SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 7. decembra 2010*

V zadevi C-285/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesgerichtshof (Nemčija) z odločbo z dne 7. julija 2009, ki je prispela na Sodišče 24. julija 2009, v kazenskem postopku proti

R.,

ob udeležbi

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Jezik postopka: nemščina.

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot in A. Arabadžiev, predsedniki senatov, E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (poročevalec), T. von Danwitz, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. maja 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za R. A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz in K.-F. Zapf, odvetniki,

– za Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof M. Harms in K. Lohse, zastopnika,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z B. Doherty, barrister,

– za grško vlado G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou in V. Karra, zastopniki,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. junija 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 28c(A)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL L 269, str. 44, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora, ki se nanaša na kazenski pregon, ki je bil uveden proti R. zaradi očitane mu davčne goljufije v zvezi s pobiranjem davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 Člen 2 Šeste direktive določa, da so predmet DDV dobave blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, in uvoz blaga.

4 V Šesti direktivi naslov XVIa „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, ki ga je uvedla Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1), zajema med drugim člene od 28a do 28m.

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

„Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

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

6 Pravica do oprostitve za dobave znotraj Skupnosti je določena v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki določa:

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

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

Nacionalni predpisi

7 Člen 370(1) davčnega zakonika iz leta 1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, str. 613, in 1977 I, str. 269) določa:

„(1) Z zaporno kaznijo do pet let ali z denarno kaznijo se kaznuje tisti,

1. ki davčnim organom napačno ali nepopolno navede dejstva, ki se upoštevajo pri obdavčitvi,

[…]

in s tem zmanjša svojo davčno obveznost oziroma zase ali za koga drugega pridobi neupravičeno davčno korist."

8 Po mnenju predložitvenega sodišča je določba iz člena 370 davčnega zakonika iz leta 1977 blanketna norma, ker ne vsebuje vseh zakonskih znakov kaznivega dejanja. Treba jo je dopolniti z določbami davčnega materialnega prava, ki določajo elemente dejanskega stanja, ki se upoštevajo pri obdavčitvi in pogoje za nastanek obveznosti obračuna davka. Zato je obveznost obračuna davka pogoj za kaznivost utaje.

9 Na podlagi člena 1(1) zakona o DDV iz leta 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270, v nadaljevanju: UStG) so dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo znotraj države, načeloma obdavčeni z nemškim DDV.

10 Na podlagi člena 4(1)(b) UStG, s katerim je prenesen člen 28c(A)(a) Šeste direktive, so dobave blaga znotraj Skupnosti, ki spadajo med dejavnosti iz člena 1(1), točka 1, tega istega zakona oproščene DDV.

11 Člen 6(a)(1) UStG določa:

„Dobava blaga je opredeljena kot dobava blaga znotraj Skupnosti (člen 4(1)(b)), če so v zvezi z dobavo blaga izpolnjeni ti pogoji:

1. podjetnik ali pridobitelj je blago, ki je predmet dobave, odpravil ali odposlal v drug del Skupnosti;

2. pridobitelj je

(a) podjetnik, ki je blago, ki je predmet dobave, pridobil za svoje podjetje,

(b) pravna oseba, ki ni podjetnik ali ki blaga, ki je predmet dobave, ni pridobila za svoje podjetje, ali

(c) vsak drug pridobitelj, če je predmet dobave novo vozilo;

in

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

[…]“

12 V skladu s členom 6a(3) UStG mora izpolnjevanje pogojev iz odstavkov 1 in 2 dokazati podjetnik. Zvezni minister za finance lahko s soglasjem zveznega sveta z uredbo določi, kako mora podjetnik to dokazati.

13 Na podlagi člena 18a(1) UStG mora domači podjetnik, ki je opravil dobavo znotraj Skupnosti, ki je oproščena plačila davka, Bundeszentralamt für Steuern (zveznemu glavnemu davčnemu uradu) posredovati obvestilo, v katerem mora med drugim navesti kupčevo identifikacijsko številko za DDV. To obvestilo pomeni podlago za nadzor nad pretokom blaga znotraj Skupnosti, ker vsebuje podatke, ki se nato posredujejo davčnim organom, ki povprašujejo po njih, v sistemu izmenjave informacij o DDV.

14 V skladu s členom 18b UStG mora podjetnik davčnemu uradu, ki je pristojen za podjetje, sporočiti davčne osnove za svoje dobave znotraj Skupnosti. Davčna osnova pri dobavi znotraj Skupnosti je v skladu s členom 10(1), drugi stavek, UStG praviloma neto plačilo, ki ga prejemnik blaga ali storitve plača podjetniku. V obračunu iz člena 18b podjetnik davčnemu organu sporoči, da so opravljene dobave na podlagi člena 4, točka 1(b), in člena 6a UStG oproščene DDV, tako da podjetnik za te dobave ni dolžan plačati DDV.

15 Dolžnosti dokazovanja, ki jih ima podjetnik, ki opravi dobavo znotraj Skupnosti, so podrobneje opredeljene v uredbi o izvajanju zakona o prometnem davku iz leta 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, str. 1308, v nadaljevanju: UStDV).

16 V skladu s členom 17a UStDV mora podjetnik po eni strani z ustreznimi dokumenti dokazati, da je bil predmet dobave prepeljan ali odposlan v preostale dele ozemlja Unije (dokaz na podlagi dokumentov). Po drugi strani mora na podlagi člena 17c UStDV računovodsko dokazati izpolnjevanje pogojev za oprostitev, vključno z navedbo kupčeve identifikacijske številke za DDV (dokaz na podlagi računovodskih listin).

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17 R., portugalski državljan, je bil direktor nemške družbe, ki je trgovala z luksuznimi vozili. Iz dejanskega stanja, opisanega v predložitvenem sklepu, izhaja, da je prodaja te družbe od leta 2001 presegala 500 vozil na leto, večinoma prodajalcem vozil s sedežem na Portugalskem.

18 R. je od leta 2002 izvedel več manipulacij, s katerimi je poskušal distributerjem s sedežem na ozemlju Portugalske republike omogočiti utajo DDV v tej državi članici s tem, da je prikril identiteto resničnih kupcev vozil. To mu je omogočilo, da je vozila prodajal po ugodnejših cenah in tako ustvaril večje dobičke.

19 Te manipulacije so potekale tako, da je za potrebe računovodstva svoje družbe izdajal lažne račune na ime fiktivnih kupcev kot prejemnikov dobav. Na teh računih je bila vedno navedena firma domnevnega kupca, njegova identifikacijska številka za DDV, označba vozila, ki je bilo v resnici dobavljeno drugemu kupcu, nakupna cena in navedba „dobava znotraj Skupnosti, oproščena v skladu s členom 6a UStG“. Tako je torej ustvaril vtis, da bo DDV plačan na Portugalskem. Fiktivni kupci so bila resnična podjetja s sedežem na Portugalskem, med katerimi so nekatera vedela za uporabo njihove firme v te namene, druga pa za to niso vedela.

20 Resnični kupci vozil so ta vozila prodajali zasebnim končnim kupcem na Portugalskem, ne da bi portugalske davčne organe obvestili o obstoju predhodne pridobitve blaga znotraj Skupnosti in ne da bi plačali DDV za ta nakup. Resnična komercialna razmerja so bila prikrita še z drugimi sredstvi. Kadar so bili končni kupci znani že ob dobavi, je R. dal izdelati tovorne liste CMR za te osebe. V teh primerih je izdal nov

navidezni račun, na katerem je bilo ime končnega odjemalca kot naslovnika in namenoma neresnična navedba „obdavčitev razlike v skladu s členom 25a UStG“.

21 Na ta način je družba, katere direktor je bil R., v letih 2002 in 2003 prodala in dobavila več kot 1100 vozil za približno 19 milijonov EUR. V davčnih obračunih za ti leti je R. te transakcije opredelil kot dobave blaga znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV, in v „povzemalnem“ obračunu, ki ga je poslal Bundeszentralamt für Steuern, je navidezne kupce označil kot pogodbene partnerje, da bi preprečil odkritje dejanskih kupcev na Portugalskem s sistemom izmenjave informacij o DDV na ravni Unije.

22 Na podlagi kazenskega postopka, ki je bil uveden proti R., je bil ta 30. januarja 2008 priprt. Landgericht Mannheim (deželno sodišče v Mannheimu) je R. s sodbo z dne 17. septembra 2008 zaradi dveh davčnih utaj, s katerima je utajil več kot 1 milijon EUR DDV v letu 2002 in več kot 1,5 milijona EUR DDV v letu 2003, obsodilo na skupno tri leta zapora. Po oceni tega sodišča prikrite dobave na Portugalsko niso dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. Namerna zloraba določb prava Unije naj bi namreč upravičila nepriznanje oprostitve davka v Nemčiji. R. naj bi s tem, da ni izpolnil obveznosti, da obračuna nemški DDV od navedenih dobav, da ga odvede davčni upravi in da ga navede v svojih davčnih obračunih, storil davčno utajo.

23 R. je pri predložitvenem sodišču zoper to sodbo vložil revizijo. Meni, da Landgericht Mannheim ni pravilno opredelilo zadevnih dejavnosti, saj naj bi dejansko šlo

za dobave znotraj Skupnosti, oproščene DDV, ker so bila vozila dejansko dobavljena podjetjem na Portugalskem. Pobiranje DDV v Nemčiji naj ne bi bilo nikoli ogroženo, saj je bilo DDV treba plačati v državi članici, v katero je bilo blago namenjeno, to je na Portugalskem. To, da navedeni davek v zadnjenavedeni državi ni bil plačan, naj ne bi bilo upoštevno.

24 Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) je v predložitveni odločbi navedlo svoje stališče, da je treba člen 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba davčne ugodnosti, ki so običajno vezane na določeno dejavnost, odreči vsem tistim, ki eno ali več takih dejavnosti opravljajo zaradi utaje davkov, če je davčni zavezanec vedel za zlorabo ali utajo in pri njej sodeloval. To naj bi izhajalo po eni strani iz prepovedi zlorab, ki jo določa pravo Unije in ki se uporablja tudi na področju DDV, po drugi strani pa iz smisla in namena navedene določbe ter iz ciljev Šeste direktive.

25 To sodišče je navedlo, da glede razlage Šeste direktive ni bilo nikoli v dvomih, ker je sodna praksa Sodišča Evropske unije dovolj jasna, in da je v dveh podobnih zadevah že zavrnilo priznanje oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti.

26 Vendar pa je iz spisa razvidno, da je Finanzgericht Baden-Württemberg (davčno sodišče iz Baden-Württemberga) v vzporednem davčnem postopku proti R., ki se je nanašalo na isto dejansko stanje, sprejelo sklep z dne 11. marca 2009, v katerem je izrazilo dvom glede zgoraj navedene razlage, ki jo je v zvezi z nepriznanjem oprostitve podalo Bundesgerichtshof, in s katerim je odredilo zadržanje izvršitve odločbe o odmeri davka na podlagi DDV, ki je bila poslana R. Po mnenju Finanzgericht se prepoved zlorabe po pravu Skupnosti ne uporabi, ker namen spornih transakcij ni bil zgolj pridobitev

davčnih ugodnosti. Poleg tega naj bi bilo stališče Bundesgerichtshof v nasprotju z načeli nevtralnosti in teritorialnosti DDV.

27 Glede na to, da sta presoji nemških sodišč različni, Bundesgerichtshof meni, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe potreben, saj bi se R. lahko izognil kazenskemu pregonu, če bi se transakcije opredelile kot dobava znotraj Skupnosti, za katero velja oprostitev iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. V tem primeru udeležba nemškega podjetja pri utaji davka na dodano vrednost na Portugalskem po nemškem kazenskem pravu ne bi bila kazniva, saj ni zagotovljen vzajemni kazenski pregon. Nepravilni podatki o kupcu ne bi bili kaznivo dejanje, temveč zgolj prekršek, ki se lahko kaznuje z globo do 5000 EUR.

28 V teh okoliščinah je Bundesgerichtshof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da za dobavo blaga v smislu tega člena prepoveduje oprostitev od DDV, če je bilo blago sicer dejansko dobavljeno, vendar je na podlagi objektivnih okoliščin gotovo, da je prodajalec, ki je zavezan za plačilo davka,

(a) vedel, da je v okviru dobave udeležen pri transakciji z blagom, katere namen je utaja DDV, ali

(b) nameraval s svojimi ravnanji prikriti dejanskega kupca, da bi njemu ali komu tretjemu omogočil utajo DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

29 R. izpodbija dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi dveh razlogov. Prvič, trdi, da je predložitveno sodišče dejansko stanje iz postopka v glavni stvari predstavilo nepravilno s tem, da je navedlo, da so bila rabljena vozila prodana „fiktivnim podjetjem“ ali „missing traders“, čeprav je šlo za resnične dobave resničnim gospodarskim subjektom, kar je pomenilo dobičkonosne transakcije, ki so ustrezale razmeram na trgu. Ker predhodno vprašanje ni v nobeni zvezi z dejanskim stanjem ali s predmetom navedenega spora in ni objektivno potrebno za razrešitev spora, naj bi bilo nedopustno.

30 Drugič, R. meni, da je zastavljeno vprašanje hipotetično, ker direktiva na kazenskem področju ne more imeti neposrednega učinka. Pri tem se sklicuje na sodbe z dne 8. oktobra 1987 v zadevi Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Recueil, str. 3969), z dne 12. decembra 1996 v združenih zadevah X (C-74/95 in C-129/95, Recueil, str. I-6609, točka 23) in z dne 3. maja 2005 v združenih zadevah Berlusconi in drugi (C-387/02, C-391/02 in C-403/02, ZOdl., str. I-3565, točka 73 in naslednje). Po njegovem mnenju razlaga, za katero predložitveno sodišče meni, da izhaja iz Šeste direktive, ne najde opore v upoštevnih določbah, ki so v veljavi v nemškem pravu. Nemško ustavno pravo, zlasti načelo zakonitosti v kazenskem pravu, pa naj bi razlagi, ki bi bila v skladu s Šesto direktivo, določalo omejitve, če bi taka razlaga vodila v kazensko obsodbo v postopku v glavni stvari.

31 V zvezi s tem je treba spomniti, da je na podlagi člena 267 PDEU zgolj nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločbo, dolžno glede na posebnosti zadeve, ki jo obravnava, presoditi tako o potrebi po sprejetju

predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi o upoštevnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Če se torej postavljena vprašanja nanašajo na razlago in/ali na veljavnost prava Unije, mora Sodišče načeloma obravnavati zadevo (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 59; z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 37, in z dne 26. oktobra 2010 v zadevi Schmelz, C-97/09, ZOdl., str. I-10465, točka 28).

32 Tako lahko Sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo nacionalno sodišče, zavrne le, 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, potrebnih za to, da bi lahko ustrezno odgovorilo na zastavljena vprašanja (glej sodbi z dne 5. decembra 2006 v združenih zadevah Cipolla in drugi, C-94/04 in C-202/04, ZOdl., str. I-11421, točka 25, in z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini in drugi, od C-317/08 do C-320/08, ZOdl., str. I-2213, točka 26, ter zgoraj navedeno sodbo Schmelz, točka 29).

33 To pa v tej zadevi ni podano. Nacionalno sodišče je Sodišču predložilo elemente dejanskega stanja, ki so v očitni zvezi s predmetom spora o glavni stvari, in tudi navedlo razloge, zaradi katerih meni, da je razlaga člena 28c(A)(a) Šeste direktive potrebna za izdajo sodbe v zadevi, ki jo obravnava.

34 Zato je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe šteti za dopusten.

Vsebinska presoja

35 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba v takih okoliščinah – kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo članico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resničnega pridobitelja, da bi mu tako omogočil izognitev plačilu DDV, ki bi ga moral plačati na podlagi pridobitve blaga znotraj Skupnosti – pravico do oprostitve tega davka za tako dobavo blaga znotraj Skupnosti zavrniti.

36 Da bi se odgovorilo na to vprašanje, je treba najprej spomniti, da je boj proti davčnim utajam, izogibanju plačila davkov in morebitnim zlorabam cilj, ki je priznan s Šesto direktivo in katerega uresničevanje ta direktiva spodbuja (glej zlasti sodbi z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 71).

37 Dobave blaga znotraj Skupnosti so oproščene na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, to je določbe, ki je del prehodne ureditve za obdavčevanje trgovine med državami članicami v naslovu XVIa te direktive, katere cilj je prenos davčnih prihodkov iz obdavčitve v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja dobavljenega blaga (glej sodbe z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 36; v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 22, in v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 22, ter z dne 22. aprila 2010 v združenih zadevah X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 in C-539/08, ZOdl., str. I-3581, točka 30).

38 V zvezi s tem mehanizem, ki ga določa ta prehodna ureditev, poteka tako, da je po eni strani dobava, v zvezi s katero je bilo blago odposlano ali prepeljano znotraj Skupnosti, oproščena plačila davka v državi članici, iz katere je bilo blago odpravljeno, to pa je dopolnjeno s pravico do odbitka ali vračila DDV, ki je bil v tej državi članici plačan

kot vstopni davek, po drugi strani pa je pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavčena v državi članici, v katero je blago prispelo (glej v tem smislu sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točki 30 in 40).

39 Tako kot drugi pojmi, ki opredeljujejo obdavčljive transakcije na podlagi Šeste direktive (glej zlasti sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 44, in zgoraj navedeno sodbo z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 41), sta pojma dobave znotraj Skupnosti in pridobitve znotraj Skupnosti objektivna in se uporabljata neodvisno od ciljev in izidov zadevnih transakcij (zgoraj navedena sodba Teleos in drugi, točka 38).

40 Natančneje, v zvezi z dobavami znotraj Skupnosti iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da pod ta pojem spadajo in so pod pogoji, ki jih države članice določijo za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, plačila davka oproščene dobave blaga – ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, izven ozemlja države članice, vendar znotraj Skupnosti – ki so opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica odprave pošiljke ali prevoza blaga.

41 Sodišče je to določbo razlagalo tako, da se oprostitev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave (glej zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 42, in Twoh International, točka 23).

42 Sodišče je tudi ugotovilo, da odkar je bil odpravljen nadzor na mejah med državami članicami, davčni organi težko preverijo, ali je blago fizično zapustilo ozemlje države članice. Zaradi tega davčni organi to načeloma preverjajo na podlagi dokazov in obračunov, ki jih predložijo davčni zavezanci (zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 44, in Twoh International, točka 24).

43 Vendar nobena določba Šeste direktive ne določa konkretnih dokazov, ki jih mora davčni zavezanec predložiti, da bi bil upravičen do oprostitve DDV, saj to vprašanje – kot je to razvidno iz člena 28c(A) Šeste direktive – spada v pristojnost držav članic (glej zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 24).

44 Zato je v skladu s to določbo, prvič, naloga držav članic, da določijo pogoje, na podlagi katerih so dobave znotraj Skupnosti oproščene, da bi tako zagotovile pravilno in preprosto uporabo navedenih oprostitev in preprečile vsakršno utajo, izogibanje ali zlorabo.

45 Vendar morajo države članice ob izvrševanju svojih pristojnosti spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi so zlasti načela pravne varnosti, sorazmernosti in legitimnih pričakovanj (glej v tem smislu sodbe z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 48; z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točki 29 in 30, in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C-271/06, ZOdl., str. I-771, točka 18). Natančneje, v zvezi z načelom sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da v skladu s tem načelom ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti, ne smejo presegati tistega, kar je nujno potrebno za uresničitev ciljev, ki sta zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje utaj (glej zlasti sodbo z dne 29. julija 2010

v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, ZOdl., str. I-7639, točka 26).

46 Drugič, iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da mora dobavitelj blaga predložiti dokaz o izpolnjevanju pogojev, ki so določeni za uporabo člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, in pogojev, ki jih država članica določi za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitev in za preprečevanje vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, da bi bil upravičen do oprostitve na podlagi navedene določbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Twoh International, točka 26).

47 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je R. v zadevi, ki je predmet postopka v glavni stvari, uveljavljal pravico do oprostitve DDV na podlagi okoliščine, da je odposlano blago dejansko zapustilo nemško ozemlje, vendar pa so bili računi in obračuni, ki jih je davčnemu uradu predložil kot dokazilo o transakcijah znotraj Skupnosti, vsebinsko namenoma nepravilni. Po mnenju predložitvenega sodišča je namreč R. na teh računih prikril resnično identiteto pridobiteljev, da bi jim tako omogočil, da se izognejo plačilu DDV na podlagi pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki je bila opravljena na Portugalskem.

48 V zvezi s tem lahko predložitev lažnih računov in lažnih obračunov ali vsaka druga manipulacija z dokazili onemogoči pravilno pobiranje davka in tako prepreči dobro delovanje skupnega sistema DDV. Taka ravnanja pa so še toliko hujša, če so storjena v okviru prehodne ureditve obdavčitve transakcij znotraj Skupnosti, ki temelji na podlagi dokazil, ki jih predložijo davčni zavezanci, kot je bilo na to opozorjeno v točki 42 te sodbe.

49 Zato pravo Unije državam članicam ne preprečuje, da predložitev nepravilnih računov obravnavajo kot davčno utajo in da v takem primeru zavrnejo oprostitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Schmeink & Cofreth in Strobel, točka 62, in sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 30).

50 Zavrnitev oprostitve v primeru nespoštovanja z nacionalnim pravom določene obveznosti – to je v obravnavanem primeru obveznosti identifikacije pridobitelja, ki je naslovnik dobave znotraj Skupnosti – ima namreč odvračilni učinek, katerega namen je zagotoviti dejansko učinkovanje navedene obveznosti in preprečevanje vsakršnih utaj in izogibanj plačilu davka (glej po analogiji v zvezi z zadržanjem dela odbitka DDV zgoraj navedeno sodbo Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, točka 28).

51 Zato lahko v takih okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari država članica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, zavrne oprostitev na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz člena 28c(A) Šeste direktive, in na podlagi uresničevanja cilja zagotovitve pravilne in preproste uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab.

52 Vendar je država članica, iz katere je blago odpravljeno, v posebnih primerih, ko obstajajo resni razlogi, na podlagi katerih se lahko domneva, da bo v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, ki ustreza zadevni dobavi, prišlo do izognitve plačila DDV v državi članici, v katero je blago namenjeno, in to kljub vzajemni pomoči in sodelovanju med davčnimi organi zadevnih članic, načeloma dolžna dobavitelju blaga zavrniti pravico do oprostitve in mu naložiti, da davek plača naknadno, da se tako prepreči nastanek položaja, ko zadevna transakcija sploh ne bi bila obdavčena. V skladu s temeljnim načelom skupnega sistema DDV se namreč s tem davkom obdavči vsaka transakcija proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbitek obračuna od DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih sestavnih delov cene (glej zlasti zgoraj navedeni

sklep Transport Service, točki 20 in 21, ter zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 54, in Collée, točka 22).

53 V zvezi z načelom sorazmernosti je treba navesti, da ne nasprotuje temu, da se dobavitelju, ki sodeluje pri davčni utaji, naloži obveznost naknadnega plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti, ki jo je opravil, če je sodelovanje tega dobavitelja pri utaji odločilen element, ki ga je treba upoštevati pri preizkusu sorazmernosti nacionalnega ukrepa.

54 Poleg tega ugotovitve iz točke 51 te sodbe ne izpodbijeta niti načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti niti načelo 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.

55 Glede na vse zgoraj navedene ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo članico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resničnega pridobitelja, da bi mu s tem omogočil izognitev plačilu DDV, država članica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, lahko na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz člena 28c(A) Šeste direktive, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

V okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo članico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resničnega pridobitelja, da bi mu s tem omogočil izognitev plačilu davka na dodano vrednost, država članica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, lahko na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz člena 28c(A) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

Podpisi