Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NICHOLASA EMILIOUJA,
predstavljeni 7. aprila 2022 [1]

Zadeva C-696/20

B.
proti
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Direktiva o DDV – Člen 41 – Uporaba – Dobava znotraj Skupnosti, ki ni oproščena – Nova opredelitev transakcije v verigi transakcij, ki jo poda davčni organ – Obveznost plačila davka na dodano vrednost (DDV) za transakcijo, ki jo je stranka napačno opredelila kot domačo – Načelo sorazmernosti“

I. Uvod

1. Napaka na začetku matematične naloge, ki je sicer pravilno izvedena, lahko na splošno privede do dveh možnih izidov, odvisno od osebnosti profesorja. Bodisi prejmemo točke za tisti del, ki je pravilen, bodisi je ocena, ki jo dobimo za napačno rešitev naloge, stroga. Zdi se, da bi se davčni organi, če bi se postavili v vlogo profesorjev matematike, najverjetneje ravnali kot profesor v drugem primeru, vsaj če je mogoče soditi na podlagi dejanskega stanja v obravnavani zadevi.

2. B. je družba s sedežem na Nizozemskem, ki je delovala kot posrednik v verigi transakcij, v katero so bili vključeni vsaj trije gospodarski subjekti. Družba B. je kupovala blago od družbe BOP, ki ima sedež na Poljskem, in to blago ponovno prodajala svojim strankam iz drugih držav članic.

3. Čeprav pri tej verigi ni šlo za nobeno goljufijo in čeprav je bil davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) dejansko obračunan na vseh stopnjah, so poljski organi vseeno menili, da je bilo to storjeno nepravilno, ker je bila napačno določena dobava, povezana s prevozom, s katerim je bilo blago prepeljano neposredno od družbe BOP končnim strankam družbe B. Medtem ko je družba B. prvo transakcijo (dobavo družbe BOP družbi B.) obravnavala kot domačo, drugo (lastno dobavo svojim strankam) pa kot transakcijo znotraj Skupnosti, pri čemer je prevoz pripisala zadnjenavedeni, so poljski organi prevoz in s tem znotrajskupnostni značaj pripisali prvi transakciji.

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

4. Na podlagi te nove opredelitve so poljski organi uporabili domnevo iz člena 41 Direktive o DDV,[2] ki določa, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti (in s tem kraj obdavčitve) – povedano na kratko – država članica, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je deloval pridobitelj blaga, razen če je bil DDV obračunan v kraju, kjer se prevoz blaga konča. Ker družba B. ni mogla predložiti dokazov, da je obračunala DDV za na novo opredeljeno pridobitev znotraj Skupnosti v državah članicah končnega namembnega kraja blaga, so se poljski organi oprli na poljsko identifikacijsko številko za DDV, ki jo je družba B. uporabila za to pridobitev, in zahtevali plačilo DDV.

5. Vendar Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče in odloča o zadevi, poudarja, da so davek že obračunale stranke družbe B. Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali člen 41 Direktive o DDV v povezavi z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti nasprotuje nastalemu položaju, v katerem je bil po mnenju tega sodišča davek plačan dvakrat, in sicer so ga plačale stranke družbe B. v namembni državi članici blaga in tudi družba B. na Poljskem na podlagi nacionalnega pravila, s katerim je bila prenesena ta določba.

II. Pravni okvir

1. Pravo Unije

6. Člen 20 Direktive o DDV določa:

„‚Pridobitev 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.

[…]“

7. 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“.

8. Člen 41 Direktive o DDV 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 [odstavkom], se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev.“

[2] Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

9. Člen 138(1) Direktive o DDV v različici pred sprejetjem Direktive (EU) 2018/1910 [3] je določal:

„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."

10. Člen 1(3) Direktive 2018/1910 določa:

„člen 138 [Direktive o DDV] se spremeni:

(a) odstavek 1 se nadomesti z naslednjim:

,1. 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, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) blago se dobavi drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne;

(b) davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, za katero se dobavi blago, je identificirana za DDV v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne, in je to identifikacijsko številko za DDV sporočila dobavitelju.'

[…]"

2. Nacionalno pravo

11. Člen 25 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve z dne 11. marca 2004, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena na ozemlju države članice, v kateri je blago, ko se njegovo odpošiljanje ali prevoz konča.

2. Brez poseganja v uporabo odstavka 1, če je pridobitelj iz člena 9(2) v primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti navedel številko, ki mu jo je za namene transakcij znotraj Skupnosti izdala država članica, ki ni država članica, v kateri je blago, ko se njegovo odpošiljanje ali prevoz konča, se šteje, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena tudi na ozemlju te države članice, razen če pridobitelj dokaže, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti:

(1) obdavčena na ozemlju države članice, v kateri je blago, ko se njegovo odpošiljanje ali prevoz konča, ali

(2) priznana kot obdavčena na ozemlju države članice, v kateri je blago, ko se njegovo odpošiljanje ali prevoz konča, zaradi uporabe poenostavljenega postopka v trikotni transakciji znotraj Skupnosti v skladu z določbami oddelka XII."

[3] Direktiva Sveta 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).

III. Dejansko stanje, nacionalni postopek in vprašanje za predhodno odločanje

12. B. je družba s sedežem na Nizozemskem, ki je v tej državi članici identificirana za DDV. V času dejanskega stanja (april 2012) je bila identificirana za DDV tudi na Poljskem.

13. V tem obdobju je delovala kot posrednica v verigi dobav istega blaga, v katero so bili vključeni vsaj trije različni gospodarski subjekti. Družba B. je kupovala blago od družbe BOP in ga nato ponovno prodajala svojim strankam. Blago je bilo odpremljeno neposredno od prvotnega dobavitelja na Poljskem (družbe BOP) zadnjemu subjektu v dobavni verigi.

14. Družba B. je pri nakupih blaga od družbe BOP uporabljala svojo poljsko identifikacijsko številko za DDV. Družba B. je te dobave štela za domače dobave in je zato zanje uporabila stopnjo DDV v višini 23 %. Družba B. je nato dobave, ki jih je opravila svojim strankam, opredelila kot dobave znotraj Skupnosti, obdavčene po stopnji 0 %. Te stranke so obračunale DDV, ki se uporablja za pridobitve znotraj Skupnosti.

15. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (direktor urada za davčni nadzor v R., Poljska, v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je z odločbo z dne 11. junija 2015 na novo opredelil zadevno transakcijo, potem ko je ugotovil, da je bila dobava, ki bi ji bilo treba pripisati prevoz, opredeljena nepravilno. Medtem ko je družba B. prevoz pripisala drugi dobavi (ki jo je opravila svojim strankam), je prvostopenjski davčni organ menil, da bi bilo treba prevoz pripisati prvi dobavi v verigi, ki jo je družba BOP opravila družbi B. Zato je menil, da je prva transakcija pomenila dobavo znotraj Skupnosti, ki bi jo morala družba B. prijaviti kot pridobitev znotraj Skupnosti v namembni državi članici blaga, za kar bi se morala tam registrirati, medtem ko bi morale biti dobave družbe B. njenim strankam tam obdavčene kot domače transakcije.

16. Poleg tega je prvostopenjski davčni organ na podlagi člena 25(2), točka 1, zakona o DDV, s katerim je prenesen člen 41 Direktive o DDV, odločil, da mora družba B. – ker je uporabila svojo poljsko identifikacijsko številko za DDV, to je identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država članica, v kateri se je zadevni prevoz blaga končal – obračunati DDV za (na novo opredeljeno) pridobitev znotraj Skupnosti na Poljskem. Hkrati je potrdil, da je družba BOP na računu za dobavo družbi B. morala obračunati DDV po stopnji 23 %[4] in da družba B. ni imela pravice do odbitka ustreznega vstopnega DDV.[5]

17. Dyrektor Izby Skarbowej w W. (direktor davčnega urada v W., Poljska) je z odločbo z dne 11. septembra 2015 v bistvu potrdil te ugotovitve.[6]

18. Družba B. je to odločbo izpodbijala pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska), ki je njeno tožbo zavrnilo kot neutemeljeno.

19. Navedeno sodišče se je strinjalo s stališčem davčnih organov, da je družba B. napačno opredelila obe zadevni dobavi in napačno določila dobavo, ki bi ji bilo treba pripisati prevoz.

[4] Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je to, da za na novo opredeljeno dobavo znotraj Skupnosti ne velja oprostitev, posledica nacionalnega pravila, ki je veljalo v času dejanskega stanja in v skladu s katerim oprostitve ni bilo mogoče odobriti, če je kupec uporabil nacionalno identifikacijo za DDV.

[5] V predložitveni odločbi ni navedeno, zakaj je bila družbi B. zavrnjena pravica do odbitka.

[6] Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je Dyrektor Izby Skarbowej w W. razveljavil odločbo prvostopenjskega davčnega organa in za april 2012 določil vračilo davčne razlike v nekoliko višjem znesku. Navedeno je tudi, da ta sprememba ni pomembna z vidika predloženega vprašanja, saj je Dyrektor Izby Skarbowej w W. potrdil dejanske in pravne ugotovitve prvostopenjskega organa.

20. Družba B. je vložila pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), ki je predložitveno sodišče.

21. Družba B. pred tem sodiščem trdi, da člen 25(1) in (2), točka 1, zakona o DDV ni bil pravilno uporabljen, ker se ti določbi uporabljata samo za pridobitve znotraj Skupnosti, in ne za nacionalne položaje (to je, kot pojasnjuje družba B., ko se prevoz blaga začne v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV). Družba B. trdi tudi, da nista bila pravilno uporabljena člen 25(2) zakona o DDV in člen 41 Direktive o DDV v povezavi s členom 16 Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011,[7] ker je bil člen 25(2) zakona o DDV uporabljen za transakcijo, ki je bila že obdavčena kot domača transakcija na Poljskem. Nazadnje družba B. trdi, da člen 25(2), točka 1, zakona o DDV ni bil pravilno uporabljen za njen položaj, ker so bile zadevne dobave obdavčene v državah članicah, v katerih se je prevoz končal (s strani njenih lastnih strank).

22. Predložitveno sodišče poudarja, da je bil DDV plačan na vseh stopnjah zadevne verige in da nič ne kaže na to, da bi šlo za goljufijo. To sodišče navaja, da je bila družba B., ker ni pravilno presodila zadevnih dobav, dolžna plačati DDV na Poljskem.

23. Predložitveno sodišče poleg tega ugotavlja, da poljski davčni organi niso pristojni za preverjanje celotne zadevne dobavne verige, kar pomeni, da DDV, ki so ga stranke družbe B. plačale v namembni državi članici blaga, ni mogoče upoštevati. To po mnenju predložitvenega sodišča vodi do nesorazmernega davčnega bremena za družbo B.

24. V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 41 [Direktive o DDV] ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, preprečujejo uporabo nacionalne določbe, in sicer člena 25(2) [zakona o DDV], za transakcije pridobitve blaga znotraj Skupnosti s strani davčnega zavezanca,

– če so prejemniki blaga tega davčnega zavezanca to pridobitev že obdavčili na ozemlju države članice, v kateri se odpošiljanje konča;

– ob ugotovitvi, da ravnanje davčnega zavezanca ni bilo povezano z davčno goljufijo, temveč je bilo posledica nepravilnega obravnavanja dobav v verižnih transakcijah in mu je bila poljska identifikacijska številka za DDV izdana za potrebe nacionalne dobave in ne za dobavo znotraj Skupnosti?“

25. Družba B., Dyrektor Izby Skarbowej w W., poljska vlada in Evropska komisija so v obravnavani zadevi predložili pisna stališča. Te stranke so na obravnavi 27. januarja 2022 svoja stališča podale tudi ustno.

IV. Presoja

26. Za to, da se člen 41 Direktive o DDV uporablja, mora med drugim obstajati pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Odgovor na vprašanje, ali je posamezno dobavo v verigi (kot je prva zadevna dobava v postopku v glavni stvari) mogoče opredeliti kot tako, je odvisen od „pripisa prevoza“. Ker so stranke predstavile različna stališča o tem, kako je treba presojati to vprašanje, bom te

[7] Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 77, str. 1).

sklepne predloge začel z uvodnimi pojasnili prav o njem (razdelek A). Nato bom obravnaval vprašanje, ki je bistvo te zadeve, pri čemer se bom posvetil *ratio legis* člena 41 Direktive o DDV (razdelek B) in preučil njegovo uporabo za zadevo v glavni stvari (razdelek C).

A. Uvodna pojasnila o pripisu prevoza

27. Poudarjam, da je v okviru presoje davčnega obravnavanja dobav blaga, ki so del verige, bistveno določiti natančni odsek te verige, ki mu je treba pripisati prevoz, opravljen v tem okviru. Ta pripis določa, kateri del dobav je treba opredeliti kot dobavo znotraj Skupnosti in ga morajo zato države članice v skladu s členom 138(1) Direktive o DDV oprostiti plačila DDV.

28. Ta določba je v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določala, da „[d]ržave 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“. [8]

29. Sodišče je pri razlagi te določbe razsodilo, da se v okviru verige zaporednih dobav, pri katerih je prišlo le do enega prevoza znotraj Skupnosti, prevoz „lahko pripiše le eni od teh dobav, ki bo zato edina oproščena […]“. [9]

30. Sodišče je menilo, da je treba na vprašanje, kateri dobavi v verigi je treba pripisati prevoz, odgovoriti na podlagi celovite presoje vseh upoštevnih okoliščin obravnavane zadeve. [10] V tem okviru je Sodišče poudarilo pomen določitve trenutka, ko je bila prenesena pravica do razpolaganja s premoženjem kot lastnik. [11]

31. V obravnavani zadevi sta družba B. in Dyrektor Izby Skarbowej w W. sprejela različna stališča glede vprašanja pripisa prevoza, s katerim je bilo blago prvega gospodarskega subjekta v verigi (družbe BOP) odpremljeno zadnjemu (strankam družbe B.). Medtem ko je družba B. menila, da je treba ta prevoz pripisati drugi dobavi v verigi, to je njeni dobavi strankam, je Dyrektor Izby Skarbowej w W. menil, da je treba prevoz pripisati prvi dobavi (ki jo je družba BOP opravila družbi B.). Zaradi te razlike v stališčih je posledično prišlo do razhajanj v njunih presojah tega, katera od dobav pomeni dobavo znotraj Skupnosti. To pa je vplivalo na njuni stališči glede davčne obravnave vsake od zadevnih dobav.

32. V tem postopku se družba B. natančneje sklicuje na člen 36a Direktive o DDV in trdi, da je njeno stališče glede pripisa prevoza v skladu z odstavkom 2 te določbe.

33. Ugotavljam, da člen 36a Direktive o DDV dejansko pojasnjuje vprašanje pripisa prevoza znotraj verige dobav, pri čemer v odstavku 2 določa, da „se odpošiljanje ali prevoz pripiše samo dobavi blaga, ki jo opravi vmesni subjekt, če je vmesni subjekt[, kot je družba B. v obravnavani

[8] Člen 138(1) Direktive o DDV je bil spremenjen z Direktivo 2018/1910. To spremembo podrobneje obravnavam v točki 57 teh sklepnih predlogov.

[9] Glej na primer sodbi z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 70 in navedena sodna praksa), ali z dne 23. aprila 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, točka 43 in navedena sodna praksa).

[10] Glej na primer sodbi z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 27), ali z dne 23. aprila 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, točka 43 in navedena sodna praksa).

[11] Nazadnje glej sodbi z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točki 70 in 72), in z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, točka 39). Za dodatne smernice glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, točke od 58 do 64), v katerih generalna pravobranilka posebej poudarja s tem povezano tveganje naključnega uničenja blaga med prevozom.

zadevi,] identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošilja ali odpelje, sporočil svojemu dobavitelju“. Če bi se torej ta določba uporabljala v obravnavani zadevi, bi potrjevala stališče družbe B. Vendar se po mojem mnenju družba B. v obravnavani zadevi nanjo ne more sklicevati, ker je bila ta določba v Direktivo o DDV vključena z Direktivo 2018/1910,[12] torej več let po tem, ko je bila zadevna transakcija opravljena. Zato se v obravnavani zadevi *ratione temporis* ne uporablja. Poleg tega ne vidim nobenega elementa, bodisi v besedilu Direktive 2018/1910 bodisi v zakonodajni zgodovini, ki bi potrjeval trditev družbe B., da vsebina člena 36a(2) Direktive o DDV odraža prej obstoječo sodno prakso Sodišča.

34. Iz predloga Komisije, na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva 2018/1910, je razvidno, da ta določba izhaja iz zahteve držav članic za „zakonodajne izboljšave za povečanje pravne gotovosti za subjekte pri ugotavljanju, kateri dobavi v verigi transakcij je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti“.[13] Tudi drugi pripravljalni dokumenti razkrivajo namen zakonodajalca Unije, da „bi se izognili različnim pristopom v državah članicah, ki bi lahko vodili do dvojne obdavčitve ali neobdavčitve, in da bi se izboljšala pravna varnost za gospodarske subjekte“.[14] Ta skrb je zdaj izražena v uvodni izjavi 6 Direktive 2018/1910.

35. Ti elementi po mojem mnenju potrjujejo, da je treba pripis prevoza v postopku v glavni stvari presojati glede na sodno prakso, navedeno v točki 30 teh sklepnih predlogov, ki odraža stanje pred sprejetjem te direktive. To ugotovitev potrjuje tudi pojasnilo o tako imenovanih „hitrih rešitvah“, v katerem je navedeno, da „besedilo direktive o DDV v različici, ki je veljala pred 1. januarjem 2020, ni določalo nobenega konkretnega pravila o pripisovanju prevoza blaga znotraj Skupnosti“, za katerega je bilo zato treba „v vsakem posameznem primeru […] celovito oceniti vse posebne okoliščine“.[15]

36. Po teh pojasnilih naj spomnim, da mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za ugotovitev in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari,[16] odločiti o pripisu prevoza znotraj zadevne dobavne verige.[17] Analiza, ki sledi, je torej upoštevna le, če bo predložitveno sodišče potrdilo, da je treba prevoz pripisati prvi zadevni dobavi.

B. Ratio legis člena 41 Direktive o DDV

37. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti je treba na splošno obdavčiti v državah članicah, v katerih se prevoz blaga konča. To je določeno v členu 40 Direktive o DDV in odraža glavno pravilo zdajšnje ureditve skupnega sistema DDV, ki pristojnost za obdavčitev dodeljuje državi, v kateri se opravi končna potrošnja dobavljenega blaga.[18]

12 Glej opombo 3 teh sklepnih predlogov.

13 Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES glede harmonizacije in poenostavitve nekaterih pravil v okviru sistema davka na dodano vrednost ter uvedbe dokončnega sistema za obdavčevanje trgovine med državami članicami (COM(2017) 0569 final, str. 11 *in fine*).

14 Glej dokument Sveta ST 103352018 INIT z dne 20. junija 2018, uvodna izjava 7 predlaganega besedila.

15 Evropska komisija, Pojasnila o spremembah DDV v EU v zvezi z ureditvami skladiščenja na odpoklic, verižnimi posli in oprostitvijo za dobave blaga znotraj Skupnosti („hitre rešitve za leto 2020“), Direktiva Sveta (EU) 2018/1910, Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912, Uredba Sveta (EU) 2018/1909, 2019 (v nadaljevanju: Pojasnila o hitrih rešitvah za leto 2020), točka 3.2.

16 Glej na primer sodbo z dne 13. januarja 2022, Benedetti Pietro e Angelo in drugi (C-377/19, EU:C:2022:4, točka 37 in navedena sodna praksa).

17 Za smernice glej na primer sklicevanja v opombah 10 in 11 teh sklepnih predlogov.

18 Glej uvodno izjavo 10 Direktive o DDV in na primer sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 43 in navedena sodna praksa).

38. Z odstopanjem (vendar brez poseganja v zadnjenavedeno glavno pravilo) člen 41 Direktive o DDV določa, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti (in s tem kraj obdavčitve) tudi, poenostavljeno rečeno, država članica, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je deloval pridobitelj blaga, razen če je bil DDV obračunan v kraju, kjer se prevoz blaga konča.

39. Kot je razsodilo Sodišče, člen 41 Direktive o DDV „na eni strani zagotavlja, da bo zadevna pridobitev znotraj Skupnosti obdavčena, na drugi strani pa preprečuje dvojno obdavčevanje enake pridobitve“. [19]

40. Cilj preprečiti izgubo davka odraža negotovost glede tega, v kateri državi članici se bo odpošiljanje ali prevoz dejansko končal. [20] Pridobitev blaga znotraj Skupnosti sledi dobavi blaga znotraj Skupnosti, ki mora biti v skladu s členom 138(1) Direktive o DDV načeloma oproščena. [21] Da bi se izognili izgubam davka, je torej treba zagotoviti, da pridobitelj to transakcijo obdavči.

41. Res je, da člen 41 Direktive o DDV z uresničevanjem tega cilja ustvarja možnost dvojne obdavčitve, saj ustvarja dva kraja pridobitve blaga, enega v državi članici, ki izda identifikacijsko številko za DDV, ki je fiktivni kraj pridobitve, in drugega v državi članici, v kateri se prevoz blaga konča (ki je dejanski kraj pridobitve).

42. Vendar bi morala biti takšna dvojna obdavčitev le začasna, saj drugi odstavek člena 41 Direktive o DDV določa popravni mehanizem, ki zadevnemu gospodarskemu subjektu omogoča, da dokaže, da je bila transakcija obdavčena v skladu s členom 40 Direktive o DDV, torej v državi članici, v kateri se prevoz konča. V tem primeru se „davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev“.

43. Cilj člena 41 Direktive o DDV, ki se uresničuje s tem, da ta določba omogoča uporabo navedenega popravnega mehanizma, je torej izognitev dvojnemu obdavčevanju. [22] Poleg tega je ta člen še en izraz cilja, da se davčni prihodki prenesejo v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja blaga. [23]

C. Uporaba člena 41 Direktive o DDV v zadevi v glavni stvari

44. Vprašanje uporabe člena 41 Direktive o DDV v zadevi v glavni stvari je bilo v tem postopku predstavljeno z različnih vidikov. Da bi obravnaval te različne vidike, bom najprej preučil trditev družbe B., da je uporaba člena 41 Direktive o DDV v celoti izključena, ker je družba B. opravila pridobitev na podlagi poljske identifikacijske številke za DDV, torej na podlagi identifikacijske številke za DDV države članice porekla blaga (podrazdelek 1).

[19] Glej v okviru člena 28(b)(A)(2) Šeste direktive, ki ustreza členu 41 Direktive o DDV, sodbo z dne 22. aprila 2010, X (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 35). Šesta direktiva 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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

[20] V okviru člena 28b(A)(1) Šeste direktive, ki ustreza členu 40 Direktive o DDV, je bilo poudarjeno, da „[d]okler blago ne preide meje, ni dovolj gotovo, da bo prišlo do [prenosa blaga iz ene države članice v drugo]“. Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:7, točka 46).

[21] Glej tudi predlog Komisije COM(2017) 0569 final, str. 2, naveden v opombi 13 teh sklepnih predlogov.

[22] V okviru Šeste direktive sodba z dne 22. aprila 2010, X (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 35).

[23] Prav tam (točka 44). Glej točko 37 teh sklepnih predlogov.

45. Ker bom ugotovil, da zadnjenavedena okoliščina ni bila ovira za uporabo člena 41 Direktive o DDV v času dejanskega stanja, se bom nato posvetil vprašanju predložitvenega sodišča glede upoštevnosti dejstva, da so stranke družbe B. plačale davek za *drugo* transakcijo v zadevni verigi (podrazdelek 2).

46. V zvezi s tem bom ugotovil, da tudi ta okoliščina ne vpliva na uporabo člena 41 Direktive o DDV. Na tem mestu bom segel onstran izrecno postavljenega vprašanja in preučil dejstvo, da so nacionalni organi *prvo* dobavo v zadevni verigi po tem, ko je bila ta na novo opredeljena, obravnavali kot dobavo znotraj Skupnosti, ki ni oproščena. Glede na to posebno okoliščino bom ugotovil, da se z uporabo nacionalnih pravil, s katerimi je bil prenesen člen 41 Direktive o DDV, ustvarja nesorazmerno davčno breme in da je ta uporaba izključena (podrazdelek 3).

1. Ali se člen 41 Direktive o DDV uporablja, če vmesni subjekt uporablja identifikacijsko številko za DDV države članice porekla blaga?

47. Družba B. trdi, da člena 41 Direktive o DDV v postopku v glavni stvari ni mogoče uporabiti, ker je ob pridobitvi blaga od družbe BOP uporabila svojo poljsko identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica porekla blaga. Po mnenju družbe B. tak položaj pomeni nacionalno dobavo, za katero se člen 41 Direktive o DDV ne uporablja.

48. Priznam, da dejansko stanje v tej zadevi ne ustreza tipičnemu primeru, ki bi ga pričakovali pri razpravi o členu 41 Direktive o DDV. Takšen primer bi namreč vključeval tri države članice, pri čemer bi na primer davčni zavezanec s sedežem na Nizozemskem pod svojo nizozemsko identifikacijsko številko za DDV na Poljskem pridobil blago, namenjeno za dobavo v Nemčijo.[24] V tem primeru bi nizozemski organi ravnali na podlagi domneve iz člena 41 Direktive o DDV, da bi „zagotovili“ pobiranje davka, razen če (in dokler) davek ni dejansko plačan v državi članici končnega namembnega kraja blaga (v navedenem primeru v Nemčiji).

49. Naj po tem pojasnilu navedem, da ne v besedilu člena 41 Direktive o DDV ne v njegovem sobesedilu ali namenu ne najdem ničesar,[25] kar bi omejevalo uporabo te določbe v primeru, ki vključuje tri države članice, in s čimer bi se vsekakor podprlo stališče, ki ga je zavzela družba B., če se obravnava na podlagi določb Direktive o DDV, ki so se uporabljale v času dejanskega stanja.

50. P*rvič*, glede besedila, iz člena 41 Direktive o DDV izhaja, da lahko organi države članice, ki so izdali identifikacijsko številko za DDV, izvajajo svoja pooblastila, določena v tej določbi, če gre za pridobitev blaga znotraj Skupnosti in če je trgovec deloval pod identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala ta država članica. Zdi se, da sta bila ta pogoja v zadevi v glavni stvari izpolnjena. Nasprotno pa besedilo te določbe njene uporabe ne pogojuje z nobeno posebno identifikacijo za DDV.[26]

[24] Glej na primer praktične primere, navedene v tem smislu v Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, točka 11.3.1, in v okviru nemške zakonodaje, s katero je bil prenesen člen 41 Direktive o DDV, v Marchal v Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, točka 16, ali v Hummel v Mössner in drugi, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, točka 14.387.

[25] Naj spomnim, da je treba „za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi kontekst in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je“. Glej na primer sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, točka 33 in navedena sodna praksa).

[26] V nasprotju z drugimi določbami Direktive o DDV. Glej na primer člen 141(a), (c) in (d) Direktive o DDV.

51. *Drugič*, družba B. glede širšega normativnega okvira trdi, da je treba upoštevati člen 20 Direktive o DDV, iz katerega po mnenju te stranke izhaja, da mora trgovec, da bi šlo za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, delovati pod identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država porekla blaga.

52. Člen 20 Direktive o DDV opredeljuje pojem „pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ in določa, da je to „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“.

53. Družba B. je na obravnavi v bistvu pojasnila, da se s členom 41 Direktive o DDV ne more razširiti pojem „pridobitev blaga znotraj Skupnosti“, kot je opredeljen v členu 20 iste direktive. Po mnenju družbe B. člen 41 Direktive o DDV zgolj vzpostavlja poseben mehanizem za obdavčitev pridobitev znotraj Skupnosti. Po navedbah družbe B. je za pojem pridobitve znotraj Skupnosti potrebno, da sta država članica odhoda in namembna država članica blaga različni. Vendar so po mnenju družbe B. poljski organi v obravnavani zadevi obdavčili pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi članici porekla, čeprav je bilo to blago odpeljano iz te države. V takem položaju je treba po mnenju družbe B. transakcijo obdavčiti kot domačo transakcijo.

54. V nasprotju s tem, kar trdi družba B., ne razumem, kako naj bi bila ugotovitev, ali je transakcija pridobitev znotraj Skupnosti – ob upoštevanju pravil Direktive o DDV, ki se *ratione temporis* uporabljajo za zadevo v glavni stvari – zaradi opredelitve iz člena 20 Direktive o DDV odvisna od uporabe posebne identifikacijske številke za DDV.

55. Sodišče se je pred sprejetjem Direktive 2018/1910[27] oprlo na besedilo člena 20 in člena 138(1) (v takrat veljavni različici) Direktive o DDV, da bi razsodilo, da „kraj identifikacije za namene DDV gospodarskega subjekta ni merilo za opredelitev dobave znotraj Skupnosti ali pridobitve znotraj Skupnosti“.[28]

56. Pojem pridobitve znotraj Skupnosti, opredeljen v členu 20 Direktive o DDV, je namreč vezan na pojem dobave znotraj Skupnosti iz člena 138(1) te direktive, saj je pridobitev znotraj Skupnosti načeloma mogoča le, če najprej obstaja dobava znotraj Skupnosti.[29] Ker je uporaba člena 41 Direktive o DDV pogojena z obstojem pridobitve znotraj Skupnosti, kot to izhaja iz njegovega besedila, je ta določba v naslednjem koraku vezana na člen 20 in člen 138(1) Direktive o DDV.[30]

57. Ugotavljam, da je treba sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 55 teh sklepnih predlogov, danes razlagati ob upoštevanju poznejših sprememb besedila člena 138(1) Direktive o DDV. Ta določba opredeljuje vsebinske pogoje, pod katerimi mora biti dobava znotraj Skupnosti oproščena. Natančneje, do sprejetja Direktive 2018/1910[31] je obveznost oprostitve nastala, če „je bila pravica, razpolagati [z] blagom kot lastnik, prenesena na pridobitelja in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je po tej odpravi ali

[27] Glej opombo 3 teh sklepnih predlogov.

[28] Sodba z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 42). Glej tudi sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 30 in navedena sodna praksa).

[29] Ob upoštevanju, da sta „pojma dobave in pridobitve znotraj Skupnosti objektivna in se uporabljata neodvisno od ciljev in izidov zadevnih transakcij“. Glej na primer sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 28 in navedena sodna praksa).

[30] Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi X (C-84/09, EU:C:2010:252, točka 49), v katerih navaja, da „morajo države članice enotno razlagati določbe o oprostitvi dobav znotraj Skupnosti (člen 138 Direktive [o DDV]) in obdavčitvi pridobitve znotraj Skupnosti (člen 20 Direktive [o DDV]).“

[31] Glej opombo 3 teh sklepnih predlogov.

prevozu fizično zapustilo ozemlje države članice dobave“.[32] Zakonodajalec Unije je s sprejetjem Direktive 2018/1910 dodal nov pogoj, v skladu s katerim mora biti „davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, za katero se dobavi blago, […] identificirana za DDV v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne“, in je ta oseba „identifikacijsko številko za DDV sporočila dobavitelju“, kot je zdaj določeno v členu 138(1)(b) Direktive o DDV.

58. Iz tega sledi, da je to, da kupec uporabi identifikacijsko številko za DDV, ki jo dodeli država članica, *ki ni država članica, v kateri se je začelo odpošiljanje ali prevoz blaga*, postalo dodaten vsebinski pogoj za oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti.[33]

59. To po mojem mnenju vpliva na razlago člena 20 Direktive o DDV v zdajšnji obliki, saj – kot je navedeno v točki 40 teh sklepnih predlogov – pridobitev znotraj Skupnosti logično sledi dobavi znotraj Skupnosti. Z drugimi besedami, prva ne more obstajati, če ni druge, saj sta dobava znotraj Skupnosti in pridobitev znotraj Skupnosti v bistvu dve plati iste medalje. Sprememba vsebinskih pogojev za oprostitev dobav znotraj Skupnosti v skladu s členom 138(1) Direktive o DDV pa zdaj vpliva tudi na področje uporabe člena 41 Direktive o DDV, saj mora – kot je bilo navedeno in kot načeloma pravilno trdi družba B. – za uporabo člena 41 Direktive o DDV obstajati pridobitev znotraj Skupnosti v smislu člena 20 Direktive o DDV.

60. Vendar je zakonodajalec Unije pomembno spremembo besedila člena 138(1) Direktive o DDV, s katero se identifikacijska številka za DDV iz formalne zahteve spremeni v vsebinsko, izvedel s sprejetjem Direktive 2018/1910,[34] obravnavana zadeva pa še vedno spada pod prejšnjo ureditev, po kateri se identifikacijska številka za DDV ni štela za vsebinsko, temveč za formalno zahtevo.[35] Zato, kot sem že navedel, dejstvo, da je družba B. uporabila identifikacijsko številko za DDV države članice porekla blaga, še ne izključuje tega, da gre za transakcijo znotraj Skupnosti in da se člen 41 Direktive o DDV uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari.

61. Po teh pojasnilih bom zdaj preveril, ali cilja, ki jima sledi člen 41 Direktive o DDV, in sicer preprečevanje davčnih utaj in dvojnega obdavčevanja, podpirata razlago te določbe, ki jo predlagam.

62. V zvezi s tem ugotavljam, da lahko organi države članice porekla blaga učinkovito uresničujejo oba cilja, če je ta država tudi država članica, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, ki se je uporabila za zadevno transakcijo.

63. Sodišče je razsodilo, da „[identifikacijska številka za DDV] dokazuje davčni status zavezanca za namene odmere DDV in olajšuje davčni nadzor nad transakcijami znotraj Skupnosti“.[36] Ni razloga za dvom, da lahko identifikacijska številka za DDV izpolni to vlogo in olajša davčni nadzor, če ga opravijo organi države članice porekla blaga in če delujejo v skladu s členom 41 Direktive o DDV.

[32] Glej na primer sodbo z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 24 in navedena sodna praksa).

[33] Pojasnila o hitrih rešitvah za leto 2020, glej opombo 15 teh sklepnih predlogov, točka 1.1, str. 9. Glej tudi predlog Komisije (COM/2017/569), opomba 13 teh sklepnih predlogov, str. 10 in 11.

[34] V uvodni izjavi 3 Direktive 2018/1910 je navedeno, da je „Svet […] pozval Komisijo, naj opravi nekatere izboljšave pravil Unije o DDV za čezmejne transakcije, in sicer kar zadeva vlogo identifikacijske številke za DDV v zvezi z oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti, ureditve skladiščenja na odpoklic, verižne posle in dokazilo o prevozu za namene oprostitve za transakcije znotraj Skupnosti“. Glej tudi uvodno izjavo 7.

[35] Glej na primer sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točki 41 in 42), ali z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 29 in navedena sodna praksa). Glej tudi Pojasnila o hitrih rešitvah za leto 2020, navedena v opombi 15, točka 4.3.1, str. 71.

[36] Sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 60).

64. Naj pojasnim: država članica poreka blaga, kot je v obravnavani zadevi Poljska, se bo na podlagi domneve iz člena 41 Direktive o DDV štela za kraj zadevne pridobitve znotraj Skupnosti, da se zagotovi pobiranje davka in prepreči davčna utaja. Prav tako bo ta država članica lahko z uporabo popravnega mehanizma zagotovila izogibanje dvojnemu obdavčevanju, če bo zadevni trgovec predložil dokazila o plačilu davka v državi članici končnega namembnega kraja blaga.

65. Z drugimi besedami, vloga, ki jo ima država članica, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pri delovanju na podlagi domneve iz člena 41 Direktive o DDV, nikakor ni ovirana, če je ta država članica tudi država poreka blaga.

66. Glede na navedeno menim, da dejstvo, da je vmesni gospodarski subjekt v verigi dobav, kot je družba B., ki je delovala v obdobju, za katero se Direktiva 2018/1910 *ratione temporis* ne uporablja, uporabil identifikacijo za DDV države članice poreka blaga, ne vpliva na uporabo člena 41 Direktive o DDV za pridobitev, ki jo je opravil ta gospodarski subjekt.

2. Upoštevnost dejstva, da so stranke vmesnega gospodarskega subjekta v verigi dobav za pridobitev v namembni državi članici obračunale davek

67. Ni sporno, da je bil v obravnavani zadevi DDV obračunan na vseh stopnjah zadevne verige, kar velja tudi za stranke družbe B. pri pridobitvi blaga v namembni državi članici.

68. Predložitveno sodišče poudarja to dejstvo in se v bistvu sprašuje, ali ta posebna okoliščina preprečuje, da bi nacionalni organi na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil prenesen člen 41 Direktive o DDV, od družbe B. zahtevali plačilo DDV za na novo opredeljeno pridobitev blaga znotraj Skupnosti. To vprašanje temelji na predpostavki, da ni šlo za goljufijo in da je trgovec, ki deluje kot vmesni subjekt v verigi (v obravnavanem primeru družba B.), storil napako pri opredelitvi zadevnih dobav v okviru zadevne transakcije.

69. Kot razumem, predložitveno sodišče meni, da je bilo družbi B. naloženo nesorazmerno davčno breme, ker so na eni strani stranke družbe B. obračunale DDV v državi članici končnega namembnega kraja blaga (za tisto, kar so domnevno štele za pridobitev znotraj Skupnosti), na drugi strani pa je poljski davčni organ od družbe B. zahteval plačilo DDV za prvo dobavo, ki jo je družba BOP v korist družbe B., potem ko je bila ta dobava na novo opredeljena kot dobava znotraj Skupnosti in obravnavana v skladu z nacionalnimi določbami, s katerimi je bil prenesen člen 41 Direktive o DDV.

70. Komisija načeloma ugotavlja enako.

71. Kljub temu menim, da dejstvo, da so stranke družbe B. za pridobitev blaga v namembni državi članici obračunale davek, ne igra nobene vloge pri presoji uporabe člena 41 Direktive o DDV.

72. Ta ugotovitev izhaja iz zelo preprostega razloga, da se davek, ki so ga obračunale stranke družbe B., nanaša na *njihovo* pridobitev blaga, ki jim ga je dobavila družba B., postopek v glavni stvari pa se nanaša na uporabo člena 41 Direktive o DDV za pridobitev, *ki jo je opravila družba B.*, v zvezi z blagom, ki ji ga je dobavila družba BOP. Z drugimi besedami, davek, ki so ga obračunale stranke družbe B., je davek, obračunan za *drugo* dobavo v zadevni verigi, postopek v glavni stvari pa se nanaša na obdavčitev *prve* dobave v isti verigi. Gre za različni transakciji, zato davčne obveznosti, ki se nanašajo nanju, bremenijo različne subjekte.

73. Menim torej, da se družba B. pred poljskimi organi ne more sklicevati na to, da so stranke družbe B. obračunale DDV v okviru popravnega mehanizma (če bi bila uporaba člena 41 Direktive o DDV nazadnje potrjena). Prvič, po mojem mnenju besedilo te določbe izključuje to možnost, saj domneva pridobitve v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, ne velja več, ko „oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila [*ta*] *pridobitev* predmet DDV [v namembni državi članici blaga]“.[37] Izraz „[ta] pridobitev“ se po mojem mnenju, in kot v bistvu trdi poljska vlada, logično nanaša na pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo opravi „oseba, ki blago pridobi“ in ki je tako potencialno zavezana za plačilo DDV v skladu s členom 41 Direktive o DDV.

74. Drugič, upoštevanje dejstva, da so stranke družbe B. obračunale DDV, da bi se zmanjšalo davčno breme, ki ga nosi sama družba B., ne more prispevati k nobenemu od ciljev, ki jima sledi člen 41 Direktive o DDV.

75. V zvezi s tem je treba navesti, da se ne zagotavlja učinkovito pobiranje davka, saj v teh okoliščinah v bistvu ne bi bilo mogoče pobrati nobenega davka za posebno pridobitev znotraj Skupnosti na podlagi domneve, določene v členu 41 Direktive o DDV. *A fortiori*, popravnega mehanizma, uporabljenega v teh okoliščinah, v obravnavanem primeru ne bi bilo mogoče uporabiti za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, saj družba B. ne bi bila obdavčena v namembni državi članici blaga in bi se davek tako načeloma vrnil trgovcu, ki v tem primeru ni plačal nobenega davka v namembni državi članici.

76. Glede na navedeno ugotavljam, da člen 41 Direktive o DDV ter načeli nevtralnosti in sorazmernosti ne nasprotujejo uporabi člena 25(2) zakona o DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo opravi davčni zavezanec, če so pridobitelji blaga od tega davčnega zavezanca za pridobitev tega blaga na ozemlju države članice, v kateri se prevoz konča, obračunali DDV.

77. Kljub temu se strinjam s predložitvenim sodiščem in Komisijo, da se zdi, da dejansko stanje v obravnavani zadevi, kot je predstavljeno v predložitveni odločbi, dejansko razkriva težavo, povezano z nesorazmernim davčnim bremenom, zaradi česar po mojem mnenju člena 41 Direktive o DDV v postopku v glavni stvari navsezadnje ni mogoče uporabiti.

78. V nasprotju s predložitvenim sodiščem in Komisijo pa menim, da se je treba za presojo, ali je bilo družbi B. naloženo davčno breme, ki ni združljivo z načeloma nevtralnosti DDV in sorazmernosti, osredotočiti na davčne obveznosti *družbe B*. v zvezi s *prvo* zadevno *dobavo*, ker se postopek v glavni stvari izrecno nanaša na ta gospodarski subjekt in to transakcijo.

79. Zato se mi zdi problematično, da je bil nacionalni zakon, s katerim je bil prenesen člen 41 Direktive o DDV, uporabljen za (na novo opredeljeno) pridobitev znotraj Skupnosti, ki je ustrezala (na novo opredeljeni) dobavi znotraj Skupnosti, ki pa ni bila oproščena DDV.

3. Upoštevnost tega, da na novo opredeljena dobava znotraj Skupnosti ni oproščena

80. Predložitveno sodišče poudarja, da so poljski organi sicer na novo opredelili dobavo, ki jo je družba BOP opravila družbi B., iz nacionalne dobave v dobavo znotraj Skupnosti, vendar so hkrati vztrajali, da ta dobava ne more biti oproščena. Davčni organi so menili, da mora družba BOP obračunati 23 % DDV za na novo opredeljeno dobavo znotraj Skupnosti, ker je družba B. uporabila poljsko identifikacijsko številko za DDV. Zato je morala družba B. plačati DDV, ki ji ga je zaračunala družba BOP. Dalje, kot poudarja predložitveno sodišče, je bila družbi B. zavrnjena

[37] Moj poudarek.

pravica do odbitka ustreznega vstopnega DDV.[38] Predložitveno sodišče še dodaja, da to vprašanje ni zajeto z vprašanjem za predhodno odločanje, vendar navaja, da je bil zaradi te zavrnitve družbi B. obračunan DDV v skupni višini 46 %.

81. Družba B. se v svojem pisnem stališču sklicuje na ta dejstva in trdi, da zaradi njih ni mogoče uporabiti člena 41 Direktive o DDV.

82. Kot je poljska vlada pravilno poudarila na obravnavi, ti elementi niso navedeni v vprašanju za predhodno odločanje. Ker pa so jasno navedeni v predložitveni odločbi (in ker se je družba B. nanje sklicevala v svojem pisnem stališču in na obravnavi), jih bom obravnaval v nadaljevanju, da bi predložitvenemu sodišču zagotovil koristen odgovor za rešitev zadeve, o kateri odloča. Vendar je treba ugotoviti, da pravna presoja teh elementov ne spada v obseg obravnavane zadeve.[39]

83. Za razumevanje člena 41 Direktive o DDV je treba to določbo umestiti v okvir širšega sistema Direktive o DDV, v skladu s katerim so dobave znotraj Skupnosti na eni strani načeloma oproščene v državah članicah porekla blaga, pridobitve znotraj Skupnosti pa so na drugi strani obdavčene v namembni državi članici.[40] Na ta način je izražen cilj, naj pobiranje davčnih prihodkov poteka v državah članicah končne potrošnje blaga.

84. Cilj člena 41 Direktive o DDV je v okviru te širše ureditve zagotoviti pobiranje DDV z vzpostavitvijo domneve, da je kraj pridobitve znotraj Skupnosti država članica identifikacije za DDV. Ker pridobitev blaga znotraj Skupnosti načeloma spremlja oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti, je pomembno zagotoviti, da je posledična transakcija obdavčena bodisi v državi članici identifikacije za DDV bodisi v državi članici (dejanske) pridobitve.

85. Kljub temu opozarjam, da se ukrepi, ki jih države članice sprejmejo za zagotovitev pravilne odmere in pobiranja davka ter za preprečevanje goljufij, ne smejo uporabljati tako, da bi pri odmeri DDV ogrozili nevtralnost DDV, ki nasprotuje različnemu obravnavanju gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije,, in katere namen je, da je davčni zavezanec pri svojih gospodarskih dejavnostih v celoti razbremenjen bremena DDV.[41] Poleg tega v skladu z načelom sorazmernosti ukrepi, uporabljeni za zagotovitev učinkovitega pobiranja davkov, „ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen“.[42]

86. Dejstvo, da so se nacionalni organi odločili, da bodo dobavo znotraj Skupnosti, ki jo je družba BOP opravila družbi B., po njeni novi opredelitvi obravnavali kot „neoproščeno“, pomeni, da je bila ta transakcija na Poljskem dejansko obdavčena.

[38] Kot je navedeno v opombi 5 teh sklepnih predlogov, predložitvena odločba ne vsebuje nobenih informacij o razlogih za to zavrnitev.

[39] V zvezi z upoštevnimi vidiki opozarjam, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso oprostitev dobave znotraj Skupnosti odobriti, če so izpolnjeni vsebinski pogoji. Ti pogoji zdaj vključujejo identifikacijsko številko za DDV, kot je pojasnjeno v točkah od 57 do 61 teh sklepnih predlogov. Vendar se za obravnavano zadevo to novo pravilo *ratione temporis* ne uporablja.

[40] Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 24 in navedena sodna praksa). Glej tudi predlog Komisije COM(2017) 0569 final, str. 2, naveden v opombi 13 teh sklepnih predlogov.

[41] Glej v zvezi z obema vidikoma načela nevtralnosti sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, točka 57 in navedena sodna praksa).

[42] Sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 53 in navedena sodna praksa).

87. Čeprav dejanska obdavčitev v državi porekla blaga ne posega v pristojnost namembne države članice,[43] je zaradi te obdavčitve po mojem mnenju potreba po uporabi člena 41 Direktive o DDV brezpredmetna, saj je bil, kot je navedeno zgoraj, davek obračunan in razlogov za skrb glede morebitne davčne utaje ni več.

88. Člen 41 Direktive o DDV ob upoštevanju splošne ureditve, po kateri so dobave oproščene, pridobitve pa obdavčene, določa, da država članica identifikacije za DDV posreduje, da bi preprečila izgube, ki bi lahko nastale zaradi oprostitve davka v državi porekla blaga. Ker pa v državi članici porekla blaga ni bilo oprostitve, po mojem mnenju tudi ni bilo nevarnosti davčne utaje. Zato ni bilo razloga, da bi država članica identifikacije za DDV posredovala, kot v bistvu trdi družba B.

89. Res je, da bi se družba B., če bi plačala davek na novo opredeljeno pridobitev znotraj Skupnosti v namembni državi članici blaga, lahko sklicevala na popravni mehanizem iz člena 41 Direktive o DDV, kot je poljska vlada potrdila na obravnavi. Dodatno davčno breme, ki zdaj izhaja iz uporabe člena 25(2) zakona o DDV za družbo B., obravnavano ločeno, bi se tako zmanjšalo. Vendar to ne spremeni izhodiščne premise, da je uporaba te določbe, ker zadevna dobava znotraj Skupnosti ni bila oproščena, postala nepotrebna in je povzročila nepotrebno davčno breme.

90. V teh okoliščinah menim, da so nacionalni organi s tem, da so uporabili člen 25(2) zakona o DDV za pridobitev znotraj Skupnosti, ki je izhajala iz dobave znotraj Skupnosti, ki ni bila oproščena, kršili načelo sorazmernosti.

91. Zdi se, da je nepotrebno davčno breme, ki je bilo družbi B. naloženo zaradi uporabe člena 25(2) zakona o DDV, še povečano zaradi zavrnitve odbitka vstopnega DDV, plačanega za na novo opredeljeno pridobitev znotraj Skupnosti. Vendar menim, da ta okoliščina sama po sebi ni odločilna za ugotovitev, do katere sem prišel zgoraj v zvezi z neuporabo člena 41 Direktive o DDV. Menim, da bi bila ta ugotovitev enaka, tudi če bi bila pravica do odbitka priznana, saj ta okoliščina ne bi vplivala na dejstvo, da zadevna na novo opredeljena dobava znotraj Skupnosti ni bila oproščena, zaradi česar – kot sem pojasnil – uporaba člena 41 Direktive o DDV ni potrebna.

92. Iz navedenega izhaja, da člen 41 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti nasprotujeta uporabi člena 25(2) zakona o DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, če ta pridobitev izhaja iz dobave znotraj Skupnosti, ki ni bila obravnavana kot oproščena, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

V. Predlog

93. Sodišču predlagam, naj Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) odgovori tako:

Člen 41 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli nevtralnosti in sorazmernosti ne nasprotujejo uporabi člena 25(2) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve z dne 11. marca 2004, v nadaljevanju: zakon o DDV) za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo

[43] Člen 16 Izvedbene uredbe št. 282/2011, naveden v točki 7 teh sklepnih predlogov, določa: „Država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča in v kateri se opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 20 Direktive [o DDV], izvede obdavčitev, ne glede na DDV obravnavo transakcij v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne. […]“ Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi X (C-84/09, EU:C:2010:252, točka 49).

opravi davčni zavezanec, če so pridobitelji blaga od tega davčnega zavezanca za pridobitev tega blaga na ozemlju države članice, v kateri se prevoz konča, obračunali davek na dodano vrednost (DDV).

Vendar člen 41 [Direktive 2006/112] in načelo sorazmernosti nasprotujeta uporabi člena 25(2) zakona o DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, če ta pridobitev izhaja iz dobave znotraj Skupnosti, ki ni bila obravnavana kot oproščena, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.