

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (deveti senat)

z dne 9. februarja 2017(*)

„Predhodno odloanje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – lena 131 in 138 – Pogoji oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti – Sistem izmenjave podatkov s podroja DDV (VIES) – Neobstoj registracije pridobitelja – Zavrnitev priznanja oprostitve – Dopustnost“

V zadevi C-21/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodiše v davnih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska) z odlobo z dne 30. novembra 2015, ki je prispela na Sodiše 15. januarja 2016, v postopku

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠE (deveti senat),

v sestavi E. Juhász, predsednik senata, K. Jürimäe (poročevalka), sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, R. Campos Laires in M. Figueiredo, agenti,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in G. Braga da Cruz, 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 odločbe se nanaša na razlago člena 131 in člena 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in načela sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (v nadaljevanju: Euro Tyre) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska), ker je ta organ zavrnil oprostitev plačila davka na dodano vrednost (DDV) za več transakcij, ki jih je družba Euro Tyre štela za dobave blaga znotraj Skupnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 V skladu s členom 9(1) Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Kot „ekonomska dejavnost“ je v tej določbi opredeljena vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Navedena določba natančneje določa, da se za ekonomsko dejavnost šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

4 Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitev 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 oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

5 Člen 138(1) navedene direktive 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.“

6 Člen 213(1) te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.“

Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se prijava predloži z elektronskimi sredstvi, v skladu s pogoji, ki jih predpišejo.“

7 Člen 214(1) Direktive o DDV določa:

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

(a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199;

(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;

[...]"

Uredbi (ES) št. 1798/2003 in (EU) št. 904/2010

8 Člen 27(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) določa:

„Vsaka država članica vzdržuje elektronsko zbirko podatkov, ki vsebuje evidenco oseb, ki so jim bile v navedeni državi članici izdane identifikacijske številke za DDV.“

9 Uredba št. 1798/2003 je bila z učinkom od 1. januarja 2012 razveljavljena z Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1).

10 Člen 17(1) zadnjenavedene uredbe določa:

„Vsaka država članica hrani v elektronskem sistemu naslednje informacije:

(a) informacije, ki jih zbira v skladu s poglavjem 6 naslova XI Direktive [o DDV];

(b) podatke o identiteti, dejavnosti, pravni obliki in naslovu oseb, ki so jim bile izdane identifikacijske številke za DDV, pridobljene v skladu s členom 213 Direktive [o DDV], ter datum izdaje številke;

[...]"

Portugalsko pravo

11 Z Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (ureditev DDV pri transakcijah znotraj Skupnosti, v nadaljevanju: RITI) je opravljen prenos pravil – navedenih v Direktivi o DDV – v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti v portugalsko pravo.

12 V skladu s členom 14(a) RITI so plačila DDV oproščene:

„dobave blaga, ki jih opravi davčni zavezanec iz člena 2(1)(a), pri čemer blago prodajalec, kupec ali druga oseba za njun račun iz nacionalnega ozemlja odpošlje ali odpelje v drugo državo članico v namembni kraj kupca, kadar je ta fizična ali pravna oseba, ki je za namene davka na dodano vrednost registrirana v drugi državi članici in ki je pri pridobitvi uporabila ustrezno davčno identifikacijsko številko ter je v tej državi članici vključena v sistem obdavčitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Družba Euro Tyre je portugalska podružnica družbe nizozemskega prava, Euro Tyre BV.

Ukvarja se z uvozom, izvozom in prodajo pnevmatik različnih znamk trgovcem na drobno s sedežem na Portugalskem in v Španiji. Prodajo na španskem trgu lahko izvaja deloma neposredno in deloma prek distributerja, družbe Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 Spor o glavni stvari se nanaša na več prodaj, opravljenih v obdobju med letoma 2010 in 2012, družbi Euro Tyre Distribución de Neumáticos. V času teh prodaj je bila zadnjenavedena družba davčna zavezanica za DDV v Španiji. Ni pa bila še v tej državi članici niti zavezana sistemu obdavčitve pridobitev znotraj Skupnosti niti registrirana v Sistem izmenjave podatkov s področja DDV (v nadaljevanju: sistem VIES). Španski davčni organi so ji šele 19. marca 2013 podelili status gospodarskega subjekta znotraj Skupnosti in jo v ta sistem registrirali z učinkom od 1. julija 2012.

15 Družba Euro Tyre je navedene prodaje prijavila kot dobave znotraj Skupnosti, oproščene na podlagi člena 14(a) RITI.

16 Vendar je Inspeção Tributária (davčna inšpekcijska služba, Portugalska) na podlagi inšpekcijskega nadzora, ki se je nanašal na leta od 2010 do 2012, menila, da pogoji za oprostitve, določeni v členu 14(a) RITI, niso izpolnjeni, ker družba Euro Tyre Distribución de Neumáticos v času zadevnih prodaj ni bila niti v Španiji registrirana za izvedbo transakcij znotraj Skupnosti niti ni bila registrirana v sistem VIES.

17 Davčni in carinski organ je nato izvedel popravke DDV, ki ga je družba Euro Tyre dolgovala za leta od 2010 do 2012, povečane za zamudne obresti.

18 Družba Euro Tyre je te popravke izpodbijala. Po zavrnitvi njenega ugovora in njene pritožbe se je obrnila na predložitveno sodišče. Pred navedenim sodiščem trdi, da je pogoj, določen v členu 14(a) RITI, v skladu s katerim mora pridobitelj biti del sistema obdavčitve pridobitev blaga znotraj Skupnosti in registriran v sistem VIES, posledica slabega prenosa Direktive o DDV. Takega pogoja naj namreč ne bi bilo v členu 138 te direktive in naj bi pomenil največ formalno zahtevo, ki jo je naložila le Portugalska republika.

19 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je oprostitve dobav znotraj Skupnosti, določeno v členu 138(1) Direktive o DDV, mogoče zavezati pogoju, da mora biti pridobitelj s sedežem v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne, v prvi državi registriran za transakcije znotraj Skupnosti in da je v sistemu VIES.

20 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da je bila družba Euro Tyre Distribución de Neumáticos od junija 2010 za namene DDV v Španiji registrirana za nacionalne transakcije pod identifikacijsko številko, ki je bila na vseh računih v zvezi z zadevnimi prodajami in v vseh z njimi povezanih rekapitulacijskih poročilih. V času teh prodaj pa ta družba, davčna zavezanica za DDV, ni spadala v sistem obdavčitve pridobitev znotraj Skupnosti in ni bila registrirana v sistem VIES. Družba Euro Tyre je bila seznanjena s tem dejanskim stanjem, ampak je priakovala, da bodo španski davčni organi družbi Euro Tyre Distribución de Neumáticos podelili status gospodarskega subjekta znotraj Skupnosti z učinkom za nazaj. Poleg tega je portugalska davčna uprava menila, da družba Euro Tyre v obravnavanem primeru ni poskušala utajiti ali se izogniti plačilu davka.

21 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 131 in člen 138(1) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice prodajalcu s sedežem v tej državi članici zavrne odobritev oprostitve DDV pri dobavi znotraj Skupnosti, ker kupec s sedežem v drugi državi članici ni registriran v VIES, niti ni v tej državi vključen v sistem obdavčitve pridobitve blaga znotraj

Skupnosti, čeprav ima v času transakcije v tej drugi državi članici veljavno identifikacijsko številko za DDV, ki se je uporabljala na računih transakcij, čeprav so kumulativno izpolnjeni materialni pogoji za dobavo znotraj Skupnosti, to pomeni, da je bila pravica razpolagati z blagom kot lastnik prenesena na kupca in da dobavitelj dokaže, da je bilo to blago odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico, in je po tem odpošiljanju ali prevozu to blago fizično zapustilo ozemlje države članice [iz katere je bilo odposlano ali odpeljeno] in prispelo do kupca, ki je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki deluje kot tak v drugi državi članici, ki ni tista, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljeno?

2. Ali načelo sorazmernosti nasprotuje razlagi člena 138(1) Direktive o DDV, v skladu s katero se oprostitev plačila DDV zavrne, kadar je prodajalec s sedežem v državi članici vedel, da kupec s sedežem v drugi državi članici, ki je sicer imetnik veljavne identifikacijske številke za DDV v tej drugi državi članici, ni registriran v VIES, niti ni v tej državi vključen v sistem obdavčitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti, vendar je prižakoval, da bo retroaktivno registriran kot gospodarski subjekt znotraj Skupnosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

22 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 131 in člen 138(1) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice zavrne oprostitev plačila DDV pri dobavi znotraj Skupnosti z obrazložitvijo, da v času te dobave pridobitelj s sedežem oziroma stalnim prebivališčem na ozemlju namembne države članice, ki je imetnik identifikacijske številke za DDV, ki velja za transakcije v tej državi, ni niti registriran v sistem VIES niti vključen v sistem obdavčitve pridobitev znotraj Skupnosti. Navedeno sodišče se tudi sprašuje, ali člen 138(1) Direktive o DDV, če se razlaga ob upoštevanju načela sorazmernosti, nasprotuje taki zavrnitvi, če je bil prodajalec seznanjen z okoliščinami, značilnimi za položaj pridobitelja glede na uporabo DDV, in je bil prepričan, da bo pridobitelj z uinkom za nazaj naknadno registriran kot gospodarski subjekt znotraj Skupnosti.

23 Najprej je treba spomniti, da člen 138(1) Direktive o DDV določa dolžnost držav članic, da oprostijo dobave blaga, ki izpolnjujejo pogoje, ki so v njem naštet (sodba z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 46).

24 Na podlagi te določbe države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Evropske unije, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec in ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

25 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti uporabi, le če je bila pravica, razpolagati s tem blagom kot lastnik, prenesena na pridobitelja in je prodajalec dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico in da je po tej odpravi ali prevozu fizično zapustilo ozemlje države članice dobave (sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31 in navedena sodna praksa).

26 V obravnavanem primeru je iz elementov v predložitveni odločbi razvidno, da postavljeni vprašanji temeljita na premisi, v skladu s katero so bili materialni pogoji za dobavo znotraj Skupnosti v smislu člena 138(1) Direktive o DDV, kot so bili navedeni v točkah 24 in 25 te sodbe, izpolnjeni. Oprostitev plačila DDV je bila zavrnjena samo zato, ker pridobitelj v času prodaj iz postopka v glavni stvari ni bil registriran za izvedbo transakcij znotraj Skupnosti v Španiji in ni bil registriran v sistem VIES. Pridobitelj v tej državi članici ni razpolagal niti z identifikacijsko številko za DDV, ki bi veljala za izvedbo transakcij v navedeni državi niti za izvedbo transakcij znotraj Skupnosti.

27 V zvezi s tem je treba navesti, da je v prehodnem sistemu obdavčevanja trgovine znotraj Unije namen identifikacije davčnih zavezancev za DDV na podlagi posamičnih številk sicer olajšati določitev države članice, v kateri pride do končne potrošnje dobavljenega blaga (sodbi z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 57, in z dne 14. marca 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, točka 19). Člen 214(1)(b) Direktive o DDV namreč državam članicam nalaga sprejetje vseh potrebnih ukrepov, da zagotovijo, da so s posamično številko identificirani med drugim vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki opravi pridobitev znotraj Skupnosti.

28 Registracija davčnih zavezancev ki opravljajo transakcije znotraj Skupnosti, v sistem VIES ima v tem kontekstu tudi določen pomen. Namen tega sistema je omogočiti gospodarskim subjektom, da od svojih poslovnih partnerjev prejmejo potrditev identifikacijske številke za DDV, in nacionalnim davčnim upravam, da nadzirajo transakcije znotraj Skupnosti in da zaznajo morebitne nepravilnosti. Navedeni sistem tako izpolnjuje zahtevo, določeno v členu 27 Uredbe št. 1798/2003 in od 1. januarja 2012 v členu 17 Uredbe št. 904/2010, da morajo države članice imeti elektronsko zbirko podatkov, ki vsebuje evidenco oseb, ki so jim izdale identifikacijske številke za DDV.

29 Vendar niti člen 138(1) Direktive o DDV niti sodna praksa Sodišča med taksativno naštetimi materialnimi pogoji dobave znotraj Skupnosti ne določata obveznosti pridobitelja, da ima identifikacijsko številko za DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 59), niti *a fortiori* njegove obveznosti, da je registriran za izvedbo transakcij znotraj Skupnosti in registriran v sistem VIES.

30 Drugače kot sta portugalska in poljska vlada v bistvu zatrjevali pred Sodiščem, se taka obveznost poleg tega ne sme izpeljati iz pogoja, v skladu s katerim mora biti pridobitelj davčni zavezanec, ki deluje kot tak v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 40).

31 Opredelitev davčnega zavezanca, določena v členu 9(1) Direktive o DDV, se namreč nanaša samo na osebo, ki kjer koli neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti, ne da bi se za ta status določal pogoj, da ima ta oseba identifikacijsko številko za DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 49 in navedena sodna praksa), v posebnem primeru za izvedbo transakcij znotraj Skupnosti, ali da je navedena oseba registrirana v sistem VIES. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ima davčni zavezanec tak status, ko izvaja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 49 in navedena sodna praksa).

32 Zato niti to, da je pridobitelj prejel veljavno identifikacijsko številko za DDV za namene izvedbe transakcij znotraj Skupnosti, niti njegova registracija v sistem VIES ne pomenita vsebinskih pogojev za oprostitev DDV za dobavo znotraj Skupnosti. Gre le za formalni zahtevi, ki ne moreta omajati pravice prodajalca do oprostitve DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji dobave

znotraj Skupnosti (glej po analogiji sodbe z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 60; z dne 27. septembra 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 51, in z dne 20. oktobra 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, točka 40).

33 V zvezi s tem je treba spomniti, da v Direktivi o DDV ni konkretne določbe glede dokazov, ki jih morajo davčni zavezanci predložiti, da bi bili upravičeni do oprostitve DDV, zato je v skladu s členom 131 te direktive naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi oprostijo dobave znotraj Skupnosti, zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab. Vendar morajo države članice ob izvrševanju svojih pristojnosti spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije (glej sodbi z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 36 in navedena sodna praksa, in z dne 9. oktobra 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 27).

34 V skladu s sodno prakso Sodišča nacionalni ukrep presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve plačila DDV v bistvu pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, pri čemer ne upošteva vsebinskih zahtev in se med drugim ne sprašuje, ali so bile te izpolnjene. Transakcije je treba namreč obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (sodba z dne 20. oktobra 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, točka 37 in navedena sodna praksa).

35 Kar zadeva objektivne značilnosti dobave znotraj Skupnosti, pa je iz točk od 23 do 25 te sodbe razvidno, da če dobava blaga izpolnjuje pogoje iz člena 138(1) Direktive o DDV, je ta dobava oproščena plačila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, točka 38 in navedena sodna praksa).

36 Iz tega izhaja, da načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 20. oktobra 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, točka 39).

37 Zato uprava države članice načeloma ne more zavrniti oprostitve plačila DDV za dobavo znotraj Skupnosti zgolj zato, ker pridobitelj ni niti registriran v sistem VIES niti vključen v sistem obdavčitve pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

38 Tako je treba spomniti, da v skladu s sodno prakso Sodišča obstajata samo dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve plačila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, točka 43).

39 Na prvem mestu, na načelo davčne nevtralnosti se za oprostitev plačila DDV ne more sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni utaji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV (glej sodbo z dne 20. oktobra 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, točka 44 in navedena sodna praksa).

40 Na podlagi tega je treba navesti, da v skladu s sodno prakso Sodišča ni v nasprotju s pravom Unije, da se od gospodarskega subjekta zahteva, da ravnava 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 (sodba z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 48 in navedena sodna praksa). Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del pridobiteljeve 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 (sodba z dne 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54).

41 V obravnavanem primeru samo okoliščina, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, da je

prodajalec, prvi?, vedel, da pridobitelj v ?asu transakcij ni bil niti registriran v sistem VIES niti vklju?en v sistem obdav?itve pridobitev blaga znotraj Skupnosti, in drugi?, da je bil prepri?an, da bo pridobitelj z u?inkom za nazaj naknadno registriran kot gospodarski subjekt znotraj Skupnosti, nacionalnemu dav?nemu organu ne sme dovoljevati, da zavrne oprostitev pla?ila DDV. Iz elementov iz spisa, ki ga je vložilo predložitveno sodiš?e, ki so bili navedeni v to?ki 20 te sodbe, je namre? razvidno, da v obravnavanem primeru družba Euro Tyre ni storila niti utaje niti dav?nega izogibanja.

42 Na drugem mestu, posledica kršitve formalne zahteve je lahko zavrnitev oprostitve pla?ila DDV, ?e zaradi te kršitve ni mogo?e predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, to?ka 46 in navedena sodna praksa).

43 V obravnavanem primeru, kot je v bistvu razvidno iz to?ke 26 te sodbe, postavljeni vprašanji temeljita na premisi, v skladu s katero so bili materialni pogoji za dobavo znotraj Skupnosti v smislu ?lena 138(1) Direktive o DDV izpolnjeni. Poleg tega nobeden od elementov iz spisa, predloženega Sodiš?u, ne kaže na to, da zaradi kršitve formalne zahteve v postopku v glavni stvari ni bilo mogo?e ugotoviti, da je bilo tako. Vendar mora predložitveno sodiš?e opraviti potrebne preveritve glede tega.

44 Glede na zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba ?len 131 in ?len 138(1) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da dav?na uprava države ?lanice zavrne oprostitev pla?ila DDV za dobave znotraj Skupnosti zgolj iz razloga, da v ?asu te dobave pridobitelj s sedežem oziroma stalnim prebivališ?em na ozemlju namembne države ?lanice, ki je imetnik identifikacijske številke za DDV, ki velja za transakcije v tej državi, ni niti registriran v sistem VIES niti vklju?en v sistem obdav?itve pridobitev znotraj Skupnosti, ?eprav niso podani konkretni indici o dav?ni utaji in je dokazano, da so vsebinski pogoji za oprostitev izpolnjeni. V tem primeru ?len 138(1) Direktive o DDV, ?e se razlaga ob upoštevanju na?ela sorazmernosti, nasprotuje tudi taki zavrnitvi, ?e je bil prodajalec seznanjen z okoliš?inami, zna?ilnimi za položaj pridobitelja glede na uporabo DDV, in je bil prepri?an, da bo pridobitelj z u?inkom za nazaj naknadno registriran kot gospodarski subjekt znotraj Skupnosti.

Stroški

45 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, 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 (deveti senat) razsodilo:

Člen 131 in Člen 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da davčna uprava države članice zavrne oprostitev plačila davka na dodano vrednost za dobave znotraj Skupnosti zgolj iz razloga, da v času te dobave pridobitelj s sedežem oziroma stalnim prebivališčem na ozemlju namembne države članice, ki je imetnik identifikacijske številke za davek na dodano vrednost, ki velja za transakcije v tej državi, ni niti registriran v sistem izmenjave podatkov s področja davka na dodano vrednost niti vključen v sistem obdavčitve pridobitev znotraj Skupnosti, čeprav niso podani konkretni indici o davčni utaji in je dokazano, da so vsebinski pogoji za oprostitev izpolnjeni. V tem primeru Člen 138(1) te direktive, če se razlaga ob upoštevanju načela sorazmernosti, taki zavrnitvi nasprotuje, tudi če je bil prodajalec seznanjen z okoliščinami, značilnimi za položaj pridobitelja glede na uporabo davka na dodano vrednost, in je bil prepričan, da bo pridobitelj naknadno z uinkom za nazaj registriran kot gospodarski subjekt znotraj Skupnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalščina.