

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PEDRA CRUZA VILLALÓNA

predstavljeni 29. junija 2010<sup>1</sup>(1)

**Zadeva C-285/09**

**Kazenski postopek**

**zoper**

**R**

Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesgerichtshof (Nemčija)

„Šesta direktiva o DDV – člen 28c(A)(a) – Dobava znotraj Skupnosti – Nepriznanje oprostitve – Zlorabe“

**I – Uvod**

1. V obravnavani zadevi je Bundesgerichtshof (zvezno vrhovno sodišče) Sodišču predložilo vprašanje o razlagi Šeste direktive o DDV(2) v zvezi z oprostitvijo dobav znotraj Skupnosti.
2. Natančneje, gre za vprašanje, ali ima država članica izvora blaga pravico šteti, da tega davka ni oproščen davčno zavezani prodajalec s sedežem v navedeni državi članici izvora, ki je ob tem, da je dejansko izvršil dobavo znotraj Skupnosti, prikril podatke o tem poslu in tako kupcu s sedežem v namembni državi članici omogočil utajo davka.
3. Vprašanje je bilo postavljeno v kazenskem postopku zoper g. R, Bundesgerichtshof pa meni, da je izrečena obsodba (o kateri se mora po kasacijski pritožbi izreči to sodišče) odvisna od davčne opredelitve zadevnega posla glede na Šesto direktivo. Kljub temu pa je treba te sklepne predloge osredotočiti na to davčno opredelitev brez upoštevanja morebitnih posledic te za sankcijo.
4. Obstaja že bogata sodna praksa, ki temelji na cilju boja proti utajam in zlorabam, saj sta ta pojava v tako zapletenem sistemu, kot je sistem DDV, pogosta. Kljub temu pa je Sodišče pri razvoju te sodne prakse dobro pazilo na to, da je cilj boja proti utajam uskladilo s spoštovanjem temeljnih načel DDV s tem, da je oblikovalo odgovore, sorazmerne in prilagojene vsakemu posamičnemu primeru.
5. Vendar pa je treba opozoriti na to, da v obravnavani zadevi podrobna analiza načel, ki urejajo delovanje DDV, ne potrjuje odgovora, ki se zdi na prvi pogled z vidika smiselnosti ožiten (odvzeti davčno ugodnost zavezancu, ki je v slabi veri). Skratka – in ob predvidevanju mojega končnega predloga –, menim da je treba ukinet sankcije, ki je nedvomno zaželen, doseči z drugimi sredstvi, ki so sorazmernejša in v vsakem primeru skladnejša s sistemom, ki ureja ta

davek in je njegova podlaga.

## II – Pravni okvir

### A – Pravo Skupnosti

6. Z Direktivo Sveta 91/680/EGS(3) je bil v Šesto direktivo vnesen nov naslov XVIa z naslovom „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, s katerim so bile obdavčene „pridobitve znotraj Skupnosti“, oproščene pa „dobave znotraj Skupnosti“.

7. Člen 28a iz tega naslova, ki je njegov prvi člen, v odstavku 1(a) določa, da so predmet davka na dodano vrednost „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)“.

8. Po členu 28c(A) so dobave znotraj Skupnosti oproščene tako:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitvev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostitijo:

a) dobave blaga, kot je opredeljen v členu 5, 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 – Nemško pravo

1. Določbe kazenskega značaja

9. V skladu s členom 370(1), točka 1, davčnega zakonika (Abgabenordnung, v nadaljevanju: AO)(4) je tisti, ki davčnim organom napačno ali nepopolno navede dejstva v zvezi z obdavčitvijo in s tem zmanjša svojo davčno obveznost oziroma sebi ali komu drugemu pridobi neupravičeno davčno korist, kazensko odgovoren in se lahko kaznuje z zaporno kaznijo do pet let ali denarno kaznijo.

10. Bundesgerichtshof ocenjuje, da je navedena določba blanketna, ker ne vsebuje vseh elementov kazenskega dejanskega stanja, zato jo je treba dopolniti z določbami davčnega materialnega prava, s katerimi je opredeljen upoštevni dejanski stan za namene tega davka in pogoji obdavčitve z njim. Predložitveno sodišče meni, da je zato „obdavčljivost s tem davkom pogoj za kaznivost utaje“.

2. Davčna zakonodaja

11. Po členu 1(1)(1) zakona o DDV (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG)(5) so s tem davkom obdavčeni dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec znotraj države opravi za plačilo.

12. Vendar pa člen 4(1)(b) UStG, s katerim se prenaša oprostitvev iz člena 28c(A)(a) Šeste direktive, določa, da so dejavnosti iz člena 1(1)(1) UStG pri dobavi znotraj Skupnosti oproščene DDV.

13. Člen 6a(1) UStG opredeljuje zahtevane pogoje za to, da se lahko določeno dobavo za

zgoraj navedene namene opredeli kot dobavo znotraj Skupnosti. Med drugim se zahteva, da prodajalec ali kupec predmet dobave prepelje ali odpošlje na preostalo ozemlje Skupnosti (točka 1) in da za pridobitev predmeta dobave s strani kupca v drugi državi članici velja zakonodaja v zvezi s prometnim davkom (točka 3).

14. V skladu s členom 6a(3) UStG mora prodajalec dokazati izpolnjevanje pogojev iz odstavkov 1 in 2.

15. Navedene obveznosti glede dokazovanja so podrobneje opisane v členih 17a in 17c nemške uredbe o izvajanju UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, v nadaljevanju: UStDV).(6) Člen 17a UStDV uvaja listinski dokaz in določa, da mora podjetnik z ustreznimi dokumenti dokazati, da je bil predmet dobave prepeljan ali odposlan na preostalo ozemlje Skupnosti. Člen 17c UStDV opredeljuje računovodske obveznosti podjetnika v zvezi z dobavami znotraj Skupnosti in določa, da mora ta računovodsko dokazati izpolnjevanje pogojev za oprostitve iz člena 6a UStG, še posebej z navedbo istovetnosti in sedeža pridobitelja ter njegovo identifikacijsko številko za DDV.

16. Poleg tega pa mora v skladu s členom 18a(1), prvi pododstavek, UStG rezidenčni podjetnik, ki je izvedel oproščene dobave znotraj Skupnosti, Bundeszentralamt für Steuern (zvezni davčni upravi) predložiti izjavo z navedbo, med drugim, pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV. V skladu s členom 18b, prvi odstavek, UStG, pa mora podjetnik davčni upravi, pristojni za njegovo podjetje, prijaviti davčno osnovo za dobave znotraj Skupnosti, ki jih je izvedel.

### **III – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

17. Obtoženec, g. R, portugalski državljan, je bil direktor nemške družbe, ki je trgovala z luksuznimi vozili. Iz dejanskega stanja, opisanega v predložitvenem sklepu, izhaja, da je prodaja te družbe od leta 2001 presegala 500 vozil letno,(7) večinoma prodajalcem vozil s sedežem na Portugalskem.

18. G. R je od leta 2002 izvedel več računovodskih manipulacij, s katerimi je poskušal distributerjem na Portugalskem omogočiti storitev utaje DDV v tej državi s tem, da je prikril istovetnost resničnih kupcev vozil. To naj bi mu poleg tega omogočilo, da je vozila prodajal po ceni, ki je v drugih okoliščinah ne bi mogel zahtevati, in si tako pridobil precejšnjo korist.

19. Te manipulacije so konkretno pomenile, da je izdajal lažne račune na ime fiktivnih kupcev kot prejemnikov dobav. Na teh računih je bila vedno navedena firma domnevnega kupca, njegova identifikacijska številka za DDV, označba vozila (ki je bilo v resnici dobavljeno drugemu kupcu), nakupna cena in navedba „dobava znotraj Skupnosti, oproščena v skladu s členom 6a UStG“. Tako je torej ustvaril vtis, da bo DDV za to pridobitev znotraj Skupnosti na Portugalskem plačal fiktivni kupec.

20. Navedeni domnevni (ali „fiktivni“) kupci so bila resnična podjetja s sedežem na Portugalskem. Nekatera so se strinjala z uporabo svoje firme v te namene, druga pa za to niso vedela.

21. Resni?ni kupci zadevnih vozil so ta prodajali zasebnim kon?nim kupcem na Portugalskem, pri tem pa organom te dr?žave prikrili predhodno pridobitev znotraj Skupnosti. Tako so se kot ka?e izognili zahtevanemu pla?ilu DDV pri pridobitvi znotraj Skupnosti. Poleg tega so bila resni?na komercialna razmerja še dodatno prikrita z drugimi sredstvi: obtoženec je vsaki?, ko je bil kon?ni kupec na datum dobave že znan, dal izdelati dokumente v zvezi z vozilom na njegovo ime s tem, da je izdal drug la?en ra?un, na katerem se je kon?ni kupec pojavil kot naslovnik, in k temu (neupravi?eno) dodal besedilo „obdav?itev razlike po ?lenu 25a UStG“.

22. Dru?ba g. R je leta 2002 tako prodala in dobavila 407 vozil v vrednosti 7.720.391 EUR, leta 2003 pa 720 vozil v vrednosti 11.169.460 EUR. Vse te dejavnosti so bile v Nem?iji prijavljene kot dobave znotraj Skupnosti, ki so bile zato pri ustreznih letnih obra?unih DDV oproš?ene davka. Obdolženec je v izjavah, ki jih je moral skupaj z obra?uni davka predlo?iti Bundeszentralamt für Steuern, kot sopogodbenike navedel fiktivne kupce z ra?unov, da se resni?nih kupcev na Portugalskem ne bi moglo identificirati prek sistema izmenjave podatkov o DDV.

23. Potem ko je bil zoper obtoženca uveden kazenski postopek, je bil 30. januarja 2008 priprt. Landgericht Mannheim (de?elno sodiš?e v Mannheimu) je g. R s sodbo z dne 17. septembra 2008 zaradi dveh dav?nih utaj obsodilo na skupno tri leta zapora. Po oceni Landgericht prikrite dobave na Portugalsko niso dobave znotraj Skupnosti v smislu ?lena 28c in zato niso oproš?ene DDV. Z dokumentarno in ra?unovodsko manipulacijo je prišlo do zmanjšanja dav?nega bremena na Portugalskem, s ?imer se izkrivlja konkurenca znotraj Skupnosti in kar je namerna zloraba pravil Skupnosti, zaradi ?esar v Nem?iji ni mogo?e priznati dav?ne oprostitve. G. R je torej s tem, ko je kršil svojo obveznost obra?una DDV za te dobave, ker je ni prijavil nemški dav?ni upravi, in ko je ni omenil v letnih obra?unih, storil dav?no utajo.

24. G. R je proti tej obsodbi vložil zahtevo za revizijo pri Bundesgerichtshof. V tej prito?bi je navedel, da Landgericht ni pravilno opredelilo zadevnih dejavnosti, saj so bile te dejansko oproš?ene dobave znotraj Skupnosti, ker so bila vozila dejansko dobavljena namembnim podjetjem na Portugalskem. G. R meni, da prikrivanje zaradi izogibanja davku na nakup na Portugalskem za dav?no opredelitev te dobave v Nem?iji ni upošteveno in da pobiranje DDV v Nem?iji nikoli ni bilo ogro?eno, saj naj bi bilo treba DDV pla?ati v namembni dr?žavi blaga, to je na Portugalskem.

25. Bundesgerichtshof (prvi kazenski senat), ki obravnava navedeno zahtevo za revizijo, z vprašanjem za predhodno odlo?anje sporo?a, da je rešitev spora odvisna od razlage ?lena 28c(A)(a) Šeste direktive. Meni, da je treba to dolo?bo razlagati tako, da „je treba dav?ne ugodnosti, ki so obi?ajno vezane na dolo?eno dejavnost, odre?i vsem tistim, ki eno ali ve? tovrstnih dejavnosti opravljajo z namenom utaje davkov, ?e je dav?ni zavezanec vedel za zlorabo ali utajo in pri njej sodeloval“. Po mnenju navedenega sodiš?a naj bi to na eni strani izhajalo iz prepovedi zlorab iz prava Skupnosti, ki se uporablja tudi na podro?ju DDV, na drugi strani pa iz teleološke razlage navedenega ?lena Šeste direktive.

26. Bundesgerichtshof v zvezi s tem ocenjuje, da je sodna praksa Sodiš?a glede tega dovolj jasna in da je to zato v dveh podobnih zadevah že zavrnilo priznanje oprostitve za domnevne dobave znotraj Skupnosti, ker je nemški podjetnik sklenil skrivni dogovor s stranko v tujini, da bi tej omogo?il utajo davka, tako ravnanje navedenega podjetnika pa je bilo opredeljeno kot kaznivo.(8)

27. Vendar pa je treba upoštevati, da je Finanzgericht Baden-Württemberg (dav?no sodiš?e iz Baden-Württemberga) v dav?nem postopku proti g. R podvomilo v zgoraj navedeno razlogovanje Bundesgerichtshof v zvezi z utemeljenostjo nepriznanja oprostitve.(9) Po mnenju tega dav?nega sodiš?a se skupnostna prepoved zlorab ne uporablja, ker je razlog za sporne dejavnosti v drugih dejavnikih in ne v želji po pridobitvi dav?nih ugodnosti, stališ?e Bundesgerichtshof pa naj bi bilo

poleg tega tudi v nasprotju s skupnostnima načeloma nevtralnosti in teritorialnosti DDV. Tudi Bundesfinanzhof je v odločbi z dne 29. julija 2009, s katero je odločilo o predlogu za prekinitev postopka, izrazilo enake dvome.(10)

28. Bundesgerichtshof je glede na tako različna stališča njega samega in davčnih sodišč in glede na to, da je opredelitev ravnanja obdolženca kot kaznivega dejanja odvisna od utemeljenosti oprostitve DDV,(11) ocenilo, da je treba Sodišču postaviti to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba člen 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da za dobavo blaga v smislu tega člena prepoveduje oprostitve od DDV, če je bilo blago sicer dejansko dobavljeno, vendar je na podlagi objektivnih okoliščin gotovo, da je prodajalec, ki je zavezan za plačilo davka,

a) vedel, da je v okviru dobave udeležen pri transakciji z blagom, katere namen je utaja davka na dodano vrednost, ali

b) nameraval s svojimi ravnanji prikriti dejanskega kupca, da bi njemu ali komu tretjemu omogočil utajo davka na dodano vrednost?“

#### **IV – Postopek pred Sodiščem**

29. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 24. julija 2009.

30. Pisna stališča so predložili g. R in Generalbundesanwalt, Komisija ter nemška, grška in irska vlada.

31. Na obravnavi 5. maja 2010 so bili prisotni in so predstavili ustna stališča zastopniki g. R, Generalbundesanwalt, Komisije ter nemške, grške in irske vlade.

#### **V – Uvodne ugotovitve**

32. Bundesgerichtshof želi z vprašanjem za predhodno odločanje, ki ga je predložilo v zvezi s kazenskim postopkom zaradi davčne utaje, izvedeti, ali je treba na podlagi člena 28c(A)(a) Šeste direktive zavrniti oprostitve od DDV, ki jo omogoča ta določba, kadar gre dejansko za dobavo znotraj Skupnosti, pri kateri pa je prodajalec storil določena dejanja, ki jih je jasno mogoče šteti za goljufiva. Natančneje, z besedami iz vprašanja, ali je (a) „vedel, da je v okviru dobave udeležen pri transakciji z blagom, katere namen je utaja DDV,“ in ali je (b) „nameraval s svojimi ravnanji prikriti dejanskega kupca, da bi njemu ali komu tretjemu omogočil utajo DDV“.

33. Rešitev spora je v prav gotovo odvisna od razlage navedene določbe, saj je ravnanje g. R (ki naj bi manipuliral s svojim računovodstvom ter nemškim davčnim organom predložil lažne dokumente in izjave) mogoče opredeliti kot kaznivo dejanje samo, če se lahko predhodno ugotovi, da se oprostitve ne sme priznati;(12) v nasprotnem primeru bi po nacionalnem pravu te lažne izjave pomenile samo upravne prekrške, za katere se plača globo do 5000 EUR (člen 26a(2) UStG).

34. Bundesgerichtshof je do zdaj vedno štelo (kar še vedno zagovarja v sklepu), da sodna praksa Sodišča jasno omogoča, da se oprostitve ne prizna, vendar pa je treba že takoj poudariti, da je Finanzgericht Baden-Württemberg (in samo Bundesfinanzhof) v vzporednem davčnem postopku proti g. R zavzelo nasprotno stališče. Poleg tega ni odveč spomniti na to, da je Bundesverfassungsgericht v neki drugi podobni zadevi odredilo prekinitev izvršitve obsodbe, ki jo je izreklo Bundesgerichtshof, z obrazložitvijo, da ni mogoče vnaprej izključiti kršitve člena 103(2) temeljnega zakona (načelo zakonitosti v kazenskem pravu).

## VI – Domnevna nedopustnost vprašanja za predhodno odločanje

35. G. R se na podlagi navedenega v vlogi sklicuje na „hipotetičnost“ vprašanja za predhodno odločanje, ki naj bi izhajala iz kazenskega značaja postopka v glavni stvari. G. R meni, da naj bi bilo njegovo ravnanje mogoče kazensko sankcionirati samo znotraj meja, ki jih za razlago kazenskih določb predpisuje nemška ustavno pravo, še posebej načelo zakonitosti v kazenskem pravu. Poleg tega pa meni, da obveznost skladne razlage nacionalne kazenskopravne določbe z Direktivo ne more voditi v kazensko obsodbo v postopku v glavni stvari, tudi če bi Sodišče sledilo razlagi, ki jo predlaga Bundesgerichtshof.

36. Sicer res ni mogoče izključiti, da bi lahko načelo zakonitosti v kazenskem pravu ne glede na odgovor na vprašanje za predhodno odločanje Bundesgerichtshof, odvisno od primera, v nacionalnem pravnem redu pomenilo oviro za kazensko obsodbo g. R. Vendar pa ta možnost ne pomeni, da je postavljeno vprašanje samo zaradi tega izključno hipotetično.

37. Treba je namreč upoštevati – in to bi moralo zadostovati za obravnavano zadevo –, da so nemška sodišča, ki so bolj seznanjena z nacionalnim pravom, to vprašanje že obravnavala in da se jim glede tega ni zdelo potrebno Sodišča prositi za stališče.

38. G. R se v pisanjih sklicuje tudi na skupnostni vidik načela zakonitosti v kazenskem pravu in navaja, da po ustaljeni sodni praksi Sodišča direktiva ne more imeti neposrednega učinka proti posamezniku, še posebej na kazenskopravnem področju.(13)

39. Sodišče je v navedenih sodbah namreč razsodilo, da direktiva sama po sebi in neodvisno od notranjega zakona države članice, sprejetega za njeno izvedbo, ne more vplivati na opredelitev ali poostretev kazenske odgovornosti tistih, ki kršijo njene določbe.(14)

40. Ob tem pa je treba opozoriti, da je Sodišče v večini od zgoraj navedenih sodb obravnavalo neobstoj prenosa ali nepopoln prenos zadevnih direktiv, zaradi česar predmetno ravnanje ni bilo zakonito glede na pravo Skupnosti, ni pa ga bilo mogoče sankcionirati po veljavnem nacionalnem pravu. V drugih zadevah, kot je na primer zadeva Berlusconi, pa je bilo treba ugotoviti, ali bi direktiva lahko učinkovala tako, da bi izključila ali onemogočila uporabljivost njej nasprotne nacionalne zakonodaje, ki je v škodo posameznika in na podlagi katere bi bile temu v takem primeru izrečene hujše kazni, določene v predhodni nacionalni zakonodaji. Dejanski in pravni okvir obravnavane zadeve se jasno razlikuje od okvira navedenih zadev. V obravnavani zadevi si namreč predložitveno sodišče ne prizadeva ugotoviti učinkovanja določb neke direktive o sankcijah, ampak se sprašuje o možnosti zapolnitve blanketne norme z določbami direktive z davčnega področja.

41. Vendar pa gredo navedene ugotovitve onkraj vprašanja za predhodno odločanje, ki se glede na njegovo besedilo nanaša samo na določbo Šeste direktive in ne na kazenskopravne posledice ali morebitni neposredni učinek te v škodo davčnega zavezanca.

42. Vprašanje za predhodno odločanje, ki bi ga bilo težko opredeliti za popolnoma „hipotetično“, „neupoštevno“ ali „odbitno brez vpliva“ na rešitev spora o glavni stvari, torej tudi s tega vidika ni nedopustno.(15)

## VII – Analiza vprašanja za predhodno odločanje

43. Obstoje goljufivega ravnanja(16) tudi samo z davčnega vidika prevladuje v celotni analizi obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe, saj je treba ugotoviti, ali dobrovernost ni pogrešljiva za uživanje oprostitve, ki velja za dobave znotraj Skupnosti.

44. Nikalni odgovor na navedeno vprašanje potrjujeta namreč dva dejavnika:

– Prvi, izpolnjeni so vsi izrecno določeni pogoji iz Šeste direktive za obstoj oproščene dobave znotraj Skupnosti (A).

– Drugi, nepriznanje oprostitve bi pomenilo, da bi država izvora blaga (Nemčija) prejela DDV, do katerega ni upravičena, taka rešitev pa bi lahko ogrozila namreč teritorialnosti in nevtralnosti, ki veljata za ta davek (B).

45. Vendar pa ti namreč nista absolutni. Zato bom v naslednji fazi analize proučil, ali je mogoče glede na sodno prakso odstopiti od teh dveh namreč, tako kot navaja Bundesgerichtshof (C), nazadnje pa še, ali je ta rešitev skladna z namreč sorazmernosti (D).

*A – Pogoji, ki se po Direktivi zahtevajo za obstoj dobave znotraj Skupnosti, so izpolnjeni*

46. Iz sodne prakse izhaja, da člen 28c(A)(a) Šeste direktive določa samo tri pogoje za to, da se določeno transakcijo šteje za DDV oproščeno dobavo znotraj Skupnosti:(17) prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, fizični premik blaga iz ene države članice v drugo in to, da je pridobitelj davčni zavezanec (pridobitelj je lahko tudi pravna oseba, ki ni davčna zavezanica, „ki deluje kot taka v držav[ic] članic[i], ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga“).

47. Bundesgerichtshof izhaja iz ugotovitve, da dobava izpolnjuje vse te pogoje (kar ni sporno), vendar se nato sprašuje, ali lahko to, da je prodajalec vedel za transakcijo, katere namen je bila utaja DDV, ali je bil vanjo vpleten, kakor koli vpliva na oprostitve po navedeni direktivi. Skratka, gre za to, da je treba ugotoviti, ali se lahko iz besedila navedene direktive izpelje dodaten impliciten in strogo subjektiven pogoj v zvezi z dobrovernostjo prodajalca, zaradi katerega bi bila zadevna prodaja obdavčena v Nemčiji.

48. Nekateri intervenienti zagovarjajo obstoj takega pogoja na podlagi teleološke razlage Direktive, katere eden od nespornih ciljev je boj proti utajam DDV. Vendar pa se zaradi tovrstne namenske razlage, katere učinek je dodajanje zahtev tistim, ki so že izrecno določene v Direktivi, pojavi več težav.

49. Prva je ta, da že člen 28c(A) Šeste direktive državam članicam dovoljuje, da določijo dodatne pogoje za zagotovitev „preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“. Čeprav je treba opozoriti na „sorazmerno velik manevrski prostor držav članic za izvedbo nekaterih določb Šeste direktive,“(18) pa se zdi, da člen 28c zadeva samo zakonodajno predpisane pogoje. Čeže, da Nemčija te možnosti ni povsem izkoristila, zaradi česar bi bila lahko zdaj soočena s težavami, ki izhajajo iz te praznine v njeni davčni zakonodaji.(19) Kakor koli, Sodišče je pojasnilo, da morajo biti tovrstni ukrepi sorazmerni in se uporabljati tako, da ne ogrožajo nevtralnosti DDV.(20)

50. Temeljni element pa je objektivnost ureditve, ki se uporablja za transakcije znotraj Skupnosti in je bil uveden leta 1991 kot naslov XVIa Šeste direktive. Navedena ureditev (ki je, kot je znano, prehodna) je bila sprejeta kot začasna rešitev zaradi razlik med stopnjami obdavčitve v različnih državah članicah, zaradi tega pa je bilo logičen sistem obdavčitve v državi izvora, ki je značilen za notranje dobave blaga,(21) izredno težko razširiti na transakcije znotraj Skupnosti.

51. Osnovni cilj navedene prehodne ureditve je torej ohraniti razmejitev davčne suverenosti

med državami članicami (to je da bi se državam članicam še naprej dovolilo, da DDV pripade državi končne porabe).(22) V ta namen sta bili uvedeni dve novi kategoriji: davčni dogodek „pridobitev znotraj Skupnosti“, s katerim se udejanja obdavčitev po namembnem kraju, in oprostitvev „dobav znotraj Skupnosti“, s čimer se omogoča izognitev dvojni obdavčitvi in torej kršitvi načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV.(23)

52. Zdi se torej, da ima oprostitvev dobav znotraj Skupnosti glede na druge oprostitve iz Šeste direktive (člen 13A in B), ki temeljijo na subjektivnih razlogih ali na značaju določenih dejavnosti, nedvomno značaj *sui generis*. Oprostitvev iz člena 28c(A) je rezultat neke zelo drugačne logike kot druge oprostitve, in sicer zagotavljati ustrezno delovanje sistema DDV na ravni Skupnosti. V ta namen se vzpostavlja bolj ali manj umetna delitev verige obdavčitve na dva dela in tako zagotavlja obdavčitev po kraju namembnosti blaga.(24)

53. Sodišče je opozorilo na – drugače tudi ne more biti – objektivni značaj pojmov dobava in pridobitev znotraj Skupnosti, ki „se uporabljata neodvisno od ciljev in izidov zadevnih transakcij“.(25) Drugačen pristop bi neposredno oviral uresničevanje cilja prehodne ureditve in tako ogrožal načeli nevtralnosti in teritorialnosti, na katerih ta temelji, prav tako pa tudi načelo pravne varnosti.(26)

54. Nazadnje, oprostitvev je določena iz objektivnih razlogov (spoštovanje nevtralnosti davka in razmejitev davčne suverenosti med državami članicami), zato mora biti tudi njena presoja načeloma objektivna, pa čeprav bi to koristilo tistim, ki opravljajo bolj ali manj nezakonite dejavnosti, kot je to v obravnavani zadevi.

55. V obravnavani zadevi – glede na to, da so vsi trije po členu 28c(A)(a) Šeste direktive zahtevani pogoji za oprostitvev (prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, fizični premik blaga iz ene države članice v drugo in davčna zavezanost pridobitelja) izpolnjeni, – nepriznanje oprostitvev ne bi bilo sorazmerno, ker bi to pomenilo odstranitev osnovnega elementa sistema in s tem ogrožanje uresničevanja njegovih ciljev.

56. Ta objektivna zasnova bi morala Sodišče voditi pri njegovi analizi vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesgerichtshof, gotovo pa bo ta zasnova močno vplivala na odgovor na vprašanje, ki ga bom predlagal v teh sklepnih predlogih. Že zdaj pričakujem, da je ta odgovor skladen s tistim razumevanjem sodne prakse Sodišča v zvezi s posledicami slabe vere in zlorabe prava, ki je po mojem mnenju ustrezno.

**B – Nepriznanje oprostitvev v tem primeru bi pomenilo kršitev načel teritorialnosti in nevtralnosti DDV**

57. Sklep, da bi bilo treba pri slabi veri odrediti oprostitvev dobavi znotraj Skupnosti, ki se je dejansko zgodila,(27) bi lahko prav tako ogrožal določena temeljna načela sistema DDV.

**1. Kršitev načela nevtralnosti**

58. DDV je treba glede na to, da je bil zamišljen kot davek na potrošnjo, uporabljati za končnega porabnika. V skladu z načelom nevtralnosti je treba podjetnika razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti, „ne glede na njihov namen ali rezultate“. Ta cilj se doseže – kar je njegova osnovna zamisel – s sistemom odbitkov vstopnega DDV, po katerem se za podjetnika izstopni DDV objektivno v resnici ne razlikuje od preprostega knjiženja.(28)



59. Iz navedenega sledi, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, „da bi se opravljanje podobnih storitev, ki so si konkurenčne, glede DDV obravnavalo različno“. (29)

60. Nemška vlada nasprotuje uporabi načela davčne nevtralnosti v obravnavani zadevi in navaja, da bi lahko priznanje oprostitve izkrivljalo konkurenco. (30) V zvezi s tem se sklicuje na novejšo sodbo NCC Construction Danmark A/S, v kateri je Sodišče razsodilo, da načelo davčne nevtralnosti ne more nasprotovati uporabi nacionalnih ukrepov, namenjenih preprečevanju izkrivljanja konkurence na notranjem trgu. (31) Vendar pa je ta sodba daleč od tega, da bi uvedla splošno odstopanje od načela davčne nevtralnosti, temelji pa na domnevi, ki nikakor ni podobna obravnavani zadevi. (32) Menim, da namen Sodišča ni bil, da bi z navedeno sodbo državam članicam dalo neke vrste bianko menico za odstopanje od sistema DDV samo s sklicevanjem na varstvo proste konkurence.

61. Še manj – če sploh – je upoštevana trditev, da se lahko od načela nevtralnosti odstopi samo zato, ker je pri transakciji prišlo do nezakonitega dejanja. Navedeno načelo po ustaljeni sodni praksi nasprotuje posplošenemu razlikovanju med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami. (33) Iz tega sledi, da ta okoliščina ne more imeti nobenega vpliva na davčno opredelitev transakcije, če se z njo krši načelo nevtralnosti.

62. V obravnavani zadevi bi bilo načelo nevtralnosti nujno kršeno, če bi se potrdilo, da se oprostitve te dobave ne prizna, in sicer zato, ker mora g. R nemškemu organu plačati DDV na prodajno ceno (kot da bi šlo za notranjo transakcijo). Dejstvo je, da g. R v nasprotju z dobaviteljem, ki prodaja znotraj določene države, tega zneska po definiciji ne bi mogel prevaliti na pridobitelja, ki je v namembni državi že obdavčen, g. R pa se tako umetno šteje za končnega porabnika.

63. Če bi se tako poleg tega in zaporedno g. R odreklo oprostitve in bi vzporedno portugalski organi pobrali DDV, do katerega so upravičeni, bi zaradi tega nastal položaj dvojnega obdavčenja, ki je tudi v nasprotju z načelom nevtralnosti.

64. Bundesgerichtshof v vprašanju za predhodno odločanje trdi, da bi se bilo mogoče temu dvojnemu obdavčenju izogniti, če bi nemški organi g. R vrnili prejeti DDV, če bi dokazal, da je bila ista transakcija že obdavčena na Portugalskem. Vendar pa menim, da tak mehanizem povračila (določen v členu 227 AO) ni namenjen preprečevanju dvojnega obdavčenja, ampak izključno odpravi njegovega učinka, ko do njega pride. Zato ne zadostuje za zagotavljanje načela nevtralnosti tega davka. (34)

65. Visoko nemško sodišče se sklicuje tudi na sklep Transport Service, (35) v katerem je Sodišče v točki 31 potrdilo, da načelo nevtralnosti ne nasprotuje temu, da država članica davčnemu zavezancu, ki ni upravičeno obračunal dobave blaga, za katero velja oprostitve, naknadno povrne DDV, in da pri tem ni pomembno, ali je bil DDV ob poznejši prodaji blaga končnemu porabniku plačan v državno blagajno ali ne. Vendar pa v navedeni zadevi nikoli ni prišlo do dobave znotraj Skupnosti, dejansko je šlo za ureditev položaja, v katerem je bila oprostitve neupravičeno uporabljena, zato načelo nevtralnosti ni bilo ogroženo.

2. Kršitev načela teritorialnosti

66. Kršitev načela teritorialnosti je po mojem mnenju očitnejša.

67. V skladu z navedenim na?elom je treba DDV ne glede na njegov znesek obra?unati v državi ?lanici kon?ne porabe blaga. To pravilo omogo?a strogo razmejitev pobiranja DDV za transakcije znotraj Skupnosti in jasno razmejitev dav?ne pristojnosti zadevnih držav ?lanic.(36)

68. V obravnavani zadevi bi neuporaba oprostitve za g. R s strani države izvora blaga (Nem?ije) pomenila, da bi ta država prejela DDV tudi brez kakršne koli dav?ne terjatve, glede na to, da je namre? namen prehodne ureditve, da ves davek prejme država, v kateri se blago porabi (Portugalska). S tem bi bilo na?elo teritorialnosti hudo kršeno. Sporazumna razmejitev dav?ne suverenosti med državami ?lanicami je po mojem mnenju prednostni cilj, od katerega ni mogo?e sorazmerno odstopati s – sicer legitimnim – ciljem pregona nedopustnih ravnanj in boja proti utajam, ?e je mogo?e tak cilj brez težav dose?i s predpisi, ki jih lahko države kadar koli sprejmejo.

69. V tem smislu je treba opozoriti na to, da sta zakonodajalec Skupnosti in sodna praksa uvedla dolo?ena pravila, iz katerih je mogo?e sklepati o volji, da se olajša prakti?no izvajanje te razmejitve pristojnosti.

70. Uredba (ES) št. 1777/2005,(37) na eni strani, v ?lenu 21 dolo?a, da „[d]ržava ?lanica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga kon?a in v kateri se opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu ?lena 28a Direktive 77/388/EGS, izvede obdav?itev, ne glede na obravnavo transakcij v okviru DDV, ki se uporablja v državi ?lanici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga za?ne.“

71. Sodiš?e pa je, na drugi strani, v sodbi Teleos(38) razsodilo, da „[v] okviru prehodne ureditve pridobitve in dobav znotraj Skupnosti morajo pristojni dav?ni organi za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV neodvisno drug od drugega preveriti, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev znotraj Skupnosti ter oprostitvev z njo povezane dobave“.

72. Zato se, ?eprav – kot poudarja sodna praksa – „dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti dejansko pomenita isto gospodarsko transakcijo,“(39) dav?na pristojnost v zvezi s to transakcijo deli med ve? držav ?lanic, ki so ustrezno odgovorne za izvajanje svojih pooblastil.(40)

73. Navedeno po mojem mnenju ni ni? drugega kot dodatna posledica navedenega objektivnega zna?aja prehodne ureditve: vsaka država je pristojna za to, da preveri lastnosti zadevne transakcije zaradi oprostitve oziroma obdav?itve, vendar ne da bi s tem posegala v pristojnosti kakšne druge države ?lanice.

74. Koordinacija in s tem varstvo proti utajam se že izvaja na podlagi mehanizmov sodelovanja in izmenjave informacij po Uredbi (ES) št 1798/2003.(41) To sodelovanje je verjetno u?inkovitejši instrument, in kar je predvsem pomembno, sorazmernejša rešitev za boj proti utajam pri transakcijah znotraj Skupnosti kot instrument, ki izhaja iz razlogovanja v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be. Kot v svojih pisnih stališ?ih upravi?eno opozarja Komisija, bi bili ti mehanizmi ogroženi, ?e bi pristojnost za pobiranje DDV pripadla državi ?lanici odpošiljanja brez upoštevanja razmejitve dav?ne suverenosti, dolo?ene v Šesti direktivi.

75. Menim, da je bil pomen na?ela teritorialnosti s sodbo z dne 22. aprila 2010 v zadevi X,(42) ki je bila na obravnavi ve?krat omenjena, le še bolj poudarjen. Skladno z navedeno sodbo pridobitve znotraj Skupnosti, ki so obdav?ene v državi ?lanici, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV (kar se v skladu s ?lenom 28b(A)(2), prvi pododstavek, Šeste direktive zgodi takrat, kadar pridobitelj ne dokaže, da je bil davek pobran na kraju, na katerem se blago nahaja, ko se kon?a odpošiljanje ali prevoz), ne morejo biti podlaga za pravico do odbitka v smislu ?lena 17 Šeste direktive. Sodiš?e je ocenilo, da bi dejstvo priznanja pravice do odbitka v takem primeru „utegnilo

oslabiti polni u?inek drugega in tretjega pododstavka ?lena 28b(A)(2) Šeste direktive, ker za dav?nega zavezanca, ki je bil v državi ?lanici identifikacije upravi?en do odbitka, ne bi ve? obstajala spodbuda, da dokaže, da je bila zadevna pridobitev blaga znotraj Skupnosti obdav?ena v državi ?lanici prihoda pošiljke ali prevoza blaga. Taka rešitev bi na koncu lahko ogrozila uporabo temeljnega pravila, da se pri pridobitvi znotraj Skupnosti šteje, da je kraj obdav?itve v državi ?lanici prihoda pošiljke ali prevoza blaga, torej v državi ?lanici kon?ne potrošnje, kar je cilj prehodne ureditve“(43). Menim, da ta sodba ponovno poudarja, da je treba spoštovati razmejitev dav?ne suverenosti na podro?ju DDV.

#### C – *Morebiten vpliv utaje*

76. Vse navedeno pa ne more voditi v ugotovitev, da sta na?eli nevtralnosti in teritorialnosti absolutni. Zato moram razlogovanje dopolniti s prou?itvijo, ali bi bilo mogo?e zaradi okoliš?in obravnavane zadeve kljub temu v tej zadevi odstopiti od uporabe na?el nevtralnosti in teritorialnosti davka.

77. V tem smislu je upoštevnih ve? skupin sodb. Na eni strani je Sodiš?e razvilo sodno prakso o zlorabi prava, vzporedno pa se je izreklo o mogo?ih posledicah, ki jih lahko ima obstoj utaje za ureditev odbitka vstopnega DDV. Na drugi strani pa je Sodiš?e v ve? sodbah v zvezi z dobavami znotraj Skupnosti razsodilo, da je strogo izvajanje na?ela nevtralnosti upoštevno samo, ?e je zadevna oseba ravnala dobroverno ali je popolnoma odpravila nevarnost izgube dav?nih prihodkov.

78. Površna analiza navedene prve skupine sodb bi lahko vodila v prenagljen sklep, da lahko država izvora blaga (v tej zadevi Nem?ija) prosto razpolaga z oprostivitvijo in je ne prizna dav?nemu zavezancu, ki je ravnal v slabi veri.

79. Pred sprejetjem takega sklepa pa je treba posebej pozorno prou?iti bolj upoštevno sodno prakso v zvezi z dobavami znotraj Skupnosti, v kateri pride bolj do izraza težavno uravnoteženje mehanizmov za boj proti utajam na eni strani ter na?el nevtralnosti in teritorialnosti na drugi strani.

80. V nadaljevanju bom analiziral merila iz vseh navedenih sodb in njihovo uporabljivost za obravnavano zadevo, pri tem pa bom posebno pozornost namenil sodbi Collée.

#### 1. Sodna praksa v zvezi z zlorabami in utajami

81. Iz ustaljene in splošne sodne prakse izhaja, da je boj proti morebitnim utajam, izogibanju davkom in zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in podpira, in da se upravi?enci ne morejo sklicevati na pravo Skupnosti v namen goljufije ali zlorabe.(44)

82. V zvezi s, prvi?, zlorabo prava, sodna praksa že zdaj vsebuje konkretna merila za ugotavljanje zlorabe, in kar je še pomembnejše, za presojo njenih posledic.(45) Sodiš?e je med drugim na podro?ju DDV v zgoraj navedeni sodbi Halifax navedlo, da se za ugotovitev obstoja zlorabe zahteva:

- na eni strani, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev dav?ne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo upoštevne dolo?be Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, ?eprav so bili pogoji, predvideni s temi dolo?bami formalno izpolnjeni, in
- na drugi strani, da je bistveni cilj teh transakcij pridobitev dav?ne ugodnosti.

83. V primeru g. R pa se zdi očitno, da „pogoji, predvideni z upoštevnimi določbami“, niso bili preprosto „formalno izpolnjeni“, saj je bila dobava dejansko opravljena.
84. Podobno zelo dvomim, da je bil „bistveni cilj“ teh transakcij pridobitev davčne ugodnosti, pa čeprav bi se razlagal široko, to je kot prizadevanje za pridobitev davčne ugodnosti zase ali koga drugega (v obravnavani zadevi pridobitelj na Portugalskem). Prodaje, ki jih je izvedel g. R, so bile donosne ekonomske transakcije in ne fiktivne transakcije, ustvarjene izključno s ciljem pridobiti davčno ugodnost.
85. Dejanski cilj g. R je bil res protikonkurenčen, saj si je mogoče predstavljati, da mu je prikritje istovetnosti naslovnikov omogočilo uporabo višje in sočasno ugodnejše cene zanje, kot je bila cena njegovih „davčno poštenih“ konkurentov (če uporabim terminologijo Bundesgerichtshof). Vendar ta okoliščina ne zadostuje za opredelitev transakcij g. R kot zlorab v smislu sodne prakse, za katero se zdi, da zahteva popolnoma umeten konstrukt.
86. Sodišče je v skladu s tem v sodbi Halifax navedlo, da „je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo“(46). Zato bi bila dobava tudi, če bi g. R nemškimi organom namesto fiktivnih kupcev prijavil istovetnost resničnih pridobiteljev, še vedno znotraj Skupnosti in kot taka oproščena. Lažna prijava v takem primeru ni v vzročni zvezi s pridobljeno davčno ugodnostjo (razen kolikor se je treba vprašati, ali bi bila transakcija za g. R še tako zanimiva, če navedenega prikrivanja podatkov ne bi bilo).
87. Na podlagi vsega navedenega menim, da ravnanje g. R ni zloraba prava v smislu sodbe Halifax.
88. Čeprav sem torej zavrnil možnost, da bi imelo ravnanje g. R značaj zlorabe v smislu sodne prakse, pa ni mogoče zanikati, da je to ravnanje goljufivo glede na dokazano dejansko stanje. Vendar pa se postavlja vprašanje, ali je nepriznanje oprostitve najprimernejši in najsorazmernejši način za sankcioniranje takega ravnanja. Sodna praksa pa tudi glede tega ne ponuja dovolj argumentov za ugotovitev neutemeljenosti oprostitve.
89. Sodišče je res v številnih sodbah v primeru utaj razsodilo, da se davčna ugodnost odvzame.(47) Na precej teh sodb se je večkrat sklicevalo v tem postopku, vendar pa gre večinoma za zadeve v zvezi s pravico do odbitka vstopnega DDV in ne z oprostitvijo dobave znotraj Skupnosti, pri kateri se pojavi vprašanje načela teritorialnosti. Samodejna uporaba načela iz navedenih sodb po analogiji se torej ne zdi utemeljena.
2. Sodna praksa v zvezi s slabo vero pri dobavah znotraj Skupnosti
90. Ker se sodna praksa v zvezi z zlorabami in s slabo vero pri notranjih transakcijah ne uporablja, po mojem mnenju upoštevne elemente v tej zadevi ponuja samo sodna praksa, v kateri so analizirani primeri dobav znotraj Skupnosti.
91. Priznavanje oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti pri morebitni slabi veri dobavitelja zadevata dve novejši sodbi, in sicer zgoraj navedena sodba Teleos in sodba Collée(48).

92. Sodišče je v sodbi Teleos obravnavalo položaj, v katerem ni bilo dobave znotraj Skupnosti (blago ni zapustilo ozemlja države odpošiljanja), dobavitelj pa je v predpisanem roku predložil dokaze, ki so omogočali uporabo oprostitve. V navedeni zadevi je bilo razsojeno, da ker je dobavitelj dokazal, da je ravnal v dobri veri, od njega ni bilo mogoče naknadno zahtevati plačila davka.

93. Iz navedene sodbe izhaja, da tudi če ne gre za dobavo znotraj Skupnosti v smislu Šeste direktive, dobavitelj pa je ravnal v dobri veri, od njega naknadno ni mogoče zahtevati plačila DDV, ki ga je bil neupravičeno oproščen.<sup>(49)</sup> *A contrario* je treba sklepati, da če ni bilo dobave znotraj Skupnosti, dobavitelj pa ni ravnal v dobri veri, je treba od njega zahtevati plačilo DDV. Zadevna oseba v nobenem primeru nima pravice do oprostitve, vendar pa Sodišče pri dobrovernosti davčnega zavezanca zadevni državi članici nalaga, da se odpove pobiranju DDV, ki ji pripada (v končni fazi gre za odpoved zaradi ureditve položaja glede na to dobrovernost).

94. Vendar pa ni jasno, da se lahko iz besedila sodbe Teleos – kot trdi nemška vlada – sklepa, da obstoj slabe vere v vsakem primeru (še posebej če se je, tako kot v obravnavani zadevi, dobava znotraj Skupnosti dejansko zgodila) zadostuje za ugotovitev, da dobavitelj ni upravičen do oprostitve in za to, da se državi članici izvora blaga dovoli pobiranje DDV, ki ji ne pripada. Njena uporabljivost za obravnavano zadevo je torej vprašljiva.

95. Navedeni sklep je mogoče potrditi z branjem sodbe Collée, pri kateri se je dobava znotraj Skupnosti dejansko zgodila, čeprav jo je dobavitelj najprej prikrival iz nedavnih razlogov. Čeprav ni enak, pa je dejanski okvir navedene sodbe najbolj podoben obravnavani zadevi – v obeh zadevah se je zgodila dobava in ustrezajoča pridobitev znotraj Skupnosti, s tem da je v zadevi Collée prodajalec prikril znotrajskupnostni značaj dobave (in žrtvoval ustrezajočo oprostitve), da ne bi ogrozil komercialne provizije, do katere ne bi bil upravičen, če bi prodajal zunaj pogodbeno določenega ozemlja,<sup>(50)</sup> v obravnavani zadevi pa je g. R prikril pravo istovetnost naslovnikov dobav, ne pa same dobave.

96. Še posebej je treba opozoriti na točko 35 in naslednje sodbe Collée, v katerih je Sodišče razvilo razlago v dveh korakih.

97. Najprej je Sodišče v točki 35 sodbe Collée na podlagi sodb Genius Holding<sup>(51)</sup> in Schmeink & Cofreth<sup>(52)</sup> možnost popravka nepravilno zaračunanega DDV pogojevalo s tem, da je dobavitelj „pravočasno popolnoma preprečil tveganje izgube davčnih prihodkov“. Če se to zgodi, potem samo načelo nevtralnosti zahteva, da se oprostitve prizna, zaradi česar rezultat ni odvisen od dobre vere dobavitelja.<sup>(53)</sup>

98. Zdi se, da je mogoče isto načelo uporabiti v primeru g. R, pa čeprav je „popravek“, ki naj bi ga izvedli nemški organi, zavrnitev že priznane oprostitve v zvezi s transakcijo, ki je bila vedno prijavljena kot taka, kot je v resnici – dobava znotraj Skupnosti. Težava v obravnavani zadevi je v ugotovitvi, ali mora to tveganje izgube davčnih prihodkov obstajati v razmerju do tiste države članice, ki namerava izvesti „popravek“, ali pa zadostuje, da obstaja v razmerju do sistema DDV nasploh.

99. Generalbundeswalt v pisnih stališčih meni, da kolikor je boj proti utajam eden od ciljev Šeste direktive, se sodna praksa lahko sklicuje samo na tveganje za davčne prihodke na celotnem ozemlju Evropske unije. Irska vlada se pridružuje tej tezi in se izrecno sklicuje na točko 36 sodbe Collée, v kateri je omenjena „izgub[a] davčnih dohodkov ali ogro[žanje] pobiranj[a] DDV“. Ta odlomek bi dejansko lahko navajal na to, da vprašanje, kateri državi članici pripada davčna terjatev, ni pomembno.

100. Vendar pa je Sodišče v točki 34 iste sodbe jasno navedlo, da je odgovor na vprašanje, ali je oprostitev plačila DDV mogoče pogojiti z dobro vero davčnega zavezanca, „odvisen od tega, ali za zadevno državo članico obstaja tveganje izgube davčnih prihodkov“. (54) Poleg tega pa se v skladu s točko 37 „kot izguba davčnih prihodkov ne more šteti nepobiranje DDV od dobave znotraj Skupnosti, ki je bila najprej nepravilno opredeljena kot dobava znotraj države članice [...] V skladu z načelom davčne teritorialnosti takšni prihodki namreč pripadejo državi članici končne porabe.“

101. Menim, da je analogija s primerom g. R očitna. Besedilo sodbe je glede tega zelo jasno in zdi se težko trditi – kot trdi Generalbundeswalt –, da njena vsebina ni uporabljiva za obravnavano zadevo samo zato, ker je prejemnik v zadevi Collée že takoj plačal DDV.

102. Čeprav je res, da bi morala izgubo davčnih prihodkov v škodo ene od držav članic obravnavati celotna Skupnost, (55) pa menim, da je Sodišče v odlomkih iz sodbe Collée želelo jasno dati prednost uporabi načela teritorialnosti, tudi če obstaja slaba vera. Rešitev je logična, v takih primerih, kot je primer g. R, bi bilo nepriznanje oprostitve sankcija, ki bi bila popolnoma tuja davčnemu vidiku zadeve, saj Nemčija nima nobene tovrstne terjatve. Zamisel Sodišča pri uvedbi „izgube davčnih prihodkov“ kot merila za presojo učinkov slabe vere je bila, da se ponovno uravnesi ekonomski položaj zadevne državne blagajne tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo utaje ali zlorabe. (56)

103. Sodišče pa v sodbi Collée v pravnem razlogovanju ni ostalo pri tem. V naslednjih točkah je nacionalno sodišče jasno pozvalo, naj preveri, ali obstaja zloraba ali utaja in se pri tem izrecno sklicevalo na sodbo Kittel in Recolta Recycling (57) in sodno prakso v zvezi z zadevo Halifax glede zlorabe prava. (58) Vendar pa – kot sem navedel zgoraj – ravnanja g. R ni mogoče opredeliti kot zlorabe v smislu sodne prakse, pogoji za nepriznanje oprostitve opravljene dobave znotraj Skupnosti pa kljub goljufivemu značaju niso izpolnjeni.

#### *D – Nepriznanje oprostitve ni sorazmerna rešitev*

104. Nazadnje je Sodišče v sodbi Collée pojasnilo, da „pravo Skupnosti državam članicam ne preprečuje, da v določenih okoliščinah prikrivanje obstoja transakcije znotraj Skupnosti štejejo za poskus utaje DDV in da v takem primeru uporabijo globe oziroma denarne kazni, določene z njihovim notranjim pravom,“ ki morajo biti vedno sorazmerne glede na težo zlorabe. (59)

105. Menim, da Sodišče s tem pojasnilom navaja na morebitno uporabo drugih in sorazmernejših popravilnih ukrepov, kot je nepriznanje oprostitve, ki bi posegala v celotno ureditev teritorialne razmejitve davčne suverenosti na področju DDV.

106. V skladu z navedeno sodno prakso in členom 28c(A) Šeste direktive lahko države članice v svoji zakonodaji gotovo za tovrstno ravnanje predvidijo (upravne ali kazenske) sankcije. (60) Še več, nič ne nasprotuje temu, da bi bil znesek morebitne denarne kazni enak znesku oprostitve (to bi bilo, nasprotno, sorazmerno in razumno). Vendar pa bi v takem primeru država članica izvora blaga ta znesek prejela pri izvajanju pristojnosti za sankcioniranje, ki pa jo je logično mogoče izvajati samo z opiranjem na izrecno določbo v zakonodaji, v obravnavani zadevi pa se zdi, da nemški organi take določbe nimajo.

107. Tovrsten predpis, ki ga dopolnjujejo mehanizmi upravnega sodelovanja po Uredbi (ES) št. 1798/2003, ki sem jih že omenil, bi bil ustrežnejši odgovor – s tem pa bi se tudi spoštovala notranja logika davka – na tveganje utaje, ki je, kot navaja Generalbundesanwalt, tako rekoč vgrajeno v sisteme, ki vključujejo ukrepanje različnih nacionalnih davčnih organov.

108. V sklepu menim, da je ugotovitev o nepriznanju oprostitve kljub upoštevnosti argumentov, da

je treba ohraniti delovanje celotnega sistema DDV in ne dajati prednosti protikonkurenčnim ravnanjem, ob popolnem zanemarjanju njenih posledic, kar zadeva sklicevanje kazenske zakonodaje na določbo davčnega značaja, nesorazmeren ukrep, če obstajajo drugi instrumenti, s katerimi bi bilo mogoče doseči te cilje, ne da bi v resnici posegali v načeli nevtralnosti in teritorialnosti.

## VIII – Predlog

109. Zato Sodišče u predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje Bundesgerichtshof odgovori:

Člen 28c(A)(a) Šeste direktive je treba razlagati tako, da za dobavo blaga v smislu tega člena ne dovoljuje odstopanja od oprostitve davka na dodano vrednost, če je bilo blago sicer dejansko dobavljeno, vendar je na podlagi objektivnih okoliščin gotovo, da je prodajalec, ki je zavezan za plačilo davka,

a) vedel, da je v okviru dobave udeležen pri transakciji z blagom, katere namen je utaja DDV, ali

b) nameraval s svojimi ravnanji prikriti dejanskega kupca, da bi njemu ali komu tretjemu omogočil utajo DDV.

1 – Jezik izvirnika: španščina.

2 – 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 – Direktiva 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 (UL L 376, 31.12.1991, str. 1).

4 – BGBI. 1976 I, str. 613, in 1977 I, str. 269.

5 – BGBI. 1993 I, str. 565.

6 – BGBI. 1999 I, str. 1308.

7 – Odvetnik g. R je na obravnavi potrdil, da gre za rabljena vozila. Če bi bila to „nova prevozna sredstva“, bi se namesto točke (a) člena 28c(A) Šeste direktive uporabljala točka (b) navedenega člena.

8 – Gre za sklepa z dne 20. novembra 2008 (zadeva 1 StR 354/08) in z dne 19. februarja 2009 (zadeva 1 StR 633/08). V zvezi s prvim sklepom je potekal postopek pred Bundesverfassungsgericht (zvezno ustavno sodišče), ki je z odločbo z dne 23. julija 2009 (zadeva 2 BvBR 542/09) odredilo prekinitev izvrševanja izrečene zaporne kazni, dokler navedeno sodišče ne izda končne odločbe, ob tem pa poudarilo, da *a priori* ni mogoče izključiti, da v navedeni zadevi ni prišlo do kršitve člena 103(2) temeljnega zakona (načelo legalitete v kazenskem pravu).

9 – Sklep z dne 11. marca 2009, zadeva 1 V 4305/08.

10 – Zadeva XI B 24/09, DstR 2009, str. 1693.

11 – Če je transakcija dobava znotraj Skupnosti, potem lažne prijave glede pridobiteljev res niso kazenske kršitve, ampak samo upravni prekrški, ki se jih kaznuje z globo do 5000 EUR (člen

26a(2) UStG).

12 – Iz informacij, ki jih je predložilo Bundesgerichtshof, izhaja, da niti zadevna kazenskoppravna določba (člen 370 AO) niti nemški zakon o DDV (člena 4 in 6a UStG) izrecno ne predvidevata goljufivega ravnanja, kot je to v obravnavani zadevi, niti ne določata posledic, ki bi mu morale z davčnega ali s kazenskega vidika slediti: člen 370 AO pri transakciji, ki je oproščena DDV, ne omogoča, da se manipulacije in prikrivanje g. R opredelijo kot kaznivo dejanje, besedilo UStG pa ni dovolj jasno za ugotovitev neutemeljenosti oprostitve DDV v takem primeru.

13 – V zvezi s tem se sklicuje na sodbe z dne 8. oktobra 1987 v zadevi *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, Recueil, str. 3969, točka 13); z dne 12. decembra 1996 v združenih zadevah *X* (C-774/95 in C-129/95, Recueil, str. I-6609, točka 24) in z dne 3. maja 2005 v združenih zadevah *Berlusconi* (C-387/02, C-391/02 in C-403/02, točka 73 in naslednje).

14 – Glej v tem smislu sodbe z dne 11. junija 1987 v zadevi *Pretore di Salò* (14/86, Recueil, str. 2545, točka 20); z dne 26. septembra 1996 v zadevi *Arcaro* (C-168/95, Recueil, str. I-4705, točka 37) in z dne 7. januarja 2004 v zadevi *X* (C-60/02, Recueil, str. I-651, točka 61).

15 – Glej med drugim sodbe z dne 21. junija 2001 v zadevi *SONAE* (C-206/99, Recueil, str. I-4679, točke od 45 do 47); z dne 13. junija 2002 v združenih zadevah *Sea-Land Service in Nedlloyd Lijnen* (C-430/99 in C-431/99, Recueil, str. I-5235, točki 47 in 48) in z dne 30. marca 2004 v zadevi *Alabaster* (C-147/02, Recueil, str. I-3101, točka 55). Poleg tega je treba opozoriti na to, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalno sodišče, ki obravnava zadevo in je odgovorno za kasnejšo sodno odločbo, tisto, ki je pristojno, da glede na okoliščine zadeve presodi tako o potrebi po sprejetju predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi o upoštevnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišče (glej zlasti sodbe z dne 5. oktobra 1977 v zadevi *Tedeschi* proti *Denkavit*, 5/77, Recueil, str. 1555, točke od 17 do 19; z dne 25. februarja 2003 v zadevi *IKA*, C-326/00, Recueil, str. I-1703, točka 27; z dne 12. aprila 2005 v zadevi *Keller*, C-145/03, ZOdl., str. I-2529, točka 33; z dne 22. junija 2006 v zadevi *Conseil général de la Vienne*, C-419/04, ZOdl., str. I-5645, točka 19, in z dne 16. julija 2009 v zadevi *Gómez-Limón* C-537/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 24).

16 – Glede tega menim, da je koristno pojasniti, da moj namen ni v pravem pomenu besede pravno kvalificirati dejansko stanje, kar je naloga nacionalnega sodišča, ampak položaj analizirati in odgovoriti na vprašanje glede na besedilo, kot je bilo postavljeno, in glede na dejansko stanje, opisano v predložitvenem sklepu, brez prejudiciranja njegove pravilnosti.

17 – Sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi *Teleos* (C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 70).

18 – Sodba z dne 6. julija 1995 v zadevi *BP Soupergaz* (C-62/93, Recueil, str. I-183, točka 34).

19 – Generalbundesanwalt in irska vlada sta na obravnavi navedla, da sta člena 6a(1) UStG in 17 UstDV ukrepa za boj proti utajam in izogibanju DDV in da bi zadostovala za utemeljitev zavrnitve oprostitve v tem primeru. Sodišče seveda ni pristojno za razlago nacionalnih določb, kot sta navedeni, dejstvo pa je, da če bi bila ta razlaga pravilna, potem vprašanje za predhodno odločanje ne bi bilo postavljeno tako, kot je. Bundesgerichtshof ne sprašuje, ali je tovrstna določba skladna s Šesto direktivo, ampak ali neposredno iz slednje sledi, da se pri nedobrovernosti oprostitve ne prizna.

20 – Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi *Halifax* (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 92). Glede tega vprašanja glej tudi sodbo z dne 10. julija 2008 v zadevi *Sosnowska* (C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 23).



21 – Obdavžitev po kraju izvora bi koristila tistim državam članicam, iz katerih izvira več dobav znotraj Skupnosti, s tem pa bi DDV izgubil lastnost davka na potrošnjo. To spremembo bi bilo mogoče popraviti s sistemom samodejne izravnave med državami članicami. Vendar pa je zakonodajalec zaradi zapletenosti izvajanja takega mehanizma v praksi (zaradi tesar bi prišlo do finančnih tokov med državami članicami) in vsaj kratkorožne težave z doložitvijo bolj usklajenih davčnih stopenj uvedel navedeno prehodno ureditev, ki je prav je bila prvotno predvidena do konca leta 1996, še vedno velja in je bila začasno ohranjena v novi direktivi o DDV (Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, UL L 347, str. 1).

22 – Glede tega glej sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v zadevi Teleos, predstavljene 11. januarja 2007.

23 – Zgoraj navedena sodba Teleos, točka 25.

24 – Prav zaradi posebnosti te „oprostitve“ glede na tiste iz člena 13 Šeste direktive se je pojavil dvom, da bi šlo lahko za „izjemo“, ki jo je treba razlagati ozko, v nasprotju s tem, kar trdijo nekateri intervenienti.

25 – Zgoraj navedena sodba Teleos, točki 38 in 40. Objektivnost je značilna tudi za druge pojme, ki opredeljujejo obdavčljive transakcije v skladu s Šesto direktivo [sodbi z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 44) ter z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 41)].

26 – Sodišče je v zvezi s tem razsodilo, da „bi bila obveznost davčne uprave, da opravi preiskavo, da bi določila namen davčnega zavezanca, v nasprotju s cilji skupnega sistema DDV zagotoviti pravno varnost in olajšati ukrepe, povezane z uporabo DDV, s tem da se upošteva, razen v izjemnih primerih, objektivnost zadevne transakcije“ [sodba z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24) ter zgoraj navedene sodbe Optingen in drugi, točka 45, Kittel in Recolta Recycling, točka 42, in Teleos, točka 39].

27 – Ali nepriznanje znotrajskupnostnega značaja dobave, ki izpolnjuje pogoje za to.

28 – Sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19); z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15); z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točka 47) in z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta (C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 25).

29 – Sodba z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 46) in zgoraj navedena sodba Teleos, točka 59.

30 – Nemška vlada meni, da je g. R „v ugodnejšem položaju kot dobroverni dobavitelj, ki preprosto ni mogel dokazati, da je storil vse, kar je razumno potrebno v zvezi s predloženimi dokazi, in se torej njegova dobava šteje za obdavčljivo“. Bundesgerichtshof pa navaja tudi, da „podjetja, ki spoštujejo davčne obveznosti, in tista, ki državno blagajno goljufajo s sistematičnim prikrivanjem,“ niso v nobenem konkurenčnem razmerju.

31 – Sodba z dne 29. oktobra 2009 (C-174/08, še neobjavljena v ZOdl., točki 46 in 47).

32 – Navedena zadeva se nanaša na gradbeno podjetje, ki je plačevalo DDV za gradbene storitve, ki jih je opravljalo za svoj račun (dobava samemu sebi). Sodišče je v tej zadevi razsodilo, da načelo nevtralnosti ne more nasprotovati temu, da gradbeno podjetje ne bi moglo v celoti odbiti

DDV od splošnih stroškov, nastalih pri opravljanju teh storitev, če je promet od prodaje tako zgrajenih nepremičnin oproščen DDV.

33 – Sodbi z dne 5. julija 1988 v zadevi Mol (269/86, Recueil, str. 3627, točka 18) in v zadevi Happy Family (289/86, Recueil, str. 3655, točka 20) in sodba z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil, str. I-4677, točka 16). Navedena sodna praksa izključuje dobavo proizvodov, kot so prepovedane droge, ki imajo posebne značilnosti, če spadajo v okvir popolne prepovedi trženja v vseh državah članicah, razen strogo nadzorovanega ekonomskega kroga zaradi njihove uporabe v medicinske in znanstvene namene. Zdi pa se, da se tako odstopanje v obravnavani zadevi ne uporablja.

34 – Glede tega bi se bilo morda primerno namesto izključno davčne presoje zadeve osredotočiti na njene – do določene mere paradoksalne – kazenskopravne posledice, saj če bi bilo mogoče morebitno kazensko obsodbo g. R – kot trdi predložitveno sodišče – utemeljiti z neutemeljenostjo oprostitve, bi se bilo treba vprašati, kakšne posledice bi imelo naknadno povračilo njenega zneska za obsodbo.

35 – Sklep z dne 3. marca 2004 (C-395/02, Recueil, str. I-1991).

36 – Sodba z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-6227, točka 40). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v navedeni zadevi, predstavljene 10. novembra 2005, točki 23 in 24, in sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraba v zadevi Lipjes (sodba z dne 27. maja 2004, C-68/03, ZOdl., str. I-5879, točka 25).

37 – Uredba Sveta z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 288, str. 1).

38 – Zgoraj navedena sodba Teleos, točka 71.

39 – Zgoraj navedena sodba Teleos, točka 23.

40 – V zvezi s tem se mi zdi zelo zgovorna točka 31 sklepnih predlogov generalne pravobranilke Kokott v zadevi Teleos. V njej navaja: „S pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti se pravica obdavčitve prelaga z države porekla na namembno državo,“ v opombi pa dodaja, da „ugotovitve organov v namembni državi glede pridobitve blaga znotraj Skupnosti ne vežejo organov države porekla pri ugotavljanju, ali so podane domneve za oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti“.

41 – Uredba Sveta z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1).

42 – Zadevi C-536/08 in C-539/08. Sodba še ni objavljena v ZOdl.

43 – Zgoraj navedena sodba X, točka 44.

44 – Sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Kefalas in drugi (C-367/96, Recueil, str. I-2843, točka 20); z dne 23. marca 2000 v zadevi Diamantis (C-373/97, Recueil, str. I-1705, točka 33); z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Geemente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H (C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 32) in zgoraj navedena sodba Kittel in Recolta Recycling, točka 54.

45 – Doktrina zlorabe prava danes, po dolgem razvoju sodne prakse, zaseda pomembno mesto v pravu Skupnosti, s tem da je bilo v določenih primerih celo predvideno, da se jo povzdigne na raven splošnih načel. Tako na primer v sklepni predlogih v zadevi Halifax, predstavljeni 7. aprila 2005, točka 64, meni generalni pravobranilec Poiares Maduro, pa tudi, čeprav nekoliko manj

nedvoumno, generalni pravobranilec La Pégola v sklepnih predlogih v zadevi Centros [sodba z dne 9. marca 1999, C-212/97, Recueil, str. I-1459], prestavljenih 16. julija 1998, točka 20. V teoriji glej De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax“, Common Market Law Review, 45, 2008, str. 395.

46 – Zgoraj navedena sodba Halifax, točka 94.

47 – Sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 24); z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO (C-110/94, Recueil, str. I-857, točka 24) in z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577) ter zgoraj navedeni sodbi Fini H, točka 34, in Kittel in Recolta Recycling, točka 55. Zadostuje, da je zadevna oseba vedela, da s svojim ravnanjem „sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV,“ v takem primeru jo je treba „obravnavati, kot da je sodeloval[a] pri tej utaji (zgoraj navedena sodba Kittel in Recolta Recycling, točka 56).

48 – Sodba z dne 27. septembra 2007 (C-146/05, ZOdl., str. I-7861).

49 – Zgoraj navedena sodba Teleos, točka 2 izreka.

50 – Zgoraj navedena sodba Collée, točki 13 in 39.

51 – Sodba z dne 13. decembra 1989 (C-342/87, Recueil, str. 4227).

52 – Sodba z dne 19. septembra 2000 (C-454/98, Recueil, str. I-6973).

53 – V enakem smislu glej sodbo z dne 6. novembra 2003 v združenih zadevah Karageorgou in drugi (C-78/02 in C-80/02, Recueil, str. I-13295, točka 50).

54 – Poudarek dodan.

55 – Kot je utemeljeno poudarila irska vlada.

56 – To sledi iz zgoraj navedene sodbe Halifax, točka 94.

57 – Navedena zgoraj.

58 – Zgoraj navedena sodba Collée, točki 38 in 39.

59 – Zgoraj navedena sodba Collée, točka 40. V enakem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Schmeink in Cofreth, točka 62.

60 – V obravnavani zadevi nemško pravo predvideva tudi možnost izreka upravne sankcije.