi vozili je prevažala gorivo iz drugih držav članic Evropske unije (Avstrije, Nemčije, Slovaške, Slovenije) v Češko republiko kot namembni kraj. Blago je bilo pri tem večkrat preprodano, vsekakor pa ga je (družba Herst) samo enkrat odpeljala do končnih odjemalcev v Češki republiki.

14. Družba Herst je bila večinoma končni odjemalec goriva. Kupila ga je od dobaviteljev, ki so bili za namene DDV registrirani v Češki republiki. Družba Herst je bila torej na koncu dobavne verige. V ostalih primerih je gorivo prodala naprej lastnim odjemalcem. V teh primerih je bila na sredini dobavne verige. Družba Herst pri tem svojim dobaviteljem ni zaračunala stroškov prevoza, temveč je kupila gorivo po cenah, v katere ni bil vključen prevoz.

15. Na splošno je družba Herst naročala pri čeških dobaviteljih, ki so gorivo kupovali od rafinerije v drugi državi članici ali pa so ga še nameravali kupiti. Pri tem je navedla terminal rafinerije, kjer bo prevzela blago, datum in po potrebi čas natovarjanja, ime voznika, registrsko številko vozila in prikolice, količino potrebnega goriva in kraj raztovarjanja.

16. Po plačilu predračuna je družba Herst lahko prevzela blago po navodilih čeških dobaviteljev. Družba Herst je gorivo prevzela neposredno na terminalu rafinerije v drugih državah članicah. Pri predaji blaga ni bil prisoten nobeden od pogodbenih partnerjev, ki so sodelovali v dobavni verigi. Nato je družba Herst odpeljala gorivo v Češko republiko. Tam se je po prehodu meje carinilo. Gorivo je bilo nato z vidika trošarine sproščeno v prosti promet, tožeča stranka pa je nadaljevala pot do kraja raztovarjanja, to je do svojih bencinskih črpalk oziroma bencinskih črpalk svojih odjemalcev.

17. Finančna uprava je med davčnim inšpekcijskim nadzorom za obdobje od novembra 2010 do maja 2013 ter za julij in avgust 2013 ugotovila, da je tožeča stranka uveljavljala odbitek davka v zvezi z dobavami goriva, kot če bi šlo za dobave znotraj države. Po mnenju finančnega urada pa kraj dobave blaga ni bil v Češki republiki, ampak v drugih državah članicah, kjer je bilo gorivo, ko se je začela odprema oziroma prevoz. Zato naj bi šlo za davka oproščeno dobavo družbi Herst znotraj Skupnosti, pri kateri družba Herst nima pravice do odbitka vstopnega davka.

18. Ker je tožeča stranka sama prevzela blago, kupljeno v drugih državah članicah, in ga je na lastne stroške prepeljala v Češko republiko za namene opravljanja lastne ekonomske dejavnosti, je davčni organ dobavo blaga med češkimi dobavitelji in tožečo stranko obravnaval kot dobavo, ki vključuje prevoz blaga. Zato je finančna uprava neupravičeno uveljavljan odbitek vstopnega davka razveljavila in tožeči stranki izdala odmerni odločbi za davek na dodano vrednost, ki ga je treba plačati za posamezni pregledani davčni obdobji. Hkrati je družbi Herst naložila globo.

19. Tožeča stranka je zoper odmerni odločbi vložila pritožbo, v kateri je zlasti opozorila na dejstvo, da se je gorivo prevažalo med državami članicami pod režimom odloga plačila trošarine. Prevoz je bil opravljen pod carinskim nadzorom. Šele po njegovem prenehanju je bilo blago v isti državi članici sproščeno v prosti promet in je bilo šele takrat obdavčljivo dobavljeno. Zato naj bi bila možnost, da je tožeča stranka pridobila pravice nad blagom že prej na kraju začetka prevoza (to je v tujini), torej izključena.

20. Z izpodbijanima odločbama je finančna uprava odločbi potrdila. Družba Herst je zoper izpodbijani odločbi vložila tožbo. Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika) je prekinilo postopek in Sodišču v okviru postopka predhodnega odločanja v skladu s členom 267 PDEU predložilo več vprašanj. Po sodbi Sodišča v zadevi Arex[6] je na zahtevo Sodišča svoj predlog za sprejetje predhodne odločbe omejilo na naslednja tri vprašanja:

„1. Ali pridobi ‚pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik' v smislu Direktive o DDV davčni zavezanec, ki kupi blago neposredno od drugega davčnega zavezanca za določeno stranko, zato da izpolni že obstoječe naročilo (v katerem so opredeljeni vrsta blaga, količina, kraj porekla in čas dobave), če sam fizično ne razpolaga z blagom, saj se v okviru sklenitve prodajne pogodbe njegov kupec zaveže, da bo sam uredil prevoz blaga iz kraja odpreme, tako da bo omogočil dostop do zahtevanega blaga samo prek svojih dobaviteljev in sporočil informacije, potrebne za sprejem blaga (za svoj račun ali za račun svojih poddobaviteljev v verigi), njegov dobiček iz transakcije pa je razlika med odkupno ceno in prodajno ceno takega blaga, ne da bi se stroški prevoza blaga zaračunali v verigi?

2. Ali načelo nevtralnosti DDV ali katero drugo načelo prava Unije preprečuje uporabo ustavnega načela *in dubio mitius*, ki velja v nacionalnem pravu in ki javnim organom nalaga, da če so pravna pravila dvoumna in jih je objektivno mogoče razlagati na več načinov, izberejo razlago, ki je v korist osebe, za katero velja pravno pravilo (v tem primeru davčnega zavezanca za DDV)? Ali bi bila uporaba tega načela združljiva s pravom Unije vsaj takrat, kadar bi bila omejena na položaje, kjer so upoštevna dejstva zadeve obstajala, preden je Sodišče Evropske unije podalo zavezujočo razlago spornega pravnega vprašanja in odločilo, da je pravilna druga razlaga, ki je manj ugodna za davčnega zavezanca?

3. Če je mogoče uporabiti načelo *in dubio mitius*: Ali je bilo mogoče v smislu omejitev, ki jih je pravo Unije določalo, ko so se opravljale obdavčljive transakcije v tej zadevi (od novembra 2010 do maja 2013), vprašanje, ali ima pravni pojem dobave blaga ali prevoza blaga enako vsebino (ali ne) tako za namene Direktive o DDV kot tudi za namene Direktive o trošarinah, objektivno obravnavati kot pravno negotovo in kot tako, da omogoča dve razlagi?"

21. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile družba Herst, Češka republika in Evropska komisija.

IV. Pravna presoja

A. Prvo vprašanje

22. Prvo vprašanje se nanaša na člen 138 Direktive o DDV, ki ureja oprostitev dobav blaga znotraj Skupnosti. Od obstoja te oprostitve je odvisno, ali je bila družbi Herst upravičeno odrečena pravica do odbitka vstopnega DDV. Če je bila dobava družbi Herst namreč oproščena davka, v zvezi s tem tudi ne bi imela pravice do odbitka vstopnega davka. Družba Herst bi si, nasprotno, morala po civilnopravni poti prizadevati, da ji dobavitelji vrnejo davek na dodano vrednost, ki jim ga je napačno plačala.

6 Sodba z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

1. Opredelitev prvega vprašanja za predhodno odločanje

23. Z določbami Direktive o DDV glede čezmejne dobave blaga se uresničuje načelo namembne države. V skladu s tem načelom je treba zagotoviti, da se davek na dodano vrednost kot davek na potrošnjo blaga plača v državi članici končne potrošnje. Iz tega razloga se v primeru čezmejne dobave v skladu s členom 2(1)(b)(i) in členom 40 Direktive o DDV pridobitev blaga obdavči v namembni državi. Da pa bi se izognili dvojni obdavčitvi, mora biti dobava tega blaga pred tem oproščena v državi porekla.[7] Dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti sta tako ena in ista gospodarska transakcija.[8]

24. Zaplete pa se, kadar gre za več dobav (dobavna veriga), blago pa se prepelje samo enkrat (od prvega do zadnjega v dobavni verigi) (verižni posel). V tem primeru je namreč treba upoštevati več dobav znotraj Skupnosti, pri čemer pa se sme oprostitev davka iz člena 138 Direktive o DDV uporabiti samo za eno dobavo.[9] Pri tem davka oproščena dobava znotraj Skupnosti določi kraj naslednjih in predhodnih dobav v dobavni verigi.[10] Ta kraj je v skladu s členom 32(1) Direktive o DDV pri vseh dobavah, ki se izvedejo pred oproščeno dobavo znotraj Skupnosti, v državi porekla, pri tistih za njo pa v namembni državi.[11] Zato je odločilno, kateri od dobav v dobavni verigi je mogoče pripisati čezmejni prevoz.

25. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje po merilih, s katerimi se lahko in se mora opraviti ta pripis.

26. Dejstvo, da je družba Herst blago prevažala in carinila v posebnem carinskem postopku (režim odloga plačila trošarine), pri tem načeloma ni pomembno. Kot je Sodišče v zadevi Arex[12] že odločilo, je vprašanje pripisa oprostitve davka na dodano vrednost eni od dobav namreč zgolj vprašanje davka na dodano vrednost, katerega elementi se ne bodo spremenili zaradi režima odloga plačila trošarine. Katero dobavo v dobavni verigi je treba šteti za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti, je treba zato določiti na podlagi splošnih pravil o davku na dodano vrednost.

27. Dalje želi predložitveno sodišče vedeti, ali prodajalec (B), ki je na sredini dvočlenske dobavne verige (A – B – družba Herst), pridobi razpolagalno pravico, tudi če svojim strankam (tu družbi Herst) daje samo dostop do blaga – ki so še pri A (to je pri njegovih dobaviteljih) – družba Herst pa takoj nato na svoje stroške opravi prevoz.

28. Za odbitek vstopnega davka družbe Herst je v tem položaju vsekakor odločilno, ali je kraj, kjer je B dobavil blago družbi Herst, v Češki republiki. Saj bi bila samo v tem primeru dobava tam obdavčljiva in zavezana za davek. Izkaz češkega davka na dodano vrednost na računu družbi Herst bi bil takrat pravilen in družba Herst bi lahko izvedla ustrezen odbitek vstopnega davka.

7 Glej v zvezi s tem že moje sklepne predloge v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 28) in v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točke od 23 do 25).

8 Sodbe z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 31); z dne 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, točka 28), in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 23 in 24).

9 Sodbi z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 34), in z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, točka 45), ter moji sklepni predlogi v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 55) in v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 35).

10 Sodba z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 50).

11 Sodba z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 50).

12 Sodba z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 66 in naslednje ter točki 73 in 74); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 69 in naslednje).

29. Vendar to pomeni, da je treba prvo dobavo (A – B) obravnavati kot oproščeno dobavo znotraj Skupnosti. Samo takrat je kraj prve dobave v skladu s členom 32 Direktive o DDV v državi članici začetka prevoza, medtem ko je kraj dobave, ki temu sledi (B – družba Herst) v državi članici konca prevoza (v tem primeru v Češki republiki).[13]

2. Pripis čezmejnega prevoza eni od dobav

30. Zato je treba pojasniti, ali je mogoče čezmejni prevoz pripisati predhodni dobavi (A – B), čeprav je družba Herst blago odpeljala neposredno od A k sebi (ali svojim strankam).

31. Na podlagi dosedanje sodne prakse Sodišča velja, da lahko v primeru prodajne verige, v kateri se opravi en sam fizični premik blaga, le ena od dobav šteje za dobavo znotraj Skupnosti in s tem za oproščeno dobavo.[14] Katera od dobav je to, je odvisno od tega, kateri dobavi je treba pripisati čezmejni prevoz blaga. Vse druge dobave v prodajni verigi, ki nimajo tega dodatnega materialnega elementa čezmejnega prevoza, je treba zato šteti za domače dobave.

a) Pomen lastninske pravice in razpolagalne pravice

32. Zaradi konkretnega vprašanja predložitvenega sodišča o razpolagalni pravici podjetja (B), ki je na sredi dobavne verige, bi bilo vendarle treba najprej še enkrat pojasniti, da je ta, če je člen v dobavni verigi, seveda pridobil tudi razpolagalno pravico v smislu predpisov s področja davka na dodano vrednost in jo prenese naprej na svoje stranke (v tem primeru družbo Herst).

33. Iz sodne prakse Sodišča nedvomno izhaja, da je v dobavni verigi z enim samim prevozom več dobav, katerih kraj dobave je treba različno določiti.[15] Če se dobava v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV opredeli tako, da je tisti, ki opravlja storitev, prenesel razpolagalno pravico na prejemnika, potem je moralo tudi podjetje na sredini (vsaj za eno logično sekundo) pridobiti razpolagalno pravico. Sicer ne bi šlo za dve dobavi, ampak vsekakor za eno dobavo in eno storitev. Torej zadošča, da je vmesno podjetje (B) svojim strankam (družbi Herst) „zgolj“ omogočilo dostop do blaga, ki ga je moralo priskrbeti in ki ga je pred tem samo pridobilo (vendar še ne šlo iskat), zato da se domneva prehod razpolagalne pravice z A na B in nato z B na družbo Herst.

34. Ta ugotovitev (več dobav ima za logično posledico tudi več prenosov razpolagalne pravice) se niti ne spremeni, če bi nacionalno civilno pravo dopuščalo, da zadnji v dobavni verigi (v tem primeru družba Herst) pridobi lastninsko pravico neposredno od prvega v dobavni verigi (A). Člen 14(1) Direktive o DDV, vsaj v nekaterih jezikovnih različicah,[16] pravzaprav ne govori o tem, da je nekdo pridobil lastninsko pravico, temveč o tem, da je prišlo do prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh „kot [bi bil] lastnik“. Razpolagati z nečim „kot [bi bil] lastnik“ pa ni nujno enako kot pridobitev lastninske pravice. Prvič, potem ne bi razpolagal s predmetom „kot [bi bil]

13 Sodba z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, točke 40, 42 in 50).

14 Sodbi z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 34), in z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, točka 45), ter moji sklepni predlogi v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 55) in v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 35).

15 Glej sodbe z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 70); z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točke od 34 do 36), in z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 50).

16 Tako v nemški različici („wie ein Eigentümer“), v francoski različici („comme un propriétaire“); drugače pa v angleški („as owner“) in estonski različici („“Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“).

lastnik“ ampak „kot lastnik“. Drugič, pojem dobave, ki velja v predpisih o davku na dodano vrednost, bi bil sicer odvisen od vsakokratnega nacionalnega razumevanja lastninske pravice. Pojem dobave blaga pa se ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, ki so predvidene v veljavni nacionalni zakonodaji. [17]

35. Že iz tega jasno izhaja, da okoliščina, ali in kdaj je prišlo do *civilnopravnega prenosa lastninske pravice* na podjetje na sredini (B) ali na zadnje podjetje v vrsti (družba Herst), načeloma ni omembe vredna. Kot Komisija pravilno poudarja, formalna lastninska pravica ni odločilna. Pridobitev lastninske pravice je lahko pomembna kot indic v okviru celotne presoje, ker v veliki večini primerov pride do pridobitve razpolagalne pravice s pridobitvijo lastninske pravice.

36. Na podlagi tega razumevanja se ugotovi tudi smisel izjave Sodišča v zvezi z morebitno češko pridobitvijo lastninske pravice družbe Arex v sodbi Arex. [18] Sodišče je tam odločilo, da je za odločitev pomembno, ali je bila lastninska pravica pridobljena že pri natakanju goriva s strani prejemnika storitve (družbe Arex), ki je bil prevoznik. Pridobitev lastninske pravice prevoznika je torej zelo pomemben indic za dobavo, ni pa edini odločilen. [19]

37. Temu primerno je Sodišče že presodilo, da ni pomembno edino, kdo je med prevozom lastnik blaga v smislu nacionalne zakonodaje ali kdo ima dejansko posest nad zadevnim blagom. [20] Sodišče je prav tako odločilo, da zgolj na podlagi okoliščine, da je bilo blago že preprodano naprej, še ni mogoče ugotoviti, da je treba prevoz pripisati naslednji dobavi. [21] Pri tem tudi zgolj dejstvo o prodaji naprej ni upoštevno za pripis premika blaga eni od dobav.

38. Razpolagalna pravica v smislu člena 14(1) Direktive o DDV je torej zastavljena širše kot civilnopravna lastninska pravica. Vendar je pravne omejitve ne izključujejo tako kot v primeru zadnje. Prav tako kot obstoječe pravice na primer najemnika ne izključujejo razpolagalne pravice lastnika, pravne omejitve razpolaganja med carinskim zunanjim tranzitnim postopkom ne omejujejo razpolagalne pravice pridobitelja v smislu člena 14(1) Direktive o DDV.

39. Kot vmesni predlog je torej mogoče ugotoviti, da trenutek pridobitve lastninske pravice v skladu z nacionalnim pravom ni odločilen za to, da se prevoz pripiše eni od upoštevnih dobav in da se torej določi oproščena dobava znotraj Skupnosti.

b) Konkretni pripis čezmejnega prevoza v dobavni verigi

40. O pripisu čezmejnega prevoza dobavi v prodajni verigi – tukaj eni od obeh dobav (A B-ju ali B-ja družbi Herst) – je treba v skladu s sodno prakso Sodišča dejansko odločiti na podlagi celovite presoje vseh posebnih okoliščin posameznega primera. [22]

17 Sodbe z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 29); z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 39); z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, točka 32), in z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točki 7 in 8).

18 Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 78).

19 Glej v tem smislu sodbi z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 40), in z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 32 in naslednje), pri katerih prenos lastninske pravice sploh nima nobene vloge in se je bolj upoštevalo obvestilo o namenu preprodaje.

20 Ni sporno, da ima na primer špediter sicer trenutno dejansko posest nad stvarjo, vendar ne deluje kot udeleženi dobavitelj, temveč kot prevoznik za dobavitelja. Glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 40).

21 Sodba z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 36 in 37).

22 Sodbe z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, točka 32); z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 35); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 32), in z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 27), ter moji sklepni predlogi v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 58 in naslednje) in v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 56).

41. Pri verižnih poslih je treba zlasti upoštevati, kdo je opravil prevoz ali v čigavem imenu je bil opravljen.[23] Menim, da mora biti odločilno, kdo pri prevozu nosi nevarnost naključnega uničenja blaga.[24]

42. V skladu s tem je Sodišče v vrsti zadev, ki so se nanašale na prodajno verigo z dvema členoma (A – B – C), presodilo, da prevoza ni več mogoče pripisati „prvi“ dobavi, če je bila pravica do razpolaganja s stvarjo kot lastnik prenesena že pred prevozom končnemu pridobitelju (C), torej prejemniku „druge“ dobave (B – C).[25]

43. Kdor namreč že razpolaga z blagom „kot [bi bil] lastnik“, običajno tudi nosi nevarnost njegovega naključnega uničenja. Pravica prosto razpolagati z blagom, ga na primer uničiti ali porabiti, je namreč značilen izraz upravičenj lastnika.[26] V tem smislu tudi Komisija v svojem stališču pravilno upošteva pravico odločanja o blagu. Druga plat te pravice odločanja pa je tudi to, da lastnik nosi nevarnost naključnega uničenja blaga (ki je predmet njegove pravice odločanja).

44. V tem smislu je mogoče izhajati iz načela, da ima tisti, ki mora nositi tveganje naključnega uničenja, tudi pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik v smislu člena 14(1) Direktive o DDV.[27]

45. Mogoče je sicer – kot navaja Češka republika – da na vprašanje, kdo nosi nevarnost naključnega uničenja, kot pravno vprašanje ni vedno enostavno odgovoriti. Vendar je en odgovor enostavnejši in pripelje do večje pravne varnosti kot celovito obravnavanje, pri katerem ni jasno, katera merila naj bi bila odločilna in kako jih je treba ponderirati.

46. Na podlagi prevzemanja nevarnosti pa je najenostavneje mogoče sklepati na vlogo zadevnih udeležencev v dobavni verigi.[28] Dejanska domneva govori namreč za to, da tisti, ki *blago dobavi drugemu* in med dobavo nosi nevarnost naključnega uničenja tega blaga, tudi pravno deluje kot dobavitelj (in ne samo kot špediter za drugega). Če pa je dobavitelj v čezmejni dobavi, potem mora biti tudi njegova dobava oproščena dobava znotraj Skupnosti.

47. To, da je družba Herst v obravnavanem primeru nosila prevozne stroške, je mogoče upoštevati samo kot indic, da je družba Herst ravnala kot dobavitelj za svoj račun. Ker prevozne stroške vedno praviloma nosi kupec v ekonomskem smislu (bodisi v ceni bodisi dodatno), pa ta indic ni neovrgljiv. Če prodajalcu (tu B) uspe prevozne stroške vključiti v ceno, družba pa nosi nevarnost naključnega uničenja med prevozom, potem je družbi Herst vendarle treba pripisati čezmejni prevoz.

48. To velja ne glede na vprašanje, kdo v teh primerih opravi prevoz navzven (v primerih, v katerih je bilo odločeno, je bilo to običajno podjetje na sredini),[29] in ne glede na to, kako je treba pravno opredeliti položaj osebe, ki ima pravico do razpolaganja, v razmerju do blaga[30] (to je ne glede na to, ali je že lastnik ali pa ima samo pravico do prenosa lastništva).

23 Tako tudi sodba z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 40 na koncu).

24 Glej že moje sklepne predloge v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 60).

25 Sodbe z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 36); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 34), in z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 33).

26 Glej že moje sklepne predloge v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 62) in v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 58).

27 Glej v zvezi s tem že moje sklepne predloge v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 62).

28 Glej v zvezi s tem že moje sklepne predloge v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točka 73).

29 Prevoznik ali špediter nima pravice, da s stvarjo razpolaga kot lastnik; glej sodbi z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 88), in z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 25).

30 V tem smislu sodbi z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 86), in z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 24).

49. V postopku v glavni stvari to pomeni, da je bistveno, ali je družba Herst pred čezmejnim prevozom goriva že pridobila pravico do razpolaganja z gorivom tako, da je nosila nevarnost njegovega naključnega uničenja. Ni mogoče izključiti, da je do tega prišlo že s prenosom lastninske pravice pri natovarjanju na terminalu rafinerije, ker praviloma lastnik stvari nosi tudi nevarnost izgube te stvari. Potem bi bila v dvočlenski dobavni verigi druga dobava (B – družbi Herst) oproščena dobava, družba Herst pa ne bi imela pravice do odbitka vstopnega davka.

50. Če pa bi se blago pred prevozom preprodalo in bi šlo torej za tričlensko dobavno verigo (A – B – družba Herst – D), se rezultat zlahka spremeni. Potem ne bi prevoza opravljalo zadnje, temveč podjetje, ki je na sredini dobavne verige. V tem primeru bi bila – če družba Herst nosi nevarnost naključnega uničenja med prevozom – njena dobava (to je tretja dobava – družba Herst – D) čezmejna in s tem oproščena.[31] Tudi v tem primeru družba Herst ne bi mogla uveljavljati odbitka vstopnega davka iz predhodne dobave v Češki republiki, ampak samo v državi, kjer se je začel prevoz.

51. Vendar si je mogoče predstavljati tudi, da se trenutek prehoda nevarnosti (z istočasno civilnopravno pridobitvijo lastninske pravice ali brez tega) opredeli drugače. Tako predložitveno sodišče sporoča, da v skladu s pogodbami, ki se običajno uporabljajo v panogi, do pridobitve lastninske pravice in torej tudi do morebitnega prehoda nevarnosti na kupca, ki opravlja prevoz, pride šele v trenutku sprostitve trošarinskega blaga v prost promet.

52. Če bi to držalo, bi družba Herst med čezmejnim prevozom (to je od rafinerije do sprostitve v prost promet v Češki republiki) delovala zgolj kot špediter.[32] To bi bilo sicer nekoliko neobičajno, ni pa izključeno. Člen 32(1) Direktive o DDV to tudi dopušča, ker lahko v skladu z njim blago prevaža dobavitelj (tu A in B), pridobitelj (tu B in družba Herst) ali tretja oseba (to je špediter, tu družba Herst za A ali za B). V takem primeru bi bilo treba prevoz v smislu člena 32(1) Direktive o DDV pripisati bodisi dobavi A-ja B-ju ali B-ja družbi Herst.

53. Ali bi potem do dobave B-ja družbi Herst prišlo v Češki republiki, je odvisno od tega, ali je treba prevoz pripisati prvi dobavi (A-ja B-ju), kar pomeni, da je pri čezmejni dobavi prvo podjetje (A) nosilo nevarnost izgube. To zadnje bi bilo neobičajno, saj je A B-ju dovolil, da blago prevzame tudi tretja oseba (v tem primeru družba Herst), ki je A ne pozna. Zakaj naj bi A v takem primeru nosil nevarnost naključnega uničenja tudi po prevzemu, *prima facie* ni razumljivo.

54. Sodišče pa ne more presojati, kdo je med čezmejnim prevozom nosil nevarnost izgube. To je bolj naloga predložitvenega sodišča.[33]

3. Predlog

55. Če povzamem, je treba ugotoviti, da je pri pripisu edinega čezmejnega premika blaga določeni dobavi v verižnem poslu ključnega pomena, kdo pri čezmejnem prevozu blaga nosi nevarnost naključnega uničenja blaga. Ta dobava je oproščena dobava znotraj Skupnosti, katere kraj je tam, kjer se je začel prevoz. Kdo je med prevozom civilnopravni lastnik oziroma ali do prevoza pride v posebnem carinskem postopku, pa ni odločilno.

31 Zakonodajalec Unije poskuša ta položaj (prevoz, ki ga opravijo podjetja na sredini) urediti na novo in pravno varno s fikcijo v novem členu 36a Direktive o DDV, ki ga je treba prenesti do 1. januarja 2020 (UL 2018, L 311, str. 3).

32 Prav tako sodba z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 89).

33 Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 45), in z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 37).

B. Dopustnost drugega in tretjega vprašanja za predhodno odločanje

1. Dopustnost in razumevanje obeh vprašanj

56. Drugo in tretje vprašanje se nazadnje nanašata na razmerje med direktivo in nacionalnim pravom. In sicer, ustavnopravno načelo *in dubio mitius* v davčnem pravu zahteva, da se vedno izbere razlaga nacionalnega zakona, ki je za davčnega zavezanca ugodnejša. Vendar le pod pogojem, da to pravno pravilo objektivno dopušča več različnih razlag.

57. Ali to sploh pride v poštev v obravnavanem primeru, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe vsekakor ni jasno. Začuda pomembnost tega načela ni bila omenjena v predlogu za sprejetje predhodne odločbe v zadevi AREX [34], čeprav so bili dejansko stanje in večina vprašanj skoraj enaki. To zadnje nekoliko nasprotuje predstavitvi predložitvenega sodišča, da je v skladu z nacionalnim pravom objektivno gledano mogočih več razlag.

58. Vendar mnenja Češke republike, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe tozadevno že nedopusten, ni mogoče sprejeti. Za vprašanja, ki jih v predhodno odločanje predloži nacionalno sodišče, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča namreč velja domneva upoštevnosti. Nacionalno sodišče na lastno odgovornost ugotavlja pravni in dejanski okvir, v katerem postavi svoja vprašanja v zvezi z razlago prava Unije. Predlog nacionalnega sodišča je mogoče zavreči samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore. [35]

59. Tudi če – kot Komisija pravilno poudarja – obstajajo dvomi o vplivu načela *in dubio mitius* v obravnavanem primeru, ni mogoče domnevati hipotetičnega položaja. Zato bi moralo Sodišče odgovoriti na pravno vprašanje, ki stoji za tem.

60. Češka republika je Direktivo o DDV v veliki meri prenesla. Pojmi Direktive o DDV in njihova razlaga so dovolj jasni. Vendar obstaja določena pravna negotovost v zvezi s pripisom oprostitve eni od dobav v dobavni verigi in s tem povezano določitvijo kraja drugih dobav. To kažejo številne odločbe Sodišča, ki jih je v vmesnem času izdalo, [36] pa tudi nov člen 36a Direktive o DDV, ki ga je treba prenesti do 1. januarja 2020. [37]

61. Če nacionalna zakonodaja objektivno gledano na podlagi razlage dopušča drugačen pripis oprostitve davka drugi dobavi in to pripelje do tega, da bi bil kraj dobave objektivno gledano v obravnavanem primeru v Češki republiki, se postavlja vprašanje o razmerju med ustavnopravnim načelom *in dubio mitius* in Direktivo o DDV. Potem je treba odločiti, ali lahko ugodnejša razlaga nacionalnega prava, predvidena v skladu z nacionalnim ustavnim pravom, preprečuje razlago nacionalnega prava, ki je za davčnega zavezanca manj ugodna, je pa v skladu s pravom Unije.

34 Sodba z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Sodbe z dne 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, točka 32); z dne 30. aprila 2014, Pfleger in drugi (C-390/12, EU:C:2014:281, točka 26); z dne 22. junija 2010, Melki in Abdeli (C-188/10 in C-189/10, EU:C:2010:363, točka 27), in z dne 22. januarja 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, točka 19).

36 Sodbe z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), in z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Direktiva Sveta (EU) 2018/1910 z dne 4. decembra 2018 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede harmonizacije in poenostavitve nekaterih pravil v okviru sistema davka na dodano vrednost za obdavčevanje trgovine med državami članicami (UL 2018, L 311, str. 3).

2. Ne gre za vprašanje primarnosti prava Unije

62. Na prvi pogled bi se lahko nagibali k temu, da se s sklicevanjem na primarnost prava Unije na to vprašanje odgovori nikalno.[38] S tem pa bi se prezrlo, da se vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče – kolikor ga dejansko postavlja – ne nanaša na primarnost prava Unije. Primarnost prava Unije je namreč kolizijsko pravilo[39], ki se nanaša na razmerje med dvema določbama, ki se uporabita. V obravnavanem primeru pa ni tako.

63. Direktiva o DDV ni uredba, temveč direktiva, ki je v skladu s členom 288 PDEU naslovljena samo na državo članico. Načeloma zato ni neposredno uporabljiva. Do neposredne uporabljivosti direktive Unije v skladu s sodno prakso Sodišča[40] pride samo, če je direktiva vsebinsko brezpogojna in dovolj jasna.

64. Vsekakor taka direktiva – tako Sodišče izrecno navede – za posameznika ne more ustvarjati obveznosti in se torej nanjo proti njemu ni mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči.[41] Obveznosti, ki izhajajo iz direktive, morajo biti torej – da se jih lahko neposredno uveljavlja zoper posameznika – prenesene v nacionalno pravo.

65. S tem je Sodišče ustvarilo učinkovit instrument za izvajanje prava Unije v korist posameznikov. Posledično država članica ne more proti posamezniku uveljavljati opustitve prenosa ali nepravilen prenos prava Unije. Prepreči se, da bi država imela koristi od kršitve prava Unije.[42] Če bi razlaga nacionalnega prava, ki je v skladu s pravom Unije, pomenila ugodnejšo razlago za davčnega zavezanca, prideta tako nacionalno načelo *in dubio mitius* kot tudi morebitna neposredna uporaba direktive do enakega rezultata.

66. Načelo *in dubio mitius* ima lahko torej samo takrat samostojen učinek na področju davka na dodano vrednost, če razlaga, ki jo dopušča nacionalno pravo, pripelje do ugodnejšega rezultata za davčnega zavezanca kot Direktiva. V teh primerih pa je neposredna uporabljivost Direktive o DDV izključena. Zatorej ne pride do kolizije dveh uporabljivih predpisov, tako da se vprašanje prednosti enega od njiju ne postavlja.

3. Razhajanje Direktive in nacionalnega prava

67. Nasprotno, gre za klasični primer razhajanja direktive in nacionalnega prava. To razhajanje je načeloma treba rešiti prek obveznosti skladne razlage.[43] Nacionalnemu sodišču omogoča, da v okviru svojih pristojnosti zagotovi polni učinek prava Unije, kadar odloča o sporu, ki poteka pred njim.

38 Sodbe z dne 9. marca 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, točka 17/18); z dne 17. decembra 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, točka 3), in z dne 15. julija 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, str. 1270).

39 Primarnost torej pravilno opisujejo kot kolizijsko pravilo Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, str. 211 (212), Harald Schaumburg v Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, točki 4.19 in 4.20, Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim v Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. izdaja 2018, § 10 točka 33.

40 Sodbe z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 26); z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496 točki 48 in 49); z dne 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, točka 18); z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točka 33), in z dne 19. januarja 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, točka 25).

41 Sodbe z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 26); z dne 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, točka 22); z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točki 37 in 38); z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, točka 20), in z dne 26. februarja 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, točka 48).

42 V tem smislu izrecno: sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točka 38); z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, točki 22 in 23), in z dne 26. februarja 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, točka 49).

43 Sodbe z dne 4. julija 2006, Adeneler in drugi (C-212/04, EU:C:2006:443, točki 109 in 110); z dne 16. junija 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, točki 44 in 47); z dne 5. oktobra 2004, Pfeiffer in drugi (od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točka 114); z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, točka 26), in z dne 13. novembra 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, točka 8).

68. Načelo skladne razlage zahteva, naj nacionalna sodišča naredijo vse v svoji pristojnosti, ob upoštevanju celotnega nacionalnega prava in uporabi načinov razlage, ki jih nacionalno pravo priznava, da bi zagotovila polni učinek zadevne direktive in dosegla rešitev v skladu z njenim ciljem.[44]

4. Meje skladne razlage

69. Vsekakor obveznost skladne razlage ni neomejena. Nasprotno, obveznost nacionalnega sodišča je, da se pri razlagi upoštevnih pravil nacionalnega prava sklicuje na vsebino direktive, omejena s splošnimi načeli prava, zlasti z načeloma pravne varnosti in prepovedi retroaktivnosti; prav tako ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem*.[45]

70. Splošno pravno načelo *in dubio mitius* naj bi po besedah predložitvenega sodišča v Češki republiki služilo pravni varnosti, saj ureja učinke pravne negotovosti, ki jih ima nejasen zakon, jasno in v škodo tistih, ki so povzročili negotovost. Kot pravno načelo češkega prava torej pomeni tudi mejo skladne razlage in mejo besedila določbe.

71. Že iz zgoraj navedene sodne prakse izhaja, da ni mogoče vsakega nacionalnega prava razlagati v skladu s pravom Unije. Poleg tega lahko pravo Unije zavezuje države članice k povrnitvi povzročene škode, če cilja, ki ga določa direktiva, ni mogoče doseči z razlago.[46]

72. Če torej skladna razlaga nacionalnega prava ni mogoča, potem gre za nacionalno pravo, ki se uporabi in je sicer v nasprotju s pravom Unije, je pa v korist davčnega zavezanca. Do tega primera ne pride samo pri jasno nasprotujočem besedilu nacionalnega prava, ampak tudi če pravna načela – tu ustavnopravno načelo *in dubius mitius* – zmanjšajo možnosti razlage na samo eno mogočo razlago. Naloga predložitvenega sodišča pa je, da to ugotovi.

73. Do takih posledic manjkajoče neposredne uporabljivosti direktive, ki so z vidika prava Unije obžalovanja vredne, pride tudi na drugih pravnih področjih.[47] Torej je naloga države članice, da izpolni svojo obveznost prenosa in svojo nacionalno zakonodajo (jasno) oblikuje v skladu s pravom Unije, če se želi izogniti, da Komisija začne postopek zaradi neizpolnitve obveznosti.

5. Predlog

74. Načelo nevtralnosti davka na dodano vrednost ali drugo načelo prava Unije ne nasprotuje uporabi nacionalnega prava, ki se glasi drugače, če se sam posameznik ne sklicuje neposredno na Direktivo o DDV oziroma se nanjo ne more sklicevati in prav tako ni mogoče skladna razlaga nacionalnega prava (tu zaradi načela *in dubio mitius*).

44 Sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točka 24); z dne 4. julija 2006, Adeneler in drugi (C-212/04, EU:C:2006:443, točka 111), in z dne 5. oktobra 2004, Pfeiffer in drugi (od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točke 115, 116, 118 in 119).

45 Sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točka 25); z dne 4. julija 2006, Adeneler in drugi (C-212/04, EU:C:2006:443, točka 110), in z dne 16. junija 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, točki 44 in 47).

46 Glej v tem smislu sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točki 42 in 43); z dne 4. julija 2006, Adeneler in drugi (C-212/04, EU:C:2006:443, točka 112), in z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, točka 27).

47 Sodbe z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496 točka 52); z dne 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, točka 31, ker ustanova ni bila dovolj državna), in z dne 14. julija 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, točka 30).

C. Tretje vprašanje

75. S tretjim vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je treba – če je načelo *in dubio mitius* „mogoče uporabiti“ – pravni pojem dobave blaga in pravni pojem prevoza blaga, ki imata enako vsebino tako v smislu Direktive o DDV kot tudi v smislu Direktive o trošarinah (ali pa tudi ne), objektivno obravnavati kot pravno negotova in kot taka, da omogočata dve razlagi?

76. Kot je bilo navedeno že zgoraj, so za določitev kraja dobave v skladu s členom 32 Direktive o DDV odločilni samo pojmi, ki izhajajo iz predpisov v zvezi z davkom na dodano vrednost, in teh ni mogoče obravnavati kot objektivno negotovih. Obstaja „samo“ določena pravna negotovost v zvezi s pripisom oprostitve eni od dobav v dobavni verigi in s tem povezno določitvijo kraja drugih dobav.

77. Vendar to ne izključuje, da formulacij nacionalne zakonodaje v njihovem lastnem okviru (sistematika, zgodovina nastanka, smisel in namen) ni treba razlagati različno kljub enakemu besedilu. Načelo *in dubio mitius* se nanaša samo na nacionalno zakonodajo, tako da je v tej zvezi odločilno samo, ali nacionalni predpisi objektivno omogočajo več razlag.

78. To pa je vprašanje nacionalnega prava, na katero lahko odgovori samo predložitveno sodišče.

V. Predlog

79. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika), odgovori:

1. Pri pripisu edinega čezmejnega premika blaga določeni dobavi v verižnem poslu je ključnega pomena, kdo pri čezmejnem prevozu blaga nosi nevarnost naključnega uničenja blaga. Ta dobava je oproščena dobava znotraj Skupnosti, katere kraj je tam, kjer se je začel prevoz.

2. Načelo nevtralnosti DDV ali katero drugo načelo prava Unije ne nasprotuje uporabi ustavnega načela *in dubio mitius*, ki velja v nacionalnem pravu in ki javnim organom nalaga, da če so pravna pravila dvoumna in jih je objektivno mogoče razlagati na več načinov, izberejo razlago, ki je v korist osebe, za katero velja pravno pravilo (v tem primeru davčnega zavezanca za DDV).