Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 20. oktobra 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Šesta direktiva — Člen 28c(A)(a) in (d) — Prenos blaga znotraj Evropske unije — Pravica do oprostitve — Nespoštovanje obveznosti posredovanja identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država članica — Neobstoj konkretnih indicev o obstoju davčne utaje — Zavrnitev priznanja oprostitve — Dopustnost“

V zadevi C-24/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu, Nemčija) z odločbo z dne 4. decembra 2014, ki je prispela na Sodišče 21. januarja 2015, v postopku

Josef Plöckl

proti

Finanzamt Schrobenhausen,

SODIŠČE (četrti senat),

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

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. januarja 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Finanzamt Schrobenhausen K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan in D. Scherer,

— za nemško vlado T. Henze, agent,

— za grško vlado K. Nasopoulou in S. Lekkou, agentki

— za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, A. Cunha in R. Campos Laires, agenti,

— za Evropsko komisijo M. Wasmeier in M. Owsiany-Hornung, agenta,

* Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 6. aprila 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 22(8) 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 (UL 2005, L 345, str. 19) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), v različici, ki izhaja iz člena 28h Šeste direktive, ter iz člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) te direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Josefom Plöcklom in Finanzamt Schrobenhausen (davčni urad v Schrobenhausnu, Nemčija, v nadaljevanju: davčni urad), ker je ta urad zavrnil oprostitev plačila davka na dodano vrednost (DDV) za prenos avtomobila, dodeljenega podjetju J. Plöckla, iz Nemčije v Španijo leta 2006.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, predmet davka na dodano vrednost.

4 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

5 V členu 5(1) Šeste direktive je pojem „dobava blaga“ opredeljen kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

6 Člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[…]“

7 Člen 28a(5) Šeste direktive določa:

„Kot dobave blaga opravljene za plačilo se obravnava naslednje:

(b) prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico.

Šteje se, da je bil opravljen prenos blaga v drugo državo članico: vsaka premičnina, ki jo odpošlje ali odpelje davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu z ozemlja, opredeljenega v členu 3, vendar znotraj Skupnosti, za potrebe svojega podjetja, razen za katero od naslednjih transakcij:

[…]“

8 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) Šeste direktive 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 je opredeljen [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[ta] kot taka[] v držav[i] članic[i], ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[…]

(d) dobava blaga v smislu člena 28a(5)(b), za katero se priznavajo zgornje oprostitve, če se opravi v imenu drugega davčnega zavezanca.“

Nemško pravo

9 Člen 3(1a) Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje prenos blaga podjetja z nacionalnega ozemlja na območje Skupnosti, ki ga podjetnik opravi za namene podjetja, razen zgolj začasne rabe, tudi če je podjetnik blago uvozil na ozemlje države. Podjetnik se šteje za dobavitelja.“

10 V skladu s členom 4, točka 1(b), UStG so dobave znotraj Skupnosti oproščene plačila DDV.

11 V členu 6a UStG je dobava blaga znotraj Skupnosti med drugim opredeljena tako:

„[…]

2. Kot dobava blaga znotraj Skupnosti se šteje tudi prenos blaga, ki se šteje za dobavo (člen 3(1a) [UStG]).

3. Izpolnjevanje pogojev iz odstavkov 1 in 2 mora dokazati podjetnik. […]“

12 Člen 17c(1) in (3) Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (izvedbena uredba o prometnem davku) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„(1) Pri dobavah znotraj Skupnosti (člen 6a(1) in (2) [UStG]) mora podjetnik, za katerega se uporablja ta uredba, knjigovodsko dokazati, da so izpolnjeni pogoji za oprostitev davka, vključno z identifikacijsko številko odjemalca za prometni davek. Iz knjigovodstva mora biti jasno in zlahka preverljivo razvidno, da so pogoji izpolnjeni.

[…]

(3) V primerih prenosa, enakovrednih dobavi, (člen 6a(2) [UStG]) mora podjetnik zabeležiti te podatke:

[…]

2. naslov in identifikacijsko številko za prometni davek dela podjetja, ki je v drugi državi članici;

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 J. Plöckl, samostojni podjetnik, je leta 2006 kupil vozilo, ki ga je dodelil svojemu podjetju. To vozilo je 20. oktobra 2006 odposlal trgovcu s sedežem v Španiji, da bi ga tam prodal. To potrjuje CMF tovorni list (tovorni list, uveden na podlagi konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v Ženevi 19. maja 1956, kakor je bila spremenjena s protokolom z dne 5. julija 1978). Navedeno vozilo je bilo 11. julija 2007 prodano podjetju s sedežem v Španiji.

14 J. Plöckl ni prijavil prometa od te transakcije za leto 2006. Za leto 2007 je prijavil dobavo navedenemu podjetju znotraj Skupnosti, oproščeno DDV.

15 Davčni urad je na podlagi nadzora na kraju samem menil, da pogoji za dobavo blaga znotraj Skupnosti niso izpolnjeni in da je šlo za dobavo, ki jo je treba obdavčiti v Nemčiji za leto 2007. Zato je izdal spremenjeno odločbo o odmeri DDV za leto 2007.

16 Med postopkom, ki je bil nato uveden pred Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu, Nemčija), je to sodišče ugotovilo, da je bilo vozilo leta 2007 že v Španiji, zato je davčni urad to spremenjeno odločbo odpravil.

17 Davčni urad je po tej odpravi spremenil izračun DDV za leto 2006, ker je menil, da je treba za prenos vozila leta 2006 v Španijo obračunati DDV in da zanj ne velja oprostitev, kajti J. Plöckl ni navedel identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila Španija, in torej ni predložil knjigovodskega dokaza, ki se zahteva za oprostitev plačila DDV.

18 J. Plöckl je zoper to odločbo vložil tožbo pri predložitvenem sodišču. To meni, prvič, da ni šlo za dobavo znotraj Skupnosti, ker ni zadostne časovne in materialne povezave med odpošiljanjem vozila v Španijo in njegovo prodajo v tej državi članici, in drugič, da je treba za prenos znotraj Skupnosti, ki je bil opravljen leta 2006, obračunati DDV na podlagi člena 3(1a) UStG.

19 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba za navedeni prenos priznati oprostitev plačila DDV. Poudarja, da J. Plöckl sicer ni sprejel vseh razumnih ukrepov, da bi navedel identifikacijsko številko za DDV, ki jo je dodelila namembna država članica, vendar ni konkretnih indicev o davčni utaji in davčni urad to utajo izključuje. Po mnenju predložitvenega sodišča je J. Plöckl zgolj napačno uporabil pravo s tem, da je transakcijo prenosa in poznejše prodaje označil kot dobavo znotraj Skupnosti, in davčnemu uradu ni predložil lažnega davčnega obračuna.

20 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sklicuje na točko 58 sodbe z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), iz katere izhaja, da je za oprostitev plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti lahko določen pogoj, da dobavitelj navede identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, ne da bi bilo mogoče to oprostitev zavrniti samo na podlagi tega, da ta obveznost ni bila izpolnjena, če dobavitelj v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, te identifikacijske številke ni mogel predložiti, je pa predložil ustrezne dokaze za to, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki v zadevni transakciji deluje kot tak.

21 Navedeno sodišče meni, da je razlogovanje Sodišča v tej sodbi mogoče uporabiti tudi za prenos znotraj Skupnosti, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, in da je iz tega mogoče sklepati, da je oprostitev plačila DDV v obravnavani zadevi mogoče zavrniti, ker J. Plöckl ni sprejel vseh razumnih ukrepov, da bi navedel identifikacijsko številko za DDV, ki jo je dodelila namembna država članica.

22 Vendar predložitveno sodišče poudarja, da je Sodišče v točki 52 navedene sodbe presodilo, da je od dobavitelja upravičeno zahtevati, da ravna v dobri veri in da sprejme vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da posledica transakcije, ki jo opravlja, ni njegovo sodelovanje pri davčni utaji. Meni torej, da se od davčnega zavezanca lahko zahteva, da sprejme razumne ukrepe, le če obstajajo konkretni indici o obstoju utaje.

23 Predložitveno sodišče meni, da brez konkretnih indicev o utaji oprostitve plačila DDV ni mogoče zavrniti, če so materialni pogoji za to oprostitev izpolnjeni, kot v zadevi, o kateri odloča, saj predložitev identifikacijske številke za DDV ni določena kot tak pogoj. V teh okoliščinah naj bi bila ta zavrnitev v nasprotju z načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

24 Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchenu) je zato prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h te direktive, in člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) Šeste direktive državam članicam dovoljujeta, da davčne oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti (v obravnavanem primeru: prenos znotraj Skupnosti) ne priznajo, če dobavitelj sicer ni izpolnil vseh ukrepov, ki jih je mogoče od njega razumno zahtevati v zvezi s postopkovnimi zahtevami knjigovodskega evidentiranja identifikacijske številke za DDV, vendar pa niso podani konkretni indici o davčni utaji ter je bilo blago preneseno v drugo državo članico in so izpolnjeni tudi drugi pogoji za davčno oprostitev?“

Vprašanje za predhodno odločanje

25 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, ter člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) te direktive razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice porekla zavrne oprostitev plačila DDV za prenos blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država članica, če niso podani konkretni indici o davčni utaji, če je bilo blago preneseno v drugo državo članico in če so izpolnjeni tudi drugi pogoji za oprostitev.

26 V skladu s členom 28a(5), prvi pododstavek, Šeste direktive se prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico, kot je tista, v kateri ima to podjetje sedež, šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo. Ta prenos je v skladu s členom 2, točka 1, in členom 5(1) Šeste direktive torej transakcija, ki je predmet DDV.

27 Pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se transakcija lahko šteje za prenos znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(5)(b) Šeste direktive, so določeni v drugem pododstavku te določbe, v skladu s katerim se šteje, da je bil opravljen prenos blaga v drugo državo članico za vsako premičnino, ki jo odpošlje ali odpelje davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu z ozemlja, opredeljenega v členu 3, vendar znotraj Evropske unije, za potrebe svojega podjetja, razen za potrebe nekaterih transakcij, ki so navedene v tem pododstavku.

28 Iz člena 28c(A)(d) Šeste direktive je razvidno, da mora biti ta prenos znotraj Skupnosti oproščen plačila DDV v državi članici porekla, ker bi bila zanj uporabljena odstopanja iz člena 28c(A) od (a) do (c) Šeste direktive, če bi se ta prenos opravil za drugega davčnega zavezanca.

29 Iz tega izhaja, da se prenos znotraj Skupnosti, kakršen je tisti iz navedenega člena 28a(5)(b), za namene oprostitve plačila DDV med drugim šteje za dobavo znotraj Skupnosti, katere oprostitev plačila DDV je določena v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. Pogoji za oprostitev takega prenosa znotraj Skupnosti pa na eni strani izhajajo iz zadnjenavedene določbe, ne da bi moral biti ta prenos opravljen za drugega davčnega zavezanca. Zadevno blago mora torej odposlati ali odpeljati davčni

zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu z ozemlja, opredeljenega v členu 3 te direktive, vendar znotraj Unije, in ta prenos mora biti opravljen za tega davčnega zavezanca ali za pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki delujeta kot taka, v državi članici, ki ni država članica, iz katere se odpošlje ali odpelje blago.

30 Na drugi strani, kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah od 59 do 61 sklepnih predlogov, morajo biti tudi vsebinski pogoji za prenos znotraj Skupnosti, kot so navedeni v členu 28a(5)(b), drugi pododstavek, Šeste direktive in ki so našteti v točki 27 te sodbe, izpolnjeni, da je ta prenos oproščen plačila DDV.

31 Vendar je treba pojasniti, da prenos blaga za potrebe podjetja davčnega zavezanca, kot je pojasnjeno v tej določbi, pomeni, da se ta prenos opravi za tega davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“ v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. V zvezi s tem v skladu z ustaljeno sodno prakso velja, da ima davčni zavezanec tak status, ko izvaja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 49, in z dne 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, točka 52).

32 Po mnenju predložitvenega sodišča je treba transakcijo iz postopka v glavni stvari šteti za prenos znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(5)(b) Šeste direktive. V zvezi s tem poudarja, da je bilo vozilo, ki ga je kupil J. Plöckl, dodeljeno njegovemu podjetju iz Nemčije, nato pa odposlano v Španijo, kjer se je še naprej uporabljalo v poslovne namene J. Plöckla.

33 Iz tega izhaja, da so bili pogoji oprostitve plačila DDV za prenos iz postopka v glavni stvari, izpolnjeni, kar je razvidno tudi iz besedila vprašanja, ki ga je postavilo predložitveno sodišče. Vendar je davčni urad to oprostitev zavrnil, ker mu J. Plöckl ni posredoval identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila Kraljevina Španija, kot se zahteva s členom 17c(3) izvedbene uredbe o prometnem davku v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari.

34 Evropska komisija v pisnem stališču meni, da je s to zahtevo o posredovanju identifikacijske številke za DDV, ki jo dodeli namembna država članica, kar zadeva prenos znotraj Skupnosti, mogoče dokazati, da je davčni zavezanec zadevno blago prenesel v to državo članico „za namene svojega podjetja“, kar je, kot je razvidno iz točk 30 in 31 te sodbe, pogoj za oprostitev plačila DDV za tak prenos. Davčni urad in nemška vlada sta na obravnavi potrdila ta namen navedene zahteve. To vprašanje za predhodno odločanje se torej nanaša na dokazna pravila, ki jih je mogoče postaviti, in na okoliščine, v katerih so ta lahko postavljena, da se dokaže izpolnitev tega pogoja za oprostitev.

35 Sodišče je v zvezi s tem razsodilo, da – ker glede tega ni nobene določbe v Šesti direktivi, ki v členu 28c(A), prvi del stavka, določa le, da države članice določijo pogoje, pod katerimi oprostijo dobave blaga znotraj Skupnosti – so za vprašanje glede vrste dokazov, ki jih lahko predložijo davčni zavezanci, zato da bi izkoristili oprostitev plačila DDV, pristojne države članice (sodba z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 42 in navedena sodna praksa). To velja tudi za prenose znotraj Skupnosti, ki so v tej določbi navedeni v točki (d).

36 Poleg tega člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, državam članicam omogoča tudi, da sprejmejo ukrepe za zagotavljanje pravilne odmere in pobiranja DDV ter preprečevanje davčnih utaj, pri čemer med drugim ne smejo preseči tega, kar je potrebno za uresničevanje takih ciljev. Takih ukrepov torej ni mogoče uporabiti tako, da bi ogrožali nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV (sodba z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 44 in navedena sodna praksa).

37 Tak nacionalni ukrep presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve v bistvu pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, pri čemer ne upošteva vsebinskih zahtev in se med drugim ne sprašuje, ali so bile te izpolnjene. Transakcije je treba namreč obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točki 29 in 30).

38 Kar zadeva objektivne značilnosti prenosa znotraj Skupnosti, pa je iz točke 30 te sodbe razvidno, da če prenos blaga izpolnjuje pogoje iz člena 28a(5)(b), drugi pododstavek, Šeste direktive, je ta prenos oproščen plačila DDV (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 30).

39 Iz tega izhaja, da načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31).

40 V zvezi s tem je Sodišče v kontekstu dobave znotraj Skupnosti razsodilo, da je obveznost posredovati identifikacijsko številko za DDV, ki jo ima pridobitelj blaga, formalna zahteva glede na pravico do oprostitve plačila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 51).

41 To velja tudi za obveznost, da se v okviru prenosa znotraj Skupnosti posreduje identifikacijsko številko za DDV davčnega zavezanca, ki jo dodeli namembna država članica. V zvezi s tem predložitev te številke sicer pomeni dokaz, da je bil ta prenos opravljen za potrebe podjetja tega davčnega zavezanca in posledično, kot je razvidno iz točke 31 te sodbe, da navedeni davčni zavezanec deluje kot tak v tej državi članici, vendar dokaz o tem statusu nikakor ne more biti odvisen izključno od predložitve navedene identifikacijske številke za DDV. Člen 4(1) Šeste direktive, ki opredeljuje pojem „davčnega zavezanca“, tega statusa namreč ne pogojuje s tem, da ima zadevna oseba identifikacijsko številko za DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 49). Posredovanje te številke torej ni vsebinski pogoj za oprostitev plačila DDV za prenos znotraj Skupnosti.

42 Iz navedenega izhaja, da uprava države članice načeloma ne more zavrniti oprostitve plačila DDV za prenos znotraj Skupnosti zgolj zato, ker davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki mu jo je dodelila namembna država članica.

43 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 81 sklepnih predlogov, sta bila v sodni praksi Sodišča kljub temu priznana dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve plačila DDV.

44 Prvič, na načelo davčne nevtralnosti se za oprostitev plačila DDV ne more sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni utaji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 54, in z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46).

45 Vendar je predložitveno sodišče ugotovilo, da ni konkretnih indicev o davčni utaji v sporu o glavni stvari in da je davčni urad to utajo izključil. Zato se ta izjema od pravila – v skladu s katerim je treba davčno oprostitev plačila DDV priznati, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če ni izpolnjen en formalni pogoj – v tem sporu ne uporablja.

46 Drugič, posledica kršitve formalne zahteve je lahko zavrnitev oprostitve plačila DDV, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej v tem smislu sodbi 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31, in z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46).

47 Vendar prav iz pogoja, od katerega je ta zavrnitev oprostitve plačila DDV odvisna, izhaja, da če ima uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, ne sme, kar zadeva pravico davčnega zavezanca do oprostitve, naložiti dodatnih pogojev, zaradi katerih lahko uveljavljanje te pravice postane neučinkovito (glej po analogiji sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 40 in navedena sodna praksa).

48 Kot je navedeno v točkah 30 in 31 te sodbe, pa vsebinski pogoji za prenos znotraj Skupnosti, ki so določeni v členu 28a(5)(b) Šeste direktive, v bistvu ustrezajo vsebinskim pogojem za oprostitev plačila DDV za ta prenos, navedenim v členu 28c(A)(a) te direktive.

49 Zato je treba šteti – ker je predložitveno sodišče, kot je razvidno iz točke 32 te sodbe, v okviru spora o glavni stvari ugotovilo, da je treba zadevno transakcijo šteti za prenos znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(5)(b) Šeste direktive, čeprav J. Plöckl ni posredoval identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država članica –, da je davčni urad imel na voljo podatke, potrebne tudi za ugotovitev, da so bili pogoji za oprostitev za ta prenos izpolnjeni.

50 Očitno je torej, da se nobeden od primerov, v katerih je Sodišče priznalo možnost, da uprava zavrne oprostitev plačila DDV zaradi nespoštovanja formalne zahteve, ne more uporabiti v okoliščinah, kakršne so te iz spora o glavni stvari.

51 Predložitveno sodišče se kljub temu sklicuje na točko 58 sodbe z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), v kateri je Sodišče odločilo, da člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive ne nasprotuje temu, da davčna uprava države članice za oprostitev plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti določi pogoj, da dobavitelj navede identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, ne da bi bilo mogoče to oprostitev zavrniti samo na podlagi tega, da ta obveznost ni bila izpolnjena, če dobavitelj v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, te identifikacijske številke ni mogel predložiti, vendar je predložil dokaze, ki zadostno dokazujejo, da je pridobitelj davčni zavezanec, ki v zadevni transakciji deluje kot tak. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali iz tega izhaja, da je mogoče zavrniti oprostitev plačila DDV davčnemu zavezancu, ki v okviru prenosa znotraj Skupnosti ni sprejel vseh ukrepov, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da upravi predloži identifikacijsko številko za DDV, ki jo je dodelila namembna država članica.

52 Sodišče v sodbi z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ni nameravalo postaviti takega splošnega pravila.

53 V točki 46 navedene sodbe je Sodišče namreč izrecno potrdilo sodno prakso, v skladu s katero načelo nevtralnosti – razen v dveh primerih, navedenih v točkah 44 in 46 te sodbe – zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanec nekaterih formalnih zahtev ni izpolnil.

54 Poleg tega je, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 111 sklepnih predlogov, med drugim iz točke 52 sodbe z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), razvidno, da se ugotovitev v zvezi z nemožnostjo dobrovernega davčnega zavezanca, ki je sprejel vse ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da posreduje pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV, nanaša na položaj, v katerem gre za vprašanje, ali je davčni zavezanec sodeloval pri davčni utaji. Tako je razsodilo, da je mogoče sodelovanje dobavitelja pri tej davčni utaji izključiti glede na okoliščino, da ta v dobri veri in po tem, ko je sprejel vse ukrepe, ki jih je bilo mogoče od njega razumno zahtevati, ni mogel predložiti pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV.

55 Iz tega izhaja, da v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, v katerih je bilo sodelovanje davčnega zavezanca pri davčni utaji vsekakor izključeno, temu zavezancu ni mogoče zavrniti oprostitve plačila DDV z utemeljitvijo, da ni sprejel vseh potrebnih ukrepov, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, da bi izpolnil formalno obveznost, in sicer predložitev identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila država članica cilja prenosa znotraj Skupnosti.

56 Davčni urad in nemška vlada sta kljub temu pri Sodišču poudarila bistven pomen identifikacijske številke za DDV kot element nadzora v obsežnem sistemu, ki zajema veliko število transakcij znotraj Skupnosti.

57 Vendar s tem preudarkom ni mogoče spremeniti formalne zahteve v vsebinsko v skupnem sistemu DDV, prav tako ne upravičiti zavrnitve oprostitve zaradi nespoštovanja formalne zahteve, naložene z nacionalnim pravom, s katerim je bila prenesena Šesta direktiva.

58 Čeprav člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, državam članicam omogoča, da sprejmejo ukrepe za zagotavljanje pravilnega pobiranja DDV in za preprečevanje davčnih utaj, bi taka zavrnitev presegla tisto, kar je potrebno za uresničitev teh ciljev, saj je tako kršitev tega nacionalnega prava mogoče sankcionirati z globo, ki je sorazmerna njeni teži (glej po analogiji sodbi z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točki 62 in 63, in z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točki 47 in 48).

59 Ob upoštevanju navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 22(8) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28h, ter člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) te direktive razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice porekla zavrne oprostitev plačila DDV za prenos blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila namembna država članica, če niso podani konkretni indici o davčni utaji ter je bilo blago preneseno v drugo državo članico in so izpolnjeni tudi drugi pogoji za oprostitev.

Stroški

60 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:

Člen 22(8) 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 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005, v različici, ki izhaja iz člena 28h te Šeste direktive, ter člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (d) navedene direktive je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice porekla zavrne oprostitev plačila davka na dodano vrednost za prenos blaga znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da davčni zavezanec ni predložil identifikacijske številke za ta davek, ki jo je dodelila namembna država članica, če niso podani konkretni indici o davčni utaji, če je bilo blago preneseno v drugo državo članico in če so izpolnjeni tudi drugi pogoji za oprostitev.

Podpisi