

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 10. novembra 2005(1)

Zadeva C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

proti

Finanzlandesdirektion für Kärnten

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija))

„Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva – Pridobitve znotraj Skupnosti – Verižne transakcije“

I – Uvod

1. V obravnavanem primeru je treba odgovoriti na vprašanja glede razlage Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki zadevajo obdavčevanje tako imenovanih verižnih transakcij. Pri tovrstnih transakcijah več podjetij iz dveh ali več držav članic zaporedoma sklene pogodbe za nakup istega blaga, ki se potem izpolnijo z enim samim premikom blaga od prvega dobavitelja do zadnjega prevzemnika.

2. V postopku v glavni stvari pred Verwaltungsgerichtshof (avstrijsko upravno sodišče) se obravnava spor med končnim prevzemnikom v verižni transakciji in finančno upravo zaradi priznanja davka na dodano vrednost, plačnega trgovcu posredniku, na podlagi odbitka vstopnega davka. Odbitek vstopnega davka se odobri pri obdavčljivih dobavah na ozemlju države, ne odobri pa se pri oproščenih (nezmejnih) dobavah znotraj Skupnosti. Finančna uprava meni, da so zainteresirane strani dobavo končnemu prevzemniku napačno obravnavale kot obdavčljivo dobavo na ozemlju države.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

3. V skladu s členom 2 Šeste direktive je treba za dobavo blaga plačati davek na dodano vrednost, pri čemer je na podlagi člena 4(1) in (2) davčni zavezanec samostojni trgovec, ki opravi dobavo.

4. Za določitev kraja obdavčljive transakcije so določena v členu 8 naslednja pravila:

„1. Za kraj dobave blaga se šteje:

(a) kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba: kraj, kjer se blago nahaja, ko se za?ne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku [...];

(b) ?e se blago ne odpošlje ali prevaža: kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi.

[...]

2. Kadar je kraj odhoda pošiljke ali prevoza blaga v tretji državi, se z odstopanjem od odstavka 1(a) šteje, da je kraj dobave, ki jo opravi uvoznik, kot je opredeljen v ?lenu 21(2), in kraj vsakršnih kasnejših dobav, v državi ?lanici uvoza blaga.“

5. Z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991(3) je bil v Šesto direktivo vstavljen nov naslov XVIa (Prehodna ureditev za obdav?evanje trgovine med državami ?lanicami; ?leni od 28a do 28m). Te dolo?be se še vedno uporabljajo, saj doslej še ni bila sprejeta dokon?na ureditev obdav?evanja podjetniškega blagovnega prometa za trgovino med državami ?lanicami.

6. ?len 28a Šeste direktive dolo?a:

„1. 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).

[...]

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

7. S ?lenom 28b(A) Šeste direktive se ureja kraj transakcij. Ta dolo?ba dolo?a:

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

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

[...]“

8. V skladu s ?lenom 28c(A) Šeste direktive so dobave znotraj Skupnosti med dvema državama ?lanicama oproš?ene davka. Ta dolo?ba 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 držav[i] ?lanic[i], ki ni država ?lanica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]"

B – Nacionalno pravo

9. Nacionalni predpisi, odlo?ilni za postopek v glavni stvari, so bili dolo?eni v avstrijskem zakonu o prometnem davku iz leta 1994, preden je bil spremenjen z zakonom o dav?ni reformi iz leta 2000(4) (UStG).

10. ?len 3(1), (7) in (8) UStG 1994 dolo?a:

„1. Dobave so transakcije, s katerimi podjetnik omogo?i kupcu ali tretji osebi, ki jo je pooblastil kupec, da kot lastnik razpolaga z blagom. Pravico razpolaganja z blagom lahko prenese podjetnik sam ali tretja oseba po njegovem pooblastilu.

[...]

7. Dobava je opravljena v kraju, kjer je blago, ko se zgodi prenos pravice razpolaganja z njim.

8. ?e je predmet dobave odposlan ali odpeljan kupcu ali tretji osebi, ki jo je ta pooblastil, se šteje, da je dobava opravljena ob za?etku prevoza ali ob izro?itvi predmeta špediterju, prevozniku ali ladjarju. Za odpošiljanje gre, kadar podjetnik tretji osebi prevaža predmet po prevozniku ali ladjarju oziroma zagotovi tak prevoz po špediterju.“

11. Z zakonom o dav?ni reformi iz leta 2000 je bil ?len 3(8) UStG 1994 – po razlagi zakonodajalca zaradi prilagoditve dolo?be ?lenu 8(1)(a) Šeste direktive – spremenjen in se od takrat glasi:

„?e dobavitelj ali kupec odpošlje ali odpelje predmet dobave, se šteje, da je dobava opravljena ob za?etku prevoza ali odpošiljanja kupcu ali tretji osebi, ki jo je ta pooblastil. Za odpošiljanje gre, kadar blago prevaža prevoznik ali ladjar ali kadar je tak prevoz zagotovljen po špediterju. Za?etek odpošiljanja pomeni izro?itev blaga špediterju, prevozniku ali ladjarju.“

12. ?len 12 UStG 1994, ki je odlo?ilen za odbitek vstopnega davka, med drugim dolo?a:

„1. Podjetnik lahko odbije te odbitne zneske:

(1) davek, ki so ga drugi podjetniki lo?eno prikazali na nanj naslovljenem ra?unu (?len 11) za dobave ali druge transakcije, ki so bile za njegovo podjetje opravljene v Avstriji [...]"

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odlo?anje

13. Družba K GmbH (v nadaljevanju: K) s sedežem v Avstriji je v letih 1996 in 1997 na podlagi letnih pogodb na mesec prodala neko koli?ino metalurškega mehkega svinca „franko Arnoldstein, pla?ana carina ES, pla?ana dajatev za prevoz s tovornjakom“ tože?i stranki v postopku v glavni stvari, družbi EMAG Handel Eder OHG (v nadaljevanju: EMAG), ki ima prav tako sedež v Avstriji. Sama družba K je metalurški mehki svinec kupila od družb s sedežem v Italiji in na Nizozemskem. Blago je bilo vedno skladiš?eno v carinskih skladiš?ih v Rotterdamu oziroma Trstu. Od tam ga je špediter, ki ga je pooblastila družba K, prepeljal v namembni kraj družbe EMAG oziroma njenih odjemalcev. Družba K je družbi EMAG obra?unala dobave z navedenim 20-odstotnim davkom na dodano vrednost. Vendar pa je finan?na uprava družbi EMAG zavrnila odbitek vstopnega davka.

Po mnenju davčne uprave naj bi družba K družbi EMAG neupravičeno zaračunala davek na dodano vrednost, saj naj bi zaradi prevoza blaga iz Italije oziroma Nizozemske družbi EMAG ta operacija štela za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti.

14. Družba EMAG je temu ugovarjala in zagovarjala mnenje, da naj bi dobava potekala prek špediterja iz Nizozemske oziroma Italije v Avstrijo zgolj na pobudo družbe K. Zato naj bi bila to dobava iz druge države članice samo v razmerju med družbo K in njenim dobaviteljem. Nasprotno naj bi bila navezujoča dobava družbe K družbi EMAG obdavčljiva dobava na ozemlju države, tako da naj bi bilo treba odobriti odbitek vstopnega davka.

15. Finanzlandesdirektion Kärnten (v nadaljevanju: deželna finančna direkcija za Koroško) je pritožbo družbe EMAG zavrnila kot neutemeljeno. Po njenem mnenju je v skladu s členom 3(8) UStG 1994 kraj za oproščene dobave znotraj Skupnosti na Nizozemskem oziroma v Italiji, saj je bilo blago vedno predano prevoznikom v Rotterdamu ali Trstu, in ti so ga prepeljali družbi EMAG v Avstrijo.

16. Ta odločba deželne finančne direkcije za Koroško je predmet postopka pred avstrijskim Verwaltungsgerichtshof. Verwaltungsgerichtshof je Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. ali je treba člen 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero razlagati tako, da je kraj za etka odpošiljanja ali prevoza odločilen tudi tedaj, ko več podjetij opravi dobavo istega blaga in je teh več dobav izpolnjenih z enim samim premikom blaga?
2. Ali je več dobav mogoče šteti za oproščene dobave znotraj Skupnosti, če več podjetij opravi dobavo istega blaga in so te dobave opravljene z enim samim premikom blaga?
3. Ob pritrdilnem odgovoru na prvo vprašanje, ali je kraj za etka druge dobave dejanski kraj odhoda blaga ali kraj, v katerem se je končala prva dobava?
4. Ali je za odgovor na prva tri vprašanja pomembno, kdo ima med premikom blaga pravico razpolaganja z blagom?

IV – Trditve strank

17. V postopku pred Sodiščem so družba EMAG, avstrijska, britanska in italijanska vlada ter Komisija predložila stališča. Vse stranke menijo, da lahko pri verižnih transakcijah samo ena dobava velja za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti. Prav tako posledično velja soglasje, da naj bi šlo v obravnavanem razmerju med nizozemskimi oziroma italijanskimi preddobavitelji in družbo K za dobavo znotraj Skupnosti v smislu Šeste direktive, zato naj v odnosu do družbe EMAG dobava znotraj Skupnosti ne bi več prišla v poštev.

18. Vendar pa so se stranke različno izrekle glede abstraktnega odgovora na vprašanje za predhodno odločanje. Medtem ko družba EMAG in britanska vlada menita, da je pri verižnih transakcijah vedno prva dobava tista, ki je oproščena davka kot dobava znotraj Skupnosti, pa avstrijska in italijanska vlada ter Komisija menijo, da so okoliščine posameznega primera odločilne za to, katera od dobav v posameznem primeru naj šteje za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti.

V – Pravna presoja

A – Uvodna pripomba glede pravil o obdavčevanju trgovine med državami članicami

19. Na ozemlju države je treba ob dobavi blaga plačati davek na dodano vrednost (člen 2(1) Šeste direktive). Pri blagu, dobavljenem iz tretjih držav prevzemniku v Skupnosti, pa kot obdavčljivi dogodek ni odločilna dobava, temveč uvoz v Skupnost (člen 2(2) in člen 7 Šeste direktive).

20. Pri čezmejni trgovini znotraj Skupnosti je bil s prehodno ureditvijo za obdavčevanje trgovine med državami članicami (naslov XVIa) z Direktivo 91/680 dodan nadaljnji obdavčljivi dogodek, pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Za boljše razumevanje teh še vedno veljavnih določb je potreben kratek pogled v preteklost.

21. Pred uvedbo pridobitve znotraj Skupnosti so bile čezmejne dobave blaga v Skupnosti obdavčene podobno kot preostala mednarodna trgovina. Dobava je bila v skladu s skupnimi pravili v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive obdavčljiva na kraju dobave, torej na kraju odpošiljanja, pri izvozu pa je bila oproščena davka. Tako je bilo treba davek na dodano vrednost plačati ob uvozu v namembno državo. Zaradi pobiranja uvoznega davka na dodano vrednost je bilo treba izvajati mejne kontrole.

22. Pri uresničevanju notranjega trga je bilo treba odpraviti tako obliko obdavčevanja in s tem kontrole v davčne namene na notranjih mejah.⁽⁵⁾ Vendar pa reforma ni segla tako daleč, da bi ureditve, ki veljajo za dobave blaga na ozemlju države, razširila na trgovino med dvema državama članicama. Kajti to bi pomenilo, da do davka na dodano vrednost ne bi bila več tako kot doslej upravičena država, v katero se blago uvaža, temveč država, iz katere je blago poslano. V trgovini znotraj države članice je namreč obdavčljiv dogodek na splošno dobava (člen 2(1) Šeste direktive). Kraj obdavčljive transakcije je v tem primeru kraj, na katerem je blago na začetku prevoza pridobitelju (člen 8(1)(a) Šeste direktive).

23. V skladu s prehodno ureditvijo naj bi dosedanja porazdelitev pravice do pobiranja davkov med državami članicami ostala nespremenjena. Davek na dodano vrednost naj bi se kot trošarina še naprej plačeval v državi članici končne uporabe. Za zagotovitev tega so bile z Direktivo 91/680 za trgovino med državami članicami kot nov obdavčljivi dogodek uvedene pridobitve znotraj Skupnosti (člen 28a(1)(a)). V tem primeru je torej obdavčeno prejetje blaga, ki ga prejme pridobitelj v državi članici uvoznici. Ta obdavčljivi dogodek je nadomestil dosedanje obdavčitev ob uvozu.

24. Da bi se pri tem izognili dvojni obdavčitvi, so bile – kot je generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer navedel že v zadevi Lipjes – pristojnosti za obdavčitev usklajene tako, da se pri transakciji znotraj Skupnosti nova pristojnost začne tam, kjer se prejšnja pristojnost konča.⁽⁶⁾

25. Ker je v skladu z veljavno prehodno ureditvijo pridobitev znotraj Skupnosti obdavčena v namembni državi blaga, je treba ustrezno dobavo znotraj Skupnosti v državi porekla oprostiti davka (člen 28c(A)(a) Šeste direktive). Medtem ko je pridobitev znotraj Skupnosti torej nadomestila obdavčitev uvoza, oprostitev dobave znotraj Skupnosti nadomešča oprostitev ob izvozu.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

26. Obe prvi vprašanji za predhodno odločanje sta tesno povezani. Pri tem pa je drugo vprašanje bolj temeljno in zato je treba nanj najprej odgovoriti. Njegov doseg bo razumljiv le, če ponazorimo, kako želi avstrijska finančna uprava očitno opredeliti dogodke verižne transakcije.

27. Oba dogodka, ki sta sestavna dela verižne transakcije, obravnava kot oproščeni dobavi znotraj Skupnosti. Prva oproščena dobava znotraj Skupnosti naj bi bila transakcija med

nizozemskim oziroma italijanskim podjetjem in družbo K v Avstriji, druga oproš?ena dobava znotraj Skupnosti pa transakcija med avstrijsko družbo K in avstrijsko družbo EMAG. Pravno gledano je s tema samostojnima dobavama povezan samo en premik blaga iz Nizozemske/Italije v Avstrijo. Da bi lahko dav?na uprava tudi pri transakciji med družbama K in EMAG, ki imata obe sede? v Avstriji, sprejela, da je to oproš?ena dobava znotraj Skupnosti – torej ?ezmejna dobava –, prišteje drugi dobavi tudi premik blaga iz Nizozemske/Italije, ki ga je dejansko povzro?ila družba K.

28. V teh okoliš?inah ?eli Verwaltungsgerichtshof z drugim vprašanjem izvedeti, ali gre pri veri?ni transakciji dejansko za dve oproš?eni dobavi znotraj Skupnosti, ?eprav je bil premik blaga en sam.

29. Razvrstitev dogodkov v veri?ni transakciji, kot jo je opisala finan?na uprava, ni v skladu s cilji posebnih dolo?b za obdav?itev dobav znotraj Skupnosti iz naslova XVIa Šeste direktive. Cilj teh pravil je uskladitev pristojnosti dr?av ?lanic za obdav?itev dobavnih poslov znotraj Skupnosti. ?ezmejne dobave naj bi bile obdav?ene samo enkrat, in sicer – z odstopanjem od pravil za operacije na ozemlju dr?ave – v namembni dr?avi.

30. Ta cilj pa je izpolnjen le, kadar je v danih okoliš?inah le ena od dobav obravnavana kot oproš?ena dobava znotraj Skupnosti, in sicer tista, ki je pripeljala do pridobitve znotraj Skupnosti. Nasprotno pa gre pri vseh predhodnih in naslednjih poslih za dobave na ozemlju dr?ave, za katere je v skladu s splošnimi predpisi treba pla?ati davek v dr?avi, v kateri so bile te dobave opravljene.

31. Pri ?ezmejnih blagovnih poslih stoji obdav?ljivi pridobitvi znotraj Skupnosti kot zrcalna slika nasproti oproš?ena dobava znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 28c(A)(a). Pri samo enem premiku blaga ?ez mejo dr?ave ?lanice je na eni strani mogo?a samo ena oproš?ena dobava, na drugi pa samo ena obdav?ljiva pridobitev. Tako se zagotavlja, da usklajevanje pristojnosti udele?enih dr?av ?lanic, ki se ureja z dolo?bami iz naslova XVIa Šeste direktive, brezhibno deluje in da ni niti ve?kratnih obdav?itev niti neobdav?itev dobav znotraj Skupnosti (nevtralnost obdav?evanja). V tem primeru, ko je udele?enih ve? oseb, ki se lahko upošteevajo kot pridobiteljice, je treba torej ?ezmejni premik zaradi razmejitve pravice pobiranja davkov dr?av ?lanic natan?no pripisati operaciji dobave ali pridobitve.

32. Nedoslednosti, ki se poka?ejo, ?e predvidevamo, da gre v primeru, kot je predmet spora o glavni stvari, za dve oproš?eni dobavi znotraj Skupnosti, so razvidne iz presoje, ki sledi. Najprej naj bi šlo torej za oproš?eno dobavo znotraj Skupnosti, ki je potekala od nizozemskega/italijanskega preddobavitelja do družbe K. Tej naj bi nasproti stala obdav?ljiva pridobitev znotraj Skupnosti, ki velja za družbo K v Avstriji. V skladu s ?lenom 28b(A)(1) šteje namre? za kraj te transakcije tisti kraj, na katerem je blago, ko se kon?a odpošiljanje ali prevoz pridobitelju.

33. Da bi zdaj dobava družbe K družbi EMAG prav tako štela za oproš?eno dobavo znotraj Skupnosti, bi moral biti kraj te dobave nujno spet v drugi dr?avi ?lanici, ki ni Avstrija. Tukaj bi zdaj prišla v pošteev le Nizozemska ali Italija. V tej verigi dobav bi potem družba K isto blago še enkrat dobavila iz Nizozemske oziroma Italije v Avstrijo, ?eprav ga je pred tem v Avstriji že pridobila znotraj Skupnosti v smislu Šeste direktive.

34. S tako oblikovano drugo dobavo znotraj Skupnosti bi družba EMAG kon?no pridobila nadaljnjo obdav?ljivo pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji v skladu s ?lenom 28a(1)(a) Šeste direktive. Navidezno podvajanje postopka prevoza torej ni samo umetno, temve? pripelje tudi do dvojne obdav?itve, tako da isto blago v Avstriji dvakrat povzro?i obdav?ljivo pridobitev znotraj Skupnosti.

35. Na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje je zato treba odgovoriti, da lahko šteje za

oprošeno dobavo znotraj Skupnosti samo ena od več dobav, če več podjetij opravi dobavo istega blaga in so te dobave opravljene z enim samim premikom blaga; pri tem je dobava znotraj Skupnosti tista dobava, ki stoji nasproti pridobitvi znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(1)(a) Šeste direktive.

C – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

36. Prvo vprašanje za predhodno odločanje meri na ugotavljanje kraja obeh dobav v skladu s členom 8(1)(a) Šeste direktive. Ob upoštevanju dejanskega stanja spora o glavni stvari je tako treba to vprašanje razumeti omejeno v smislu, da se nanaša le na primer verižne transakcije, ki zadeva dve državi članici.

37. Po logiki finančne uprave naj bi za kraj dobave vedno štel kraj dejanskega odpošiljanja na Nizozemskem in v Italiji. Po mnenju finančne uprave to vodi do tega, da obe dobavi pomenita oprošeni dobavi znotraj Skupnosti. Tak izid naj bi nenazadnje izhajal iz razlage člena 8 Šeste direktive.

38. Kot je bilo že ugotovljeno v odgovoru na drugo vprašanje, gre pri čezmejnem premiku blaga, kot je obravnavani, vendarle le za eno oprošeno dobavo znotraj Skupnosti. Iz tega kot odgovor na prvo vprašanje sledi, da kraj začetka prevoza v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive ni odločilen za presojo obeh dobavnih razmerij, če več podjetnikov sklene dobavni posel o istem blagu in se več dobavnih poslov izpolni z enim samim čezmejnim premikom blaga.

39. Sicer naj bi bilo v skladu z besedilom člena 8(1)(a) Šeste direktive mogoče, da bi pri pogodbenem razmerju med nizozemskim ali italijanskim preddobaviteljem in družbo K, pa tudi med družbama K in EMAG kot kraj dobave šteli Nizozemsko oziroma Italijo. Na začetku postopka prevoza se je blago namreč dejansko nahajalo v teh državah članicah. Vendar pa to stališče ne bi bilo združljivo z določbami v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti iz naslova XVIa Šeste direktive.

40. Pri ugotavljanju oprošene dobave znotraj Skupnosti torej ni odločilno, kateri kraj je bil dejansko izhodišče prevoznega premika in je tako kraj dobave v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive. Precej bolj gre za vprašanje, katera dobava je povzročila pridobitev znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(1)(a). Ta dobava je oprošena dobava znotraj Skupnosti.

41. Nasprotno so dobave, ki se izvedejo v vrsti dobav pred pridobitvijo znotraj Skupnosti in po njej, dobave na ozemlju odpremnice oziroma namembne države, katerih kraj dobave se določi v skladu s členom 8 Šeste direktive.

42. Temu primerno je Sodišče v sodbi Lipjes(7) navedlo, da pridobitev znotraj Skupnosti pomeni odločilno transakcijo pri poslu znotraj Skupnosti. Kraj te transakcije se ureja s členom 28b(A) in (B), ki naj bi tako odstopal od splošne ureditve člena 8 za dobave blaga znotraj države članice.

43. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da kraj začetka odpošiljanja v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive ni odločilen za to, ali dobava na podlagi verižne transakcije, kot je obravnavana, šteje za oprošeno dobavo znotraj Skupnosti.

D – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

44. Tretje vprašanje za predhodno odločanje je postavljeno samo za primer pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje. Iz odgovora na prvo vprašanje je razvidno, da člena 8(1)(a) Šeste direktive ni mogoče razlagati tako, da bi bilo mogoče zgolj na podlagi dejanskega kraja dobave v smislu te določbe več dobav ene same čezmejne verižne transakcije

opredeliti kot dobave znotraj Skupnosti.

45. S to ugotovitvijo pa odgovor na tretje vprašanje vendarle ne izgubi vsega pomena za spor o glavni stvari. Člen 8 ostaja namreč uporaben predvsem za dobave na ozemlju države, ki so se zgodile pred dobavo znotraj Skupnosti in po njej.

46. Glede dobav, ki so se zgodile pred pridobitvijo znotraj Skupnosti le v odpremni državi, ni pri uporabi člena 8 nobenih posebnosti.

47. Nasprotno pa je položaj drugačen pri dobavi na ozemlju države, ki se navezuje na pridobitev znotraj Skupnosti. Če tisti, v čigar imenu se je zgodila pridobitev znotraj Skupnosti (v tem primeru družba K), dobavi blago tretjemu v isti državi članici (v tem primeru družbi EMAG), kot kraj dobave, z odstopanjem od člena 8(1)(a) Šeste direktive, ne more obveljati kraj, na katerem je blago dejansko na začetku odpošiljanja ali prevoza (v tem primeru Nizozemska oziroma Italija).

48. Nasprotno je treba v tem smislu pri tej transakciji upoštevati, da se je v namembni državi (v tem primeru Avstriji) že zgodila pridobitev znotraj Skupnosti. Kot kraj dobave, ki sledi tej pridobitvi, mora temu primerno prav tako obveljati namembna država.

49. To lahko ugotovimo na dva načina. Po eni strani bi lahko dobavo na ozemlju države, ki sledi pridobitvi, obravnavali kot primer člena 8(1)(b) Šeste direktive (tako imenovana negibna dobava). To je primerno, ker je bil čezmejni prevoz vendarle že pripisan predhodni dobavi znotraj Skupnosti in ga ni več mogoče pripisati nadaljnji dobavi.

50. Po drugi strani pa bi lahko podobno uporabili člen 8(2) Šeste direktive. Ta določba zadeva posebno ureditev za določitev kraja dobave v primeru, ko je blago na pobudo uvoznika poslano iz tretje države v Skupnost. Potem kraj dobave ni dejanski odpremni kraj v tretji državi, temveč je to država članica, v katero se blago uvozi. Ker pridobitev znotraj Skupnosti praktično nadomešča uvoz, je videti tudi ta rešitev sprejemljiva.

51. Ker oba načina nazadnje privedeta do tega, da obvelja, da je kraj dobave v državi članici, v kateri je bila povzročena predhodna pridobitev znotraj Skupnosti, ni treba odločiti, kateremu načinu naj bi dali prednost.

52. Na tretje vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da v primeru verižne transakcije, kot je obravnavana, kraj, od koder je bilo blago dejansko odpremljeno, ne šteje za kraj dobave, ki sledi pridobitvi znotraj Skupnosti. Pravzaprav velja, da je kraj dobave v državi članici, v kateri se je zgodila pridobitev znotraj Skupnosti.

E – *Četrto vprašanje za predhodno odločanje*

53. S četrtnim vprašanjem, ki ga je Verwaltungsgerichtshof postavilo neodvisno od odgovorov na prva tri vprašanja, je želelo vedeti, ali je za presojo teh vprašanj pomembno, kdo ima pravico do razpolaganja z blagom med njegovim premikom.

54. Kot je bilo navedeno, pri verižni transakciji, kot je obravnavana, šteje za neobdavčeno dobavo znotraj Skupnosti tista dobava, ki vodi neposredno v pridobitev znotraj Skupnosti.

55. V skladu s členom 28a(3) Šeste direktive pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premišninah, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.

56. Ker gre tukaj za dejanski element, in sicer za pridobitev pravice razpolaganja, shematska

rešitev ni mogoča. Tako na primer ne more biti vedno odločilno prvo ali zadnje dobavno razmerje. Veliko pomembneje je upoštevati okoliščine posameznega primera.

57. „Prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ je tudi osrednji element opredelitve pojma dobava v členu 5(1) Šeste direktive. Sodišče je v sodbi *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* zato že ugotovilo, da pri tem ni nujno, da gre za prenos premoženja v smislu nacionalnega prava.⁽⁸⁾ Zadošča naj bi celo pravica pridobitelja, da s tem blagom dejansko razpolaga tako, kot da bi bil njegov lastnik. Te razlage ustrezno veljajo za opredelitev pridobitve znotraj Skupnosti.

58. Značilen odsev lastninskih upravičenj je pravica do prostega razpolaganja s stvarjo, in sicer zlasti posest stvari in njena odsvojitvev.

59. Poleg pridobitve lastninskih upravičenj je pri pridobitvi znotraj Skupnosti odločilen element prehod blaga čez mejo. Zato je očitno, da je treba poseben pomen pripisati prevozu oziroma pobudi za prevoz. Pobudnik prevoza načeloma odloča o tem, kdaj je blago na nekem kraju. Če v prevoz vključi tretje osebe, je treba njihovo posest stvari navsezadnje pripisati njihovemu naročniku. Določitev kraja, kjer je blago, je izraz lastninskih upravičenj, ki so bistveni element za pridobitev znotraj Skupnosti.

60. Torej velja, da pridobitev znotraj Skupnosti, če ni drugih opornih točk,⁽⁹⁾ povzroči pobudnik prevoza, ki tako neposredno ali posredno uresničuje pravico do razpolaganja s stvarjo pri čezmejnem premiku. Nadaljnja predpostavka je, da pobudnik prevoza nima sedeža v odpremni državi oziroma ne deluje pod identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, ki jo je dodelila odpremna država.

61. Navezovanje na odgovornost za prevoz se zdi ustrezno tudi zato, ker je tisti, ki da nalog za prevoz blaga in ima pravico do razpolaganja z blagom med prevozom, od vseh udeleženih podjetnikov v dobavni verigi najbolj obveščen o odpremni in namembnem kraju. V okviru čezmejnega dobavnega posla so ti podjetniki poudarjeno odgovorni za pravilno davčno obravnavo čezmejnega posla.

62. Pobude za prevoz pa sicer izjemoma ni mogoče uporabiti kot merilo, kadar blago prevaža prvi dobavitelj v verigi sam (v tem primeru: preddobavitelj družbe K na Nizozemskem ali v Italiji) oziroma kadar se blago prevaža po njegovem naročilu. Jasno je, da dobavitelj/odsvojitelj hkrati ne more biti pridobitelj. Prav tako prvi dobavitelj na podlagi pobude za prevoz ne pridobi nobenih (novih) lastninskih upravičenj, temveč uresničuje zgolj svoja že obstoječa upravičenja.

63. V takem primeru se lahko pridobitev znotraj Skupnosti uresniči le v osebi naslednjega prevzemnika. Zaradi zagotovitve učinkovitega obdavčevanja je priporočljivo, da v tem primeru neposredni prevzemnik od prvega dobavitelja šteje za davčnega dolžnika pridobitve znotraj Skupnosti, čeprav se blago dejansko ne prevaža neposredno njemu, temveč zadnjemu prevzemniku v dobavni verigi.

64. Le prvi dobavitelj namreč ve – že na podlagi prevoza, za katerega je dal pobudo –, da gre za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti. Sklicujejo se na to, tako svojemu prevzemniku (v tem primeru družbi K) ne obračuna davka na dodano vrednost, zaradi česar za tega prvega prevzemnika nujno sledi obveznost obdavčitve pridobitve znotraj Skupnosti. V vseh nadaljnjih dobavnih razmerjih pa se lahko potem davek na dodano vrednost brez težav navede in upošteva v obliki odbitka vstopnega davka.

65. Predlagana rešitev je skladna s sistematiko naslova XVIa Šeste direktive, kar je razvidno iz primerjave s posebno ureditvijo v členu 28c(E)(3) Šeste direktive za tako imenovane trikotne

posle. Trikotni posel je nenazadnje posebna oblika verižne transakcije, pri kateri pa dobavno verigo sestavljajo podjetja iz vsaj treh držav članic.

66. Ta posebna ureditev poenostavljeno pomeni, da je lahko trgovec posrednik, ki sam povzroči obdavčljivo pridobitev v namembni državi, ker je dal pobudo za prevoz, oproščen davčne obveznosti, če nima sedeža v tej namembni državi in je bil namesto njega za davčnega dolžnika imenovan končni prevzemnik s sedežem v tej državi.⁽¹⁰⁾ To posebno pravilo potrjuje zgoraj navedeno trditev glede (preprostih) verižnih transakcij, da pridobitev znotraj Skupnosti dosledno povzroči pobudnik prevoza.

VI – Predlog

67. Predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje Verwaltungsgerichtshof odgovori:

1. Če ve? podjetij opravi dobavo istega blaga in je teh ve? dobav izpolnjenih z enim samim premikom blaga, šteje za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti samo ena od ve? dobav; pri tem je dobava znotraj Skupnosti tista dobava, ki stoji nasproti pridobitvi znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(1)(a) Šeste direktive.
2. Kraj začetka odpošiljanja v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive ni odločilen za to, ali dobava na podlagi take verižne transakcije šteje za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti.
3. V položaju, kot je obravnavani v zadevi v glavni stvari, kraj, od koder je bilo blago dejansko odpremljeno, ne šteje za kraj dobave, ki sledi pridobitvi znotraj Skupnosti. Pravzaprav velja, da je kraj dobave v državi članici, v kateri je prišlo do pridobitve znotraj Skupnosti.
4. Pri določanju osebe, pri kateri na podlagi takih verižnih transakcij nastopi pridobitev znotraj Skupnosti, je zaradi pomanjkanja drugih opornih točk odločilnega pomena, kdo blago prevaža oziroma po čigavem naročilu se blago prevaža ter kdo ima pravico do razpolaganja z blagom med njegovim prevozom.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – UL L 376, str. 1 in naslednje.

4 – BGBl. I, št. 106/1999.

5 – Glej drugo uvodno izjavo Direktive 91/680.

6 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Dámasa Ruiz-Jaraboja Colomerja, predstavljeni 13. januarja 2004 v zadevi Staatssecretaris van Financiën proti D. Lipjes (C-68/03, Recueil, str. I-5879, točka 35).

7 – Sodba z dne 27. maja 2004 v zadevi Lipjes (C-68/03, ZOdl., str. I-5879, točka 25).

8 – Sodba z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8). Glej tudi sodbo z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32).

9 – Mogoče bi bilo, da pogodbeni partnerji za davčnega zavezanca določijo drugega udeleženca in ne tistega, ki je poskrbel za prevoz. Tako bi se lahko družbi K in EMAG dogovorili, da je družba EMAG davčna zavezanica za pridobitve znotraj Skupnosti v Avstriji. Ustrezni dogovori so na primer

izrecno navedeni v skladu s členom 28c(E)(3), peta alineja, Šeste direktive (kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111 z dne 14. decembra 1992, UL L 384, str. 47) na podlagi tako imenovanih trikotnih poslov. (Za več informacij o trikotnih poslih glej točko 65 in naslednje.)

10 – To preprečuje praktične težave pri pobiranju davkov, saj nerezident v namembni državi praviloma ni registriran kot zavezanec za davek na dodano vrednost.