

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 6. septembra 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – ?len 138(1) – Pogoji za oprostitev transakcije znotraj Skupnosti, pri kateri je kupec dolžan poskrbeti za prevoz blaga, s katerim razpolaga kot lastnik od takrat, ko se natovori na prevozno sredstvo – Obveznost prodajalca, da dokaže, da je blago fizi?no zapustilo ozemlje države ?lanice dobave – Izbris identifikacijske številke za DDV kupca z retroaktivnim u?inkom“

V zadevi C-273/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Baranya Megyei Bíróság (Madžarska) z odlo?bo z dne 18. maja 2011, ki je prispela na Sodiš?e 3. junija 2011, v postopku

Mecsek-Gabona Kft

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, U. L?hmus (poro?evalec), A. Rosas, A. Ó Caoimh in A. Arabadžiev, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: K. Sztranc-S?awiczek, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. maja 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in K. Szíjjártó, zastopnika,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, zastopnika,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in V. Bottka, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na razlago člena 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL L 326, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2 To vprašanje je bilo postavljeno v okviru spora med družbo Mecsek-Gabona Kft (v nadaljevanju: Mecsek-Gabona) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (regionalni davčni urad v Južnem Zadonavju; v nadaljevanju: Főigazgatóság), ki se nanaša na to, da je ta urad tožeči stranki zavrnil oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pri transakciji, ki jo je opredelila kot dobavo blaga znotraj Skupnosti.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Direktiva 2006/112 je v skladu s členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije, ki je veljala za področje DDV, med drugim Šesto direktivo 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).

4 Člen 2(1)(b)(i) Direktive 2006/112 določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

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

i) davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak [...]"

5 V skladu s členom 14(1) te direktive velja:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

6 Pod naslovom IX „Oprostitve“ je deset poglavij, od katerih poglavje 1 vsebuje splošne določbe. Člen 131, ki je edini člen v tem poglavju, 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 Člen 138(1), umeščen v poglavje 4, ki je naslovljeno „Oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti“ in je pod navedenim naslovom IX, določa:

„Države članice oprostitjo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj 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 začne.“

8 Z določbami členov 131 in 138(1) Direktive 2006/112 je v bistvu povzeta vsebina člena 28c(A)(a)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388, kakor je bil spremenjen z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274).

9 Direktiva 2006/112 pod naslovom XI – „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanči“ vsebuje med drugim poglavje 2 z naslovom „Identifikacija“ in poglavje 3 z naslovom „Fakturiranje“.

10 Navedeno poglavje 2 vsebuje med drugim člen 214, ki določa:

„1. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

[...]

b) vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in ki v skladu s členom 2(1)(b) opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV, ali izkoristi možnost iz člena 3(3) da za svoje pridobitve znotraj Skupnosti obračuna DDV;

[...]“

11 Člen 220(1) iz poglavja 3 pod istim naslovom določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

[...]

(3) za dobave blaga, opravljene pod pogoji iz člena 138;

[...]“

12 Člen 226 iz navedenega poglavja 3 določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(4) identifikacijska številka DDV prejemnika v skladu s členom 214, pod katero je pridobitelj prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s členom 138;

[...]“

Madžarsko pravo

13 Člen 89(1) zakona št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128) določa:

„Davka se ob upoštevanju določb iz odstavkov 2 in 3 zgoraj oprostitijo dobave blaga, ki so dokazljivo odposlane ali odpeljane iz Madžarske v tujino, vendar znotraj Skupnosti, ne glede na to, ali to stori prodajalec, kupec ali druga oseba na njun račun, opravljene za davčne zavezance, ki delujejo kot taki v drugi državi članici Skupnosti kot Madžarski, ali pa za pravne osebe, ki niso

davčni zavezanci ter so registrirane v drugi državi članici in dolžne plačati davek.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Družba Mecsek-Gabona je madžarska družba, katere glavna dejavnost je trgovina na debelo z žitaricami, tobakom, semeni in krmo.

15 Ta družba je 28. avgusta 2009 z družbo Agro-Trade srl (v nadaljevanju: Agro-Trade) s sedežem v Italiji sklenila prodajno pogodbo za 1000 ton ($\pm 10\%$) ograšice po ceni 71.500 HUF na tono za dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki je oproščena DDV.

16 V navedeni prodajni pogodbi je bilo glede načina izpolnitve v zvezi s količino dogovorjeno, da se izpolnitev pogodbe opravi v obratih prodajalca v Szentlőrincu (Madžarska) na podlagi teže tovara, izkazane s potrdili o tehtanju in račun, izdanimi na podlagi teh potrdil. Kupec se je zavezal priskrbeti prevozna sredstva in blago odpeljati v drugo državo članico.

17 Pred tem prevozom blaga je kupec sporočil registrske tablice tovornjakov, na katere se bo naložilo blago v obratu družbe Mecsek-Gabona. Kupljene količine blaga so se po tehtanju tovornjakov zapisale na tovarne liste CMR (tovorni listi, izdelani na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v Ženevi 19. maja 1956, kakor je bila spremenjena s protokolom, podpisanim v Ženevi 5. julija 1978) in prevozniki so predložili zahtevane prevozne dokumente. Prodajalec je naredil kopijo prvega izvoda teh izpolnjenih tovarnih listov, originalni izvod pa se je shranil pri prevoznikih. Štirideset izvodov tovarnih listov CMR, označenih z zaporednimi številkami, je bilo s poštnega naslova kupca v Italiji poslanih prodajalcu.

18 Za prodajo, oproščeno DDV, ki se izpodbija v postopku v glavni stvari, sta bila 4. septembra 2009 izdana računa za zneska 34.638.175 HUF in 34.555.235 HUF, ki sta ustrezala količini 484,45 tone oziroma 483,29 tone ograšice. Prvi račun je nekaj dni po dobavi poravnal madžarski državljan, ki je navedeni znesek nakazal na bančni račun družbe Mecsek-Gabona. Drugi račun, ki bi moral biti poravnat v osmih mesecih po dobavi, pa ni bil plačan.

19 Vpogled v register davčnih zavezancev, ki ga je 7. septembra 2009 opravila tožena stranka v postopku v glavni stvari, je pokazal, da je družba Agro-Trade na ta datum imela identifikacijsko številko za DDV.

20 Madžarski davčni organ je ob preverjanju davčne napovedi družbe Mecsek-Gabona italijanskim organom poslal zahtevo za posredovanje informacij na podlagi člena 5(1) Uredbe 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 392). Po informacijah, ki so jih posredovali ti organi, družbe Agro-Trade ni bilo mogoče najti, na naslovu, na katerem je bil prijavljen sedež, pa je bila le stanovanjska hiša. Nobena družba s tem imenom ni bila prijavljena na tem naslovu. Poleg tega italijanski davčni organ ni poznal družbe Agro-Trade, saj ta ni nikoli plačala DDV. Italijanska identifikacijska številka za DDV je bila izbrisana 14. januarja 2010 z retroaktivnim učinkom od 17. aprila 2009.

21 Madžarski prvostopenjski davčni organ je na podlagi vseh teh elementov ugotovil, da družbi Mecsek-Gabona med davčnim postopkom ni uspelo dokazati dejanske dobave blaga znotraj Skupnosti, ki bi bila oproščena DDV, in je z odločbo z dne 7. septembra 2010 ugotovil, da ima ta družba davčni dolg v višini 17.298.000 HUF za DDV za september 2009, povišan za davčno kazen 1.730.000 HUF in zamudne obresti 950.000 HUF.

22 Főigazgatóság je z odločbo z dne 18. januarja 2011 potrdil odločbo, ki jo je sprejel prvostopenjski davčni organ, saj je menil, da bi družba Mecsek-Gabona morala imeti dokument, ki

bi dokazoval, da je bilo blago odposlano ali prepeljano v drugo državo članico. Ker ta družba med postopkom preverjanja ni predložila takih dokumentov in ker dokumentov, ki jih je predložila, ni bilo mogoče šteti za verodostojne, naj bi dolgovala DDV od prodaje v postopku v glavni stvari, razen če je transakcijo opravila v dobri veri.

23 Főigazgatóság je menil, da bi morala biti družba Mecsek-Gabona previdnejša. Tako se ne bi smela omejiti na preverjanje, ali je bilo blago odpremljeno, ampak bi se morala tudi prepričati, da je blago prispelo na cilj.

24 Tožeča stranka je v postopku v glavni stvari predložitvenemu sodišču predlagala razveljavitev odločbe Főigazgatóság in odločbe prvostopenjskega davčnega organa. Trdila je, da ji ni mogoče očitati malomarnosti ob sklenitvi pogodbe ali ob njeni izpolnitvi, glede na to, da je 7. septembra 2009 preverila identifikacijsko številko za DDV družbe Agro-Trade, da je ta številka obstajala in da so ji bili z italijanskega naslova kupca poslani tudi tovarni listi CMR. Družba Mecsek-Gabona je dodala, da ni mogla vedeti, da je italijanski davčni organ 14. januarja 2010 z retroaktivnim učinkom od 17. aprila 2009 to identifikacijsko številko razveljavil, in da ta razveljavitev zato ne more imeti vpliva v zvezi s tem.

25 Főigazgatóság je predlagal zavrnitev tožbe družbe Mecsek-Gabona, pri čemer je trdil, da bi ta družba lahko uporabila oprostitev DDV za dobavo v postopku v glavni stvari, le če se ne bi prepričala samo o odpremi blaga, ampak tudi o njegovem prispetju na cilj.

26 Baranya Megyei Bíróság meni, da je razlaga člena 138 Direktive 2006/112 nujna za to, da lahko določi, kateri dokazi zadostno dokazujejo, da je šlo za dobavo blaga, oproščeno DDV, in da lahko odloči o vprašanju, koliko je prodajalec, če sam ne zagotovi prevoza, odgovoren za ravnanje kupca. Predložitveno sodišče se sklicuje na sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi (C-409/04, ZOdl., str. I-7797) in med drugim sprašuje, ali lahko to, da je bila identifikacijska številka za DDV družbe Agro-Trade po dobavi blaga izbrisana, ustvari dvom o dobri veri tožeče stranke v postopku v glavni stvari in vodi do ugotovitve, da ne gre za dobavo blaga, oproščeno DDV.

27 V teh okoliščinah je Baranya Megyei Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 138(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je dobava blaga oproščena DDV, če je bilo blago dobavljeno kupcu, ki je bil ob sklenitvi prodajne pogodbe za namene DDV registriran v drugi državi članici, in če je bilo v prodajni pogodbi dogovorjeno, da se pravica do razpolaganja in lastninska pravica na kupca preneseta ob naložitvi blaga na prevozno sredstvo ter da kupec prevzema obveznost prevoza blaga v drugo državo članico?

2. Ali za to, da je dobava blaga oproščena DDV, z vidika prodajalca zadostuje, da se ta prepriča, da je prevoz prodanega blaga opravljen z vozili, registriranimi v tujini, ter da razpolaga s tovarnimi listi CMR, ki jih je izdal kupec, ali pa se mora prepričati, da je prodano blago prešlo državno mejo in je bilo dostavljeno znotraj ozemlja Skupnosti?

3. Ali lahko nastane dvom glede tega, ali je dobava blaga oproščena DDV, samo zato ker davčni organ druge države članice retroaktivno – z učinkom na čas pred dobavo blaga – izbriše unijsko davčno številko kupca?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

28 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 138(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ države članice prodajalcu s sedežem v tej državi članici ne prizna oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti v okoliščinah, v katerih je pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na ozemlju navedene države članice na kupca s sedežem v drugi državi članici, ki ima ob prenosu identifikacijsko številko za DDV te druge države članice in je prevzel obveznost prevoza navedenega blaga v to državo članico, pri čemer se prodajalec prepriča, da je bilo blago iz njegovega skladišča naloženo na tovornjake, registrirane v tujini, in razpolaga s tovrstnimi listi CMR, ki jih je kupec poslal iz namembne države članice in ki dokazujejo, da je bilo blago prepeljeno iz države članice prodajalca.

29 Najprej je treba poudariti, da je dobava znotraj Skupnosti, ki pomeni pridobitev znotraj Skupnosti, oproščena DDV, če izpolnjuje pogoje, določene v členu 138(1) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 28, in sodbo z dne 18. novembra 2010 v zadevi X, C-84/09, ZOdl., str. I-11645, točka 26).

30 Na podlagi te določbe države članice oprostitjo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba na njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja katere koli od njih, vendar znotraj Unije, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v drugi državi članici kot tisti, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

31 V skladu z ustaljeno sodno prakso se oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska pravica na tem blagu prenesena na kupca in če je prodajalec dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico in da je po odpravi ali prevozu fizično zapustilo ozemlje države članice dobave (glej zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 42, ter sodbe z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 23; z dne 7. decembra 2010 v zadevi R., C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 41, in z dne 16. decembra 2010 v zadevi Euro Tyre Holding, C-430/09, ZOdl., str. I-13335, točka 29).

32 Prvič, glede prenosa pravice do razpolaganja s premičnim premoženjem kot lastnik je treba poudariti, da je ta prenos obvezni pogoj vseh dobav blaga, kakor so opredeljene v členu 14(1) Direktive 2006/112, in da sam po sebi ne zadostuje za ugotovitev, da je zadevna transakcija transakcija znotraj Skupnosti.

33 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da ni sporno, da je ta pogoj prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik v postopku v glavni stvari izpolnjen, saj je v skladu s pogodbo med strankama do tega prenosa prišlo ob naložitvi blaga na prevozno sredstvo, ki ga je priskrbel kupec, madžarski davčni organ pa ni podvomil o resničnosti tega natovarjanja.

34 Drugič, glede obveznosti prodajalca, da dokaže, da je bilo blago odposlano in odpeljeno iz države članice dobave, je treba spomniti, da se mora umestiti v okvir posebne prehodne ureditve obdavčevanja trgovine znotraj Unije, ki je bila vzpostavljena z Direktivo Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (91/680/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) zaradi odprave notranjih mej 1. januarja 1993 (zgoraj navedena sodba Teleos in drugi, točka 21).

35 Sodišče je v zvezi s tem poudarilo, da prav je dobava blaga znotraj Skupnosti objektivno odvisna od njegovega fizičnega prenosa iz države članice dobave, odkar je bil odpravljen nadzor na mejah med državami članicami, davčni organi težko preverijo, ali je blago fizično zapustilo ozemlje države članice. Zato to na celoma preverjajo na podlagi dokazov in obravnav, ki jih predložijo davčni zavezanci (zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 44, in R., točka 42).

36 Iz sodne prakse izhaja tudi, da ker v Direktivi 2006/112 ni konkretne določbe glede dokazov, ki jih mora davčni zavezanec predložiti, da bi bil upravičen do oprostitve DDV, je v skladu s členom 131 Direktive 2006/112 naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi so dobave znotraj Skupnosti oproščene davka, da bi tako zagotovile pravilno in preprosto uporabo navedenih oprostitev in preprečile vsakršno utajo, izogibanje ali zlorabo. Vendar morajo države članice ob izvrševanju svojih pristojnosti spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi so zlasti načela pravne varnosti in sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 24, ter zgoraj navedene sodbe Twoh International, točka 25, X, točka 35, in R., točki 43 in 45).

37 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da v predložitveni odločbi niso navedene konkretne obveznosti, ki so določene v madžarskem pravu, kot je seznam dokumentov, ki jih je treba predložiti pristojnim organom za uporabo oprostitve dobave znotraj Skupnosti. Po pojasnilih madžarske vlade na obravnavi pred Sodiščem madžarska ureditev določa samo, da mora biti dobava registrirana in da je vrsta zahtevanih dokazov odvisna od konkretnih okoliščin zadevne transakcije.

38 V teh okoliščinah je treba obveznosti, ki jih ima davčni zavezanec glede dokazov, določiti glede na pogoje, ki so v zvezi s tem izrecno določeni v nacionalnem pravu, in običajno prakso pri podobnih transakcijah.

39 Načelo pravne varnosti, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, zahteva, da davčni zavezanci poznajo svoje davčne obveznosti pred sklenitvijo pogodbe (zgoraj navedena sodba Teleos in drugi, točka 48 in navedena sodna praksa).

40 Predložitveno sodišče sprašuje zlasti, ali lahko država članica za uporabo oprostitve dobave znotraj Skupnosti zahteva od davčnega zavezanca, da se prepriča, da je blago fizično zapustilo njeno ozemlje.

41 Sodišče je v zvezi s tem že odločilo, da v okoliščinah, v katerih očitno ni otipljivega dokaza, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti, da je bilo zadevno blago preneseno z ozemlja države članice dobave, to, da se davčnemu zavezancu naloži, da mora predložiti tak dokaz, ne zagotavlja pravilne in preproste uporabe oprostitev. Nasprotno, ta obveznost postavlja tega davčnega zavezanca v položaj negotovosti glede možnosti uporabe oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti ali glede nujnosti vključitve DDV v prodajno ceno (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točki 49 in 51).

42 Pojasniti je treba tudi, da če ima kupec pravico razpolagati z blagom kot lastnik v državi članici dobave in mora to blago prepeljati v namembno državo članico, je treba upoštevati, da je dokaz, ki ga lahko prodajalec predloži davčnim organom, odvisen predvsem od podatkov, ki jih je za to dobil od kupca (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Euro Tyre Holding, točka 37).

43 Sodišče je zato ugotovilo, da kadar prodajalec izpolni svoje obveznosti glede dokazovanja dobave znotraj Skupnosti, kupec pa ne izpolni pogodbenih obveznosti odpošiljanja ali prevoza zadevnega blaga iz države članice dobave, kupec dolguje DDV v tej državi članici (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točki 66 in 67, in Euro Tyre Holding, točka 38).

44 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba Mecsek-Gabona v postopku v glavni stvari uveljavljala pravico do oprostitve DDV, pri čemer se je oprla na identifikacijsko številko za DDV, ki so jo kupcu določili italijanski organi, na to, da je bilo prodano blago naloženo na tovarnjake, registrirane v tujini, in na tovarne liste CMR, ki jih je kupec poslal s svojega poštnega naslova, iz katerih je razvidno, da je bilo blago prepeljeno v Italijo.

45 Vprašanje, ali je družba Mecsek-Gabona s takim ravnanjem izpolnila obveznosti glede dokazovanja in skrbnosti, mora preučiti predložitveno sodišče ob upoštevanju okoliščin, navedenih v točki 38 te sodbe.

46 Če pa je zadevna dobava del utaje, ki jo stori kupec, in če davčni organ ni prepričan, da je blago dejansko zapustilo ozemlje države članice dobave, je treba, tretjič, ugotoviti, ali lahko ta organ naknadno naloži prodajalcu plačilo DDV za to dobavo.

47 Boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in zlorabam je cilj, ki ga v skladu z ustaljeno sodno prakso Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76; zgoraj navedeno sodbo R., točka 36, in sodbo z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 41 in navedena sodna praksa) in ki v vsih upravičuje strožje obveznosti za prodajalce (zgoraj navedena sodba Teleos in drugi, točki 58 in 61).

48 Tako ni v nasprotju s pravom Unije, da se od trgovca zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, zato da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do davčne utaje (zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 65, in Mahagében in Dávid, točka 54).

49 Sodišče je namreč ugotovilo, da so ti dejavniki pomembni za določitev možnosti, da se prodajalcu naknadno naloži plačilo DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 66).

50 Torej, če kupec v postopku v glavni stvari stori davčno utajo, je upravičeno, da je pravica prodajalca do oprostitve DDV odvisna od dobre vere.

51 Iz predložitvene odločbe ni razvidno, da je družba Mecsek-Gabona vedela ali bi morala vedeti, da je kupec storil davčno utajo.

52 Vendar je madžarska vlada v pisnih in ustnih stališjih, predstavljenih pred Sodiščem, navedla več elementov, ki v predložitveni odločbi niso omenjeni in ki po njenem mnenju dokazujejo slabo vero tožbe stranke v postopku v glavni stvari. Ta vlada tako navaja, da družba Mecsek-Gabona, čeprav ni poznala kupca blaga v postopku v glavni stvari, od tega ni zahtevala garancije, njegove identifikacijske številke za DDV ni preverila še pred transakcijo, ni poiskala nobene dodatne informacije o kupcu ter je nanj prenesla lastninsko pravico na tem blagu, sprejela odlog plačila in predložila tovarne liste CMR, ki ji jih je poslal kupec, čeprav niso bili popolni.

53 Glede tega je treba opozoriti, da Sodišče v postopku na podlagi člena 267 PDEU ni pristojno preverjati okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Zato mora nacionalno

sodišče opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja te zadeve, da bi ugotovilo, ali je družba Mecsek-Gabona ravnala v dobri veri in sprejela vse ukrepe, ki se lahko od nje razumno zahtevajo, zato da se prepriča, da opravljena transakcija ni vodila do davčne utaje.

54 Če to sodišče ugotovi, da je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del kupčeve davčne utaje, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, mu mora zavrniti pravico do oprostitve DDV.

55 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 138(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, prodajalcu zavrne pravica do oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti, če je z objektivnimi elementi dokazano, da prodajalec ni izpolnil obveznosti dokazovanja ali je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del kupčeve davčne utaje, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi preprečil sodelovanje pri tej utaji.

Tretje vprašanje

56 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se lahko oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti v smislu člena 138(1) Direktive 2006/112 prodajalcu zavrne, ker je davčni organ druge države članice izbrisal identifikacijsko številko za DDV kupca, pri čemer je imel ta izbris, čeprav je bil opravljen po dobavi blaga, retroaktiven učinek od datuma, ki je bil zgodnejši od datuma dobave.

57 V okviru prehodne ureditve obdavčevanja trgovine znotraj Unije, katere cilj je prenos davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga (glej zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 36, in sodbo 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, točka 30), je namen identifikacije davčnih zavezancev za DDV na podlagi posamičnih števil olajšati določitev države članice, v kateri pride do te končne potrošnje.

58 Direktiva 2006/112 na podlagi člena 214(1)(b) nalaga državam članicam obveznost, da sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so vsi davčni zavezanci, ki izvajajo pridobitve znotraj Skupnosti, identificirani s posamično številko. V členu 226, točka 4, te direktive se zahteva tudi, da račun, ki mora biti izdan ob vsaki dobavi znotraj Skupnosti, vsebuje identifikacijsko številko DDV kupca, pod katero je ta prejel dobavo blaga v skladu s členom 138 te direktive.

59 Vendar niti besedilo člena 138(1) Direktive 2006/112 niti sodna praksa, navedena v točki 31 te sodbe, med taksativno naštetimi materialnimi pogoji dobave znotraj Skupnosti ne določata obveznosti identifikacijske številke za DDV.

60 Taka številka dokazuje davčni status zavezanca za namene odmere DDV in olajšuje davčni nadzor nad transakcijami znotraj Skupnosti. Vendar gre za formalno zahtevo, ki ne more izpodbiti pravice do oprostitve DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji dobave znotraj Skupnosti (glej po analogiji v zvezi s pravico do odbitka sodbi z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-10385, točka 50, in z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski, C-438/09, ZOdl., str. I-14009, točki 33 in 47).

61 Iz sodne prakse je namreč razvidno, da nacionalni ukrep, ki pravico do oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti v bistvu podreja spoštovanju formalnih zahtev, ne da bi bile z njim upoštevane vsebinske zahteve, presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilne odmere davka (zgoraj navedena sodba Collée, točka 29), razen če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej v tem smislu

zgoraj navedeno sodbo Collée, to?ka 31).

62 V obravnavanem primeru je ugotovljeno, da je bila identifikacijska številka kupca veljavna ob izvedbi transakcije, da pa so jo italijanski organi ve? mesecev po tej transakciji izbrisali iz registra dav?nih zavezancev z retroaktivnim u?inkom.

63 Glede na to, da mora pristojni nacionalni organ preveriti status dav?nega zavezanca, preden mu dodeli identifikacijsko številko za DDV, morebitna nepravilnost v registru ne more povzro?iti, da trgovec, ki se je oprl na podatke iz tega registra, izgubi pravico do oprostitve DDV, ki bi jo sicer imel.

64 Kot pravilno poudarja Evropska komisija, bi bilo v nasprotju z na?elom sorazmernosti, ?e bi prodajalec moral pla?ati DDV samo zato, ker je bila identifikacijska številka za DDV kupca retroaktivno izbrisana.

65 Zato je na tretje vprašanje treba odgovoriti, da prodajalcu ni mogo?e zavrniti oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti v smislu ?lena 138(1) Direktive 2006/112 samo zato, ker je dav?ni organ druge države ?lanice izbrisal identifikacijsko številko za DDV kupca, pri ?emer je imel ta izbris, ?eprav je bil opravljen po dobavi blaga, retroaktiven u?inek od datuma, ki je bil zgodnejši od datuma dobave.

Stroški

66 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 (drugi senat) razsodilo:

1. ?len 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, prodajalcu zavrne pravica do oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti, ?e je z objektivnimi elementi dokazano, da prodajalec ni izpolnil obveznosti dokazovanja ali je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del kup?eve dav?ne utaje, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi prepre?il sodelovanje pri tej utaji.

2. Prodajalcu ni mogo?e zavrniti oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti v smislu ?lena 138(1) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/88, samo zato, ker je dav?ni organ druge države ?lanice izbrisal identifikacijsko številko za DDV kupca, pri ?emer je imel ta izbris, ?eprav je bil opravljen po dobavi blaga, retroaktiven u?inek od datuma, ki je bil zgodnejši od datuma dobave.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarš?ina.