

62018CJ0653

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 17. oktobra 2019 ( \*1 )

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 146 – Oprostitve pri izvozu – Pojem ‚dobava blaga‘ – Člen 131 – Pogoji, ki jih določijo države članice – Načelo sorazmernosti – Načelo davčne nevtralnosti – Dokaz – Goljufija – Praksa države članice, da zavrne oprostitve, če pridobitelj izvoženega blaga ni identificiran“

V zadevi C-653/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 19. junija 2018, ki je na Sodišče prispela 17. oktobra 2018, v postopku

Unitel sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis (poročevalec), predsednik senata, M. Ilešič in C. Lycourgos, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za Unitel sp. z o.o. A. Nikończyk, doradca podatkowy,

—

za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

—

za Evropsko komisijo M. Siekierzyńska in J. Jokubauskaitė, agentki,

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 146(1)(a) in (b) ter člena 131 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) zlasti glede na načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Unitel sp. z o.o. in Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktor davčne urada v Varšavi, v nadaljevanju: direktor davčne urada) zaradi zavrnitve oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) za izvoz blaga zunaj Evropske unije v letu 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 14(1) Direktive o DDV določa:

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

4

Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe [prava Unije] 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 146 navedene direktive, ki je v poglavju 6, naslovljenem „Oprostitve pri izvozu“, v odstavku 1(a) in (b) določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a)

dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj [Unije];

(b)

dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj [Unije], razen blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih plovil, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo.“

Člen 168(a) Direktive o DDV določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec. V skladu s členom 169(b) te direktive ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če se blago in storitve uporabljajo za potrebe njegovih oproščenih transakcij v skladu s členom 146 navedene direktive.

Poljsko pravo

Člen 2, točka 8, Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054) v različici, ki se uporablja za zadevo v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Če se druge določbe nanašajo na [...] izvoz blaga, se ta pojem nanaša na dobavo blaga, ki ga z ozemlja države odpošlje ali odpelje zunaj ozemlja Evropske unije:

(a)

dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, ali

(b)

pridobitelj, ki ima svoj sedež zunaj ozemlja države ali druga oseba za njegov račun, izključujoč blago, ki ga izvozi pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih oboj, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo, če je izvoz navedenega blaga zunaj ozemlja Unije potrdil pristojni carinski organ, določen s carinskimi predpisi.“

Člen 7(1) tega zakona določa, da: „dobava blaga v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.“

Člen 41 navedenega zakona določa:

„[...]“

4.

Za izvoz blaga iz člena 2, točka 8(a), je davčna stopnja 0 %.

[...]“

6.

Davčna stopnja 0 % se uporabi pri izvozu blaga iz odstavkov 4 in 5, če je davčni zavezanec pred potekom roka za predložitev davčne napovedi za zadevno obračunsko obdobje pridobil dokument,

ki potrjuje izvoz blaga zunaj ozemlja Unije.

[...]

11.

Določbe odstavkov 4 in 5 se smiselno uporabljajo v primeru izvoza blaga iz člena 2, točka 8(b), če je davčni zavezanec pred potekom roka za predložitev davčne napovedi za obračunsko obdobje, v katerem je dobavil blago, pridobil dokument iz odstavka 6, ki dokazuje istovetnost blaga, ki je bilo predmet dobave in izvoza. [...]"

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10

Družba Unitel s sedežem na Poljskem je od januarja do maja 2007 ukrajinskima subjektoma prodajala prenosne telefone. Davčna uprava je po postopku nadzora, katerega predmet je bila ta družba, ugotovila, da je bil postopek izvoza teh prenosnih telefonov zunaj ozemlja Unije izveden, vendar pa tega blaga nista pridobila subjekta, navedena na računih, ampak drugi subjekti, ki niso bili identificirani. Ta uprava je torej z odločbo, ki je bila potrjena z odločbo direktorja davčnega urada z dne 29. avgusta 2014, ugotovila, da ni bilo dobave blaga v smislu člena 2, točka 8, zakona o DDV in da zato družba Unitel ni bila upravičena uporabiti davčne stopnje DDV 0 %, ki je določena v členu 41(4) tega zakona.

11

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodsko upravno sodišče v Varšavi, Poljska), ki mu je bila predložena tožba zoper odločbo direktorja davčnega urada, je navedlo, da iz ugotovitev izhaja, da je bil eden od ukrajinskih subjektov navidezna družba, ki je služila prikritju dejanskega prejemnika in storitvi davčne goljufije v razmerju do poljskih in ukrajinskih davčnih organov, ter da drugi subjekt ni bil gospodarski subjekt, ki je od družbe Unitel kupil telefone. To sodišče je ocenilo, da ni bilo dobave blaga, ker je davčna uprava dokazala, da pridobitelja blaga, navedena na računih, nista pridobila posesti nad tem blagom, z njim nista razpolagala kot lastnik in nista opravljala nobene gospodarske dejavnosti, tako da zadevnih transakcij ni bilo mogoče šteti za „izvoz blaga“ v smislu člena 2, točka 8, zakona o DDV. Navedeno sodišče je poleg tega presodilo, da družba Unitel pri izvajanju teh transakcij ni ravnala s potrebno skrbnostjo. V zvezi s tem je zlasti poudarilo, da je ta družba svoje račune pripravila z opiranjem na podatke, ki sta jih predstavila subjekta katerih pooblastila niso bila veljavna ali ki nista imela resničnega poslovnega naslova niti veljavnih dokumentov, ki upravičujejo obračunavanje DDV.

12

Družba Unitel je zoper sodbo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodsko upravno sodišče v Varšavi) vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska). Družba Unitel v utemeljitev pritožbe navaja napačno razlago in uporabo člena 131 Direktive o DDV v povezavi s členom 146(1)(a) in (b) te direktive, ker je bila uporaba davčne stopnje 0 % pogojena z izpolnitvijo formalnih pogojev, čeprav so bili izpolnjeni vsi materialni pogoji za uporabo te stopnje, ter napačno razlago in uporabo člena 41(4) in (11) zakona o DDV v povezavi s členom 41(6), členom 2, točka 8, in členom 7(1) tega zakona. Ta napaka naj bi bila, da se je štelo, da je dobava blaga izvedena le takrat, kadar je gospodarski subjekt, na račun naveden kot pridobitelj, isti kot gospodarski subjekt, ki je kot tak dejansko sodeloval v

zadevni transakciji, da se je zato zavrnila opredelitev te transakcije kot izvoz blaga in uporaba davčne stopnje v višini 0 % in da se je vseeno ocenilo, da je ta transakcija dobava, obdavčljiva po nacionalni davčni stopnji.

13

Predložitveno sodišče navaja, da je treba za rešitev spora o glavni stvari razlagati Direktivo o DDV in najprej pojem „dobava blaga“ v smislu člena 146(1)(a) in (b) te direktive. Navaja, da nacionalni davčni organi ocenjujejo, da je treba ta pojem razlagati v skladu s členom 7(1) zakona o DDV, s katerim je bil prenesen člen 14(1) Direktive o DDV, in sicer kot prenos pravice do razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik. Tako morata po mnenju teh organov obe stranki transakcije dejansko obstajati in biti identificirani, kar ni podano, kadar je pridobitelj, naveden na računu ali carinskih dokumentih, fiktivni subjekt ali kadar je pridobitelj blaga zunaj ozemlja Unije druga neidentificirana oseba. Ta razlaga naj bi bila tista, ki so jo v večini primerov uporabila poljska upravná sodišča.

14

Vendar predložitveno sodišče dvomi glede tega, ali je za ugotovitev, da je bilo blago dobavljeno zunaj ozemlja Unije, še se izvoz tega blaga ne izpodbija kot tak, dejansko nujno, da subjekt, naveden na računu dobavitelja in v carinskih dokumentih, kot pridobitelj tega blaga sovпада z njegovim dejanskim prejemnikom. Sprašuje, ali v takem položaju ni prenosa pravice razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik v smislu člena 14(1) Direktive o DDV. Zlasti poudarja, da je Sodišče v sodbi z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), razsodilo, da v položaju, v katerem so pogoji za oprostitev pri izvozu, navedeni v členu 146(1)(b) Direktive o DDV, zlasti izstop zadevnega blaga iz carinskega območja Unije, izpolnjeni, ni obveznosti plačila DDV iz naslova dobave in da v takih okoliščinah naeloma poleg tega ne obstaja tveganje davčne goljufije ali davčne izgube, ki bi lahko utemeljila obdavčitev zadevne transakcije.

15

V tem okviru se po navedbah predložitvenega sodišča dalje zastavlja vprašanje, v kolikšni meri morebitna goljufija na ozemlju tretje države, kjer je izvoženo blago prejela druga oseba, kot je navedena na carinskih dokumentih, vpliva na uporabo oprostitve s pravico do odbitka DDV. Predložitveno sodišče ob preučitvi sodne prakse Sodišča, v skladu s katero morajo države članice zavrniti pravice, ki jih določa Direktiva o DDV, v primeru goljufije, ki jo stori davčni zavezanec sam ali kadar je ta vedel ali bi moral vedeti, da z zadevno transakcijo sodeluje pri transakciji, ki je vpletena v goljufijo v zvezi z DDV, sprašuje, ali se ta obveznost, katere cilj je varstvo notranjega trga, uporablja, ko je goljufija storjena samo na ozemlju tretje države, ki je namembna država in država potrošnje izvoženega blaga.

16

Nazadnje, predložitveno sodišče sprašuje, ali je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, pravilna nacionalna praksa obračunavanja DDV za zadevno transakcijo, kot če bi šlo za nacionalno dobavo, medtem ko bi morala ugotovitev neobstoja dobave blaga voditi k ugotovitvi, da ni predmet DDV in ne daje pravice do odbitka vstopnega DDV.

17

V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali mora biti ob upoštevanju členov 146(1)(a) in (b) in 131 Direktive o [DDV] ter načel obdavčitve potrošnje, nevtralnosti in sorazmernosti pravilna nacionalna praksa taka, da se oprostitev s pravico do odbitka (na Poljskem davčna stopnja 0 %) uporabi vedno, kadar sta hkrati izpolnjena ta pogoja:

(a)

blago je bilo izvoženo neznanemu prejemniku, ki ima sedež zunaj Evropske unije, in

(b)

obstajajo jasni dokazi za to, da je blago zapustilo ozemlje Unije, pri čemer se tega ne prereka?

2.

Ali določbe člena 146(1)(a) in (b) in 131 Direktive o [DDV] ter načela obdavčitve potrošnje, nevtralnosti in sorazmernosti nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero se šteje, da dobava blaga, ki je bilo nesporno izvoženo iz Evropske unije, ni bila opravljena, če so nacionalni organi po izvozu v okviru postopka, ki so ga izvedli, ugotovili, da dejanski prejemnik ni prejemnik, ki je bil naveden na računu, ki ga je izdal davčni zavezanec, in ki dokazuje dobavo, ampak je bilo blago dobavljeno drugemu prejemniku, čigar identitete organi niso ugotovili, zaradi česar ti organi zavrnejo uporabo oprostitve s pravico do odbitka (na Poljskem davčna stopnja 0 %) za to transakcijo?

3.

Ali mora biti ob upoštevanju členov 146(1)(a) in (b) in 131 Direktive o [DDV] ter načel obdavčitve potrošnje, nevtralnosti in sorazmernosti pravilna nacionalna praksa taka, da se, če obstajajo jasni dokazi za to, da je blago zapustilo Evropsko unijo, organi pa glede na to, da prejemnik ni znan, ugotovijo, da ni bila opravljena dobava blaga, za dobavo blaga uporabi nacionalna davčna stopnja ali pa je treba v tem primeru zavzeti stališče, da sploh ni bila opravljena obdavčljiva transakcija, tako da davčni zavezanec v skladu s členom 168 Direktive o [DDV] nima pravice do odbitka vstopnega davka, ki ga je plačal za pridobitev izvoženega blaga?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 146(1)(a) in (b) in člen 131 Direktive o DDV ter na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, po kateri se v vseh primerih šteje, da ni dobave blaga v smislu te prve dolo?be in se zato zavrne oprostitev DDV, ?e je bilo zadevno blago izvoženo iz Unije, in so dav?ni organi po njegovem izvozu ugotovili, da pridobitelj tega blaga ni oseba, navedena na ra?unu, ki ga je sestavil dav?ni zavezanec, temve? drugi subjekt, ki ni bil identificiran. V tem okviru predložitveno sodišče sprašuje o vplivu, ki ga lahko ima morebitna goljufija, storjena na ozemlju tretje države, v smislu uporabe pravice do oprostitve DDV.

19

V zvezi s tem je treba na prvem mestu spomniti, da države članice v skladu s členom 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV oprostijo dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov ra?un ali pridobitelj ali druga oseba za njegov ra?un odpošlje ali odpelje zunaj Unije. To dolo?bo je treba razlagati v povezavi s členom 14(1) te direktive, ki dolo?a, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik (sodbi z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, to?ka 23, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, to?ka 22).

20

Namen te oprostitve je zagotoviti obdav?itev dobave zadevnega blaga v njegovem namembnem kraju, torej kraju, kjer bodo proizvodi porabljeni (sodba z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, to?ka 23 in navedena sodna praksa).

21

Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, iz dolo?b iz to?ke 19 te sodbe in zlasti pojma „odpošlje“ iz člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV izhaja, da je izvoz blaga opravljen in se oprostitev dobave za izvoz uporabi, ?e je bila pravica do razpolaganja s tem blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja, ?e je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano zunaj Unije, in ?e je blago po tem pošiljanju ali prevozu fizi?no zapustilo ozemlje Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, to?ka 24 in navedena sodna praksa, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, to?ka 24).

22

Prav tako je Sodišče že razsodilo, da je pojem „dobava blaga“ objektiven in se uporablja neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij, ne da bi bilo treba dav?ni upravi izvesti preiskavo, da bi ugotovila namen zadevnega dav?nega zavezanca, niti upoštevati namena gospodarskega subjekta, ki ni ta dav?ni zavezanec in je udeležen v isti dobavni verigi (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, to?ka 21 in navedena sodna praksa).

23

Iz tega izhaja, da so transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, dobave blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV, ?e izpolnjujejo objektivna merila, na katerih ta pojem temelji, ki so navedena v to?ki 21 te sodbe.

24

Dejstvo, da izvoženo blago zunaj Unije pridobi subjekt, ki ni tisti, ki je naveden na računu in ni identificiran, pa ne izključuje, da so ta objektivna merila izpolnjena.

25

Zato opredelitev transakcije za dobavo blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV ne sme biti pogojena s tem, da je pridobitelj identificiran.

26

Vendar pa je treba na drugem mestu ugotoviti, da je naloga držav članic, da v skladu s členom 131 Direktive o DDV določijo pogoje za oprostitve transakcij izvoza, zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev, določenih s to direktivo, in preprečevanja vsakršnih morebitnih goljufij, izogibanja in zlorab. Države članice pa morajo ob izvrševanju svojih pristojnosti vseeno spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi je tudi načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 28. februarja 2018, Piekowsi, C-307/16, EU:C:2018:124, točki 32 in 33).

27

V zvezi s tem načelom sorazmernosti je treba spomniti, da nacionalni ukrep presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve DDV v bistvenem pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, ne da bi se upoštevale vsebinske zahteve in ne da bi se bilo treba vprašati, ali so bile te izpolnjene. Transakcije je treba namreč obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (sodbi z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točka 38, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 29).

28

Poleg tega, kadar so ti vsebinski pogoji izpolnjeni, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitve DDV prizna, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točka 39).

29

V skladu s sodno prakso Sodišča obstajata samo dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve DDV (sodbi z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točka 40, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 32).

30

Po eni strani je zavrnitev oprostitve DDV lahko posledica kršitve formalne zahteve, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodbi z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točka 42, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 35).

31

Zato ta okoliščina – če neobstoj identifikacije dejanskega pridobitelja v določenem primeru preprečuje dokaz, da je zadevna transakcija dobava blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV – lahko vodi do zavrnitve priznanja oprostitve pri izvozu iz tega člena. Po drugi strani pa to,



da se v vseh primerih zahteva, da je pridobitelj blaga v tretji državi identificiran, ne da bi se preuči, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za to oprostitev, zlasti izstop zadevnega blaga iz carinskega območja Unije, ne spoštuje niti načela sorazmernosti niti načela davčne nevtralnosti.

32

V tem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da ni sporno, da je blago iz zadeve v glavni stvari bilo prodano, da je bilo odposlano zunaj Unije in da je fizično zapustilo ozemlje Unije, tako da se s pridržkom preverjanja teh dejstev, ki ga mora opraviti predložitveno sodišče, izpolnitev meril, ki jih mora izpolnjevati transakcija, da je dobava blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV, zdi dokazana, ne glede na to, da dejanski pridobitelji tega blaga niso bili identificirani.

33

Po drugi strani se na načelo davčne nevtralnosti z namenom oprostitve DDV ne more sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni goljufiji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV. V skladu s sodno prakso Sodišča ni v nasprotju s pravom Unije, da se od subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da zaradi transakcije, ki jo opravi, ne bo sodeloval pri davčni goljufiji. Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del pridobiteljeve davčne goljufije, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to goljufijo preprečil, mu je treba zavrniti pravico do oprostitve DDV (sodbi z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točka 41, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 33).

34

Nasprotno pa dobavitelj ne more biti odgovoren za plačilo DDV ne glede na njegovo vpletenost v goljufijo, ki jo je storil pridobitelj. Popolnoma nesorazmerno bi bilo namreč davčnemu zavezancu naložiti odgovornost za primanjkljaj v davčnih prihodkih, ki so ga povzročila goljufiva ravnanja tretjih oseb, na katera ta ne more nikakor vplivati (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, točka 23).

35

V sodbi z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), na katero se sklicuje predložitveno sodišče, je Sodišče v točki 40 poudarilo, da v položaju, v katerem so pogoji za oprostitev pri izvozu, določeni v členu 146(1)(b) Direktive o DDV, zlasti, da zadevno blago zapusti carinsko območje Unije, dokazani, iz naslova take dobave ni dolgovan DDV in načeloma ne obstaja več tveganje davčne goljufije ali davčne izgube, ki lahko upraviči obdavčitev zadevne transakcije.

36

V obravnavanem primeru predložitveno sodišče, ne da bi podalo pojasnila o naravi goljufije, v katero naj bi bile vpletene transakcije iz postopka v glavni stvari, navaja, da je blago, na katero se te transakcije nanašajo, zapustilo ozemlje Unije, in ugotavlja, da je bila ta goljufija storjena zgolj na ozemlju tretje države, in sicer namembne države in kraja potrošnje tega blaga.

37

Ker dejstvo, da so bila goljufiva dejanja storjena v tretji državi, ne more zadostovati za izključitev kakršne koli goljufije, storjene v škodo skupnega sistema DDV, mora nacionalno sodišče preveriti, ali transakcije, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, niso bile vpletene v tako goljufijo, in če

bi bile, presoditi, ali je dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da gre za tak primer.

38

Glede na vse navedeno je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 146(1)(a) in (b) in ?len 131 Direktive o DDV ter na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, po kateri se v vseh primerih šteje, da ni dobave blaga v smislu te prve dolo?be, in se zato zavrne oprostitev DDV, ?e je bilo zadevno blago izvoženo iz Unije in so dav?ni organi po njegovem izvozu ugotovili, da pridobitelj tega blaga ni oseba, navedena na ra?unu, ki ga je sestavil dav?ni zavezanec, temve? drug subjekt, ki ni bil identificiran. V takih okoliš?inah je treba pravico do oprostitve DDV, dolo?eno v ?lenu 146(1)(a) in (b) te direktive, zavrniti, ?e neidentifikacija dejanskega pridobitelja izklju?uje dokaz, da je zadevna transakcija dobava blaga v smislu te dolo?be ali ?e se dokaže, da je ta dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je ta transakcija povezana z goljufijo, storjeno na škodo skupnega sistema DDV.

Tretje vprašanje

39

Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba za zadevno transakcijo – kadar se v okoliš?inah, kot so opisane v prvem in drugem vprašanju, oprostitev DDV iz ?lena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV zavrne – obra?unati DDV, ki se uporablja za dobave blaga, opravljene na nacionalnem ozemlju, ali pa je treba šteti, da ta transakcija ni obdav?ljiva transakcija in da zato ta transakcija ne daje pravice do odbitka vstopnega DDV.

40

V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da brez dobave blaga, opravljene na nacionalnem ozemlju, in transakcije, ki je oproš?ena v skladu s ?lenom 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV, ne obstaja obdav?ljiva transakcija niti pravica do odbitka na podlagi ?lena 168 ali ?lena 169 te direktive.

41

Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba šteti – ?e je v okoliš?inah, kot so te, opisane v prvem in drugem vprašanju, oprostitev DDV, dolo?ena v ?lenu 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV, zavrnjena – da zadevna transakcija ni obdav?ljiva transakcija in da zato zadevna transakcija ne daje pravice do odbitka vstopnega DDV.

Stroški

42

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

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

1.

Člen 146(1)(a) in (b) in člen 131 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, po kateri se v vseh primerih šteje, da ni dobave blaga v smislu te prve določbe, in se zato zavrne oprostitev davka na dodano vrednost (DDV), če je bilo zadevno blago izvoženo iz Evropske unije in so davčni organi po njegovem izvozu ugotovili, da pridobitelj tega blaga ni oseba, navedena na računu, ki ga je sestavil davčni zavezanec, temveč drug subjekt, ki ni bil identificiran. V takih okoliščinah je treba pravico do oprostitve DDV, določeno v členu 146(1)(a) in (b) te direktive, zavrniti, če neidentifikacija dejanskega pridobitelja izključuje dokaz, da je zadevna transakcija dobava blaga v smislu te določbe ali če se dokaže, da je ta davčni zavezanec vedel ali moral vedeti, da je ta transakcija povezana z goljufijo, storjeno na škodo skupnega sistema DDV.

2.

Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da je treba šteti – če je v teh okoliščinah oprostitev davka na dodano vrednost (DDV), določena v členu 146(1)(a) in (b) Direktive 2006/112, zavrnjena – da zadevna transakcija ni obdavčljiva transakcija in da zato zadevna transakcija ne daje pravice do odbitka vstopnega DDV.

Podpisi

( \*1 ) Jezik postopka: poljščina.