

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 27. oktobra 2022(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 44 – Kraj, ki je dav?no upoštevana navezna okolish?ina – Prenos pravic do emisije toplogrednih plinov – Prejemnik, ki je sodeloval pri utaji DDV v okviru verige transakcij – Dav?ni zavezanec, ki je bil ali bi moral biti seznanjen z obstojem te utaje“

V zadevi C?641/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finan?no sodiš?e, Avstrija) z odlo?bo z dne 11. oktobra 2021, ki je na Sodiš?e prispela 20. oktobra 2021, v postopku

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi K. Jürimäe (poro?evalka), predsednica tretjega senata v funkciji predsednice osmega senata, N. Jääskinen in M. Gavalec, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Climate Corporation Emissions Trading GmbH W. Standfest, Rechtsanwalt,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in B.?R. Killmann, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago dolo?b 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 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Climate Corporation Emissions Trading GmbH (v nadaljevanju: Climate Corporation) in Finanzamt Österreich (davčna uprava, Avstrija) glede obdavčitve transakcij, pri katerih gre za prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4 Pod naslovom V te direktive, „Kraj obdavčljivih transakcij“, poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“, vsebuje člen 44 navedene direktive, ki določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

5 Ta člen 44 izhaja iz Direktive 2008/8, s katero je bila Direktiva 2006/112 spremenjena glede kraja opravljanja storitev. V uvodnih izjavah 3 in 4 Direktive 2008/8 je navedeno:

„(3) Za vsako opravljanje storitev bi moral biti kraj obdavčitve na celoma kraj dejanske potrošnje. Če bi se na ta način spremenilo splošno pravilo za kraj opravljanja storitev, bi bile še vedno potrebne določene izjeme od tega splošnega pravila zaradi administrativnih razlogov in razlogov politik.

(4) Za opravljanje storitev davčnim zavezancem bi moralo splošno pravilo v zvezi s krajem opravljanja storitev temeljiti na kraju, kjer ima sedež prejemnik, in ne, kjer ima sedež izvajalec. [...]“

6 Pod naslovom IX Direktive o DDV, „Oprostitve“, poglavje 1, naslovljeno „Splošne določbe“, vsebuje člen 131 te direktive, ki določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

7 Ta naslov IX vsebuje tudi poglavje 4, naslovljeno „Oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti“. V tem poglavju 4 člen 138(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostiti dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njuno račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Evropske skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga za ne.“

8 Člen 196 te direktive določa:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz člena 44, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice.“

9 Člen 273, prvi odstavek, navedene direktive določa:

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

Avstrijsko pravo

10 Člen 3a(6) Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV) z dne 23. avgusta 1994 (BGBl. 663/1994) v različici, ki se uporablja za okoliščine spora o glavni stvari (BGBl. I 52/2009), določa:

„Ob upoštevanju odstavkov od 8 do 16 in člena 3a se za druge storitve, opravljene za podjetnika v smislu odstavka 5, točki 1 in 2, šteje, da so opravljene v kraju, iz katerega prejemnik upravlja svoje podjetje. Če se druga storitev opravi za stalno poslovno enoto podjetnika, je namesto tega odločilen kraj te stalne poslovne enote.“

11 V zvezi s tem je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da pojma „podjetnik“ in „druge storitve“, uporabljena v tej določbi, ustrezata pojmom „davčni zavezanec“ oziroma „opravljanje storitev“, uporabljenima v pravu Unije.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba Climate Corporation s sedežem v Badnu (Avstrija) je med 1. in 20. aprilom 2010 za plačilo prenesla pravice do emisije toplogrednih plinov na družbo Bauduin Handelsgesellschaft mbH (v nadaljevanju: Bauduin) s sedežem v Hamburgu (Nemčija).

13 Finanzamt Baden Mödling (finančna uprava v Baden Mödlingu, Avstrija) je z odločbo o odmeri DDV za leto 2010, sprejeto 27. januarja 2012, te prenose pravic do emisije toplogrednih plinov opredelila kot obdavčljivo „dobavo blaga“, ki ni zajeta z oprostitvijo za dobave znotraj Skupnosti. Po mnenju te finančne uprave je družba Bauduin sodelovala kot *missing trader* pri utaji DDV vrste „davčni vrtljak“, družba Climate Corporation pa je vedela ali bi morala vedeti, da bodo te pravice uporabljene za zlorabo DDV.

14 Družba Climate Corporation je 27. februarja 2012 zoper to odločbo vložila tožbo pri predložitvenem sodišču, to je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija).

15 To sodišče ugotavlja, da je treba prenose pravic do emisije toplogrednih plinov opredeliti kot „opravljanje storitev“, in ne kot „dobavo blaga“, kot je razvidno iz sodbe z dne 8. decembra 2016, A in B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Navedeno sodišče pojasnjuje, da je v teh okoliščinah v skladu z določbami člena 44 Direktive o DDV, člena 3a(6) zakona o DDV in nemškega prava kraj opravljanja storitev, ki jih je družba Climate Corporation opravila za družbo Bauduin, v Nemčiji. Te storitve naj zato ne bi bile obdavčljive v Avstriji, ampak v Nemčiji, in družba Bauduin naj bi bila dolžna plačati DDV v zadnjenavedeni državi članici.

17 V skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča pa bi morala družba Climate Corporation vedeti, da so se pravice, ki so bile prodane družbi Bauduin, uporabljale za goljufive namene zlorabe DDV.

18 Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da je Sodišče glede transakcij, pri katerih gre za dobave znotraj Skupnosti, v sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455), presodilo, da je treba upravičenost do pravice do oprostitve plačila DDV od take dobave, do pravice do odbitka vstopnega DDV in do pravice do vračila DDV zavrniti davčnemu zavezancu, ki je vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje v utemeljitev teh pravic, sodeloval pri utaji DDV, storjeni v okviru dobavne verige.

19 Sprašuje se, ali se ta sodna praksa po analogiji uporablja za čezmejne storitve. Taka uporaba naj bi pomenila, da bi bilo treba v primeru, kot je ta v sporu o glavni stvari, šteti, da je kraj opravljanja storitev v Avstriji, in ne v Nemčiji, in to kljub nasprotnemu besedilu člena 44 Direktive o DDV in ustreznih nacionalnih določb.

20 Odgovor na to vprašanje naj ne bi bil očitno, ker naj bi obstajale podobnosti in razlike med dobavami znotraj Skupnosti in čezmejnimi storitvami znotraj Unije.

21 V teh okoliščinah je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba Direktivo [o DDV] razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča za kraj opravljanja storitve, ki je formalno v skladu z zapisanim pravom v drugi državi članici, v kateri ima prejemnik storitve sedež, šteti, da je ta kraj na lastnem državnem ozemlju, če bi davčni zavezanec rezident, ki je izvajalec storitve, moral vedeti, da je z opravljeno storitvijo udeležen pri utaji DDV, storjeni v okviru storitvene verige?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

22 Družba Climate Corporation izpodbija dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe. Po eni strani naj bi bilo vprašanje za predhodno odločanje postavljeno hipotetično. Ker zadevna transakcija iz postopka v glavni stvari ni obdavčljiva v Avstriji, ampak v Nemčiji, naj avstrijsko sodišče ne bi bilo pristojno, da Sodišču postavi vprašanja za razjasnitev hipotetičnih davčnih obveznosti davčnega zavezanca v drugi državi članici. Po drugi strani naj bi to vprašanje izhajalo iz razlogovanja po analogiji, ki temelji na sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455), in ki ga ob upoštevanju razlik med okoliščinami v sporu o glavni stvari in okoliščinami v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, ni mogoče sprejeti.

23 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalno sodišče postavi v pravnem in dejanskem okviru, ki ga je pristojno opredeliti samo in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu nacionalnega sodišča samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom

spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 31 in navedena sodna praksa, ter z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, točka 23 in navedena sodna praksa).

24 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe nedvoumno razvidno, da predložitveno sodišče ne želi, da bi mu bile pojasnjene obveznosti davčnega zavezanca v državi članici, ki ni država članica, iz katere izhaja. Nasprotno, v bistvu želi ugotoviti, ali lahko davčni organi države članice, iz katere izhaja, transakcije, ki so predmet spora o glavni stvari, v skladu s pravom Unije obdavčijo z DDV, čeprav je po njegovem mnenju kraj teh transakcij v drugi državi članici. Iz tega sledi, da ta predlog ni hipotetičen.

25 Poleg tega v delu, v katerem družba Climate Corporation dvomi o možnosti, da bi se ugotovitve iz sodbe z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455), po analogiji prenesle na primer, kot je primer iz spora o glavni stvari, zadostuje ugotoviti, da te trditve spadajo v okvir vsebinskega odgovora na vprašanje za predhodno odločanje.

26 Predlog za sprejetje predhodne odločbe je zato dopusten.

Vprašanje za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba določbe Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo temu, da bi v zvezi s storitvijo, ki jo davčni zavezanec s sedežem v eni državi članici opravi za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, organi prvonavedene države članice šteli, da je kraj te storitve, ki je v skladu s členom 44 te direktive v drugonavedeni državi članici, kljub temu v prvonavedeni državi članici, kadar je zadevni izvajalec vedel ali bi moral vedeti, da je z navedeno storitvijo sodeloval pri utaji DDV, ki jo je prejemnik te storitve storil v okviru verige transakcij.

28 Najprej je treba pojasniti, da je treba, kot je navedlo predložitveno sodišče, transakcije, pri katerih gre za prenos pravic do emisije toplogrednih plinov za plačilo, v zvezi z Direktivo o DDV opredeliti kot opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 30).

29 Kraj opravljanja storitev pa je treba določiti v skladu z določbami poglavja 3 naslova V Direktive o DDV. V zvezi s tem oddelka 2 in 3 tega poglavja določata splošna pravila za določanje kraja obdavčitve opravljanja storitev in posebne določbe v zvezi z opravljanjem posebnih storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 37).

30 Cilj teh določb, s katerimi se določi kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, je to, da se preprečijo spori glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, na eni strani in neobdavčene prihodkov na drugi (sodbi z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 42 in navedena sodna praksa, ter z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 25).

31 Z navedenimi določbami so s tem, da je tako enotno določen kraj obdavčitve opravljanja storitev, razmejene pristojnosti držav članic in določena razumna razdelitev posamičnih podrobnih uporabe nacionalnih zakonodaj na področju DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točki 50 in 51).

32 V tem okviru člen 44 Direktive o DDV določa splošno pravilo za določitev kraja opravljanja

storitev.

33 V skladu s tem splošnim pravilom je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, v katerem ima ta zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če pa so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima ta zavezanec sedež svoje dejavnosti, je kraj tega opravljanja storitev kraj, v katerem ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali v katerem običajno prebiva.

34 Glede na sistematiko člena 44 Direktive o DDV je kraj dejavnosti prednostna navezna okoliščina za določitev kraja opravljanja storitev, medtem ko prva od preostalih dveh naveznih okoliščin, ki sta v njem določeni, pomeni izjemo, druga pa je podredna (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točke od 53 do 56).

35 Poleg tega nobena določba te direktive ne vsebuje posebnega pravila za določitev kraja obdavčitve transakcije, pri kateri gre za prenos pravic do emisije toplogrednih plinov za plačilo.

36 Iz tega sledi, da je v skladu s členom 44 Direktive o DDV kraj transakcije, pri kateri gre za to, da davčni zavezanec s sedežem v državi članici za plačilo prenese pravice do emisije toplogrednih plinov na drugega davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, v zadnji navedeni državi članici.

37 V obravnavanem primeru je iz pojasnil predložitvenega sodišča razvidno, da je na podlagi člena 44 Direktive o DDV in ustreznih določb zadevnega nacionalnega prava kraj transakcij iz postopka v glavni stvari v državi članici prejemnika opravljenih storitev, to je v Nemčiji, ter da je v skladu s členom 196 te direktive in ustreznimi določbami tega nacionalnega prava oseba, ki je dolžna plačati DDV finančni upravi, ta prejemnik. Vendar naj bi navedeni prejemnik storil utajo DDV, zadevni izvajalec pa naj bi to moral vedeti.

38 Ob upoštevanju teh uvodnih opozoril je treba ugotoviti, ali se lahko kljub jasnemu besedilu člena 44 Direktive o DDV za kraj transakcije, pri kateri gre za to, da davčni zavezanec s sedežem v državi članici za plačilo prenese pravice do emisije toplogrednih plinov na drugega davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, šteje, da je v državi članici izvajalca, če je ta transakcija del utaje DDV.

39 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na pravila prava Evropske unije z namenom goljufije ali zlorabe (sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 54; z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 43, ter z dne 15. septembra 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, točka 27).

40 Sodišče je tako presodilo, da nacionalni organi in sodišča na celoma lahko oziroma celo morajo zavrniti upravičenost do pravic, določenih z Direktivo o DDV, na katere se nekdo sklicuje z namenom goljufije ali zlorabe, kot je pravica do oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti. To ne velja samo, če davčno utajo stori sam davčni zavezanec, ampak tudi, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z zadevno transakcijo sodeloval pri utaji DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug izvajalec pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni verigi (glej v tem smislu sodbe z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točki 51 in 52; z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54; z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 42, ter z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točki 49 in 50).

41 Vendar se, na prvem mestu, drugače kot v zadevah, v katerih je bila oblikovana sodna praksa, na katero je bilo opozorjeno v prejšnji točki, obravnavana zadeva ne nanaša na sklicevanje na pravico, kot je pravica do oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti, temveč na določitev kraja obdavčljive transakcije.

42 Razlaga, v skladu s katero se lahko v primeru utaje DDV za kraj opravljanja storitev šteje, da je v državi članici, ki ni tista, ki je določena z določbami Direktive o DDV, ki se nanašajo na določitev kraja opravljanja storitev, pa bi bila v nasprotju s cilji in splošno sistematiko teh določb, kot so ponazorjeni v točkah 30 in 31 te sodbe.

43 Taka razlaga bi namreč pomenila, da bi se spremenila razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, kot izhaja iz navedenih določb. V primeru, kot je ta v obravnavani zadevi, bi konkretno povzročila, da bi se davčna pristojnost države članice, v kateri ima sedež prejemnik zadevnih storitev, brez katere koli pravne podlage prenesla na državo članico, v kateri ima sedež izvajalec te storitve.

44 Poleg tega je treba opozoriti, da se z logiko, na kateri temeljijo določbe, ki se nanašajo na določanje kraja opravljanja storitev, in ki je izražena v uvodnih izjavah 3 in 4 Direktive 2008/8 ter členu 44 Direktive o DDV, zahteva, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se zadevne storitve uporabijo (glej po analogiji sodbo z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 25 in navedena sodna praksa). Razlaga, kot je navedena v točki 42 te sodbe, pa bi na koncu pomenila prenos davčnih prihodkov v državo članico, ki ni država članica končne uporabe teh storitev.

45 Na drugem mestu, z vidika dejanskega stanja pri storitvah, ki jih davčni zavezanec s sedežem v eni državi članici opravi za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, sicer obstajajo podobnosti z dobavo znotraj Skupnosti, saj sta pri obeh zajeti osebi s sedežem v dveh državah članicah. Vendar sta glede na sedanje stanje prava Unije pravna ureditev dobav znotraj Skupnosti in pravna ureditev čezmejnih storitev znotraj Unije loženi.

46 V zvezi z ureditvijo prvonavedenih dobav je namreč posledica vsake dobave blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 138 Direktive o DDV pridobitev tega blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 2(1)(b) te direktive. Dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je drug obdavčljivi dogodek, tvorita eno in isto gospodarsko transakcijo, glede na katero se davčna pristojnost razdeli med državo članico, v kateri se odpošiljanje blaga začne, in državo članico, v kateri se to odpošiljanje konča, pri čemer sta obe državi ustrezno odgovorni za izvajanje pooblastil, ki so jima podeljena (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točke od 22 do 24).

47 Tako je dobava blaga znotraj Skupnosti oproščena v državi članici, v kateri se je odpošiljanje tega blaga začelo, in sicer brez poseganja v pravico do odbitka ali do vračila DDV, ki je bil kot vstopni DDV plačan v tej državi članici, medtem ko je pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavčena z DDV v državi članici, v kateri se odpošiljanje konča (glej v tem smislu sodbo z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 38 in navedena sodna praksa).

48 Država članica, v kateri se je odpošiljanje navedenega blaga začelo, lahko zato po potrebi zavrne priznanje oprostitve, pri čemer se opre na pristojnosti, ki jih ima na podlagi člena 131 Direktive o DDV, ter pri čemer uresničuje cilj zagotovitve pravilne in preproste uporabe oprostitve in preprečevanja vsakršnih morebitnih utaj, davčnega izogibanja ali zlorab (glej v tem smislu sodbo z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 51).

49 Te ureditve transakcij znotraj Skupnosti pa ni mogoče uporabiti za čezmejne storitve znotraj

Unije, za katere je davčna pristojnost priznana le eni državi članici, ki se ugotovi v skladu z določbami Direktive o DDV.

50 Tako državi članici, v kateri ima sedež izvajalec storitve, ki je bila opravljena za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici in katere kraj je v skladu s členom 44 Direktive o DDV v zadnjenavedeni državi članici – za razliko od pristojnosti, ki so priznane državi članici, v kateri se začne odpošiljanje blaga, ki je predmet dobave znotraj Skupnosti, in kot so bile predstavljene v točkah od 46 do 48 te sodbe – s to direktivo ni priznana nobena pristojnost za obdavčitev take storitve z DDV.

51 Zato sodne prakse, navedene v točki 40 te sodbe, ni mogoče po analogiji uporabiti za določitev kraja opravljanja storitev.

52 Iz navedenega izhaja, da se kraj opravljanja storitev zato, ker je pri zadevni transakciji podana utaja DDV, ne sme spremeniti tako, da se ne bi upoštevalo jasno besedilo člena 44 Direktive o DDV.

53 Države članice pa lahko v skladu s členom 273 Direktive o DDV sprejmejo ukrepe za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj. Vendar ti ukrepi ne smejo presežati tega, kar je nujno za doseganje takih ciljev. Načeloma morajo davčni organi pri davčnih zavezancih opraviti potreben nadzor, da bi odkrili nepravilnosti in utajo DDV, ter davčnemu zavezancu, ki je storil te nepravilnosti ali goljufije, naložiti sankcije (glej v tem smislu sodbe z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 40 in navedena sodna praksa; z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 57 in 62, ter z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, točka 38).

54 Glede na vse navedene preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo temu, da bi v zvezi s storitvijo, ki jo davčni zavezanec s sedežem v eni državi članici opravi za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, organi prvonavedene države članice šteli, da je kraj te storitve, ki je v skladu s členom 44 te direktive v drugonavedeni državi članici, kljub temu v prvonavedeni državi članici, kadar je zadevni izvajalec vedel ali bi moral vedeti, da je z navedeno storitvijo sodeloval pri utaji DDV, ki jo je prejemnik te storitve storil v okviru verige transakcij.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008,

je treba razlagati tako, da

nasprotujejo temu, da bi v zvezi s storitvijo, ki jo davčni zavezanec s sedežem v eni državi članici opravi za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, organi prvonavedene države članice šteli, da je kraj te storitve, ki je v skladu s členom 44 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8, v drugonavedeni državi članici, kljub temu v prvonavedeni državi članici, kadar je zadevni izvajalec vedel ali bi moral vedeti, da je z navedeno storitvijo sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost, ki jo je

prejemnik te storitve storil v okviru verige transakcij.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.