Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (senat za predhodno odločanje)

z dne 3. decembra 2025*

„Predhodno odločanje – Harmonizacija davčne zakonodaje – Skupni sistem DDV – Člena 41 in 42 Direktive 2006/112/ES – Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti – Člen 141(c) Direktive 2006/112 – Tristranski posel – Poenostavitev – Veriga dobav, ki vključuje štiri gospodarske subjekte, identificirane v treh različnih državah članicah – Davčni zavezanec, ki je vedel ali bi moral vedeti, da gre za transakcije, ki pomenijo zlorabo sistema DDV“

V zadevi T-646/24,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upravno sodišče (Slovenija) z odločbo z dne 21. novembra 2024, ki je na Sodišče prispela 28. novembra 2024, v postopku

MS KLJUČAROVCI, d.o.o., v stečaju,

proti

Republiki Sloveniji,

SPLOŠNO SODIŠČE (senat za predhodno odločanje),

ob posvetovanju v sestavi S. Papasavvas, predsednik, J. Laitenberger, G. Hesse, sodnika, M. Stancu, sodnica, in I. Dimitrakopoulos (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: I. Gâlea,

sodni tajnik: V. Di Bucci,

na podlagi tega, da je Sodišče 13. decembra 2024 na podlagi člena 50b, tretji odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije predlog za sprejetje predhodne odločbe preneslo na Splošno sodišče,

ob upoštevanju področja iz člena 50b, prvi odstavek, točka (a), Statuta Sodišča Evropske unije in neobstoja samostojnega vprašanja glede razlage v smislu člena 50b, drugi odstavek, navedenega statuta,

na podlagi pisnega dela postopka,

* Jezik postopka: slovenščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za MS KLJUČAROVCI, v stečaju, J. Ahlin, odvetnik,

– za slovensko vlado V. Klemenc, agentka,

– za Evropsko komisijo M. Herold in B. Rous Demiri, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 41, prvi odstavek, in člena 141(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med MS KLJUČAROVCI, d.o.o. (v nadaljevanju: MS), ki je gospodarska družba v stečaju, identificirana za davek na dodano vrednost (DDV) v Sloveniji, in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance (Slovenija), glede zakonitosti davčne odločbe o izračunu DDV, ki jo je sprejela Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju: slovenski davčni organ).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 14(1) Direktive o DDV „‚[d]obava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

4 Poleg tega v skladu s členom 20, prvi odstavek, Direktive o DDV „‚[p]ridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne“.

5 Naslov V Direktive o DDV se glasi „Kraj obdavčljivih transakcij“. V poglavju 2 tega naslova je v členih od 40 do 42 opredeljen kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

6 V skladu s členom 40 Direktive o DDV se „[z]a kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti […] šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju“.

7 Člen 41 Direktive o DDV natančneje določa:

„Brez vpliva na določbe člena 40 se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(i) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to

pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40.

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

8 Člen 42 Direktive o DDV določa:

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

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

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

9 Naslov IX Direktive o DDV se glasi „Oprostitve“. Poglavje 4 tega naslova se nanaša na oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti. Oddelek 2 tega poglavja se nanaša na oprostitve za pridobitve blaga znotraj Skupnosti. Člen 141 Direktive o DDV iz tega oddelka določa:

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

(a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;

(b) pridobitev blaga se opravi za namene kasnejše dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke (a) v isti državi članici;

(c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke (a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno prejemniku nadaljn[j]e dobave;

(d) oseba, kateri je namenjena nadaljnja dobava blaga[,] je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v isti državi članici;

(e) oseba iz točke (d) je bila določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolžan [dolgovan] davek.“

10 Člen 197(1) Direktive o DDV, ki je pod naslovom XI te direktive, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, določa:

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

(a) obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz člena 141;

(b) oseba, kateri se opravi dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v državi članici, v kateri se opravi dobava;

(c) račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici osebe, kateri je blago dobavljeno, se izda v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3.“

11 Nazadnje, člen 226 Direktive o DDV določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom[a] 220 in 221[,] zahtevajo samo naslednji podatki:

[…]

(11) v primeru oprostitve, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno;

[…]“

Slovensko pravo

12 Direktiva o DDV je bila v slovensko pravo prenesena z Zakonom o davku na dodano vrednost z dne 16. novembra 2006 (Uradni list RS, št. 13/11, v nadaljevanju: ZDDV-1) in s Pravilnikom o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost z dne 30. decembra 2006 (Uradni list RS, št. 141/06, v nadaljevanju: Pravilnik o izvajanju ZDDV-1).

13 Člen 23 ZDDV-1 določa:

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

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Unije na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi to pridobitev, razen če dokaže, da je bila pridobitev blaga predmet DDV v drugi državi članici v skladu s prvim odstavkom tega člena.

(3) Če je bila pridobitev blaga predmet DDV v skladu z drugim odstavkom tega člena in pozneje v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev.

(4) Ne glede na drugi odstavek tega člena se šteje, da je bila pridobitev blaga predmet DDV v skladu s prvim odstavkom tega člena, če pridobitelj:

a) dokaže, da je opravil to pridobitev za namene poznejše dobave na ozemlju druge države članice, določene v skladu s prvim odstavkom tega člena, za katero je bil določen prejemnik blaga kot oseba, ki mora plačati DDV, […]

b) če je izpolnil obveznosti v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila.“

14 Člen 48(2) ZDDV-1 določa:

„Od pridobitve blaga znotraj Unije, ki je v skladu s prvim odstavkom 23. člena tega zakona opravljena na ozemlju Slovenije, se DDV ne obračuna, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;

b) pridobitev blaga je opravljena za namene nadaljnje dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke a) tega odstavka na ozemlju Slovenije;

c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je država, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno osebi, ki je prejemnik nadaljnje dobave;

d) prejemnik nadaljnje dobave blaga je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za DDV v Sloveniji, […]

e) od nadaljnje dobave blaga, ki jo na ozemlju Slovenije opravi davčni zavezanec iz točke a) tega odstavka, mora, v skladu s 4. točko prvega odstavka 76. člena tega zakona, plačati DDV prejemnik blaga.“

15 Člen 76(1), točka 4, ZDDV-1 določa:

„DDV mora plačati oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

– obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz drugega odstavka 48. člena tega zakona,

– oseba, kateri se opravi dobava, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki sta identificirana za DDV v Sloveniji […]

– račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, je izdan v skladu [s tem zakonom] […].“

16 Nazadnje, člen 27 Pravilnika o izvajanju ZDDV-1 določa:

„Tristranski posli so verižni posli, v katerih sodelujejo trije davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, vsak v svoji državi članici. Davčni zavezanec – dobavitelj blaga iz ene države članice izda račun za dobavo blaga znotraj Unije davčnemu zavezancu – pridobitelju blaga v drugi državi članici za blago,

ki se neposredno odpošlje oziroma odpelje davčnemu zavezancu – prejemniku blaga v tretjo državo članico.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, družba MS, je gospodarska družba, ki je identificirana za DDV v Sloveniji. V letih 2015 in 2016 je od dobaviteljev, registriranih v Nemčiji, pridobivala sojine in repične tropine ter repično olje in jih dalje prodajala trem družbam, identificiranim za DDV na Danskem. Družba MS je nemškim dobaviteljem sporočila identifikacijsko številko za DDV. Prevoz blaga, ki ga je pridobila družba MS, je bil opravljen neposredno iz Nemčije na Dansko ter ga je organizirala in plačala družba MS. Te pridobitve blaga in nadaljnje dobave trem danskim družbam, strankam družbe MS, so bile navedene v obračunu DDV in rekapitulacijskem poročilu v Sloveniji. Na računih, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari izdala svojim strankam, je bila navedba „Obrnjena davčna obveznost“.

18 Družba MS je uporabila poenostavitev, ki je za tako imenovane tristranske posle določena v členih 23 in 48 ZDDV-1 v povezavi s členom 27 Pravilnika o izvajanju ZDDV-1, tako da je davčno obveznost plačila DDV za pridobitve blaga znotraj Skupnosti prenesla na tri danske družbe, ne da bi se na Danskem identificirala za DDV.

19 Slovenski davčni organ je na podlagi Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1) dansko davčno upravo zaprosil za informacije, da bi izvedel, ali so tri danske družbe, ki so stranke družbe MS, prijavile pridobitve od družbe MS, obračunale in plačale ustrezni DDV ter dejansko prevzele blago. Danska davčna uprava je v odgovor na to zaprosilo navedla, da te tri družbe niso niti pridobile zadevnega blaga niti plačale ustreznega DDV, da nimajo niti skladišč niti pisarn na Danskem in da so torej neplačujoči gospodarski subjekti.

20 DDV od pridobitev blaga znotraj Skupnosti torej ni bil plačan ne na Danskem ne v Sloveniji.

21 V resnici je blago, ki ga je pridobila družba MS, ta kot organizatorka prevoza dostavila v skladišča ali mešalnice na Danskem, kjer so ga prevzele različne družbe v imenu družbe danskega prava ANC Group, ki je bila stranka treh danskih družb, navedenih v točki 17 zgoraj. Veriga dobav je tako vključevala štiri gospodarske subjekte, registrirane v treh različnih državah članicah, in sicer, zaporedoma, enega nemškega dobavitelja, družbo MS, dansko družbo, ki je bila stranka družbe MS, in družbo ANC Group. Zadevno blago je bilo predmet enega samega prevoza od nemškega dobavitelja, ki je bil prvi gospodarski subjekt v verigi dobav, do družbe ANC Group, četrtega gospodarskega subjekta v tej verigi, ki je lahko s tem blagom razpolagala kot lastnik.

22 Slovenski davčni organ je pri družbi MS opravil davčni nadzor v zvezi z obračunom in plačilom DDV za leti 2015 in 2016. V okviru navedenega nadzora je določil skupni znesek DDV, ki ga je družba MS dolgovala za ti dve leti, v višini 1.802.408,04 EUR.

23 Slovenski davčni organ je menil, da družba MS ni bila upravičena do uporabe poenostavitve, ki je za tristranske posle določena v členih 23 in 48 ZDDV-1 v povezavi s členom 27 Pravilnika o izvajanju ZDDV-1, ker sta bili znotraj enega prevoza opravljeni več kot dve dobavi blaga. V zvezi s tem se je slovenski davčni organ skliceval na dejstvo, da zadevno blago ni bilo dano na voljo tretjemu subjektu v verigi dobav, ampak je bilo izročeno družbi ANC Group, četrtemu subjektu v tej verigi. Kraj obdavčitve pridobitev družbe MS naj bi bil torej na podlagi člena 23(2)

ZDDV-1 v državi članici, v kateri je družba MS identificirana za DDV, to je v Sloveniji. Poleg tega je slovenski davčni organ menil, da družba MS svoje davčne osnove ni mogla zmanjšati za DDV, plačan na Danskem, na podlagi člena 23(3) ZDDV-1, ker je vedela, da sodeluje v transakcijah, katerih namen je utaja DDV.

24 Ministrstvo za finance je pritožbo, ki jo je vložila družba MS, zavrnilo kot neutemeljeno in pritrdilo razlogom za odmero DDV, ki jih je navedel slovenski davčni organ.

25 Družba MS je pri Upravnem sodišču (Slovenija), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo za odpravo odločbe slovenskega davčnega organa.

26 Družba MS trdi, da so pogoji iz člena 141 Direktive o DDV v obravnavani zadevi izpolnjeni, čeprav zadevna transakcija vključuje tri zaporedne dobave. Po mnenju družbe MS dejstvo, da je v državi članici identifikacije za DDV poznejšega pridobitelja (to je tretjega gospodarskega subjekta v dobavni verigi) blago dobavljeno kakemu drugemu gospodarskemu subjektu (to je četrtemu gospodarskemu subjektu v tej verigi), ne vpliva na to, da je mogoče zadevno transakcijo opredeliti kot tristranski posel.

27 Republika Slovenija se ne strinja s stališčem družbe MS, ki je predstavljeno zgoraj v točki 26, in trdi, da transakcija iz postopka v glavni stvari nima narave tristranskega posla, zlasti ker sta bili v okviru enega prevoza med Nemčijo in Dansko opravljeni več kot dve dobavi blaga. Meni, da čeprav uporaba poenostavitve, določene za tristranske posle, ni pogojena z dostavo blaga v prostore tretjega gospodarskega subjekta v verigi dobav, mora biti blago na koncu prevoza dano na razpolago temu subjektu, ki je dolžan izpolniti obveznost plačila DDV od pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Družba MS naj v obravnavani zadevi tega pogoja ne bi izpolnjevala, ker skladišča ali mešalnice niso prevzeli dobave zadevnega blaga v imenu in za račun danskih družb, strank družbe MS, ki so, obravnavane skupaj, tretji gospodarski subjekt v verigi dobav, ampak v imenu družbe ANC Group, četrtega gospodarskega subjekta v tej verigi.

28 V tem okviru predložitveno sodišče najprej meni, da se za transakcije med prvimi tremi gospodarskimi subjekti v verigi dobav, v katero so vključeni štirje gospodarski subjekti, lahko uporabi poenostavitev, določena za tristranske posle v smislu določb Direktive o DDV, če so izpolnjeni pogoji iz te direktive. V skladu z razlago predložitvenega sodišča namreč nadaljnja dobava blaga po tristranskem poslu glede na člen 141 Direktive o DDV ni del tega tristranskega posla in načeloma ne vpliva na izpolnitev pogojev za uporabo poenostavitve s strani drugega gospodarskega subjekta v dobavni verigi.

29 Dalje, kar zadeva razlago člena 141(c) Direktive o DDV, predložitveno sodišče poudarja, da iz te direktive ne izhaja, da je okoliščina, da namerava tretji gospodarski subjekt v verigi dobav blago, ki ga je pridobil, prodati naprej, pomembna za drugi gospodarski subjekt v tej verigi. V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da iz formulacije člena 141(c) Direktive o DDV, zlasti izraza „je namenjeno prejemniku nadaljn[j]e dobave“, ni jasno razvidno, ali mora tretji gospodarski subjekt v verigi dobav dejansko prevzeti dobavo zadevnega blaga, ki mu je tako dano na razpolago, ali pa je pogoj iz navedene določbe izpolnjen tudi v primeru neposredne dobave stranki tega gospodarskega subjekta. Predložitveno sodišče v zvezi s tem ugotavlja, da sodne prakse Sodišča o tem vprašanju ni, saj se obstoječa sodna praksa nanaša na formalne pogoje za uporabo poenostavitve, določene za tristranske posle.

30 Nazadnje, predložitveno sodišče opozarja na težavo v zvezi s pravilno obdavčitvijo transakcije iz postopka v glavni stvari, če bi se – v primeru, da bi bili izpolnjeni pogoji za uporabo poenostavitve, določene za tristranske posle – izkazalo, da je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari vede sodelovala pri goljufivih transakcijah. Predložitveno sodišče se sprašuje o pristojnosti slovenskega davčnega organa za odmero davka, ki ga dolguje tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, na podlagi člena 41, prvi odstavek, Direktive o DDV v takem primeru.

31 V teh okoliščinah je Upravno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 141(c) Direktive o DDV, od katerega je v skladu s členoma 42 in 197 Direktive o DDV odvisna neuporaba člena 41[, prvi odstavek,] Direktive o DDV, razlagati tako, da je pogoj iz te določbe izpolnjen v primeru, če je bilo zadevno blago z enim prevozom dobavljeno (tj. dano na razpolago oziroma v last) kupčevemu kupcu (in ne tretjemu v verigi), ki je registriran za DDV v isti državi članici kot tretji v verigi?

2. Ali je za izpolnitev pogoja iz člena 141(c) Direktive o DDV pomembno, ali je subjekt, ki uveljavlja poenostavitev za tristranske posle, seznanjen z nadaljnjo dobavo?

V odvisnosti od odgovora na zgornji vprašanji Upravno sodišče zastavlja še 3. vprašanje, in sicer:

3. Ali je člen 41[, prvi odstavek,] Direktive o DDV v okoliščinah obravnavanega primera treba razlagati tako, da se DDV lahko odmeri v državi identifikacije zavezanca, ki je drugi v verigi (v Sloveniji), pri čemer se davčna osnova ne zmanjša na podlagi člena 41[, drugi odstavek,] iste direktive, če se ugotovi, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje v transakcijah, ki pomenijo zlorabo sistema DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

32 Predložitveno sodišče se s prvim vprašanjem sprašuje, ali se za drugi gospodarski subjekt v verigi dobav uporabi poenostavitev, ki je za tristranske posle določena v členih 42, 141 in 197 Direktive o DDV, v posebnem primeru, v katerem ta veriga dobav ne vključuje treh, ampak štiri gospodarske subjekte, ki so identificirani v treh različnih državah članicah.

33 V skladu s sodno prakso je tristranski posel transakcija, s katero dobavitelj, ki je identificiran za DDV v prvi državi članici, dobavi blago posrednemu pridobitelju, ki je identificiran za DDV v drugi državi članici, ta pa to blago dobavi končnemu pridobitelju, ki je identificiran za DDV v tretji državi članici, pri čemer je navedeno blago neposredno odpeljano iz prve države članice v tretjo državo članico (sodba z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 41).

34 Za ta tristranski posel lahko velja ureditev, ki odstopa od pravila iz člena 2(1)(b) Direktive o DDV, v skladu s katerim so predmet DDV pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki so opravljene za plačilo na ozemlju države članice (glej sodbo z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 42 in navedena sodna praksa).

35 Ta ureditev odstopanja zajema po eni strani oprostitev pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo opravi vmesni pridobitelj, ki je identificiran za DDV v drugi državi članici, in po drugi strani preložitev obdavčitve te pridobitve na končnega pridobitelja, ki ima sedež in je identificiran za DDV v tretji državi članici, pri čemer je vmesni pridobitelj oproščen obveznosti identifikacije za DDV v tej zadnjenavedeni državi članici. Navedena ureditev izhaja iz razmerja med pravilom iz člena 40 Direktive o DDV in odstopanjem, ki izhaja iz člena 42 te direktive (sodba z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 43).

36 Člen 40 Direktive o DDV namreč določa pravilo, v skladu s katerim je kraj obdavčitve pridobitve v Skupnosti kraj, v katerem je blago v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju. Za zagotovitev pravilne uporabe tega pravila člen 41 te direktive določa, da se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev, razen če pridobitelj dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40 navedene direktive (sodba z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 44).

37 Člen 42 Direktive o DDV odstopa od uporabe pravila, navedenega zgoraj v točki 36, v okviru tristranskih poslov, opredeljenih v členu 141 te direktive, kadar po eni strani pridobitelj dokaže, da je zadevno pridobitev znotraj Skupnosti opravil za potrebe poznejše dobave na ozemlju države članice, določene v skladu s členom 40 navedene direktive, za katero je bil v skladu s členom 197 iste direktive kot zavezanec za plačilo davka določen prejemnik, in kadar je po drugi strani pridobitelj izpolnil obveznosti iz člena 265 navedene direktive v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila (sodba z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 45).

38 V zadevi v glavni stvari v nasprotju s „klasičnim“ tristranskim poslom (ki torej vključuje tri gospodarske subjekte) veriga dobav vključuje štiri davčne zavezance, ki so identificirani za DDV v treh različnih državah članicah. Gre za položaj, v katerem davčni zavezanec A, identificiran za DDV v Nemčiji, proda blago davčnemu zavezancu B, identificiranemu za DDV v Sloveniji, ki to blago proda davčnemu zavezancu C, identificiranemu za DDV na Danskem, ta pa navedeno blago proda davčnemu zavezancu D, ki je prav tako identificiran za DDV na Danskem.

39 Predložitveno sodišče meni, da je treba v okoliščinah zadeve v glavni stvari tretjo in zadnjo transakcijo med gospodarskima subjektoma C in D, ki je bila opravljena v isti državi članici kot prejšnja transakcija, vsaj načeloma šteti za dodatno dobavo, ki ne vpliva na predhodne transakcije, ki bi jih bilo mogoče – gledano kot celota – opredeliti kot predhodni tristranski posel in za katere bi se lahko uporabila administrativna poenostavitev iz členov 42, 141 in 197 Direktive o DDV, če so izpolnjeni pogoji iz te direktive.

40 V skladu z navedbami predložitvenega sodišča težava izhaja iz dejstva, da iz navedbe „je namenjeno prejemniku nadaljn[j]e dobave“, vsebovane v členu 141(c) Direktive o DDV, ni jasno razvidno, ali mora tretji gospodarski subjekt v verigi dobav dejansko prevzeti dobavo zadevnega blaga, ki mu je tako dano na razpolago, ali pa je pogoj iz navedene določbe izpolnjen tudi v primeru neposredne dobave stranki tega gospodarskega subjekta.

41 Zato se zadeva v glavni stvari v bistvu nanaša na dejstvo, da „nadaljnja dobava“ v smislu člena 141(c) Direktive o DDV ni bila opravljena tretjemu gospodarskemu subjektu (to je gospodarskemu subjektu C), ampak neposredno njegovi stranki (to je gospodarskemu subjektu D).

42 Predložitveno sodišče tako s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati tako, da dejstvo, da blago ni fizično pripeljano prejemniku nadaljnje dobave v okviru tristranskega posla, ampak njegovi stranki, ki ji ta prejemnik to blago preproda in ki je identificirana za DDV v isti državi članici kot preprodajalec, ne preprečuje, da bi se pogoj iz navedene določbe lahko štel za izpolnjen.

43 V teh okoliščinah se prvo vprašanje za predhodno odločanje v bistvu nanaša na razlago pojma „oseba, kateri je namenjena nadaljnja dobava blaga“ v smislu člena 141(c) in (d) Direktive o DDV.

44 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v členu 14(1) Direktive o DDV dobava blaga opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

45 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se pojem „dobava blaga“ ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporablja, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej sodbo z dne 2. julija 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, točka 29 in navedena sodna praksa).

46 Prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik v smislu člena 14(1) Direktive o DDV pa ne zahteva niti tega, da stranka, na katero je to premoženje v stvareh preneseno, to premoženje fizično poseduje, niti tega, da je navedeno premoženje v stvareh fizično prepeljano do nje in/ali da ga ta fizično prejme (sklep z dne 15. julija 2015, Itales, C-123/14, neobjavljen, EU:C:2015:511, točka 36; glej po analogiji tudi sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, točka 42).

47 Sodišče je glede tega že pojasnilo, da dejstvo, da blago ni bilo prejeto neposredno od izdajatelja računa o nakupu, ni nujno posledica goljufivega prikrivanja s strani pravega dobavitelja, ampak ima lahko druge razloge, kot so med drugim obstoj dveh zaporednih prodaj, ki se nanašata na isto blago, ki se po navodilih od prvega prodajalca neposredno prepelje do drugega pridobitelja, tako da gre za dve zaporedni dobavi v smislu člena 14(1) Direktive o DDV, vendar le za en dejanski prevoz. Poleg tega ni nujno, da prvi pridobitelj postane lastnik zadevnega blaga v trenutku tega prevoza, saj obstoj dobave v smislu te določbe ne zahteva prenosa pravne lastnine blaga (glej sklep z dne 15. julija 2015, Itales, C-123/14, neobjavljen, EU:C:2015:511, točka 37 in navedena sodna praksa).

48 Tako je treba ugotoviti, da člen 141(c) in (d) Direktive o DDV ne zahteva, da prejemnik „nadaljnje dobave“ v smislu teh določb fizično poseduje dobavljeno premoženje v stvareh ali da je navedeno premoženje fizično prepeljano k tej osebi in/ali da ga ta fizično prejme. Tako se taka dobava lahko opravi v okviru enega prevoza do osebe, ki ji navedeni prejemnik naprej proda premoženje v stvareh.

49 Poleg tega to razlago potrjujejo cilji, ki se uresničujejo z ureditvijo odstopanja iz členov 42 in 141 Direktive o DDV. V zvezi s tem je treba opozoriti, da medtem ko je v skladu s sodno prakso namen člena 141 te direktive preprečiti, da bi moral vmesni pridobitelj (to je gospodarski subjekt B) izpolniti obveznosti identifikacije in obračuna v državi članici, v katero je blago namenjeno, je namen členov 41 in 42 navedene direktive zagotoviti, da je zadevna pridobitev znotraj Skupnosti obdavčena z DDV na ravni končnega pridobitelja (to je gospodarskega subjekta C), ki je prejemnik nadaljnje dobave, ob hkratni izognitvi dvojnemu obdavčenju te transakcije (glej v tem smislu sodbi z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točki 41 in 50,

ter z dne 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, točka 53). Uresničitev teh ciljev pa ni odvisna od okoliščine, da je blago fizično pripeljano prejemniku nadaljnje dobave.

50 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati tako, da dejstvo, da blago, dobavljeno v okviru tristranskega posla, ni fizično pripeljano prejemniku nadaljnje dobave, ampak njegovi stranki, ki ji ta prejemnik to blago preproda in ki je identificirana za DDV v isti državi članici kot preprodajalec, ne preprečuje, da bi se pogoj iz navedene določbe lahko štel za izpolnjen.

Drugo vprašanje

51 Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali dejstvo, da je gospodarski subjekt, ki uveljavlja poenostavitev, določeno za tristranske posle, seznanjen s tem, da nadaljnja dobava ni bila opravljena prejemniku te dobave, ampak njegovi stranki, vpliva na izpolnitev pogoja iz člena 141(c) Direktive o DDV.

52 Glede na preudarke iz točk od 46 do 50 zgoraj je treba na drugo vprašanje odgovoriti nikalno. Drugačen pristop bi bil poleg tega v nasprotju s sodno prakso, v skladu s katero je treba transakcije obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 30 in navedena sodna praksa; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 11. julija 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, točka 36 in navedena sodna praksa).

53 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati tako, da dejstvo, da je gospodarski subjekt, ki uveljavlja poenostavitev, določeno za tristranske posle, seznanjen s tem, da zadevno blago ni fizično pripeljano prejemniku nadaljnje dobave, ampak njegovi stranki, ki ji ta prejemnik to blago preproda in ki je identificirana za DDV v isti državi članici kot preprodajalec, ne vpliva na izpolnitev pogoja iz navedene določbe.

Tretje vprašanje

54 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 41 in 42 Direktive o DDV razlagati tako, da se v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev, in da ta pridobitelj ne more biti upravičen do zmanjšanja davčne osnove iz člena 41, drugi odstavek, te direktive, če se ugotovi, da je vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki pomenijo zlorabo sistema DDV.

55 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da je Sodišče večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Evropske unije z namenom goljufije ali zlorabe (glej sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 43 in navedena sodna praksa).

56 Poleg tega je v skladu z ustaljeno sodno prakso boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam eden od ciljev, ki jih Direktiva o DDV priznava in spodbuja (glej sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 47 in navedena sodna praksa).

57 Sodišče je glede tega razsodilo, da morajo nacionalni organi in sodišča načeloma zavrniti uporabo pravic, določenih z Direktivo o DDV, ki se uveljavljajo z goljufijo ali zlorabo, ne glede na to, ali gre za pravico do odbitka, pravico do oprostitve ali pravico do vračila DDV v zvezi z dobavo znotraj Skupnosti (sodba z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 49).

58 To ne velja samo, če davčno utajo stori sam davčni zavezanec, ampak velja tudi, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z zadevno transakcijo sodeloval pri transakciji, povezani z utajo DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug izvajalec pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v verigi dobav (glej sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 50 in navedena sodna praksa).

59 Ker z dejanji zlorabe ali goljufije ni mogoče utemeljiti pravice iz pravnega reda Unije, zavrnitev ugodnosti na podlagi Direktive o DDV ne pomeni, da se zadevnemu posamezniku naloži obveznost na podlagi te direktive, ampak je zgolj posledica ugotovitve, da objektivni pogoji za pridobitev zahtevane ugodnosti, ki so v navedeni direktivi določeni v zvezi s to pravico, dejansko niso izpolnjeni (glej sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 57 in navedena sodna praksa).

60 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je to storila Republika Slovenija, da v skladu s sodno prakso zavrnitev uporabe ugodnosti na podlagi Direktive o DDV ni v nasprotju niti z načelom sorazmernosti, niti z načelom nevtralnosti, niti z načelom pravne varnosti, niti z načelom varstva legitimnih pričakovanj. Na ta načela se namreč ne more uspešno sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni utaji in ki je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točki 53 in 54).

61 Glede na zgornje preudarke – ter glede na cilje, ki se uresničujejo z ureditvijo odstopanja, določeno v členih 42 in 141 Direktive o DDV, in ki so navedeni v točki 49 zgoraj – je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člena 41 in 42 Direktive o DDV razlagati tako, da morajo organi in sodišča države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je pridobitelj, ki je zavezanec za DDV, opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti, temu pridobitelju zavrniti uporabo ureditve iz členov 42 in 141 te direktive ter zmanjšanje davčne osnove, določeno v členu 41, drugi odstavek, navedene direktive, če se ugotovi, da je navedeni pridobitelj vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje za utemeljitev uporabe te ureditve, sodeloval pri utaji DDV, storjeni v okviru verige dobav.

Stroški

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

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (senat za predhodno odločanje)

razsodilo:

1. **Člen 141(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010,**

   je treba razlagati tako, da

   dejstvo, da blago, dobavljeno v okviru tristranskega posla, ni fizično pripeljano prejemniku nadaljnje dobave, ampak njegovi stranki, ki ji ta prejemnik to blago preproda in ki je identificirana za davek na dodano vrednost (DDV) v isti državi članici kot preprodajalec, ne preprečuje, da bi se pogoj iz navedene določbe lahko štel za izpolnjen.

2. **Člen 141(c) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45,**

   je treba razlagati tako, da

   dejstvo, da je gospodarski subjekt, ki uveljavlja poenostavitev, določeno za tristranske posle, seznanjen s tem, da zadevno blago ni fizično pripeljano prejemniku nadaljnje dobave, ampak njegovi stranki, ki ji ta prejemnik to blago preproda in ki je identificirana za DDV v isti državi članici kot preprodajalec, ne vpliva na izpolnitev pogoja iz navedene določbe.

3. **Člena 41 in 42 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45,**

   je treba razlagati tako, da

   morajo organi in sodišča države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je pridobitelj, ki je zavezanec za DDV, opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti, temu pridobitelju zavrniti uporabo ureditve iz členov 42 in 141 te direktive ter zmanjšanje davčne osnove, določeno v členu 41, drugi odstavek, navedene direktive, če se ugotovi, da je navedeni pridobitelj vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje za utemeljitev uporabe te ureditve, sodeloval pri utaji DDV, storjeni v okviru verige dobav.

Papasavvas Laitenberger Hesse

Stancu Dimitrakopoulos

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 3. decembra 2025.

Sodni(a) tajnik(ca) Predsednik
V. Di Bucci M. van der Woude