Downloaded via the EU tax law app / web

Zadeva C-285/09

Kazenski postopek

proti

R.

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Bundesgerichtshof)

„Šesta direktiva o DDV – ?len 28c(A)(a) – Utaja DDV – Zavrnitev oprostitve DDV za dobave blaga znotraj Skupnosti – Aktivno sodelovanje prodajalca pri utaji – Pristojnosti držav ?lanic v okviru prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“

Povzetek sodbe

Dav?ne dolo?be – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prehodna ureditev za obdav?evanje trgovine med državami ?lanicami

(Direktiva Sveta 77/388, ?len 28c(A))

?e je bila dobava blaga v drugo državo ?lanico dejansko opravljena, vendar je ob tem dobavitelj prikril identiteto resni?nega pridobitelja, da bi mu tako omogo?il izognitev pla?ilu davka na dodano vrednost, država ?lanica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, lahko na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz ?lena 28c(A) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2000/65, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

V zvezi s tem lahko predložitev lažnih ra?unov in lažnih obra?unov ali vsaka druga manipulacija z dokazili onemogo?i pravilno pobiranje davka in tako prepre?i dobro delovanje skupnega sistema davka na dodano vrednost. Taka ravnanja pa so še toliko hujša, ?e so storjena v okviru prehodne ureditve obdav?itve transakcij znotraj Skupnosti, ki temelji na podlagi dokazil, ki jih predložijo dav?ni zavezanci. Zato pravo Unije državam ?lanicam ne prepre?uje, da predložitev nepravilnih ra?unov obravnavajo kot dav?no utajo in da v takem primeru zavrnejo oprostitev.

Vendar je država ?lanica, iz katere je blago odpravljeno, v posebnih primerih, ko obstajajo resni razlogi, na podlagi katerih se lahko domneva, da bo v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, ki ustreza zadevni dobavi, prišlo do izognitve pla?ila davka na dodano vrednost v državi ?lanici, v katero je blago namenjeno, in to kljub vzajemni pomo?i in sodelovanju med dav?nimi organi zadevnih ?lanic, na?eloma dolžna dobavitelju blaga zavrniti pravico do oprostitve in mu naložiti, da davek pla?a naknadno, da se tako prepre?i nastanek položaja, v katerem zadevna transakcija sploh ne bi bila obdav?ena. V skladu s temeljnim na?elom skupnega sistema davka na dodano vrednost se namre? s tem davkom obdav?i vsaka transakcija proizvodnje ali distribucije, pri ?emer se odbitek obra?una od davka na dodano vrednost, ki je neposredno obremenil strošek razli?nih sestavnih delov cene.

(Glej to?ke 48, 49, 52 in 55 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 7. decembra 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – ?len 28c(A)(a) – Utaja DDV – Zavrnitev oprostitve DDV za dobave blaga znotraj Skupnosti – Aktivno sodelovanje prodajalca pri utaji – Pristojnosti držav ?lanic v okviru prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“

V zadevi C?285/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesgerichtshof (Nem?ija) z odlo?bo z dne 7. julija 2009, ki je prispela na Sodiš?e 24. julija 2009, v kazenskem postopku proti

R.,

ob udeležbi

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

SODIŠ?E (veliki senat),

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

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

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

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

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

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

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

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

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

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, zastopnik,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 28c(A)(a) 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) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL L 269, str. 44, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

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

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 ?len 2 Šeste direktive dolo?a, da so predmet DDV dobave blaga ali storitev, ki jih dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo, in uvoz blaga.

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

5 ?len 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive dolo?a:

„Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za pla?ilo na ozemlju države opravi dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni dav?ni zavezanec, ?e je prodajalec dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravi?en do dav?ne oprostitve iz ?lena 24 in ga ne zajema ureditev iz drugega stavka ?lena 8(1)(a) ali iz ?lena 28b(B)(1).“

6 Pravica do oprostitve za dobave znotraj Skupnosti je dolo?ena v ?lenu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki dolo?a:

„Brez poseganja v druge dolo?be Skupnosti in pod pogoji, ki jih dolo?ijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države ?lanice oprostijo:

(a) dobave blaga, kot so opredeljene v ?lenu 5, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, izven ozemlja iz ?lena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega dav?nega zavezanca ali pravno osebo, ki ni dav?ni zavezanec, ki deluje kot taka[,] v državo ?lanico, ki ni država ?lanica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.“

Nacionalni predpisi

7 ?len 370(1) dav?nega zakonika iz leta 1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, str. 613,

in 1977 I, str. 269) dolo?a:

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

1. ki dav?nim organom napa?no ali nepopolno navede dejstva, ki se upoštevajo pri obdav?itvi,

[…]

in s tem zmanjša svojo dav?no obveznost oziroma zase ali za koga drugega pridobi neupravi?eno dav?no korist.“

8 Po mnenju predložitvenega sodiš?a je dolo?ba iz ?lena 370 dav?nega zakonika iz leta 1977 blanketna norma, ker ne vsebuje vseh zakonskih znakov kaznivega dejanja. Treba jo je dopolniti z dolo?bami dav?nega materialnega prava, ki dolo?ajo elemente dejanskega stanja, ki se upoštevajo pri obdav?itvi in pogoje za nastanek obveznosti obra?una davka. Zato je obveznost obra?una davka pogoj za kaznivost utaje.

9 Na podlagi ?lena 1(1) zakona o DDV iz leta 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270, v nadaljevanju: UStG) so dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo znotraj države, na?eloma obdav?eni z nemškim DDV.

10 Na podlagi ?lena 4(1)(b) UStG, s katerim je prenesen ?len 28c(A)(a) Šeste direktive, so dobave blaga znotraj Skupnosti, ki spadajo med dejavnosti iz ?lena 1(1), to?ka 1, tega istega zakona oproš?ene DDV.

11 ?len 6(a)(1) UStG dolo?a:

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

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

2. pridobitelj je

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

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

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

in

3. za pridobitev blaga, ki je predmet dobave, se pri kupcu iz druge države ?lanice uporabljajo dolo?be, ki se nanašajo na prometni davek.

[…]“

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

13 Na podlagi ?lena 18a(1) UStG mora doma?i podjetnik, ki je opravil dobavo znotraj Skupnosti, ki je oproš?ena pla?ila davka, Bundeszentralamt für Steuern (zveznemu glavnemu

dav?nemu uradu) posredovati obvestilo, v katerem mora med drugim navesti kup?evo identifikacijsko številko za DDV. To obvestilo pomeni podlago za nadzor nad pretokom blaga znotraj Skupnosti, ker vsebuje podatke, ki se nato posredujejo dav?nim organom, ki povprašujejo po njih, v sistemu izmenjave informacij o DDV.

14 V skladu s ?lenom 18b UStG mora podjetnik dav?nemu uradu, ki je pristojen za podjetje, sporo?iti dav?ne osnove za svoje dobave znotraj Skupnosti. Dav?na osnova pri dobavi znotraj Skupnosti je v skladu s ?lenom 10(1), drugi stavek, UStG praviloma neto pla?ilo, ki ga prejemnik blaga ali storitve pla?a podjetniku. V obra?unu iz ?lena 18b podjetnik dav?nemu organu sporo?i, da so opravljene dobave na podlagi ?lena 4, to?ka 1(b), in ?lena 6a UStG oproš?ene DDV, tako da podjetnik za te dobave ni dolžan pla?ati DDV.

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

16 V skladu s ?lenom 17a UStDV mora podjetnik po eni strani z ustreznimi dokumenti dokazati, da je bil predmet dobave prepeljan ali odposlan v preostale dele ozemlja Unije (dokaz na podlagi dokumentov). Po drugi strani mora na podlagi ?lena 17c UStDV ra?unovodsko dokazati izpolnjevanje pogojev za oprostitev, vklju?no z navedbo kup?eve identifikacijske številke za DDV (dokaz na podlagi ra?unovodskih listin).

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

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

18 R. je od leta 2002 izvedel ve? manipulacij, s katerimi je poskušal distributerjem s sedežem na ozemlju Portugalske republike omogo?iti utajo DDV v tej državi ?lanici s tem, da je prikril identiteto resni?nih kupcev vozil. To mu je omogo?ilo, da je vozila prodajal po ugodnejših cenah in tako ustvaril ve?je dobi?ke.

19 Te manipulacije so potekale tako, da je za potrebe ra?unovodstva svoje družbe izdajal lažne ra?une na ime fiktivnih kupcev kot prejemnikov dobav. Na teh ra?unih je bila vedno navedena firma domnevnega kupca, njegova identifikacijska številka za DDV, ozna?ba vozila, ki je bilo v resnici dobavljeno drugemu kupcu, nakupna cena in navedba „dobava znotraj Skupnosti, oproš?ena v skladu s ?lenom 6a UStG“. Tako je torej ustvaril vtis, da bo DDV pla?an na Portugalskem. Fiktivni kupci so bila resni?na podjetja s sedežem na Portugalskem, med katerimi so nekatera vedela za uporabo njihove firme v te namene, druga pa za to niso vedela.

20 Resni?ni kupci vozil so ta vozila prodajali zasebnim kon?nim kupcem na Portugalskem, ne da bi portugalske dav?ne organe obvestili o obstoju predhodne pridobitve blaga znotraj Skupnosti in ne da bi pla?ali DDV za ta nakup. Resni?na komercialna razmerja so bila prikrita še z drugimi sredstvi. Kadar so bili kon?ni kupci znani že ob dobavi, je R. dal izdelati tovorne liste CMR za te osebe. V teh primerih je izdal nov navidezni ra?un, na katerem je bilo ime kon?nega odjemalca kot naslovnika in namenoma neresni?na navedba „obdav?itev razlike v skladu s ?lenom 25a UStG“.

21 Na ta na?in je družba, katere direktor je bil R., v letih 2002 in 2003 prodala in dobavila ve? kot 1100 vozil za približno 19 milijonov EUR. V dav?nih obra?unih za ti leti je R. te transakcije opredelil kot dobave blaga znotraj Skupnosti, ki so oproš?ene DDV, in v „povzemalnem“ obra?unu, ki ga je poslal Bundeszentralamt für Steuern, je navidezne kupce ozna?il kot pogodbene partnerje, da bi prepre?il odkritje dejanskih kupcev na Portugalskem s sistemom

izmenjave informacij o DDV na ravni Unije.

22 Na podlagi kazenskega postopka, ki je bil uveden proti R., je bil ta 30. januarja 2008 priprt. Landgericht Mannheim (deželno sodiš?e v Mannheimu) je R. s sodbo z dne 17. septembra 2008 zaradi dveh dav?nih utaj, s katerima je utajil ve? kot 1 milijon EUR DDV v letu 2002 in ve? kot 1,5 milijona EUR DDV v letu 2003, obsodilo na skupno tri leta zapora. Po oceni tega sodiš?a prikrite dobave na Portugalsko niso dobave znotraj Skupnosti v smislu ?lena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive. Namerna zloraba dolo?b prava Unije naj bi namre? upravi?ila nepriznanje oprostitve davka v Nem?iji. R. naj bi s tem, da ni izpolnil obveznosti, da obra?una nemški DDV od navedenih dobav, da ga odvede dav?ni upravi in da ga navede v svojih dav?nih obra?unih, storil dav?no utajo.

23 R. je pri predložitvenem sodiš?u zoper to sodbo vložil revizijo. Meni, da Landgericht Mannheim ni pravilno opredelilo zadevnih dejavnosti, saj naj bi dejansko šlo za dobave znotraj Skupnosti, oproš?ene DDV, ker so bila vozila dejansko dobavljena podjetjem na Portugalskem. Pobiranje DDV v Nem?iji naj ne bi bilo nikoli ogroženo, saj je bilo DDV treba pla?ati v državi ?lanici, v katero je bilo blago namenjeno, to je na Portugalskem. To, da navedeni davek v zadnjenavedeni državi ni bil pla?an, naj ne bi bilo upoštevno.

24 Bundesgerichtshof (zvezno sodiš?e) je v predložitveni odlo?bi navedlo svoje stališ?e, da je treba ?len 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba dav?ne ugodnosti, ki so obi?ajno vezane na dolo?eno dejavnost, odre?i vsem tistim, ki eno ali ve? takih dejavnosti opravljajo zaradi utaje davkov, ?e je dav?ni zavezanec vedel za zlorabo ali utajo in pri njej sodeloval. To naj bi izhajalo po eni strani iz prepovedi zlorab, ki jo dolo?a pravo Unije in ki se uporablja tudi na podro?ju DDV, po drugi strani pa iz smisla in namena navedene dolo?be ter iz ciljev Šeste direktive.

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

26 Vendar pa je iz spisa razvidno, da je Finanzgericht Baden?Württemberg (dav?no sodiš?e iz Baden-Württemberga) v vzporednem dav?nem postopku proti R., ki se je nanašalo na isto dejansko stanje, sprejelo sklep z dne 11. marca 2009, v katerem je izrazilo dvom glede zgoraj navedene razlage, ki jo je v zvezi z nepriznanjem oprostitve podalo Bundesgerichtshof, in s katerim je odredilo zadržanje izvršitve odlo?be o odmeri davka na podlagi DDV, ki je bila poslana R. Po mnenju Finanzgericht se prepoved zlorabe po pravu Skupnosti ne uporabi, ker namen spornih transakcij ni bil zgolj pridobitev dav?nih ugodnosti. Poleg tega naj bi bilo stališ?e Bundesgerichtshof v nasprotju z na?eli nevtralnosti in teritorialnosti DDV.

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

28 V teh okoliš?inah je Bundesgerichtshof prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba ?len 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da za dobavo blaga v smislu tega ?lena prepoveduje oprostitev od DDV, ?e je bilo blago sicer dejansko dobavljeno, vendar je na podlagi

objektivnih okoliš?in gotovo, da je prodajalec, ki je zavezan za pla?ilo davka,

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

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

Vprašanje za predhodno odlo?anje

Dopustnost

29 R. izpodbija dopustnost predloga za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi dveh razlogov. Prvi?, trdi, da je predložitveno sodiš?e dejansko stanje iz postopka v glavni stvari predstavilo nepravilno s tem, da je navedlo, da so bila rabljena vozila prodana „fiktivnim podjetjem“ ali „missing traders“, ?eprav je šlo za resni?ne dobave resni?nim gospodarskim subjektom, kar je pomenilo dobi?konosne transakcije, ki so ustrezale razmeram na trgu. Ker predhodno vprašanje ni v nobeni zvezi z dejanskim stanjem ali s predmetom navedenega spora in ni objektivno potrebno za razrešitev spora, naj bi bilo nedopustno.

30 Drugi?, R. meni, da je zastavljeno vprašanje hipoteti?no, ker direktiva na kazenskem podro?ju ne more imeti neposrednega u?inka. Pri tem se sklicuje na sodbe z dne 8. oktobra 1987 v zadevi Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Recueil, str. 3969), z dne 12. decembra 1996 v združenih zadevah X (C?74/95 in C?129/95, Recueil, str. I-6609, to?ka 23) in z dne 3. maja 2005 v združenih zadevah Berlusconi in drugi (C?387/02, C?391/02 in C?403/02, ZOdl., str. I?3565, to?ka 73 in naslednje). Po njegovem mnenju razlaga, za katero predložitveno sodiš?e meni, da izhaja iz Šeste direktive, ne najde opore v upoštevnih dolo?bah, ki so v veljavi v nemškem pravu. Nemško ustavno pravo, zlasti na?elo zakonitosti v kazenskem pravu, pa naj bi razlagi, ki bi bila v skladu s Šesto direktivo, dolo?alo omejitve, ?e bi taka razlaga vodila v kazensko obsodbo v postopku v glavni stvari.

31 V zvezi s tem je treba spomniti, da je na podlagi ?lena 267 PDEU zgolj nacionalno sodiš?e, ki odlo?a o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odlo?bo, dolžno glede na posebnosti zadeve, ki jo obravnava, presoditi tako o potrebi po sprejetju predhodne odlo?be, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi o upoštevnosti vprašanj, ki jih postavi Sodiš?u. ?e se torej postavljena vprašanja nanašajo na razlago in/ali na veljavnost prava Unije, mora Sodiš?e na?eloma obravnavati zadevo (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C?415/93, Recueil, str. I?4921, to?ka 59; z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C?454/98, Recueil, str. I?6973, to?ka 37, in z dne 26. oktobra 2010 v zadevi Schmelz, C?97/09, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 28).

32 Tako lahko Sodiš?e predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo nacionalno sodiš?e, zavrne le, ?e je o?itno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, ?e je problem hipoteti?en ali ?e Sodiš?e nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko ustrezno odgovorilo na zastavljena vprašanja (glej sodbi z dne 5. decembra 2006 v združenih zadevah Cipolla in drugi, C?94/04 in C?202/04, ZOdl., str. I?11421, to?ka 25, in z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini in drugi, od C?317/08 do C?320/08, ZOdl., str. I?2213, to?ka 26, ter zgoraj navedeno sodbo Schmelz, to?ka 29).

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

34 Zato je treba predlog za sprejetje predhodne odlo?be šteti za dopusten.

Vsebinska presoja

35 Predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba v takih okoliš?inah – kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo ?lanico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resni?nega pridobitelja, da bi mu tako omogo?il izognitev pla?ilu DDV, ki bi ga moral pla?ati na podlagi pridobitve blaga znotraj Skupnosti – pravico do oprostitve tega davka za tako dobavo blaga znotraj Skupnosti zavrniti.

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

37 Dobave blaga znotraj Skupnosti so oproš?ene na podlagi ?lena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, to je dolo?be, ki je del prehodne ureditve za obdav?evanje trgovine med državami ?lanicami v naslovu XVIa te direktive, katere cilj je prenos dav?nih prihodkov iz obdav?itve v državo ?lanico, v kateri se opravi kon?na potrošnja dobavljenega blaga (glej sodbe z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C?409/04, ZOdl., str. I?7797, to?ka 36; v zadevi Collée, C?146/05, ZOdl., str. I?7861, to?ka 22, in v zadevi Twoh International, C?184/05, ZOdl., str. I?7897, to?ka 22, ter z dne 22. aprila 2010 v združenih zadevah X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C?536/08 in C?539/08, ZOdl., str. I-3581, to?ka 30).

38 V zvezi s tem mehanizem, ki ga dolo?a ta prehodna ureditev, poteka tako, da je po eni strani dobava, v zvezi s katero je bilo blago odposlano ali prepeljano znotraj Skupnosti, oproš?ena pla?ila davka v državi ?lanici, iz katere je bilo blago odpravljeno, to pa je dopolnjeno s pravico do odbitka ali vra?ila DDV, ki je bil v tej državi ?lanici pla?an kot vstopni davek, po drugi strani pa je pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdav?ena v državi ?lanici, v katero je blago prispelo (glej v tem smislu sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C?245/04, ZOdl., str. I?3227, to?ki 30 in 40).

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

40 Natan?neje, v zvezi z dobavami znotraj Skupnosti iz ?lena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da pod ta pojem spadajo in so pod pogoji, ki jih države ?lanice dolo?ijo za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitev in prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, pla?ila davka oproš?ene dobave blaga – ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, izven ozemlja države ?lanice, vendar znotraj Skupnosti – ki so opravljene za drugega dav?nega zavezanca ali pravno osebo, ki ni

dav?ni zavezanec, ki deluje kot taka v državi ?lanici, ki ni država ?lanica odprave pošiljke ali prevoza blaga.

41 Sodiš?e je to dolo?bo razlagalo tako, da se oprostitev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, ?e je bila lastninska pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo ?lanico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizi?no zapustilo ozemlje države ?lanice dobave (glej zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, to?ka 42, in Twoh International, to?ka 23).

42 Sodiš?e je tudi ugotovilo, da odkar je bil odpravljen nadzor na mejah med državami ?lanicami, dav?ni organi težko preverijo, ali je blago fizi?no zapustilo ozemlje države ?lanice. Zaradi tega dav?ni organi to na?eloma preverjajo na podlagi dokazov in obra?unov, ki jih predložijo dav?ni zavezanci (zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, to?ka 44, in Twoh International, to?ka 24).

43 Vendar nobena dolo?ba Šeste direktive ne dolo?a konkretnih dokazov, ki jih mora dav?ni zavezanec predložiti, da bi bil upravi?en do oprostitve DDV, saj to vprašanje – kot je to razvidno iz ?lena 28c(A) Šeste direktive – spada v pristojnost držav ?lanic (glej zgoraj navedeno sodbo Collée, to?ka 24).

44 Zato je v skladu s to dolo?bo, prvi?, naloga držav ?lanic, da dolo?ijo pogoje, na podlagi katerih so dobave znotraj Skupnosti oproš?ene, da bi tako zagotovile pravilno in preprosto uporabo navedenih oprostitev in prepre?ile vsakršno utajo, izogibanje ali zlorabo.

45 Vendar morajo države ?lanice ob izvrševanju svojih pristojnosti spoštovati splošna na?ela prava, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi so zlasti na?ela pravne varnosti, sorazmernosti in legitimnih pri?akovanj (glej v tem smislu sodbe z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C?286/94, C?340/95, C?401/95 in C?47/96, Recueil, str. I?7281, to?ka 48; z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C?384/04, ZOdl., str. I?4191, to?ki 29 in 30, in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C?271/06, ZOdl., str. I?771, to?ka 18). Natan?neje, v zvezi z na?elom sorazmernosti je Sodiš?e že presodilo, da v skladu s tem na?elom ukrepi, ki jih imajo države ?lanice pravico sprejeti, ne smejo presegati tistega, kar je nujno potrebno za uresni?itev ciljev, ki sta zagotovitev pravilnega pobiranja davka in prepre?evanje utaj (glej zlasti sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 26).

46 Drugi?, iz sodne prakse Sodiš?a je razvidno, da mora dobavitelj blaga predložiti dokaz o izpolnjevanju pogojev, ki so dolo?eni za uporabo ?lena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, in pogojev, ki jih država ?lanica dolo?i za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitev in za prepre?evanje vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, da bi bil upravi?en do oprostitve na podlagi navedene dolo?be (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Twoh International, to?ka 26).

47 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je R. v zadevi, ki je predmet postopka v glavni stvari, uveljavljal pravico do oprostitve DDV na podlagi okoliš?ine, da je odposlano blago dejansko zapustilo nemško ozemlje, vendar pa so bili ra?uni in obra?uni, ki jih je dav?nemu uradu predložil kot dokazilo o transakcijah znotraj Skupnosti, vsebinsko namenoma nepravilni. Po mnenju predložitvenega sodiš?a je namre? R. na teh ra?unih prikril resni?no identiteto pridobiteljev, da bi jim tako omogo?il, da se izognejo pla?ilu DDV na podlagi pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki je bila opravljena na Portugalskem.

48 V zvezi s tem lahko predložitev lažnih ra?unov in lažnih obra?unov ali vsaka druga manipulacija z dokazili onemogo?i pravilno pobiranje davka in tako prepre?i dobro delovanje

skupnega sistema DDV. Taka ravnanja pa so še toliko hujša, ?e so storjena v okviru prehodne ureditve obdav?itve transakcij znotraj Skupnosti, ki temelji na podlagi dokazil, ki jih predložijo dav?ni zavezanci, kot je bilo na to opozorjeno v to?ki 42 te sodbe.

49 Zato pravo Unije državam ?lanicam ne prepre?uje, da predložitev nepravilnih ra?unov obravnavajo kot dav?no utajo in da v takem primeru zavrnejo oprostitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Schmeink & Cofreth in Strobel, to?ka 62, in sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C?395/02, Recueil, str. I?1991, to?ka 30).

50 Zavrnitev oprostitve v primeru nespoštovanja z nacionalnim pravom dolo?ene obveznosti – to je v obravnavanem primeru obveznosti identifikacije pridobitelja, ki je naslovnik dobave znotraj Skupnosti – ima namre? odvra?ilni u?inek, katerega namen je zagotoviti dejansko u?inkovanje navedene obveznosti in prepre?evanje vsakršnih utaj in izogibanj pla?ilu davka (glej po analogiji v zvezi z zadržanjem dela odbitka DDV zgoraj navedeno sodbo Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, to?ka 28).

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

52 Vendar je država ?lanica, iz katere je blago odpravljeno, v posebnih primerih, ko obstajajo resni razlogi, na podlagi katerih se lahko domneva, da bo v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, ki ustreza zadevni dobavi, prišlo do izognitve pla?ila DDV v državi ?lanici, v katero je blago namenjeno, in to kljub vzajemni pomo?i in sodelovanju med dav?nimi organi zadevnih ?lanic, na?eloma dolžna dobavitelju blaga zavrniti pravico do oprostitve in mu naložiti, da davek pla?a naknadno, da se tako prepre?i nastanek položaja, ko zadevna transakcija sploh ne bi bila obdav?ena. V skladu s temeljnim na?elom skupnega sistema DDV se namre? s tem davkom obdav?i vsaka transakcija proizvodnje ali distribucije, pri ?emer se odbitek obra?una od DDV, ki je neposredno obremenil strošek razli?nih sestavnih delov cene (glej zlasti zgoraj navedeni sklep Transport Service, to?ki 20 in 21, ter zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, to?ka 54, in Collée, to?ka 22).

53 V zvezi z na?elom sorazmernosti je treba navesti, da ne nasprotuje temu, da se dobavitelju, ki sodeluje pri dav?ni utaji, naloži obveznost naknadnega pla?ila DDV za dobavo znotraj Skupnosti, ki jo je opravil, ?e je sodelovanje tega dobavitelja pri utaji odlo?ilen element, ki ga je treba upoštevati pri preizkusu sorazmernosti nacionalnega ukrepa.

54 Poleg tega ugotovitve iz to?ke 51 te sodbe ne izpodbijeta niti na?eli dav?ne nevtralnosti in pravne varnosti niti na?elo legitimnih pri?akovanj. Na ta na?ela se namre? ne more uspešno sklicevati dav?ni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri dav?ni utaji in ki je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV.

55 Glede na vse zgoraj navedene ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da v okoliš?inah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo ?lanico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resni?nega pridobitelja, da bi mu s tem omogo?il izognitev pla?ilu DDV, država ?lanica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, lahko na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz ?lena 28c(A) Šeste direktive, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

Stroški

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

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

V okoliš?inah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo ?lanico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resni?nega pridobitelja, da bi mu s tem omogo?il izognitev pla?ilu davka na dodano vrednost, država ?lanica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, lahko na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz ?lena 28c(A) 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.