Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 19. aprila 2018 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Kraj pridobitve znotraj Skupnosti – Člen 42 – Pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet poznejše dobave – Člen 141 – Oprostitev – Trikotni posel – Ukrepi za poenostavitev – Člen 265 – Popravek rekapitulacijskega poročila“

V zadevi C-580/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 19. oktobra 2016, ki je na Sodišče prispela 17. novembra 2016, v postopku

Firma Hans Bühler KG

proti

Finanzamt de Graz-Stadt,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Vajda, E. Juhász, sodnika, K. Jürimäe (poročevalka), sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. oktobra 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za družbo Firma Hans Bühler KG P. Schulte, odvetnik,

– za avstrijsko vlado G. Eberhard, F. Koppensteiner in S. Pfeiffer, agenti,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B.-R. Killmann, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. novembra 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 141(c) in členov 42 in 265 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), v povezavi s členom 41, prvi odstavek, ter členoma 197 in 263 Direktive o DDV.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Firma Hans Bühler KG in Finanzamt Graz-Stadt (davčni urad v Gradcu, Avstrija) v zvezi s plačilom davka na dodano vrednost (DDV) na transakcije, ki so bile opravljene med oktobrom 2012 in marcem 2013.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 10 in 38 Direktive o DDV je navedeno:

„(10) V […] prehodnem obdobju se morajo transakcije znotraj Skupnosti, ki jih opravijo davčni zavezanci, razen tistih, ki so oproščeni, obdavčiti v namembni državi članici v skladu s stopnjami in pod pogoji, ki veljajo v tej državi članici.

[…]

(38) Za obdavčljive posle na domačem trgu, povezane z blagovno trgovino znotraj Skupnosti, ki jih v prehodnem obdobju opravijo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju države članice, v kateri je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti, vključno z verižnimi transakcijami, je treba sprejeti ukrepe za poenostavitev, ki zagotavljajo enako obravnavo v vseh državah članicah. Za dosego tega je treba uskladiti določbe o davčnem sistemu in osebi, ki je dolžna plačati davek za takšne posle. Vendar je treba načeloma iz takšnih postopkov izključiti blago, ki je namenjeno dobavi na ravni trgovine na drobno.“

4 Člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:
(i) 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 oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih [od] 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36“.

5 Člen 20, prvi odstavek, 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.“

6 Člen 40 Direktive o DDV določa:

„Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.

7 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.“

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 Člen 141 Direktive o DDV 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 nadaljnje 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 davek.“

10 Člen 197 Direktive o DDV določa:

„1. 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 [od] 3 do 5 poglavja 3.

2. Kadar je v skladu z določbami člena 204 davčni zastopnik določen za osebo, dolžno plačati DDV, lahko države članice določijo izjemo od odstavka 1 tega člena."

11 Člen 262 Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za DDV, mora predložiti rekapitulacijsko poročilo, v katerem so navedeni:

(a) pridobitelji, identificirani za DDV, katerim je dobavil blago pod pogoji iz člena 138(1) in (2)(c);

(b) osebe, identificirane za DDV, katerim je dobavil blago, ki mu je bilo dobavljeno v okviru pridobitve znotraj Skupnosti v smislu člena 42;

(c) davčni zavezanci in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, identificirane za DDV, katerim je opravil storitve, ki niso storitve, ki bi bile oproščene plačila DDV v državi članici, kjer je transakcija obdavčljiva, in pri katerih je prejemnik storitev davčni zavezanec v skladu s členom 196."

12 Člen 263 Direktive o DDV določa:

„1. Rekapitulacijsko poročilo se sestavi za vsak koledarski mesec v roku, ki ni daljši od enega meseca, in v skladu s postopki, ki jih predpišejo države članice.

[…]"

13 Člen 265 te direktive določa:

„1. V primerih pridobitev blaga znotraj Skupnosti iz člena 42 mora davčni zavezanec, identificiran za DDV v državi članici, ki mu je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero izvaja te pridobitve, v rekapitulacijskem poročilu jasno navesti naslednje podatke:

(a) svojo identifikacijsko številko DDV v tej državi članici in pod katero je opravil pridobitev in kasnejšo dobavo blaga;

(b) identifikacijsko številko DDV, pod katero je v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, identificirana oseba, kateri je davčni zavezanec opravil kasnejšo dobavo;

(c) za vsako osebo, kateri je bila opravljena kasnejša dobava, skupni znesek dobav, brez DDV, ki jih je opravil davčni zavezanec v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča.

2. Vrednost iz točke (c) odstavka 1 se prijavi za obdobje za predložitev, določeno v skladu z odstavki [od] (1) do (1b) člena 263, v katerem je nastala obveznost obračuna DDV."

Avstrijsko pravo

14 Člen 3(8) Anhang (Binnenmarkt) (priloga (notranji trg)) Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) z dne 23. avgusta 1994 (BGBl. 663/1994, v nadaljevanju: UStG iz leta 1994) določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti se opravi na območju države članice, v kateri je blago na koncu prevoza ali pošiljanja. Če pridobitelj v razmerju do dobavitelja uporabi identifikacijsko številko DDV, ki mu jo je dodelila druga država članica, se šteje, da je pridobitev opravljena na ozemlju te države članice, dokler pridobitelj ne dokaže, da je pridobitev obdavčila država članica, navedena v prvem stavku. Če se to dokaže, se smiselno uporablja člen 16.“

15 Člen 25 UStG iz leta 1994 v različici, ki je veljala za leto 2012 (BGBl. I, 34/2010), naslovljen „Trikotni posel“, določa:

„Opredelitev

(1) Trikotni posel je opravljen, če trije podjetniki v treh različnih državah članicah sklepajo posle glede istega blaga, če to blago zadnjemu odjemalcu dobavi neposredno prvi dobavitelj, in če so izpolnjeni pogoji iz odstavka 3. Navedeno velja tudi, če je zadnji odjemalec pravna oseba, ki ni podjetnik, ali če blaga ne kupi za svoje podjetje.

Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti v primeru trikotnega posla

(2) Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 3(8), drugi stavek, je obdavčena, če podjetnik (pridobitelj) dokaže, da gre za trikotni posel in da je izpolnil svojo obveznost predložitve poročila na podlagi odstavka 6. Če podjetnik ne izpolni svoje obveznosti predložitve poročila, se davčna oprostitev odpravi za nazaj.

Davčna oprostitev pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti

(3) Pridobitev blaga znotraj Skupnosti je pod naslednjimi pogoji oproščena plačila DDV:

(a) podjetnik (pridobitelj) nima stalnega prebivališča ali sedeža na državnem ozemlju, vendar je identificiran za DDV na območju [Unije];

(b) pridobitev je namenjena poznejši dobavi podjetnika (pridobitelja) na državnem ozemlju podjetniku ali pravni osebi, ki je identificiran za DDV na državnem ozemlju;

(c) pridobljeno blago ne izhaja iz države članice, v kateri je podjetnik (pridobitelj) identificiran za DDV;

(d) pravico razpolaganja s pridobljenim blagom zadnjemu odjemalcu (prejemniku) neposredno zagotavlja prvi podjetnik ali prvi odjemalec;

(e) davek mora na podlagi odstavka 5 plačati prejemnik.

Izdaja računa s strani pridobitelja

(4) Račun mora v primeru oprostitve iz odstavka 3 dodatno vsebovati naslednje navedbe:

– izrecno navedbo, da gre za trikotni posel znotraj Skupnosti in da je zadnji odjemalec oseba, ki je dolžna plačati davek,

– identifikacijsko številko DDV, pod katero je podjetnik (pridobitelj) opravil pridobitev znotraj Skupnosti in poznejšo dobavo blaga, ter

– identifikacijsko številko DDV prejemnika dobave.

Oseba, ki je dolžna plačati davek

(5) Pri trikotnem poslu mora davek plačati prejemnik obdavčljive dobave, če s strani pridobitelja izdani račun vsebuje podatke iz odstavka 4.

Obveznosti pridobitelja

(6) Za izpolnitev svoje obveznosti predložitve poročila v smislu odstavka 2 mora podjetnik v rekapitulacijskem poročilu navesti naslednje podatke:

– identifikacijsko številko DDV na državnem ozemlju, pod katero je opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti in poznejšo dobavo blaga;

– identifikacijsko številko DDV prejemnika s strani podjetnika opravljene poznejše dobave, ki mu je bila dodeljena s strani namembne države članice odposlanega ali odpeljanega blaga;

– za vsakega od teh prejemnikov znesek plačil za dobave, ki jih je podjetnik opravil v namembni državi članici odposlanega ali odpeljanega blaga. Ti zneski se navedejo za koledarsko četrtletje, v katerem je nastal davčni dolg.

Obveznosti prejemnika

(7) Pri izračunu davka na podlagi člena 20 se ugotovljenemu znesku prišteje dolgovani znesek na podlagi odstavka 5.“

16 S 1. januarjem 2013 se je odstavek 4 te določbe spremenil tako, da zdaj (v različici BGBl. I, 112/2012) določa:

„Izdaja računa s strani pridobitelja

(4) Za izdajo računa se uporabljajo predpisi države članice, v kateri pridobitelj opravlja dejavnost. Če se dobava opravi v poslovni enoti pridobitelja, se uporabi pravo države članice sedeža poslovne enote. Če prejemnik storitve, na katerega preide davčni dolg, tega obračuna z dobropisom, se za izdajo računa uporabljajo predpisi države članice dobave.

Če se za izdajo računa uporabljajo določbe tega zveznega zakona, mora račun dodatno vsebovati te navedbe:

– izrecno navedbo, da gre za trikotni posel znotraj Skupnosti in da je zadnji odjemalec oseba, ki je dolžna plačati davek,

– identifikacijsko številko DDV, pod katero je podjetnik (pridobitelj) opravil pridobitev znotraj Skupnosti in poznejšo dobavo blaga, ter

– identifikacijsko številko DDV prejemnika dobave.“

17 Rekapitulacijsko poročilo je treba v skladu s členom 21(3) UStG iz leta 1994 predložiti do konca koledarskega meseca, ki sledi obdobju predložitve.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

18 Družba Firma Hans Bühler, komanditna družba s sedežem v Nemčiji, kjer je tudi identificirana za DDV, ima v tej državi članici proizvodno in trgovsko podjetje. Od oktobra 2012 do aprila 2013 je bila identificirana za DDV tudi v Avstriji, ker je nameravala v tej drugi državi članici ustanoviti poslovno enoto.

19 V tem obdobju je družba Firma Hans Bühler uporabljala izključno svojo avstrijsko identifikacijsko številko DDV za te transakcije: pri dobaviteljih s sedežem v Nemčiji je kupovala izdelke, ki jih je nato prodala stranki s sedežem na Češkem, ki je bila tam tudi identificirana za DDV. Nemški dobavitelji so to blago odpeljali neposredno končnemu češkemu pridobitelju.

20 Nemški dobavitelji so na računih, ki so jih izdali družbi Firma Hans Bühler, navedli njeno avstrijsko identifikacijsko številko DDV in svojo nemško identifikacijsko številko DDV. Družba Firma Hans Bühler je izdala račune končnemu pridobitelju, na njih pa je navedla svojo avstrijsko identifikacijsko številko DDV in češko identifikacijsko številko DDV svoje stranke. V teh računih je bilo navedeno tudi, da so zadevne transakcije „trikotni posli znotraj Skupnosti“ in da je torej DDV dolžan plačati končni pridobitelj.

21 Družba Firma Hans Bühler je 8. februarja 2013 pri avstrijski davčni upravi predložila rekapitulacijska poročila za obdobje od oktobra 2012 do januarja 2013, v katerih je navedla svojo avstrijsko identifikacijsko številko DDV in češko identifikacijsko številko DDV končnega pridobitelja. Polje „trikotni posli“ je pustila prazno. Šele z dopisom z dne 10. aprila 2013 je družba Firma Hans Bühler ta rekapitulacijska poročila popravila tako, da je v to polje vpisala, da gre za trikotne posle. Tega dne je predložila rekapitulacijski poročili za februar in marec 2013.

22 Davčni urad v Gradcu je menil, da so bile transakcije, ki jih je prijavila družba Firma Hans Bühler, „ponesrečeni trikotni posli“, ker ta davčni zavezanec ni izpolnil posebnih obveznosti predložitve in ni dokazal, da je bil za transakcijo dejansko plačan DDV ob končni pridobitvi v Češki republiki. Davčni urad v Gradcu je menil tudi, da se za transakcije, tudi če so bile pridobitve blaga znotraj Skupnosti opravljene v Češki republiki, šteje, da so bile opravljene tudi v Avstriji, ker je družba Firma Hans Bühler uporabljala avstrijsko identifikacijsko številko DDV. Davčni urad v Gradcu je torej odločil, da je treba za pridobitve znotraj Skupnosti, ki jih je opravila družba Firma Hans Bühler, plačati DDV.

23 Družba Firma Hans Bühler je to odločbo izpodbijala pred Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ki je njeno tožbo zavrnilo. To sodišče meni, da bi morala družba Firma Hans Bühler, če bi želela biti oproščena plačila DDV za svoje pridobitve znotraj Skupnosti, izpolniti svoje posebne obveznosti predložitve. V prvotnih rekapitulacijskih poročilih glede obdobja od oktobra 2012 do januarja 2013 pa ni bilo navedeno, da gre za trikotne posle. Zato naj bi ta družba izgubila pravico do uveljavljanja oprostitve plačila DDV na podlagi člena 25(2) UStG iz leta 1994. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je menilo tudi, da avstrijska identifikacijska številka DDV družbe Firma Hans Bühler 10. aprila 2013 ni bila več veljavna, zato ta družba ni izpolnila obveznosti predložitve poročil niti za transakcije, opravljene februarja in marca 2013.

24 Družba Firma Hans Bühler je zoper odločbo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) vložila revizijo pri Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija). Predložitveno sodišče ima pomisleke o presoji davčnega urada v Gradcu in Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) v zvezi z obdavčitvijo zadevnih transakcij.

25 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 141(c), Direktive [o DDV], od katerega je v skladu s členom 42 (v povezavi s členom 197) Direktive [o DDV] odvisna neuporaba prvega odstavka člena 41 Direktive [o DDV], razlagati tako, da pogoj iz te določbe ni izpolnjen, če ima davčni zavezanec sedež in je identificiran za DDV v državi članici, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, čeprav ta davčni zavezanec za konkretno pridobitev blaga znotraj Skupnosti uporablja identifikacijsko številko DDV druge države članice?

2. Ali je treba člena 42 in 265 [Direktive o DDV] v povezavi s členom 263 Direktive [o DDV] razlagati tako, da se člen 41, prvi odstavek, Direktive [o DDV] ne uporabi samo v primeru pravočasne predložitve rekapitulacijskega poročila?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

26 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati tako, da pogoj, ki ga ta določba določa, ni izpolnjen, če ima davčni zavezanec sedež in je identificiran za DDV v državi članici, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, čeprav ta davčni zavezanec za zadevno pridobitev blaga znotraj Skupnosti uporablja identifikacijsko številko DDV druge države članice.

27 Člen 141 Direktive o DDV določa odstopanje od pravila, ki je določeno v členu 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.

28 Ta člen 141 določa kumulativne pogoje, pod katerimi vsaka država članica sprejme posebne ukrepe, da se DDV ne obračuna za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki se v skladu s členom 40 opravijo na njenem ozemlju, in sicer, kadar je v to državo članico blago odposlano ali odpeljano znotraj Skupnosti.

29 Med temi pogoji člen 141(a) Direktive o DDV zahteva, da pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, v katero je blago odposlano ali odpeljano znotraj Skupnosti, in je identificiran za DDV v drugi državi članici.

30 Člen 141(b) Direktive o DDV dodaja, da se pridobitev blaga opravi za poznejšo dobavo tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz člena 141(a) Direktive o DDV v isti državi članici.

31 Člen141(c) Direktive o DDV, ki je edina določba tega člena, na katero se nanašajo vprašanja predložitvenega sodišča, zahteva, da se zadevno blago, ki je predmet pridobitve znotraj Skupnosti, neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave.

32 Ta zadnja določba določa pogoj glede države članice, iz katere mora biti blago znotraj Skupnosti poslano, da je pridobitev znotraj Skupnosti lahko upravičena do ukrepa za poenostavitev, ki je določen v členu 141 Direktive o DDV.

33 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, 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 v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, točka 50, in z dne 26. julija 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, točka 73).

34 V zvezi s tem bi besedilo člena 141(c) Direktive o DDV lahko samo po sebi dopuščalo razmišljanje, da če je bilo blago iz postopka v glavni stvari poslano iz Nemčije v Češko republiko in če je imela družba Firma Hans Bühler nemško identifikacijsko številko DDV, bi bilo treba tej družbi zavrniti pravico do oprostitve plačila DDV.

35 Vendar, kot Evropska komisija navaja v pisnem stališču, iz konteksta člena 141(c) Direktive o DDV in iz ciljev te direktive izhaja, da pogoj, ki ga določa ta določba, določa drugo državo članico, kot je tista, v kateri je pridobitelj identificiran za DDV za namen posebne pridobitve, ki jo opravi.

36 V zvezi s tem je treba člen 141(c) Direktive o DDV v kontekstu drugih določb Direktive o DDV razširiti na eni strani glede na dejstvo, da če je bila država članica, iz katere je bilo blago poslano, tudi država, v kateri je bil pridobitelj identificiran za DDV za pridobitev blaga, ki je predmet prevoza, bi to pomenilo, da je ta transakcija potekala v tej državi članici in da je ni mogoče opredeliti kot „transakcijo znotraj Skupnosti“ v smislu člena 20, prvi odstavek, Direktive o DDV. V tem primeru naj se člen 141 Direktive o DDV, ki se nanaša na pridobitve znotraj Skupnosti, ne bi uporabil.

37 Na drugi strani, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 70 sklepnih predlogov, je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati v skladu s členoma 42 in 265 te direktive, ki določata in dopolnjujeta pogoje za uporabo ukrepa za poenostavitev, ki je določen v členu 141 Direktive o DDV. V zvezi s tem je treba navesti, da se člen 265 Direktive o DDV nanaša na državo članico, ki je pridobitelju dodelila identifikacijsko številko DDV, pod katero je opravil svoje pridobitve.

38 Iz tega izhaja, da če je pridobitelj identificiran za DDV v več državah članicah, je treba za presojo, ali je pogoj, določen v členu 141(c) Direktive o DDV, izpolnjen, upoštevati identifikacijsko številko DDV, pod katero je opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

39 Ta razlaga je v skladu s cilji Direktive o DDV, natančneje ukrepa za poenostavitev, ki je določen v členih 42, 141, 197 in 265 Direktive o DDV. Na eni strani prehodna ureditev DDV, ki se uporablja za promet znotraj Skupnosti, ki jo je določila 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, st. 160), zagotavlja prenos davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točka 37 in navedena sodna praksa).

40 Na drugi strani je v uvodni izjavi 38 Direktive o DDV navedeno, da je za obdavčljive posle na domačem trgu, povezane z blagovno trgovino znotraj Skupnosti, ki jih v prehodnem obdobju opravijo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju države članice, v kateri je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti, vključno z verižnimi transakcijami, treba sprejeti ukrepe za poenostavitev, ki zagotavljajo enako obravnavo v vseh državah članicah.

41 V zvezi s tem, kot navaja generalni pravobranilec v točki 57 sklepnih predlogov, je cilj člena 141 Direktive o DDV preprečiti, da bi moral vmesni gospodarski subjekt zaradi nadaljevanja transakcij, kot je opredeljeno v tem členu 141, izpolniti obveznosti identifikacije in predložitve v državi članici, v katero je blago namenjeno.

42 Glede na to se ugodnosti ureditve poenostavitve, ki jo določajo členi 42, 141, 197 in 265 Direktive o DDV, ne sme zavrniti davčnemu zavezancu, ki opravi pridobitev v okoliščinah, ki jih določa člen 141 Direktive o DDV, samo zato, ker je bil ta davčni zavezanec identificiran za DDV tudi v državi članici, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti začne. Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 72 sklepnih predlogov, bi taka zavrnitev ustvarila veliko razliko v obravnavi davčnih zavezancev in bi neupravičeno zaostrila opravljanje gospodarskih dejavnosti na podlagi identifikacij za DDV davčnega zavezanca.

43 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 141(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je pogoj, ki ga določa, izpolnjen, če ima davčni zavezanec sedež in je identificiran v državi članici, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne, čeprav ta davčni zavezanec za zadevno pridobitev znotraj Skupnosti uporablja identifikacijsko številko DDV druge države članice.

Drugo vprašanje

44 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 42 in 265 Direktive o DDV v povezavi s členom 263 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice uporabi člen 41, prvi odstavek, Direktive o DDV samo zato, ker v okviru pridobitve znotraj Skupnosti, ki je bila opravljena za poznejše dobave na ozemlju države članice, davčni zavezanec, ki je identificiran za DDV v tej državi članici, ni pravočasno predložil rekapitulacijskega poročila iz člena 265 Direktive o DDV.

45 Spomniti je treba, da z odstopanjem od člena 41, prvi odstavek, Direktive o DDV, ki se nanaša na državo članico, ki je dodelila identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil zadevno pridobitev Skupnosti, člen 42 Direktive o DDV določa, da se za pridobitev znotraj Skupnosti naloži DDV v državi članici, v katero je namenjen prevoz znotraj Skupnosti, če sta kumulativno izpolnjena dva pogoja, določena v točkah (a) in (b) tega člena 42.

46 V skladu s členom 42(a) Direktive o DDV mora vmesni pridobitelj dokazati, da je opravil to pridobitev za poznejše dobave na ozemlju države članice, določene 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.

47 Člen 42(b) Direktive o DDV dodaja drugi razlog, v skladu s katerim mora pridobitelj izpolniti obveznosti v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila, ki so določene v členu 265 Direktive o DDV. Ta zadnja določba natančno določa posebne informacije glede verige transakcij, kakor je določena v členu 141 Direktive o DDV, ki jih mora vmesni subjekt predložiti v rekapitulacijskem poročilu pri davčnem uradu države članice, ki mu je dodelila identifikacijsko številko DDV, pod katero je opravil pridobitev znotraj Skupnosti.

48 Člen 263 Direktive o DDV določa pravila v zvezi z roki, ki so določeni za predložitev rekapitulacijskega poročila.

49 V nasprotju s tem, kar avstrijska vlada trdi pred Sodiščem, je treba navesti, da medtem ko člen 42(a) Direktive o DDV natančno določa vsebinski pogoj, ki zahteva, da se za pridobitev, kot je ta v postopku v glavni stvari, uporabi DDV v skladu s členom 40 te direktive, pa člen 42(b) Direktive o DDV jasno določa pravila, v skladu s katerimi se mora predložiti dokaz o obdavčevanju v državi članici, v katero je bil namenjen prevoz ali pošiljka Skupnosti, tako da napotuje na posebne obveznosti, ki jih mora pridobitelj upoštevati pri predložitvi rekapitulacijskega poročila. Te obveznosti v zvezi z rekapitulacijskimi poročili je treba obravnavati kot formalne zahteve.

50 Na podlagi načela davčne nevtralnosti to, da davčni zavezanec ni spoštoval formalnih zahtev, ki so določene v členu 42(b) Direktive o DDV, ne bi smelo onemogočiti uporabe člena 42 te direktive, če so sicer izpolnjeni vsebinski pogoji, določeni v členu 42(a) (glej po analogiji sodbi z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46, in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 36). Zavrnitev uporabe člena 42 Direktive o DDV iz tega razloga bi namreč vodila v dvojno obdavčevanje, saj bi bil vmesni pridobitelj obdavčen na podlagi člena 41(1) Direktive o DDV tudi v državi članici, ki mu je dodelila identifikacijsko številko DDV, ki jo je uporabil za to transakcijo, medtem ko bi bil končni pridobitelj prav tako obdavčen na podlagi člena 141(e) in člena 197 Direktive o DDV. V zvezi s tem je treba dodati, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da člena 41 in 42 Direktive

o DDV zagotavljata, da se za zadevno pridobitev znotraj Skupnosti obdavči končni pridobitelj, kar preprečuje dvojno obdavčevanje te transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 35).

51 Iz tega izhaja, da se člen 42 Direktive o DDV uporablja, če so vsebinski pogoji izpolnjeni. Pri tem je upoštevno dejstvo, da je pridobiteljeva identifikacijska številka DDV veljavna v času transakcij. Nasprotno pa je neupoštevno dejstvo, da ta številka ni več veljavna na datum, ko so bila predložena rekapitulacijska poročila.

52 Vsekakor država članica ne sme določiti, ne da bi prekoračila to, kar je nujno za zagotovitev točnega plačila davka, možnosti popravka rekapitulacijskih poročil glede trikotnih transakcij, tako da izniči učinek tega popravka, ker vmesnemu operaterju onemogoči, da retroaktivno uporabi člen 42 Direktive o DDV, če ta subjekt dokaže, da so bili izpolnjeni vsebinski pogoji. Vendar pa se za sankcioniranje neupoštevanja formalnih zahtev države članice lahko določijo drugačne sankcije, kot je zavrnitev uporabe člena 42 Direktive o DDV, kot je naložitev globe ali denarna kazen, ki je sorazmerna teži kršitve (glej po analogiji sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 42).

53 Iz predložitvene odločbe pa izhaja, da so bila prvotna rekapitulacijska poročila za obdobje od oktobra 2012 do decembra 2012 sicer popolna, vendar so bila predložena prepozno, in sicer 8. februarja 2013. Davčni urad v Gradcu je menil tudi, da družba Firma Hans Bühler ni izpolnila obveznosti predložitve za meseca februar in marec 2013, saj identifikacijska številka DDV te družbe ni bila več veljavna na datum predložitve rekapitulacijskih poročil, ki so se nanašala na transakcije, ki so bile opravljene v tem obdobju.

54 Glede tega zadnjega obdobja je treba navesti, da se zgolj okoliščina, v skladu s katero identifikacijska številka DDV družbe Firma Hans Bühler ni bila več veljavna na datum predložitve rekapitulacijskih poročil iz postopka v glavni stvari, ne sme obravnavati, kot da ni v skladu s členom 265 Direktive o DDV. Ta določba namreč ne zahteva, da je identifikacijska številka DDV, ki jo ima davčni zavezanec, veljavna na datum rekapitulacijskega poročila. Besedilo iste določbe določa, da mora biti v rekapitulacijskem poročilu navedena številka DDV, pod katero je davčni zavezanec „opravil“ zadevne pridobitve znotraj Skupnosti, in ne tista številka, ki jo ima na datum predložitve rekapitulacijskega poročila.

55 Glede rekapitulacijskih poročil, ki so bila predložena prepozno, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se člen 42 Direktive o DDV lahko uporabi, če so vsebinski pogoji, določeni v členu 42(a) Direktive o DDV izpolnjeni, čeprav formalni pogoj iz člena 42(b) Direktive o DDV ni bil pravočasno izpolnjen. Davčna uprava države članice namreč načeloma ne bi smela obdavčiti pridobitve znotraj Skupnosti le zato, ker pridobitelj ni pravočasno predložil pravilno izpolnjenega rekapitulacijskega poročila glede svoje transakcije.

56 Dodati pa je treba, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 91 sklepnih predlogov, da obstajata dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve upraviči, da se zavrne uporaba člena 42 Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, točke 43, 44 in 46).

57 Prvič, neizpolnitev formalne zahteve lahko vodi v zavrnitev uporabe člena 42 Direktive o DDV, če je davčni zavezanec naklepno sodeloval pri davčni utaji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV (glej po analogiji sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 39 in navedena sodna praksa).

58 V postopku v glavni stvari noben element iz spisa ne kaže na to, da je družba Firma Hans Bühler sodelovala pri davčni utaji.

59 Drugič, neizpolnitev formalne zahteve lahko upraviči zavrnitev uporabe člena 42 Direktive o DDV, če zaradi te neizpolnitve ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej po analogiji sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 42 in navedena sodna praksa).

60 Predložitveno sodišče mora preveriti, ali zaradi dejstva, da so bila prvotna rekapitulacijska poročila, ki se nanašajo na obdobje od oktobra 2012 do decembra 2012, predložena prepozno, ni bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.

61 Glede na zgornje ugotovitve je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 42 in 265 Direktive o DDV v povezavi s členom 263 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice uporabi člen 41, prvi odstavek, Direktive o DDV samo zato, ker v okviru pridobitve znotraj Skupnosti, ki je bila opravljena za poznejše dobave na ozemlju države članice, davčni zavezanec, ki je identificiran za DDV v tej državi članici, ni pravočasno predložil rekapitulacijskega poročila iz člena 265 Direktive o DDV.

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 Sodišče (četrti senat) 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 je pogoj, ki ga določa, izpolnjen, če ima davčni zavezanec sedež in je identificiran za davek na dodano vrednost (DDV) v državi članici, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne, čeprav ta davčni zavezanec za zadevno pridobitev znotraj Skupnosti uporablja identifikacijsko številko DDV druge države članice.**

2. **Člena 42 in 265 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, v povezavi s členom 263 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice uporabi člen 41, prvi odstavek, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, samo zato, ker v okviru pridobitve znotraj Skupnosti, ki je bila opravljena za poznejše dobave na ozemlju države članice, davčni zavezanec, ki je identificiran za davek na dodano vrednost (DDV) v tej državi članici, ni pravočasno predložil rekapitulacijskega poročila iz člena 265 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45.**

Podpisi