

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 11. januarja 2007(1)

Zadeva C-409/04

Teleos plc in drugi

proti

The Commissioners of Customs and Excise

(Vprašanje za predhodno odločanje High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Združeno kraljestvo))

„Šesta direktiva – Člen 28a(1)(a) in (3) ter Člen 28c(A)(a) – Pridobitev blaga znotraj Skupnosti – Dobava blaga znotraj Skupnosti – Oprostitvev – Blago, ki se odpošlje ali odpelje v drugo državo – Članico – Zahteve za dokazilo – Nepravilnosti pri odpošiljanju ali prevozu, za katere dobavitelj ne odgovarja“

I – Uvod

1. V obravnavanem primeru je treba na vprašanja razlage Šeste direktive(2) odgovoriti v zvezi z oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti. Vprašanja so v ozki povezavi z vprašanji, ki jih odpirata zadevi Collée (C-146/05) in Twoh International (C-184/05), v katerih prav tako danes predstavljam sklepne predloge.

2. Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, tj. Teleos plc in trinajst drugih podjetij(3) (v nadaljevanju: Teleos in drugi), ki imajo sedež v Združenem kraljestvu, so prodale prenosne telefone španskemu podjetju. Pridobitelj naj bi izvozil blago iz Združenega kraljestva v druge države članice. Kot se je ugotovilo naknadno, je pri tem prišlo do nepravilnosti, pri katerih Teleos in drugi sicer niso bili udeleženi. Kljub temu so jim davčni organi odrekli oprostitvev njihovih dobav.

3. Predložitveno sodišče želi, prvič, izvedeti, kdaj je nastopila pridobitev oz. dobava blaga znotraj Skupnosti in kdaj je nastala pravica do oprostitve davka na dodano vrednost znotraj države. Posebej je treba pojasniti, ali je za to potreben dejanski prehod blaga čez mejo. Drugič pa se postavlja vprašanje, ali se lahko dobavitelju odreče oprostitvev, če se dokazilo o prehodu blaga čez mejo, ki ga izstavi pridobitelj, naknadno izkaže za nepristno, ne da bi pri tem dobavitelj vedel ali moral vedeti za neresničnost.

4. Pri razlagi Šeste direktive v tem primeru je treba med seboj uskladiti dva namena. Po eni strani se je treba boriti proti izogibanju davku na dodano vrednost. Prav obravnavanje čezmejnih transakcij z visokokvalitetnim, lahko prevozljivim blagom, za davek na dodano vrednost, je namreč posebej dovzetno za goljufije. Po drugi strani podjetjem, ki čezmejne posle opravljajo korektno in

skrbno, ne smejo biti naložena prevelika tveganja in bremena, da se ne bi prezmerno otežila trgovina znotraj Skupnosti. Končno gre tudi za vprašanje, kdo naj nosi tveganje glede goljufivega ravnanja tretjega: njegov dobroverni pogodbeni partner ali država.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

5. Direktiva 91/680/EGS 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(4) je v Šesto direktivo vstavila nov Naslov XVIa – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami (členi 28a do 28m). Te določbe so še vedno upoštevne, ker do sedaj še ni bila sprejeta dokončna ureditev obdavčenja pretoka blaga med podjetji v zvezi s trgovino med državami članicami.

6. Člen 28a Šeste direktive se v izvirniku glasi:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so tudi

a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do davčne oprostitve iz člena 24 in ga ne zajema ureditev iz drugega stavka člena 8(1)(a) ali iz člena 28b(B)(1).

[...]

3. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premočninah, 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.

[...]“

7. Obdavčljivi dogodek je v členu 28d(1) Šeste direktive opredeljen, kot sledi:

„Obdavčljivi dogodek nastane, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju države.“

8. Člen 28b(A) Šeste direktive ureja kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti, kot sledi:

„1. Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča 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 člena 28a(1)(a) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev obdavčena v skladu z odstavkom 1.

[...]“

9. Skladno s členom 28c(A) Šeste direktive so dobave blaga znotraj Skupnosti, med dvema državama članicama, oproščene davka. Določba se v izvirniku glasi:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in

enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostitjo:

a) dobave blaga, kot so opredeljene v členih 5 in 28a(5)(a), ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]"

B – Nacionalno pravo

10. Člen 30(8) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act, VAT Act 1994) določa naslednje:

„Z uredbo se lahko določi uporaba stopnje nič za določene dobave blaga ali za dobave blaga, ki so navedene v tej uredbi, če:

a) so Commissioners prepričani, da je blago bilo ali bo izvoženo v kraj, ki je zunaj ozemlja držav članic, ali da zadevna dobava sočasno obsega to:

(i) da blago zapusti ozemlje Združenega kraljestva in

(ii) da ga v drugi državi članici pridobi oseba, ki je zavezana za DDV za to pridobitev na podlagi določb zakonodaje države članice, ki ustreza členu 10, in

b) je morebiten drug pogoj, ki je lahko predviden z uredbami ali ga naložijo Commissioners, izpolnjen.“

11. Skladno s tem pooblastilom uredba 134 v okviru Value Added Tax Regulations (uredba o DDV) iz leta 1995 podrobneje ureja oprostitve dobav znotraj Skupnosti. Nadaljnje podrobnosti vsebujeta navodili Commissioners (Notices) 725 in 703, ki imata skladno s členom 30(8) zakona iz leta 1994 in Schedule 7(4) deloma moč zakona. Po navedbah predložitvenega sodišča je skladno z vsemi temi določbami pravica do oprostitve dobave znotraj Skupnosti s pravico do odbitka vstopnega davka (zero-rating) podana šele, ko blago dejansko zapusti Združeno kraljestvo.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

12. Teleos in drugi so v letu 2002 prodajali prenosne telefone Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (TT) s sedežem v Španiji. V pogodbah je bila kot namembni kraj določena večinoma Francija, v posameznih primerih tudi Španija. Dobava je bila opravljena „frankotovarna“ (*ex works*)(5). Teleos in drugi so bili zavezani le, da blago dobavijo v skladišče špediterja TT v Združenem kraljestvu. Špediter je nato blago domnevno predal prevozniku zaradi prevoza v namembne države. Za vsak posel je TT po kurirski službi poslala Teleosu in drugim žigosan in podpisan CMR-tovorni list v izvirniku, kot dokazilo, da so prenosni telefoni prispeli na namembni kraj. Po ugotovitvah predložitvenega sodišča za Teleos in druge ni obstajal noben povod za dvom v podatke tovrnega lista ali v njihovo verodostojnost.

13. Na zahtevo Teleosa in drugih so bile dobave oproščene davka in je bil odobren odbitek vstopnega davka (zero-rating). Ob poizvedovanju nekaj tednov po zadnjih dobavah so Commissioners odkrili, da so CMR-tovorni listi vsebovali številne napačne podatke o namembnem kraju, prevozniku in domnevno uporabljenih tovornih vozilih. Zato so menili, da prenosni telefoni niso zapustili Združenega kraljestva. Predložitveno sodišče se pridružuje tej oceni. Posledično so

Commissioners naložili Teleosu in drugim doplačila davka na dodano vrednost v višini več milijonov funtov. Priznali pa so, da Teleos in drugi niso bili vpleteni v goljufijo niti da niso vedeli, da prenosni telefoni niso zapustili Združenega kraljestva.

14. TT je po ugotovitvah predložitvenega sodišča v Španiji vložila obračune za pridobitev prenosnih telefonov znotraj Skupnosti, uveljavljala plačani davek na dodano vrednost kot vstopni davek in nadaljnjo dobavo prijavila kot dobavo znotraj Skupnosti, oproščeno davka.

15. Preden so Teleos in drugi vstopili v poslovno razmerje s TT, so se prepričali, ali je ta kot odjemalec vredna zaupanja, tako da so preverili njeno špansko identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, vpis v sodni register in kreditno sposobnost. Poizvedbe so opravili tudi o špediterju, ki ga je uporabljala TT.

16. High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), ki je odločalo o sporu zaradi odmere davka na dodano vrednost, je s sklepom z dne 7. maja 2004 (ki ga je Sodišče prejelo 24. septembra 2004) Sodišču, skladno s členom 234 ES, v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba v upoštevni okoliščinah izraz ‚odposlano‘ v členu 28a(3) (pridobitve blaga znotraj Skupnosti) razlagati tako, da gre za pridobitev blaga znotraj Skupnosti:

a) če lastninska pravica do blaga preide na kupca in če dobavitelj dobavi blago tako, da ga da na razpolago kupcu (ki je registriran za DDV v drugi državi članici) na podlagi prodajne pogodbe s klavzulo ‚frankotovarna‘, s katero kupec prevzame odgovornost za prevoz blaga v državo članico, ki ni država dobave, v varnem skladišču v državi članici dobavitelja, in če iz pogodbenih dokumentov in/ali drugih dokazil izhaja namen strank, da bo blago potem odpeljeno dalje proti namembnemu kraju v drugi državi članici, vendar blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave; ali

b) če lastninska pravica preide na kupca in blago začne, ne pa nujno tudi konča, pot do druge države članice (zlasti če blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave); ali

c) če je lastninska pravica prešla na kupca in je blago dejansko zapustilo ozemlje države članice dobave ter začelo pot proti drugi državi članici?“

Predpostavke za oprostitev

2. Ali je treba člen 28c(A)(a) razlagati tako, da so dobave blaga oproščene DDV:

– če je blago dobavljeno kupcu, ki je registriran za DDV v drugi državi članici; in

– če se kupec zaveže kupiti blago z dogovorom, da bo po pridobitvi lastninske pravice v državi članici dobavitelja odgovoren za prevoz blaga iz države članice dobavitelja v druge države članice; ter :

a) če lastninska pravica preide na kupca in dobavitelj dobavi blago tako, da ga na podlagi prodajne pogodbe s klavzulo frankotovarna (ex works) da na razpolago kupcu (ki je registriran za DDV v drugi državi članici), pri čemer kupec prevzame odgovornost za prevoz blaga v državo članico, ki ni država, v kateri se blago dobavlja, v varnem skladišču v državi članici dobavitelja, če iz pogodbenih dokumentov in/ali drugih dokazil izhaja namen strank, da bo blago potem odpeljeno dalje proti namembnemu kraju v drugi državi članici, če blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave; ali

b) če lastninska pravica preide na kupca in blago začne, ne pa nujno tudi konča, pot do druge

države ?lanice (zlasti ?e blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države ?lanice dobave); ali

c) ?e je lastninska pravica prešla na kupca in je blago na poti do druge države ?lanice zapustilo ozemlje države ?lanice dobave; ali

d) ?e je lastninska pravica prešla na kupca, in ko ta lahko dokaže, da je blago dejansko prispelo v namembno državo ?lanico?

Ponovna oživitev obveznosti pla?ila DDV

3. V upoštevnih okoliš?inah, v katerih je dobavitelj v dobri veri po vložitvi zahtevka za vra?ilo predložil pristojnim organom v državi ?lanici objektivne dokaze, ki so v ?asu pridobitve o?itno utemeljevali njegovo pravico do oprostitve blaga v skladu s ?lenom 28c(A)(a) [Šeste direktive], in so pristojni organi te dokaze za oprostitev prvotno sprejeli, v kakšnih okoliš?inah (?e sploh) lahko pristojni organi države ?lanice dobave od dobavitelja kasneje vseeno zahtevajo, da pla?a DDV od blaga, ?e pridobijo nove dokaze, ki (a) vzbujajo dvom o veljavnosti prejšnjih dokazov ali (b) nakazujejo, da predloženi dokazi niso bili vsebinsko pravilni, ne da bi dobavitelj to vedel in ne da bi bilo ugotovljeno, da je pri tem sodeloval?

4. Ali na odgovor na zgoraj navedeno tretje vprašanje vpliva dejstvo, da so obstajali dokazi o tem, da je kupec dav?nim oblastem v namembni državi ?lanici predložil obra?une, ki so kot pridobitve znotraj Skupnosti vklju?evali nakupe, ki so predmet teh zahtevkov, in dejstvo, da je kupec vknjižil znesek, ki naj bi izkazoval davek na pridobitev, in je za isti znesek zahteval, da se ga v skladu s ?lenom 17(2)(d) Šeste direktive šteje kot vstopni davek?“

17. V postopku pred Sodiš?em so stališ?a zavzeli Teleos in drugi, vlada Združenega kraljestva, Irska, francoska, grška, italijanska in portugalska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti.

IV – Pravna presoja

18. Za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari je zna?ilno, da sta si videz in resni?nost o?itno različna. Glede na dokumente, ki so jih Teleos in drugi prejeli od svoje poslovne partnerice TT ter jih predložili Commissioners, je poblaš?enec TT prevzel prenosne telefone v Združenem kraljestvu in jih dal prepeljati v druge države ?lanice. S tem bi bile izpolnjene vse predpostavke tako za pridobitev blaga znotraj Skupnosti kot tudi za oprostitev dobave znotraj Skupnosti, in sicer neodvisno od tega, kateri od različic razlage, navedenih v prvem in drugem predloženem vprašanju se da prednost.

19. Tretje in ?etrto vprašanje za predhodno odlo?anje se posve?ata problematiki, kakšne so posledice glede dav?nega obravnavanja dolo?ene dobave, ?e se naknadno izkaže, da se dokumenti in resni?nost ne ujemajo. Le ?e na ti vprašanji odgovorimo, da lahko kasneje ugotovljena dejstva vodijo do ponovne ocenitve položaja, prideta v poštrev prvo in drugo vprašanje za predhodno odlo?anje.

20. S tema vprašanjema naj bi se namre? pojasnilo, ali je morda do pridobitve znotraj Skupnosti in dobave znotraj Skupnosti, oproš?ene davka, prišlo že tudi tedaj, ko telefoni (še) niso zapustili Združenega kraljestva. ?e pa dav?ni organi te okoliš?ine ne bi mogli šteti v škodo dobavitelja, ker je ta v dobri veri izhajal iz pravilnosti tovarnih listov, ne bi bilo pomembno, ali in kdaj oprostitev v teh okoliš?inah u?inkuje.

21. Tretje in ?etrto vprašanje ne bi imeli pomena, ?e bi Sodiš?e pri prvem in drugem vprašanju prišlo do zaklju?ka, da dav?na oprostitev nastopi celo, ?e blago ni zapustilo države porekla.

22. Tako ne obstaja jasna logi?na prednost ene ali druge skupine vprašanj. Zato je treba na

vprašanja odgovoriti po vrstnem redu, kot jih je postavilo predložitveno sodišče.

A – Uvodna pripomba k pravilom o obdavčenju trgovine med državami članicami(6)

23. Preden podrobno preidem na predložena vprašanja, bi želela omeniti nekaj pojasnil v zvezi z ozadjem posebnih pravil za omejene dobave v trgovini znotraj Skupnosti.

24. Z davkom na dodano vrednost se obdavčuje domača zasebna poraba. Zato sta domača dobava blaga in storitev, ki se opravi na ozemlju države za plačilo (člen 2(1) Šeste direktive), in uvoz blaga (člen 2(2) Šeste direktive) podvržena davku na dodano vrednost. V zvezi s omejeno trgovino znotraj Skupnosti je Direktiva 91/680 s prehodno določbo o obdavčenju trgovine med državami članicami (Naslov XVIa) uvedla nov obdavčljiv dogodek, pridobitev znotraj Skupnosti (člen 28a(1)(a)).

25. Dobava blaga, ki se odpošlje ali odpelje v tretjo državo, je skladno s členom 15(1) Šeste direktive oproščena davka, ker se blago ne porabi na ozemlju države. Smiselno enako velja skladno s členom 28c(A)(a) Šeste direktive za dobave v drugo državo članico.

26. Pred uvedbo prehodne določbe v zvezi s trgovino znotraj Skupnosti so se dobave blaga med dvema državama članicama obravnavale kot dobave v siceršnji mednarodni trgovini. Dobava je bila v kraju dobave v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive, torej v kraju, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje, nato pa podvržena davku, pri izvozu pa je bila oproščena davka. Obveznost plačila davka na dodano vrednost je torej nastala ob uvozu v namembno državo. Prehod meje pri izvozu oz. uvozu, ki je vsakokrat predstavljal odločilni navezni trenutek za davčno oprostitvev oz. obdavčitev, je bilo pri tem treba brez nadaljnjega tudi za davek na dodano vrednost izkazati na podlagi carinskih dokumentov.

27. Zaradi uresnitve notranjega trga so bile kontrole na notranjih mejah odpravljene, kar je posledično zahtevalo tudi preoblikovanje ureditve davka na dodano vrednost v zvezi s trgovino znotraj Skupnosti.(7) Reforma pa ni šla tako daleč, da bi pravila, ki so veljala za domače dobave blaga, razširila na trgovino med dvema državama članicama. To bi namreč pomenilo, da davek na dodano vrednost – drugače kot doslej – ne bi pripadal državi, v katero se blago uvozi in se v njej porabi, temveč državi, iz katere se blago odpošlje.

28. Nasprotno pušča prehodna določba dosedanje porazdelitve pravice pobiranja davkov med državami članicami neokrnjeno. Da bi se doseglo, da davek na dodano vrednost tudi v prihodnje pripade državi članici končne porabe, je Direktiva 91/680 uvedla pridobitev blaga znotraj Skupnosti kot nov obdavčljiv dogodek v zvezi s trgovino med državami članicami (člen 28a(1)(1)).

29. Ker se pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdavči v namembni državi, mora biti zaradi izognitve dvojni obdavčitvi in s tem kršitvi načela nevtralnosti davka na dodano vrednost (člen 28c(A)(a) Šeste direktive) ustrezna dobava blaga znotraj Skupnosti v državi porekla oproščena davka.(8) Med tem, ko torej stopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti na mesto obdavčitve ob uvozu, oprostitvev dobave blaga znotraj Skupnosti nadomesti oprostitvev ob izvozu.

B – Prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje

1. Prepletanje pridobitve blaga znotraj Skupnosti in oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti

30. Tože?e stranke iz postopka v glavni stvari zahtevajo oprostitev svojih dobav skladno s ?lenom 28c(A)(a) Šeste direktive kot dobav blaga znotraj Skupnosti. Vendar pa High Court v prvem vprašanju prosi za razlago ?lena 28a(3) Šeste direktive, ki ureja obdav?itev pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

31. Ta pristop temelji na pravilni predpostavki, da sta oprostitev po ?lenu 28c(A)(a) Šeste direktive in pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu ?lena 28a(3)(1) Šeste direktive, ki je podvržena davku, v zvezi z dobavljenim blagom v medsebojni povezanosti. S pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti se pravica obdav?itve prelaga z države porekla na namembno državo.(9)

32. Zaradi prepletanja pridobitve in oprostitve, ki se kaže tudi v formulacijah ustreznih dolo?b Šeste direktive, ki se sklicujejo druga na drugo, je treba prvo in drugo vprašanje za predhodno odlo?anje obravnavati skupaj.

33. Skladno s ?lenom 28a(3)(1) Šeste direktive je pridobitev blaga znotraj Skupnosti podana ob naslednjih dveh predpostavkah:

- pridobitelj premi?nine pridobi lastninsko pravico zanjo(10) in
- predmetno premi?nino 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.

34. Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti nastopi skladno s ?lenom 28c(A)(a) Šeste direktive pod naslednjimi pogoji:

- blago odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila zunaj ozemlja iz ?lena 3 [Šeste direktive, torej ozemlja države], vendar znotraj Skupnosti;
- dobave so opravljene za drugega dav?nega zavezanca ali pravno osebo, ki ni dav?ni zavezanec, ki deluje kot taka v državi ?lanici, ki ni država ?lanica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

35. Glede izpolnjevanja dejanskega stanu pridobitve blaga znotraj Skupnosti med strankami ni sporno, da je TT pridobila lastninsko pravico za premi?nine, tudi ?e jih ni prejela v posest sama neposredno, temve? prek z njene strani pooblaš?enega špediterja. Pri dejanskem stanu oprostitve druga predpostavka – dobava dav?nemu zavezancu, ki deluje kot tak zunaj države ?lanice odhoda pošiljke ali prevoza blaga – ne predstavlja težav.

36. Stranke si niso enotne le glede pravilne razlage pojma odpošiljanja v drugo državo ?lanico, ki se na podoben na?in pojavlja v ?lenu 28a(3)(1) in ?lenu 28c(A)(a) Šeste direktive.

2. Odpošiljanje in prevoz v smislu ?lena 28a(3) in ?lena 28c(A)(a) Šeste direktive

37. Teleos in drugi menijo, da pride v okoliš?inah, kakršne so obravnavane, do odpošiljanja že takrat, ko dobavitelj v državi odhoda pošiljke blago izro?i pooblaš?encu pridobitelja, pri ?emer je med pogodbenima strankama dogovorjeno, da bo pridobitelj blago izvozil v drugo državo ?lanico. Z izro?itvijo torej nastopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti in nastane pravica do oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti.

38. Pri tem se najprej opirajo na besedilo zadevnih dolo?b. Odpošiljanje ozna?uje za?etek gibanja zaradi prevoza, ne pa njegovega zaklju?ka s prihodom v namembno državo. Poleg tega poudarjajo, da odsvojitelj z izro?itvijo pridobitelju izgubi oblast nad stvarjo, s ?imer mora torej tudi

dav?na obveznost preiti na pridobitelja.

39. Udeležene države ?lanice in Komisija v nasprotju s tem menijo, da odpošiljanje v drugo državo ?lanico predpostavlja najmanj, da je blago dejansko zapustilo državo odhoda oz. da je prispelo v namembno državo. Le z navezovanjem na ta objektivni dogodek se lahko zagotovi korektno delovanje sistema davka na dodano vrednost. Samo namen ali pogodbeni obveznost kupca, da bo blago odpeljal v drugo državo ?lanico, ne zadoš?a.

40. Pojem odpošiljanje (*dispatch*) dejansko v nobeni jezikovni razli?ici Šeste direktive ni povsem jasen. S povsem jezikovnega vidika je mogo?e zastopati stališ?e, da gre pri tem le za trenutni pojav, kot navajajo Teleos in drugi.

41. Sporno pa je, ali je v obravnavanem primeru sploh prišlo do odpošiljanja. Obe zadevni dolo?bi namre? navajata tudi prevoz. Pojem prevoz ne zajema – morda druga?e kot pojem odpošiljanje – le trenutnega pojava, temve? trajajo?e gibanje blaga. Zato ni mogo?e sklepati, da je *prevoz v drugo državo ?lanico* že zaklju?en, ?e blago še ni zapustilo države porekla.

42. Razlikovanje med odpošiljanjem in prevozom je po mojem mnenju pojasniti, kot sledi. Odpošiljanje je podano, ko prodajalec ali pridobitelj za prevoz vklju?i neodvisno tretjo osebo, na primer pošto, ki med prevozom ni podvržena navodilom niti prodajalca niti pridobitelja. Z izro?itvijo tretji osebi, odpošiljanjem, odsvojitelj izgubi dejansko oblast nad blagom, ne da bi pridobitelj že pridobil upravi?enja lastnika. Ustrezno upravi?enje preide na pridobitelja šele, ko mu tretja oseba izro?i blago v namembni državi. V tem trenutku nastopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

43. Prevoz v smislu Direktive pa je podan, ko prodajalec oz. pridobitelj izvede prevoz blaga sam ali prek pooblaš?enca, ki je podvržen njegovim navodilom. ?e je za prevoz odgovoren prodajalec, nastopi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ko prodajalec ali njegovi pooblaš?enci blago dostavijo pridobitelju v namembni državi. ?e prevzame prevoz pridobitelj, pa pridobi sam neposredno ali prek svojih pooblaš?encev v državi porekla lastninsko pravico. Kljub temu pa tudi v tem primeru pridobitev blaga znotraj Skupnosti nastopi šele, ko je zaklju?en prevoz v drugo državo ?lanico.

44. V sporu o glavni stvari bi morala pridobitev blaga znotraj Skupnosti nastopiti z izro?itvijo prenosnih telefonov špediterju in s prevozom v namembno državo. Ker špediter ni bil neodvisna tretja oseba, ampak je ravnal po naro?ilu TT, ne gre za odpošiljanje, temve? za prevoz. Argumenti Teleosa in drugih, ki temeljijo na jezikovnem pomenu pojma odpošiljanja, torej niso bistveni.

45. Tu predstavljena razlaga pojmov odpošiljanje in prevoz vodi, ?eprav po drugi poti, do istega zaklju?ka kot rešitev, za katero se zavzemajo države ?lanice in Komisija: pridobitev blaga znotraj Skupnosti in z njo povezana oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti sta odvisni od tega, ali je blago dejansko zapustilo državo porekla.

46. Ta zaklju?ek je v skladu s smislom in z namenom prehodne dolo?be za trgovino znotraj Skupnosti, kot pravilno navaja predvsem Komisija. Temeljna predpostavka za to je, da pride do transferja blaga iz ene države ?lanice v drugo in da se s tem ustrezno prerazdeli obdav?ljiva kon?na poraba. ?len 28b(A)(1) Šeste direktive posledično kot kraj obdav?ljive pridobitve blaga znotraj Skupnosti tudi dolo?a namembno državo ?lanico. Dokler blago ne preide meje, ni dovolj gotovo, da bo prišlo do takšne prerazdelitve.

47. Pri tem je treba upoštevati tudi, da ?len 28c(A) Šeste direktive države ?lanice v svojem uvodnem stavku poziva, naj oprostijo dobave blaga znotraj Skupnosti „pod pogoji, ki jih dolo?ijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“.

48. Temu namenu služi pogoj, določen v členu 30(8)(a) in (i) VAT Act iz leta 1994, da se oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti odobri le, če je blago dejansko zapustilo državo. Teleos in drugi imajo sicer prav, ko navajajo, da nacionalne določbe, namenjene izvedbi uvodnega stavka člena 28c(A) Šeste direktive, ne smejo biti v nasprotju z drugimi določbami Direktive.(11) Kot so pokazala predhodna izvajanja, pa ne gre za to.

49. Poleg tega imata pojma gospodarske dejavnosti in dobave blaga, ki določata prihodke, obdavčljive skladno s Šesto direktivo, po ustaljeni sodni praksi povsem objektivno naravo in se uporabljata neodvisno od namena in rezultata zadevnih prihodkov.(12)

50. To velja tudi za pojem dobave blaga znotraj Skupnosti. S tem, ko definicija tega pojma zahteva fizični prehod blaga čez mejo, pa se navezuje tudi na objektivni dogodek. Tudi pri dokumentaciji takšnega gibanja blaga manipulacije sicer ne morejo biti nikoli povsem izključene, kot prikazuje dejansko stanje v izhodiščnem postopku. Vendar pa so objektivni, v zunanjem svetu izražajoči se dogodki dostopnejši kontroli kot nameni pridobitelja in pogodbeno dogovorjene dolžnosti, ki jih je prevzel.(13) V toliko lahko pogoj dejanskega iznosa iz države porekla prispeva k preprečevanju davčnih utaj.

51. Upoštevanje objektivnih okoliščin torej služi namenu zagotoviti pravno varnost in olajšati ukrepe, povezane z obračunavanjem davka na dodano vrednost.(14)

52. Teleos in drugi z več nadaljnjih argumentov nasprotujejo temu, da oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti nastopi šele, ko blago dejansko zapusti državo porekla. V bistvu nasprotujejo temu, da bi moral odsvojitelj odgovarjati za dejanski prevoz blaga iz države porekla, čeprav je z izročitvijo blaga pridobitelju oz. njegovemu špediterju izgubil nadzor nad njim. S to razlago se oblika dobave „frankotovarna“ in več drugih, v mednarodni trgovini običajnih, vrst dobave, ki jih urejajo Incoterms (npr. CIF in FOB) obremenjuje z obsevnimi tveganji. To povzroči, da je pretok blaga znotraj Skupnosti manj privlačen, in s tem krši člen 29 ES.

53. Res je, da odsvojitelj pri dobavi blaga znotraj Skupnosti „frankotovarna“ prevzame posebno tveganje. Če kupec v nasprotju s pogodbenimi določili blaga ne odpelje v drugo državo članico, transakcija dejansko ne predstavlja oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti, ki jo mora pridobitelj obdavčiti v namembni državi. Nasprotno, storitev se v tem primeru šteje za dobavo na ozemlju države, za katero je dolžan davek plačati dobavitelj. Ta v večini primerov davka na dodano vrednost ni zaračunal pridobitelju, ker je bila načrtovana oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti.

54. Tveganje dobavitelja, da bo moral zaradi ravnanja pridobitelja, ki predstavlja kršitev pogodbe, plačati davek na dodano vrednost, je v prvi vrsti posledica oblikovanja pogodbenih odnosov. Če dobavitelj prepusti prevoz blaga v drugo državo članico pridobitelju, kar Šesta direktiva vsekakor dopušča, se mora posledično pri neizpolnitvi te pogodbene obveznosti obrniti na svojega sopogodbenika in od njega zahtevati davek na dodano vrednost, ki ga mora plačati pri dobavi na ozemlju države. Da bi se zavaroval pred tem, si lahko dobavitelj, dokler prevoz v drugo državo članico ni izkazan, zagotovi od kupca zavarovanje za davek na dodano vrednost, kot to svetujejo Commissioners v navodilu 703.

55. Po razlagi, ki jo predlagajo Teleos in drugi, bi se nasprotno pridobitev prestavila nazaj, na trenutek pred prevozom iz države porekla. Od tega trenutka dalje bi bila za izterjavo davka upravičena država sedeža pridobitelja, čeprav blago dejansko ne bi prispelo tja, temveč bi ostalo v državi porekla in bi se domnevno tam tudi porabilo. Ta razlaga bi bila torej v nasprotju s pravico do obdavčitve, kar je namen prehodnih določb.

56. Tveganje neizpolnitve pogodbene obveznosti pridobitelja, da blago izvozi v drugo državo članico, bi končno prizadelo proračun države porekla blaga. Ta neizpolnitev pa v pogodbenih odnosih med odsvojiteljem in pridobiteljem ni udeležena. Ker je s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti povezana oprostitvev dobave blaga znotraj Skupnosti, se proračun države porekla blaga ne bi mogel več obrniti na dobavitelja s sedežem na ozemlju države. Nasprotno, poskusiti bi moral davek na dodano vrednost izterjati od pridobitelja, ki v tej državi morda sploh ni registriran za davčne namene.(15)

57. Odprto lahko ostane, ali obremenitve in tveganja, ki so za dobavitelja v obravnavanih okoliščinah lahko povezani z dobavami blaga znotraj Skupnosti, sploh predstavljajo omejitvev pretoka blaga znotraj Skupnosti. Tveganja so namreč povezana predvsem z oblikovanjem pogodbene obveznosti kot dobave „frankotovarna“, kot se je zanje dogovoril dobavitelj, in ne z razlago zadevnih določb Šeste direktive. V vsakem primeru bi bile ustrezne omejitve upravičene, ker omogočajo pravilno pobiranje davka na dodano vrednost pri omejenih dobavah ter služijo s Šesto direktivo priznanemu in spodbujanemu cilju preprečevanja davčnih utaj.(16)

58. V okviru odgovora na tretje vprašanje je treba vsekakor presoјati, ali odgovornost dobavitelja v posebnih okoliščinah, kakršna je obravnavana, ne bi šla predaleč in bi omejeno omejila prosti pretok blaga ali splošna pravna načela.

59. Na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, kot sledi:

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(3)(1) Šeste direktive predpostavlja, da pridobitelj pridobi lastninsko pravico za blago, ki se odpošlje ali odpelje v drugo državo članico, in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.

Oprostitvev dobave blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a) Šeste direktive predpostavlja, da se dobavljeno blago odpošlje ali odpelje v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

60. Ob odgovoru na tretje vprašanje je treba preveriti, ali se lahko dobavitelju, ki je dobroverno predložil s strani pridobitelja preskrbljena dokazila o prevozu iz države porekla, naknadno zopet odreče predhodno priznana oprostitvev dobave, če se izkaže, da so bila dokazila lažna.

61. Udeležene države članice soglasno menijo, da mora dobavitelj izkazati predpostavke za oprostitvev dobave. Če se dokazila, ki jih predloži ob preverjanju davčne uprave, izkažejo za nepristna, dokaz ni zagotovljen in posledično je treba oprostitvev naknadno odreči.

62. Komisija v nasprotju s tem pojasnjuje, da bi bile dobave blaga znotraj Skupnosti omejeno otežene, če dobavitelj ne bi užival ugodnosti oprostitve, čeprav bi storil vse v svoji moči, da bi izpolnil in dokazal predpostavke za oprostitvev. Sklicuje se na skupno izjavo Sveta in Komisije v zapisniku ob sprejemu Direktive 91/680. Skladno s to izjavo naj prehodna določba v nobenem primeru ne privede do tega, da bi se zavrnila oprostitvev skladno s členom 28c(A), ker se naknadno izkaže, da je kupec v zvezi z njo navedel napačne podatke, medtem ko je davčni zavezanec sprejel vse potrebne ukrepe, da bi se izognil napačni uporabi predpisov o davku na dodano vrednost v zvezi z dobavami njegovega podjetja.

63. Najprej je treba poudariti, da Šesta direktiva davku na dodano vrednost priznava zelo široko področje uporabe.(17) Iz tega sledi, da je treba oprostitvev davka kot izjemo od tega načela razlagati ozko.(18) Kdor se sklicuje na takšno izjemo, mora dokazati, da so podane predpostavke

za njeno uporabo.

64. Kot izhaja iz uvodnega stavka člena 28c(A) Šeste direktive, je v pristojnosti držav članic, da določijo formalne zahteve za dokazovanje predpostavk oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti.(19) Pri izkoriščanju manevrskega prostora, ki ga državam članicam v tem okviru daje Šesta direktiva, pa morajo te vendarle upoštevati določbe Pogodbe o ES, smisel in namen Direktive ter tudi splošna načela, kot je načelo sorazmernosti.(20)

65. Prehodna določba glede trgovine znotraj Skupnosti je bila vstavljena z Direktivo 91/680 v okviru vzpostavitve notranjega trga in odpravljanja davčnih meja.(21) Ukrepi torej v jedru ciljajo na olajšanje prostega pretoka blaga med državami članicami, ki se zagotavlja s členoma 28 in 29 ES. Kot Komisija pravilno navaja, zahteve po dokazovanju dobave blaga znotraj Skupnosti ne smejo voditi do tega, da bi bil pretok blaga znotraj Skupnosti zaradi prehodne določbe bolj otežen, kot je bil pred odpravo mejnih kontrol.

66. Dokler so še obstajale mejne kontrole, so se lahko davčni zavezanci zanašali na dokazovanje izvoza dobavljenih premišnin z dokumenti, ki so jih izdali carinski organi. Po odpravi notranjih meja davčnim zavezancem to posebej zaupanja vredno dokazno sredstvo ni več na razpolago. Prenos čez mejo se lahko namesto tega v splošnem dokazuje le še z izjavami zasebnikov.

67. Za to se ponuja predvsem tovorni list, ki je izstavljen skladno z določbami Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) in na katerem je prejemnik zabeležil prejem blaga v drugi državi članici.

68. CMR-tovorni list je podpisan s strani odpošiljatelja blaga in prevoznika ter služi kot dokaz o tem, da je prevoznik prevzel blago.(22) En izvod spremlja blago in se prejemniku izroči na njegovo zahtevo.(23) Če prejemnik zabeleži prejem blaga na tovrstnem listu, so najmanj tri druga od druge večinoma neodvisne osebe sodelovale pri izstavitvi dokazila o prenosu v drugo državo članico. To zmanjšuje tveganje manipulacij, vendar pa jih ne more v celoti preprečiti.

69. Če davčni zavezanec predloži na tak način izstavljen tovorni list, to praviloma zadostuje kot dokazilo o prevozu ali odpošiljanju iz države dobave v drugo državo članico. Če so podane druge predpostavke, je s tem podana pravica do oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti. To ne izključuje možnosti, da se lahko dokaz o prevozu ali odpošiljanju namesto tega izvede tudi na drug način, če to ne vodi do morebitnega oviranja čezmejnega pretoka blaga, kot so bile zahteve po dokazilih pred odpravo notranjih meja.

70. Vprašanje je, kakšne so posledice, če se podatki v tovrstnem listu naknadno izkažejo za napačne, in iz tega izhaja, da blago dejansko ni bilo odpeljeno čez mejo, pri čemer davčni zavezanec ni ravnal v dogovoru z izstavitelji tovrstnega lista niti ni vedel ali moral vedeti za njegovo nepravilnost.

71. Po eni strani bi se lahko dobava na podlagi kasneje ugotovljenega dejanskega stanja obravnavala kot neoprošena dobava na ozemlju države in bi se dobavitelju naložilo plačilo davka na dodano vrednost. To stališče zastopajo države članice. Nasprotno Komisija meni, da se v tem primeru davek na dodano vrednost ne more zahtevati od dobavitelja.

72. S stališčem držav članic se ne strinjam. To stališče vodi do čezmerne obremenitve dobavitelja in s tem do oviranja prostega pretoka blaga. Tveganje, da mora dobavitelj jamčiti za davek na dodano vrednost, če njegov odjemalec dejansko ne izvozi premišnin, ampak simulira prevoz s ponarejenimi transportnimi dokumenti, bi namreč lahko dobavitelja odvrnilo od čezmejnih

poslov. Stališče, ki ga zastopajo države članice, bi bilo torej v nasprotju z nameni prehodne določbe.

73. Kot izhaja iz s strani Komisije navedene izjave v zapisniku, ki sta jo podala Svet in Komisija ob sprejemu Direktive 91/680, odgovornost dobavitelja tudi po volji zakonodajalca ne sme iti tako daleč.

74. S Šesto direktivo priznani in zasledovani namen – zagotoviti pravilno pobiranje davka na dodano vrednost in preprečevati davčne utaje(24) – sicer lahko upravičuje omejitve prostega pretoka blaga.(25) Stališče, ki ga zastopajo države članice, je tudi primerno za preprečevanje davčnih izostankov zaradi kriminalnega ravnanja. Vendar pa vodi do neprimerne porazdelitve tveganja med dobaviteljem in proračunom za kriminalno ravnanje tretje osebe ter tako nasprotuje načelu sorazmernosti.

75. Dobavitelj gotovo prevzema obveznost, storiti vse v svoji moči za zagotovitev pravilne oprave dobave blaga znotraj Skupnosti.(26) Če vnos premijin v drugo državo članico pogodbeno prepusti pridobitelju, mora – kot je navedeno v izvajanjih k prvemu vprašanju – po potrebi prevzeti tudi posledice neizpolnitve te obveznosti s strani pridobitelja.

76. Dalje si mora odsvojitelj zagotoviti resnost svojega pogodbenega partnerja. Namen preprečevanja davčne utaje upravičuje, da se glede te dolžnosti postavljajo visoke zahteve. V pristojnosti nacionalnega sodišča je, da odloči, ali jo je dobavitelj izpolnil. Po podatkih le-tega v predlogu za sprejetje predhodne odločbe naj bi Teleos in drugi za preverjanje TT izrpnali vse možnosti, ki so jih imeli na razpolago.

77. V nasprotju s tem pa bi bilo pretirano, če bi dobavitelja šteli za odgovornega tudi za kriminalno ravnanje njegovega pogodbenega partnerja, pred katerim se ne more varovati.(27) Tako dobavitelju v tem primeru ne pomaga, da si od pridobitelja do dokaza o vnosu blaga v drugo državo članico preskrbi zavarovanje v višini davka na dodano vrednost, kot to predlaga navodilo 703 Commissioners. S predložitvijo tovarnega lista, ki vsebuje napačne podatke, ki pa dobavitelju niso znani, se zdi namreč ta dokaz že izveden. Dobavitelj bi bil torej primoran sprostiti zavarovanje ob prejemu tovarnega lista, tudi če – kot se izkaže kasneje – prevoz čez mejo v resnici ni bil opravljen.

78. Proti temu zaključku ne govorita niti sodbi Faroe Seafood in drugi(28) ter Pascoal & Filhos(29).

79. Ti sodbi sta se nanašali na izterjavo carine na blago iz tretjih držav. Uvoznik je, sklicujoč se na potrdilo o poreklu, podeljeno s strani države izvoza, prejel oprostitev carine. Kasneje se je izkazalo, da potrdila o poreklu niso bila ustrezna, tako da carinska ugodnost ni bila priznana upravičeno. V navedenih sodbah Sodišče naknadne odmere carine v teh okoliščinah ni štelo za nesorazmerno obremenitev uvoznika, čeprav se je ta dobroverno zanašal na (neustrezno) potrdilo o poreklu države izvoza.(30)

80. Te ugotovitve v okviru carinske zakonodaje se ne morejo uporabiti pri razlagi Šeste direktive o DDV. V carinski zakonodaji je lahko od porekla blaga odvisno, ali mora uvoznik plačati carino ali ne. Nasprotno pa predpisi glede trgovine znotraj Skupnosti ne določajo le, ali je določena dobava oproščena, ampak hkrati tudi, ali je njena pridobitev podvržena plačilu davka. Pridobitev in oprostitev sta odločilni za porazdelitev pravice obdavčitve na notranjem trgu. Ne vodita do popolne odprave davčne obveznosti, temveč do njene prealutve z dobavitelja na pridobitelja. Če pride zaradi pomanjkljivih dokazil do oprostitve, se lahko proračun obrne na pridobitelja. Nasprotno pa v carinski zakonodaji odgovarja le tisti, v čigar imenu je bila opravljena carinska deklaracija.(31) Na njegovo mesto ne stopi noben drug dolžnik, ki bi državi uvoza jamčil za carino, če bi se potrdilo o

poreklu izkazalo za neresni?no.

81. Poleg tega neovirana trgovina s tretjimi državami ne predstavlja pravice posameznika, ki bi bila varovana s temeljno svoboš?ino Pogodbe. Za omejitve trgovine s tretjimi državami torej veljajo manj stroga merila kot za omejitve pretoka blaga znotraj Skupnosti.

82. Kot je Komisija sicer pravilno zatrjevala, je bila v navedenih odlo?itvah uporabljena specifi?na carinskopravna dolo?ba(32), ki je izrecno urejala primer naknadne poprave potrdila o poreklu. Skladno s to dolo?bo je bila opustitev naknadne odmere carine mogo?a le pri zmoti pristojnih carinskih organov. V obravnavanem primeru ustrezne dolo?be ne obstajajo.

83. Zavedam se, da vsebuje tu predstavljena razlaga dolo?eno tveganje. ?e dobavitelju, ?e pridobitelj prenos blaga ?ez mejo le simulira, ni treba ra?unati s tem, da bo odgovarjal za pla?ilo davka na dodano vrednost, bi ga to lahko zapeljalo k lahkomišelnemu ravnanju. Zato se še enkrat poudarja, da dobavitelj naknadno ne more biti soudeležen pri pla?ilu davka na dodano vrednost le tedaj, ?e nikakor ne obstajajo indici za to, da bi sodeloval v utajah ali zanje vedel, in ?e je storil vse v svoji mo?i za zagotovitev pravilnega pla?ila davka na dodano vrednost.

84. Kon?no velja še kratko omeniti posledice, ki izhajajo iz predhodnih ugotovitev. Komisija pri tem izpostavlja naslednje alternative: prvi? bi se lahko dejanski stan oprostitev štel za izpolnjenega že s predložitvijo neresni?nih dokumentov, ki niso prepoznavni kot taki, in bi bila naknadna materialna ponovna ocenitev položaja izklju?ena (materialna rešitev). Tej rešitvi daje prednost Komisija. Drugi? meni, da bi se lahko položaj na podlagi naknadnih ugotovitev materialno sicer ponovno ocenil, vendar se pri tem dav?nemu zavezancu že priznana oprostitev zaradi tega ne bi ponovno odvzela (procesnopravna rešitev).

85. Materialna rešitev se mi zdi boljša. Dovoljuje, da se skladno z oprostitvijo dobave domneva pridobitev blaga znotraj Skupnosti s strani kupca – v obravnavanem primeru TT – v državi porekla.(33) Druga rešitev bi lahko v nasprotju s tem vodila tako reko? v dav?no nikogaršnjo dežel. Dobava bi se naknadno opredelila kot dobava na ozemlju države, ne da bi se od dobavitelja, ki je glede nje pravzaprav dav?ni zavezanec, lahko zahtevalo pla?ilo davka. Hkrati bi bilo težko utemeljiti, kako je lahko prišlo do pridobitve blaga znotraj Skupnosti, podvržene davku, ?e z njo ni povezana dobava blaga znotraj Skupnosti.

86. Na tretje vprašanje za predhodno odlo?anje je zato treba odgovoriti, kot sledi:

?e dobavitelj dobroverno predloži objektivne dokaze o tem, da je z njegove strani dobavljeno blago zapustilo državo porekla, in organi te države zato na podlagi ?lena 28c(A)(a) Šeste direktive dobavo oprostijo davka, pla?ila davka v okoliš?inah iz spora o glavni stvari ne morejo naknadno zahtevati od dobavitelja, ?e se izkaže, da so predloženi dokazi vsebovali napa?ne podatke, dobavitelj pa o tem ni ni? vedel in tudi ni mogel vedeti. To vsekakor velja, ?e je dobavitelj storil vse v svoji mo?i za zagotovitev pravilne uporabe predpisov o davku na dodano vrednost .

D – ?etrto vprašanje za predhodno odlo?anje

87. Pri tem vprašanju gre za to, ali ima obra?un v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti v namembni državi vpliv na dav?no obravnavanje v državi porekla. Stranke, ki so o tem vprašanju zavzele stališ?e, to zanikajo.

88. Kot je bilo pravkar pojasnjeno, gresta oprostitev v državi porekla in obdav?itev pridobitve v namembni državi v osnovi z roko v roki ter služita porazdelitvi pravice do obdav?itve.(34)

89. ?e bi morala država porekla dolo?eno dobavo avtomati?no oprostiti, po tem ko bi kupec

oddal davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti, bi to v enaki meri spodbujalo goljufije. Z oddajo napačnega davčnega obračuna v (zatrjevano) namembni državi bi lahko kupec manipuliral s krajem obdavčitve in celo izbral državo s posebno nizko davčno stopnjo. Celo pri nezadostnem preverjanju podatkov o pridobitvi v namembni državi bi nepravilni obračun kljub temu povzročil oprostitev dobave v državi porekla.

90. Pravilni izterjavi davka je nasprotno bolj zadošeno, če pristojni davčni organi predpostavke za pridobitev blaga znotraj Skupnosti in tudi za oprostitev ustrezajoče dobave presojuje neodvisno druge od drugih. V vsakem primeru morajo davčni organi – po potrebi prek povračila davka – zagotoviti, da pri korektni opravi dobave in pridobitve ne pride do dvojne obdavčitve.

91. V okviru dokazovanja, da je bila opravljena oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti, lahko v vsakem primeru predstavlja dodaten indic za to, da je kupec premišlene dejansko iznesel iz države, če je v namembni državi oddal davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti. Iz takšnega obračuna namreč le posredno sledi, da so bile premišlene iznesene iz države porekla v namembno državo. Le na to pa se dobavitelj ne bi smel zanašati že zato, ker davčni obračun v zvezi s pridobitvijo blaga, oddan v namembni državi, ne veže davčnih organov v državi porekla pri njihovi odločitvi o oprostitvi.

92. Na tretjo vprašanje je zato treba odgovoriti, da za dokaz oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti ni odločilnega pomena, da je pridobitelj pri davčni upravi namembne države predložil obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti.

V – Predlog

93. Na podlagi predhodnih izvajanj predlagam, naj Sodišče na predložena vprašanja odgovori:

1. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28a(3)(1) 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 – predpostavlja, da pridobitelj pridobi lastninsko pravico za blago, ki se odpošlje ali odpelje v drugo državo članico in je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.

2. Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a) Šeste direktive predpostavlja, da se dobavljeno blago odpošlje ali odpelje v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice porekla.

3. Če dobavitelj dobroverno predloži objektivne dokaze o tem, da je z njegove strani dobavljeno blago zapustilo državo porekla, in organi te države zato na podlagi člena 28c(A)(a) Šeste direktive dobavo oprostijo davka, plačila davka v okoliščinah iz spora v glavni stvari ne morejo naknadno zahtevati od dobavitelja, če se izkaže, da so predloženi dokazi vsebovali napačne podatke, dobavitelj pa o tem ni nič vedel in tudi ni mogel vedeti. To vsekakor velja, če je dobavitelj storil vse v svoji moči za zagotovitev pravilne uporabe predpisov o davku na dodano vrednost.

4. Za dokaz oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti ni odločilnega pomena, da je pridobitelj pri davčni upravi namembne države predložil obračun v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta direktiva 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju Šesta direktiva).

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – UL L 376, str. 1 in naslednje.

5 – Skladno z Incoterms v različici iz leta 2000, ki jih je sprejela Mednarodna trgovinska zbornica v Parizu, „frankotovarna“ pomeni, „da prodajalec dobavi tako, da blago da na razpolago kupcu v prostorih prodajalca ali na drugem imenovanem kraju (tj. delavnica, tovarna, skladišče itn.), ne da bi blago pripravil za izvoz in ga naložil na prevozno sredstvo“.

6 – Primerjaj moje sklepne predloge, predstavljene 10. novembra 2005 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 19 in naslednje).

7 – Primerjaj drugo in tretjo uvodno izjavo k Direktivi 91/680. V zvezi s tem glej sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točki 26 in 27).

8 – Primerjaj v opombi 7 navedeno sodbo EMAG Handel Eder, točka 29, ter točki 24 in 25 mojih sklepnih predlogov k tej zadevi.

9 – Vsekakor ugotovitve organov v namembni državi glede pridobitve blaga znotraj Skupnosti ne vežejo organov države porekla pri ugotavljanju, ali so podane predpostavke oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti (v zvezi s tem glej spodaj navedeno točko 90).

10 – V zvezi z ustrezno formulacijo v členu 5(1) Šeste direktive je Sodišče že navedlo, da ta obsega vsak prenos premiernine od ene stranke, ki drugi stranki daje sposobnost, da s to premiernino dejansko razpolaga kot lastnik (sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 43).

11 – Glej sodbi z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 50) in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates and Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 24) v zvezi s podobno glasečim se uvodnim stavkom k členu 13 Šeste direktive.

12 – Sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19); z dne 12. januarja 2006 v zadevi Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točki 43 in 44) ter z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling, (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-0000, točka 41).

13 – V zvezi z irelevantnostjo ustreznih subjektivnih elementov za odbitek vstopnega davka glej sodbo z dne 6. aprila 1994 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24) in v opombi 12 navedeno sodbo Optigen, točka 45.

14 – V tem smislu glej v opombi 13 navedeno sodbo BLP Group, točka 24, in v opombi 12 navedeno sodbo Optigen, točka 45.

15 – Za to bi bila potrebna kompleksna konstrukcija: predpostaviti bi morali fiktivno povratno dobavo v državo porekla blaga – v tem primeru torej Združeno kraljestvo –, ki bi ji sledila vnovna

pridobitev blaga znotraj Skupnosti, podvržena davku – v tem primeru s strani TT – v tej državi. Teleos in drugi navajajo, da so davčni organi Združenega kraljestva TT podelili številko DDV in so očitno na opisani način poskusili pobrati davek tudi od TT. Temu so ugovarjali kot dvojni obdavčitvi. Jasno je, da se sme davek pobrati samo enkrat, ali pri Teleos in drugih ali pri TT. Kateri od njiju je pri tem v prvi vrsti odgovoren, Teleos in drugi ali TT, je odvisno od odgovora na tretje vprašanje.

16 – Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76) ter v opombi 12 navedena sodba Kittel in Ricolta, točka 54.

17 – V opombi 10 navedena sodba Halifax in drugi, točka 41, ter v opombi 12 navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 37, ter Kittel in Ricolta, točka 40.

18 – Sodbe z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company (C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19); z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 25) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Elmelka (C-181/04 do 183/04, ZOdl., str. I-0000, točka 15).

19 – V zvezi s tem glej tudi sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service (C-395/02, Recueil, str. I-1991, točki 27 in 28) in v opombi 10 navedeno sodbo Halifax in drugi, točki 90 in 91. Podrobneje o tem glej točko 20 in naslednje mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 11. januarja 2007 v zadevi Collée (C-146/05, ZOdl., str. I-0000).

20 – V zvezi s členom 22(8) Šeste direktive glej tudi v opombi 10 navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 92. Glede pravice do odbitka vstopnega davka glej tudi sodbi z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfriša in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52) in z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 48) ter v zvezi s členom 21(3) Šeste direktive sodbo z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 29).

21 – Glej prvo in drugo uvodno izjavo k Direktivi 91/680, navedeni v opombi 4.

22 – Glej člen 5(1) in 9(1) CMR.

23 – Glej člen 5(1) in 13(1) CMR.

24 – V opombi 16 navedena sodba Gemeente Leusden in Holin Groep, točka 76, ter v opombi 12 navedena sodba Kittel in Ricolta, točka 54.

25 – Glej zgoraj navedeno točko 57.

26 – V opombi 20 navedena sodba Federation of Technological Industries in drugi, točka 33, ter v opombi 12 navedena sodba Kittel in Ricolta, točka 51.

27 – Misel, da skrbni in pošteni davčni zavezanec pri pobiranju davka na dodano vrednost ne more odgovarjati za goljufivo ravnanje drugih oseb, je izražena v več odločitvah v primerih davčnega vrtiljaka (glej predvsem v opombi 12 navedeno sodbo Federation of Technological Industries in drugi, točka 33, ter v opombi 12 navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 52 in naslednje, ter Kittel in Ricolta, točka 45 in naslednje). Ti primeri pa dejansko niso povsem primerljivi z okoliščinami v obravnavanem primeru, ker je šlo v njih za več med seboj ločenih operacij, medtem ko bi morala biti v tem primeru opravljena le ena dobava blaga znotraj Skupnosti, pri izvedbi katere pa bi sodelovalo več oseb.

28 – Sodba z dne 14. maja 1996 v zadevi Faroe Seafood in drugi (C-153/94 in C-204/94, Recueil,

str. I-2465).

29 – Sodba z dne 17. julija 1997 v zadevi Pascoal & Filhos (C-97/95, Recueil, str. I-4209).

30 – Glej predvsem v opombi 28 navedeno sodbo Faroe Seafood in drugi, točka 114, ter v opombi 29 navedeno sodbo Pascoal & Filhos, točka 55.

31 – Glej v opombi 29 navedeno sodbo Pascoal & Filhos, točka 49.

32 – Člen 5(2) Uredbe Sveta (EGS) št. 1697/79 z dne 24. julija 1979 o naknadnem plačilu uvoznih ali izvoznih dajatev po opravljenem carinjenju, pri katerem se od zavezanca za plačilo ni zahtevalo plačilo dajatev za blago, carinjeno po postopku, ki predvideva plačilo takšnih dajatev (UL L 197, str. 1).

33 – V zvezi s tem glej sicer zapleteno, vendar očitno s strani organov Združenega kraljestva dejansko uporabljeno rešitev, ki je navedena zgoraj v opombi 15.

34 – Glej točki 29 in 31 ter naslednje teh sklepnih predlogov.