

Združeni zadevi C-536/08 in C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

proti

X

in

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2) in (3) – člen 28b(A)(2) – Pravica do odbitka – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami – Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti“

Povzetek sodbe

Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami

(Direktiva Sveta 77/388, člena 17(2) in (3) ter 28b(A)(2))

Člena 17(2) in (3) ter 28b(A)(2) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih v besedilu, ki izhaja iz Direktive 92/111, je treba razlagati tako, da davčni zavezanec v primeru iz prvega pododstavka člena 28b(A)(2) ni upravičen do takojšnjega odbitka vstopnega davka na dodano vrednost za pridobitve znotraj Skupnosti.

Ker namreč blago, ki je bilo obdavčeno iz naslova pridobitev znotraj Skupnosti in ki v skladu s prvim pododstavkom člena 28b(A)(2) Šeste direktive velja kot pridobljeno v državi članici identifikacije, dejansko ni bilo uvoženo v to državo članico, teh transakcij ni mogoče šteti za okoliščine, na podlagi katerih lahko nastane „pravica do odbitka“ v smislu člena 17 Šeste direktive, ki določa, da je odbitek davka na dodano vrednost na vmesno blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec pridobil zlasti v okviru pridobitev znotraj Skupnosti, mogoč pod pogojem, da se tako pridobljeno blago in storitve porabijo za obdavčljive transakcije davčnega zavezanca. Take pridobitve znotraj Skupnosti zato ne morejo imeti koristi od splošne ureditve odbitka, določene v tem členu.

Glede tega v takem primeru namen splošne ureditve davčnega odbitka, določene v členu 17 Šeste direktive, ni nadomestiti posebno pravilo iz drugega pododstavka člena 28b(A)(2) te direktive, ki temelji na mehanizmu zniževanja davčne osnove, s katerim je mogoče korigirati dvojno obdavčenje.

(Glej točke od 40 do 43 in 45 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. aprila 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2) in (3) – člen 28b(A)(2) – Pravica do odbitka – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami – Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti“

V združenih zadevah C-536/08 in C-539/08,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbama z dne 14. novembra 2008, ki sta prispeli na Sodišče 4. decembra 2008, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

X (C-536/08),

in

fiscale eenheid Facet/Facet Trading (C-539/08),

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis (poročevalec), J. Malenovský in T. von Danwitz, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. novembra 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za fiscale eenheid Facet/Facet Trading H. W. M van Kesteren in M. A. J. Raafs, odvetnika,
- za nizozemsko vlado C. Wissels, M. Noort in M. de Grave, zastopniki,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in C. ten Dam, zastopnika,

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

brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 17(2) in (3) ter 28b(A)(2) 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) v besedilu, ki izhaja iz Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med Staatssecretaris van Financiën (v nadaljevanju: Staatssecretaris) ter podjetjema X in Facet/Facet Trading (v nadaljevanju: Facet) zaradi odločbe o popravku davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 17, od (1) do (3), Šeste direktive določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

[...]

(d) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati v skladu s členom 28a(1)(a).

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljen[e] v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

(b) transakcije, ki so oproščene v skladu s členi 14(1)(i), 15, 16(1)(B), (C), (D) ali (E) ali (2) ali 28c(A);

(c) katere koli transakcije, ki so oproščene v skladu s členom 13B(a) in (d), od (1) do (5), če ima naročnik sedež izven Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz v državo izven Skupnosti.“

4 Člen 28a(1)(a) Šeste direktive določa:

„Predmet DDV 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).“

5 Člen 28a(3) Šeste direktive določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ pomeni pridobitev lastninske pravice na premoženjih, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.“

6 Člen 28b(A) Šeste direktive določa:

„1. Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.

2. Brez vpliva na odstavek 1 pa se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 28a(1)(a) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev obdavčena v skladu z odstavkom 1.

Če pa je pridobitev obdavčena v skladu z odstavkom 1 v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero je oseba, ki blago pridobiva, opravila pridobitev.

Za namene uporabe prvega pododstavka se šteje, da se pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavčuje v skladu z odstavkom 1, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- pridobitelj dokaže, da je opravil pridobitev znotraj Skupnosti za potrebe kasnejših dobav v državi članici iz odstavka 1 in za katere je bil kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 28c(E)(3), določen prejemnik,
- obveznosti predložitve poročila iz zadnjega pododstavka člena 22(6)(b) je izpolnil pridobitelj“.

7 Člen 28c(E)(3) Šeste direktive določa:

„Države članice sprejmejo posebne ukrepe, da se davek na dodano vrednost ne obračuna za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki se v smislu člena 28b(A)(1) opravi na njihovem ozemlju, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, vendar je identificiran za davek na dodano vrednost v drugi državi članici,
- pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravi za namene kasnejših dobav blaga, ki jih opravi davčni zavezanec na ozemlju države,
- blago, ki ga ta davčni zavezanec tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice kot je država, v kateri je identificiran za davek na dodano vrednost, in je namenjeno prejemniku kasnejših dobav,
- prejemnik kasnejših dobav blaga je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran za davek na dodano vrednost na ozemlju države,
- prejemnik kasnejših dobav blaga je bil določen v skladu s tretjim pododstavkom člena 21(1)(a) kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobave, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države.“

8 Člen 28d(1) Šeste direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek nastane, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju države.“

9 Člen 22(6)(b) Šeste direktive v besedilu, kot je bilo spremenjeno z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitvev in praktična ureditev za njihovo izvajanje, določa:

„[...]

(b) Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za namene davka na dodano vrednost, predloži tudi rekapitulacijsko poročilo o pridobiteljih, identificiranih za namene davka na dodano vrednost, ki jim je dobavljal blago pod pogoji iz člena 28c(A)(a) in (d), in prejemnikov, identificiranih za namene davka na dodano vrednost pri transakcijah iz petega pododstavka.

Rekapitulacijsko poročilo se pripravi za vsako koledarsko četrtletje v obdobju in v skladu s postopki, ki jih določijo države članice, ki sprejmejo potrebne ukrepe, da se določbe o administrativnem sodelovanju na področju posrednega obdavčevanja v vsakem primeru upoštevajo.

[...]“

Nacionalna ureditev

10 Člen 15 zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon o prometnem davku) določa:

„Davek iz člena 2, ki ga odbije gospodarski subjekt, je:

[...]

b. davek, ki ga je v obdobju napovedi treba plačati pri pridobitvah znotraj Skupnosti v smislu člena 17a(1), ki jih opravi gospodarski subjekt, če ima ta gospodarski subjekt račun, ki je bil izdan v skladu z zahtevami;

c. davek, ki ga je treba plačati v obdobju napovedi:

[...]

pri pridobitvah znotraj Skupnosti v smislu člena 17a(1), ki jih opravi gospodarski subjekt, razen pri pridobitvah iz točke (b);

[...]“

Če je zahtevek za vračilo davka mogoče vložiti na podlagi člena 30(1), (2) in (3), gospodarski subjekt ne sme odbiti davka.

[...]“

11 Člen 17a tega zakona določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti je pridobitev blaga, ki sledi dobavi tega blaga, ki jo gospodarski subjekt opravlja v okviru svojega poslovanja, pri čemer je bilo to blago odposlano in odpeljeno iz ene države članice v drugo.

[...]

12 Člen 17b tega zakona določa:

„Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti je kraj prihoda pošiljke ali prevoza blaga.

Ne glede na določbe odstavka 1 je pridobitev znotraj Skupnosti opravljena v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je bila opravljena pridobitev, razen če kupec dokaže, da je bil davek obračunan v skladu z odstavkom 1.

[...]

13 Člen 30(1) zakona o prometnem davku določa:

„Na predlog davčnega zavezanca se dovoli povrnitev davka, ki ga je treba plačati pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti, kadar je bil davek obračunan v skladu s členom 17b(2) in zadevna oseba dokaže, da je bil pri tej pridobitvi davek obračunan v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]

Spora o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

Zadeva C-536/08

14 X, podjetje s sedežem na Nizozemskem, prodaja računalnike in računalniške dele. To podjetje je od 1. januarja 1998 do 31. decembra 1999 od podjetij v državah članicah, razen na Nizozemskem in v Španiji (v nadaljevanju: dobavitelji), kupovalo tovrstno blago in ga prodajalo kupcem s sedežem v Španiji.

15 Dobavitelji v računalnikih, naslovljenih na podjetje X, niso zaračunavali DDV, ampak so se sklicevali na njegovo nizozemsko identifikacijsko številko za DDV. Podjetje X se je v svojih računalnikih, ki jih je izdalo kupcem, sklicevalo na uporabo člena 28c(E)(3) Šeste direktive.

16 Podjetje X v svojo napoved za obdobje od 1. januarja 1998 do 30. septembra 1998 ni vključilo zneska DDV za pridobitve znotraj Skupnosti. Podjetje X pri teh pridobitvah znotraj Skupnosti prav tako ni odbilo DDV. Še več, podjetje X ni niti prijavilo dobav znotraj Skupnosti v smislu člena 37a zakona o prometnem davku in člena 22(6)(b), zadnji pododstavek, Šeste direktive.

17 Nasprotno pa je podjetje X v svoji napovedi za obdobje od 1. oktobra 1998 do 30. junija 1999 navedlo DDV, ki ga je treba plačati za pridobitve znotraj Skupnosti, in odbilo ta DDV. Podjetje X je prav tako napovedalo dobave znotraj Skupnosti v smislu določb, navedenih v prejšnji točki. Kakor je razvidno iz odločbe predložitvenega sodišča, ni bilo ugotovljeno, da je bilo zadevno blago v okviru transakcij iz točke 14 te sodbe neposredno odposlano ali odpeljeno v kraj kupcev s sedežem v Španiji.

18 Ker je Inspecteur van de Belastingdienst (v nadaljevanju: inšpektor) menil, da je podjetje X zadevno blago v smislu člena 17a zakona o prometnem davku pridobilo, je za zgoraj navedeno

obdobje v breme podjetja X izdal odločbo o popravku DDV. Menil je, da je podjetje X to blago pridobilo na Nizozemskem v skladu s členom 17b tega zakona in členom 28b(A)(2) Šeste direktive. Podjetje X je proti tej odločbi vložilo ugovor, vendar je inšpektor ohranil to obdavčenje, saj je med drugim ugotovil, da pridobitve podjetja X znotraj Skupnosti ne ustvarjajo pravice do odbitka.

19 Podjetje X je zoper to odločbo vložilo tožbo pri Gerechtshof te's-Gravenhage. To je s sodbo z dne 22. aprila 2005 ugodilo tožbi, razveljavilo odločbo in znižalo znesek iz odločbe o popravku. Staatssecretaris je vložil kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden.

20 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 17(2) in (3) ter 28b[...] (A)(2) Šeste direktive razlagati tako, da ima, če se na podlagi prvega pododstavka zadnjenavedene določbe kot kraj pridobitve znotraj Skupnosti šteje ozemlje države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi pridobitev, ta pridobitelj pravico do takojšnjega odbitka DDV, ki ga tako dolguje tej državi članici?“

Zadeva C-539/08

21 Podjetje Facet, davčni subjekt s sedežem na Nizozemskem, prodaja računalniške dele. To podjetje je med 1. decembrom 2000 in 30. septembrom 2001 kupovalo tovrstno blago od podjetij v Nemčiji in Italiji (v nadaljevanju: dobavitelji) in ga prodajalo kupcem s sedežem na Cipru (v nadaljevanju: kupci), ki imajo davčna zastopnika s sedežem v Grčiji. Blago je bilo neposredno odpeljano iz Nemčije in Italije v Španijo.

22 Dobavitelji na svojih računih niso obračunali DDV. Nasprotno, na njih so navedli nizozemsko identifikacijsko številko za DDV podjetja Facet. Podjetje Facet v računih, ki jih je izdalo ciprskim kupcem, prav tako ni obračunalo DDV. Navedlo pa je grško identifikacijsko številko, ki so mu jo sporočili kupci.

23 V svoji davčni napovedi na Nizozemskem je podjetje Facet navedlo DDV, ki ga je treba plačati za pridobitve znotraj Skupnosti, in odbilo ta DDV. Podjetje Facet je tudi dobave kupcem obravnavalo kot dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 37a zakona o prometnem davku in člena 22(6)(b), zadnji pododstavek, Šeste direktive, tako da je navedlo grško identifikacijsko številko za DDV kupcev oziroma njihovih davčnih zastopnikov. Toda niti davčni zastopniki niti sami kupci v okviru zadevnih nakupov niso izpolnili napovedi pridobitve znotraj Skupnosti. Prav tako niso napovedali dobav znotraj Skupnosti ali predložili „rekapitulacijskega poročila“ v smislu člena 22(6)(b), zadnji pododstavek, Šeste direktive. Dalje, kupci niso bili registrirani za namene DDV v Španiji in tam niso izpolnili napovedi za pridobitve znotraj Skupnosti.

24 Inšpektor je menil, da je podjetje Facet opravljalo pridobitve znotraj Skupnosti in da ni imelo pravice do odbitka DDV. V skladu s tem je izdal odločbo o popravku.

25 Podjetje Facet je vložilo tožbo zoper odločbo inšpektorja pri Gerechtshof te Amsterdam. To je s sodbo z dne 27. februarja 2006 ugodilo tožbi, razveljavilo odločbo in znižalo znesek iz odločbe o popravku. Staatssecretaris je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložilo kasacijsko pritožbo.

26 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo postopek in Sodišču predložilo enako vprašanje kot v zadevi C-536/08.

Vprašanje za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali ima upravičenec v skladu s členom 17(2) in (3) Šeste direktive pravico do neposrednega odbitka vstopnega DDV za pridobitve znotraj Skupnosti v primeru iz člena 28b(A)(2), prvi pododstavek, te direktive.

28 Za odgovor na to vprašanje je treba v uvodu opozoriti, da pravica do odbitka DDV kot sestavni del mehanizma DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej sodbi z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 15, in z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točka 15).

29 Pravico do odbitka je treba izvršiti takoj, ob upoštevanju vseh davkov na vstopne transakcije. Iz tega sledi, da vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako (glej zgoraj navedeno sodbo PARAT Automotive Cabrio, točka 16).

30 Člen 28b(A) Šeste direktive, ki je del prehodne ureditve za obdavčevanje trgovine med državami članicami v naslovu XVI b te direktive, ureja kraj pridobitev blaga znotraj Skupnosti, kakršne so te v postopku v glavni stvari. Cilj te prehodne ureditve je prenos davčnih prihodkov iz obdavčitve v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja dobavljenega blaga (glej sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 40).

31 V odstavku 1 je določeno splošno pravilo, na podlagi katerega se kot kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.

32 Glede tega je treba poudariti, da je bil z Direktivo 92/111 odstavku 2 člena 28b(A) Šeste direktive dodan zadnji pododstavek, ki določa, da se pridobitelj dokaže, da je opravil pridobitev znotraj Skupnosti za potrebe kasnejših dobav v državi članici iz odstavka 1 tega člena, za katere je bil prejemnik zavezan plačati davek v skladu s členom 28c(E)(3) te direktive, in je izpolnil obveznosti predložitve poročila iz zadnjega pododstavka člena 22(6)(b) te direktive, se v skladu s temi pogoji šteje, da je bila pridobitev znotraj Skupnosti predmet DDV v skladu s splošnim pravilom, določenim v členu 28b(A)(1).

33 Da bi se zagotovilo, da bo zadevna pridobitev obdavčena z DDV, člen 28b(A)(2), prvi pododstavek, Šeste direktive določa, da razen oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila ta transakcija obdavčena v skladu z odstavkom 1 tega člena, se za kraj pridobitve šteje kraj na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi pridobitev (v nadaljevanju: država članica identifikacije).

34 Če bi bila pridobitev obdavčena z DDV v skladu s členom 28b(A)(1) Šeste direktive v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, potem ko je bila obdavčena z DDV v skladu s prvim pododstavkom člena 28b(A)(2), drugi pododstavek člena 28b(A)(2) določa korekcijski mehanizem za ustrezno znižanje davčne osnove v državi članici identifikacije.

35 Iz tega sledi, da člen 28b(A)(2) Šeste direktive na eni strani zagotavlja, da bo zadevna pridobitev znotraj Skupnosti obdavčena, na drugi strani pa preprečuje dvojno obdavčevanje enake pridobitve.

36 Kot je razvidno iz točke 32 te sodbe, je korekcijski mehanizem, določen v členu 28b(A)(2)

Šeste direktive, mogoče uporabiti le, če so hkrati izpolnjeni pogoji, določeni v zadnjem pododstavku tega člena.

37 Prvič, v zvezi s tem je treba poudariti, da Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1) ni bila sprejeta, da bi vzpostavila sistem izmenjave informacij med davčnimi upravami držav članic, ki bi jim omogočal ugotoviti, ali so bile pridobitve znotraj Skupnosti dejansko obdavčene z DDV v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, če davčni zavezanec sam ne more posredovati potrebnih dokazil (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 34).

38 Drugič, poudariti je treba, da kadar so izpolnjeni pogoji iz člena 28c(E)(3) Šeste direktive, mora vsaka država članica sprejeti posebne ukrepe za zagotovitev, da „pridobitve blaga znotraj Skupnosti“, ki se v smislu člena 28b(A)(1) te direktive opravijo na njenem ozemlju, niso obdavčene z DDV.

39 Postavlja se torej vprašanje, ali je treba priznati pravico do takojšnjega odbitka davčnemu zavezancu v primeru iz prvega pododstavka člena 28b(A)(2) Šeste direktive, v katerem je ta davčni zavezanec zavezan plačati DDV v državi članici identifikacije, če ni dokazal, da je bila zadevna pridobitev blaga znotraj Skupnosti predmet DDV v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga.

40 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da je v skladu s členom 17(2)(d) Šeste direktive odbitek DDV na vmesno blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec pridobil zlasti v okviru pridobitev znotraj Skupnosti, mogoč pod pogojem, da se tako pridobljeno blago in storitve porabijo za obdavčljive transakcije davčnega zavezanca.

41 V okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je jasno, da blago, ki je bilo obdavčeno iz naslova pridobitev znotraj Skupnosti in ki v skladu s prvim pododstavkom člena 28b(A)(2) Šeste direktive velja kot pridobljeno v državi članici identifikacije, dejansko ni bilo uvoženo v to državo članico.

42 V takih okoliščinah teh transakcij ni mogoče šteti za okoliščine, na podlagi katerih lahko nastane „pravica do odbitka“ v smislu člena 17 Šeste direktive. Take pridobitve znotraj Skupnosti zato ne morejo imeti koristi od splošne ureditve odbitka, določene v tem členu.

43 Poudariti je treba, da namen splošne ureditve davčnega odbitka, določene v členu 17 Šeste direktive, v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni nadomestiti posebno pravilo iz drugega pododstavka člena 28b(A)(2) te direktive, ki temelji na mehanizmu zniževanja davčne osnove, s katerim je mogoče korigirati dvojno obdavčenje.

44 Poleg tega bi dejstvo priznanja pravice do odbitka v takem primeru utegnilo oslabiti polni učinek drugega in tretjega pododstavka člena 28b(A)(2) Šeste direktive, ker za davčnega zavezanca, ki je bil v državi članici identifikacije upravičen do odbitka, ne bi več obstajala spodbuda, da dokaže, da je bila zadevna pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavčena v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga. Taka rešitev bi na koncu lahko ogrozila uporabo temeljnega pravila, da se pri pridobitvi znotraj Skupnosti šteje, da je kraj obdavčitve v državi članici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, torej v državi članici končne potrošnje, kar je cilj prehodne ureditve.

45 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 17(2) in (3) ter 28b(A)(2) Šeste direktive razlagati tako, da davčni zavezanec v primeru iz prvega pododstavka člena 28b(A)(2) ni upravičen do takojšnjega odbitka vstopnega DDV za

pridobitve znotraj Skupnosti.

Stroški

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

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

?lena 17(2) in (3) ter 28b(A)(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) v besedilu, ki izhaja iz Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba razlagati tako, da dav?ni zavezanec v primeru iz prvega pododstavka ?lena 28b(A)(2) ni upravi?en do takojšnjega odbitka vstopnega DDV za pridobitve znotraj Skupnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.