

Zadeva C-409/04

The Queen, na predlog:

Teleos plc in drugi

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division)

„Šesta direktiva o DDV – člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek – Pridobitev znotraj Skupnosti – Dobava znotraj Skupnosti – Oprostitev – Blago, odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico – Dokazi – Nacionalni ukrepi za boj proti davčnim utajam“

Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljeni 11. januarja 2007

Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 27. septembra 2007

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami*

(Direktiva Sveta 77/388, člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28c(A)(a), prvi pododstavek)

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28c(A)(a), prvi pododstavek)

1. Člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kot je bila spremenjena z Direktivo 2000/65, je treba glede na izraz „odpošlje“, ki se pojavi v teh dveh določbah, razlagati tako, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena in se oprostitev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.

Prvi pogoj za uporabo prehodne ureditve, predvidene v naslovu XVla Šeste direktive, je, da je bila transakcija opravljena znotraj Skupnosti in zlasti fizično gibanje blaga od ene države članice k drugi. Ta pogoj v zvezi s prehodom meja med državami članicami je dejansko sestavni del transakcije znotraj Skupnosti, ki jo ločuje od transakcije v državi.

Poleg tega, prav tako kot drugi pojmi, ki opredeljujejo obdavčljive transakcije na podlagi Šeste direktive, imata pojma dobave znotraj Skupnosti in pridobitve znotraj Skupnosti objektivni značaj in se uporabljata neodvisno od ciljev in izidov zadevnih transakcij. Zato je treba opredelitev dobave ali pridobitve znotraj Skupnosti opraviti na podlagi objektivnih dejavnikov, kot je obstoj fizičnega gibanja zadevnega blaga med državami članicami.

(Glej točke 37, 38, 40, 42 in točka 1 izreka.)

2. Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 2000/65, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi pristojni organi države članice dobave naložili dobavitelju, ki je deloval v dobri veri in je predložil dokaze, ki na prvi pogled utemeljujejo njegovo pravico do oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti, obveznost naknadnega plačila DDV za to blago, nato pa se ti dokazi izkažejo za ponarejene, ne da bilo ugotovljeno, da je ta dobavitelj sodeloval pri davčni utaji, če je ravnal razumno, kolikor je bilo v njegovi moči, da se je prepričal, da dobava znotraj Skupnosti, ki jo je opravil, ni del take utaje.

Prvič, v nasprotju z načelom pravne varnosti bi bilo, če bi lahko država članica, ki je predvidela pogoje za uporabo oprostitve dobave znotraj Skupnosti, tako da je med drugim določila seznam dokumentov, ki jih je treba predložiti pristojnim organom, in ki je sprva sprejela dokumente, ki jih je predložil dobavitelj, kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve, naknadno obvezala dobavitelja, da plača davek na dodano vrednost za to dobavo, medtem ko je očitno, da zaradi goljufije kupca, za katero dobavitelj ni vedel niti ni mogel vedeti, zadevno blago dejansko ni zapustilo ozemlja države članice dobave.

Drugič, vsaka razdelitev tveganja med dobaviteljem in davčno upravo zaradi goljufije, ki jo je storila tretja oseba, mora biti združljiva z načelom sorazmernosti. Ureditev, ki vso odgovornost plačila davka na dodano vrednost prenese na dobavitelja, ne glede na to, ali je bil ta vpleten v goljufijo ali ne, ne obvaruje nujno usklajenega sistema davka na dodano vrednost pred goljufijo in zlorabo kupca. Če bi bil ta razrešen celotne odgovornosti, bi ga to dejansko lahko spodbudilo, da ne bi odposlal ali odpeljal blaga iz države članice dobave in ga ne bi prijavil za namene davka na dodano vrednost v predvidenih namembnih državah članicah.

Tretjič, če bi morali dobavitelji sami naknadno plačati davek na dodano vrednost, načelo davčne nevtralnosti ne bi bilo spoštovano, saj dobavitelji, ki opravljajo transakcije v državi, nikoli niso obremenjeni z izstopnim davkom, ker gre za posredni davek na potrošnjo. Potemtakem bi bili davčni zavezanci, ki opravljajo transakcijo znotraj Skupnosti v takih okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, v manj ugodnem položaju kot davčni zavezanci, ki opravljajo transakcijo v državi.

Četrto, v skladu s sodno prakso Sodišča po analogiji ne bi bilo v nasprotju s pravom Skupnosti, da se od dobavitelja, ki ravna razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva, zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje. Zato so okoliščine, da je dobavitelj deloval v dobri veri, da je ravnal razumno, kolikor je bilo v njegovi moči, in da je njegovo sodelovanje pri goljufiji izključeno, pomembni dejavniki za določitev možnosti, da se dobavitelju naknadno naloži plačilo davka na dodano vrednost. Nasprotno, ko je dobavitelj izpolnil svoje obveznosti v zvezi z dokazovanjem dobave znotraj Skupnosti, kupec pa ni izpolnil pogodbene obveznosti odpošiljanja ali prevoza blaga zunaj države članice dobave, bi moral biti ta dolžan plačati davek na dodano vrednost v tej državi članici.

(Glej točke 50, 58, 60, od 65 do 67 ter točka 2 izreka.)

3. To, da je kupec davčnim organom namembne države članice predložil obračun v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, je dodaten dokaz, na podlagi katerega se lahko ugotovi, da je blago

dejansko zapustilo ozemlje države članice dobave, vendar pa ni odločilen dokaz za to, da bi se dobava znotraj Skupnosti oprostila DDV.

(Glej točko 72 in točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 27. septembra 2007(*)

„Šesta direktiva o DDV – Člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek – Pridobitev znotraj Skupnosti – Dobava znotraj Skupnosti – Oprostitev – Blago, odposlano ali odpeljano v drugo državo članico – Dokazi – Nacionalni ukrepi za boj proti davčnim utajam“

V zadevi C-409/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (Anglija in Wales), Queen's Bench Division (Upravno sodišče) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 6. maja 2004, ki je prispela na Sodišče 24. septembra 2004, v postopku

The Queen, na predlog:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Foncomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. L hmus (poro evalec)
in A.   Caoimh, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. junija 2006,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predlo ili:

- za Teleos plc, 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 Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd in Stardex (UK) Ltd N. Leming, M. Conlon, E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser in A. Young, barristers, ter D. Waelbroeck, odvetnik,
- za vlado Zdru enega kraljestva C. Jackson, zastopnica, skupaj z R. Andersonom in R. Haynes, barristers,
- za grško vlado V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis in M. Tassopoulou, zastopniki,
- za francosko vlado G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z E. Fitzsimonsom, SC, in B. Conwayem, BL,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za portugalsko vlado L. Fernandes in C. Lan a, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 11. januarja 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek,  este 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL L 269, str. 44, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbami Teleos plc, 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 Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd (v nadaljevanju: Teleos in drugi) ter Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners), ki so pristojni za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v Združenem kraljestvu, zaradi oprostitve dobav znotraj Skupnosti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Šeste direktive določa, da so predmet DDV dobave blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, ter uvoz blaga.

4 V Šesti direktivi naslov XVIa „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, ki ga je uvedla Direktiva Sveta 91/680/EGS 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, str. 1), zajema člene od 28a do 28m.

5 Člen 28a Šeste direktive določa:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

a) pridobitev 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 premoženjih, 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.

Če je blago, ki ga je pridobila pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, odposlano ali odpeljano iz tretjega ozemlja in ga je uvozila ta pravna oseba, ki ni davčni zavezanec v državo članico, ki ni država članica prihoda odposlanega ali odpeljanega blaga, se šteje, da je bilo blago odposlano ali odpeljano iz države članice uvoza. Ta država članica odobri uvozniku, kot je opredeljen v členu 21(2), vračilo davka na dodano vrednost, plačanega v zvezi z uvozom blaga, če uvoznik dokaže, da je bila njegova pridobitev obdavčena z davkom na dodano vrednost v državi članici prihoda odposlanega ali odpeljanega blaga.

[...]

5. Za dobavo blaga opravljeno za plačilo se šteje naslednje:

b) prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico.

[...]“

6 Člen 28b(A) Šeste direktive določa:

„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.

[...]

7 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„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 oprostijo:

a) dobave blaga, kot so opredeljene 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.“

8 Člen 28d(1) Šeste direktive določa:

„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.“

9 Člen 22 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28h iste direktive, predvideva več obveznosti za osebe, ki so dolžne plačati davek, ki se nanašajo predvsem na knjigovodstvo, izdajanje računov, obračune ter rekapitulacijsko poročilo, ki ga morajo te osebe predložiti davčni upravi. Odstavek 8 se glasi:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domaških transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Nacionalna ureditev

10 Člen 30(8) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: zakon iz leta 1994) določa:

„Z uredbo se lahko doloži 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 istočasno 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 [...]

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

11 Člen 134 uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995 (Value Added Tax Regulations 1995) določa:

„Če so Commissioners prepričani, da:

a) dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec, implicira, da je to blago zapustilo Združeno kraljestvo,

b) je dobava namenjena davčnemu zavezancu v drugi državi članici,

c) je bilo blago preneseno v drugo državo članico in

d) to blago ni tisto, za katero se je davčni zavezanec na podlagi člena 50 A [zakona iz leta 1994] odločil za zavezanost DDV na podlagi dobika na dobavo,

se dobava, če izpolnjuje pogoje, ki jih Commissioners lahko uvedejo, obdavči s stopnjo nič.“

12 Drugi pogoji za oprostitev dobav znotraj Skupnosti so določeni v navodilih št. 725 in 703, ki imata glede na predložitveno odločbo delno zakonsko moč.

13 Navodilo št. 703, ki je namenjeno vsem gospodarskim subjektom, ki so dejavni na področju trgovine znotraj Skupnosti, določa zlasti:

„8.4 Pogoji uporabe stopnje nič za dobave v druge države članice

Če dobavite blago strankam, ki imajo status davčnega zavezanca za DDV v drugi državi članici [Evropske unije], ste v Združenem kraljestvu lahko upravičeni do stopnje nič za vaše dobave, če:

– ste pridobili in na vaših računih za prodaje, ki so predmet DDV, navedli skupnostno identifikacijsko številko za DDV, vključno s kodo države vaše stranke, sestavljeno iz dveh črk;

– je bilo blago odposlano ali odpeljano iz Združenega kraljestva v drugo državo članico Unije, in

– ste v roku treh mesecev od datuma dobave pridobili ali shranili veljavne komercialne dokumente, ki dokazujejo, da je blago zapustilo Združeno kraljestvo.

[...]

Če vaša stranka v Skupnosti sama prevzame blago ali ukrepa tako, da ga bo prevzela in bo tako zapustilo Združeno kraljestvo:

– vam mora potrditi, kako je blago zapustilo Združeno kraljestvo in kakšen dokaz o tem odhodu vam je bil posredovan, in

– skušate zahtevati od vaše stranke, da plaša varšino v znesku, ki je enak znesku DDV, za katerega ste zavezani, če ne pridobite dokaza o odhodu blaga iz Združenega kraljestva. (Varšina se lahko vrne, če pridobite dokaz, da je blago zapustilo Združeno kraljestvo.)“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Teleos in drugi so v letu 2002 prodali mobilne telefone španski družbi Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (v nadaljevanju: družba TT). V prodajnih pogodbah je bila kot namembni kraj blaga določena večinoma Francija in v nekaterih primerih tudi Španija. V skoraj vseh primerih so bile pogodbe sklenjene v skladu z eno od mednarodnih trgovinskih klavzul, ki jih je vzpostavila Mednarodna trgovinska zbornica (klavzule, imenovane „Incoterms 2000“), in sicer „franko tovarna“ („ex-works“ ali EXW), kar pomeni, da so morali Teleos in drugi dati blago na voljo družbi TT v skladišču, ki je bilo v Združenem kraljestvu, pri čemer je bila ta družba nato odgovorna za prevoz v dogovorjeno državo članico. Skladišče je bilo last Euro-Cellars Ltd, družbe za carinska skladišča in distribucijo.

15 Teleos in drugi so za vsako transakcijo od družbe TT nekaj dni po prodaji prejeli ožigosan in podpisan izvirni izvod tovarnega lista CMR (tovorni list, uveden na podlagi konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v Ženevi 19. maja 1956, kot je bila spremenjena s protokolom z dne 5. julija 1978), v katerem je bilo opisano blago in navedeni naslov dobave, ime voznika in registracijska številka vozila. Tak tovarni list, ki je imel podpis družbe TT, se je štel za potrdilo, da so mobilni telefoni dospeli v predvideni namembni kraj.

16 Najprej so commissioners sprejeli te dokumente kot dokaz o izvozu blaga iz Združenega kraljestva, tako da so bile navedene dobave oproščene DDV, ker se je zanje uporabilo stopnjo nič, Teleos in drugi pa so bili upravičeni do vračila vstopnega davka. Vendar so ob novih pregledih commissioners odkrili, da je bil namembni kraj, naveden v tovarnih listih CMR, lažniv, da prevozniki, omenjeni tam, bodisi niso obstajali bodisi niso opravljali prevoza mobilnih telefonov ter da so navedene registracijske številke vozil ustrezale neobstoječim vozilom ali vozilom, ki niso bila primerna za prevoz takega blaga. Commissioners so glede tega zaključili, da mobilni telefoni nikoli niso zapustili Združenega kraljestva, in so zato sprožili izterjavo DDV, ki izhaja iz navedenih dobav, v znesku več milijonov GBP, pri čemer so priznali, da Teleos in drugi nikakor niso bili vpleteni v davčno utajo.

17 Iz predložitvene odločbe izhaja, da obstajajo dokazi, da je družba TT pristojnim španskim organom predložila davčne obračune v zvezi s pridobitvijo mobilnih telefonov znotraj Skupnosti. Ta družba je tudi prijavila naknadno dobavo tega blaga in oproščeno dobavo znotraj Skupnosti ter zahtevala vračilo vstopnega DDV.

18 Predložitveno sodišče šteje za ugotovljeno, da Teleos in drugi niso imeli razloga za dvom o navedbah v tovarnih listih CMR ali o verodostojnosti teh tovarnih listov, da te družbe niso sodelovale pri nobeni goljufiji in niso vedele, da mobilni telefoni niso zapustili Združenega kraljestva. To sodišče je poleg tega prišlo do ugotovitve, da po tem, ko so Teleos in drugi opravili resne in poglobljene raziskave v zvezi s TT in Euro-Cellars Ltd, da bi se prepričali o tem, ali je kupec vreden zaupanja, niso imeli nobenega drugega konkretnega sredstva, da bi ugotovili nepravilnost obračunov v navedenih tovarnih listih. Poleg tega nobenega drugega dodatnega dokaza, kot tovarnih listov CMR, ne bi bilo mogoče razumno pridobiti glede na vrsto zadevne trgovine.

19 Teleos in drugi so vložili tožbo pri predložitvenem sodišču zoper odločbe commissioners v zvezi z izterjavo DDV, ker niso našli nobene podlage v Šesti direktivi.

20 V teh okoliščinah je High Court of Justice (Anglija in Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1) Ali je treba v upoštevni okoliščini [zadeve v glavni stvari] izraz „odposlano“ v členu 28a(3) (pridobitve blaga znotraj Skupnosti) [Šeste direktive] razlagati tako, da gre za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, če:

a) lastninska pravica na blagu 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 ‚franko tovarna‘, 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 odpeljano dalje proti namembnemu kraju v drugi državi članici, a blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave; ali če

b) 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 če

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

2) Ali je treba člen 28c(A)(a) [Šeste direktive] 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, in če:

a) lastninska pravica preide na kupca in dobavitelj dobavi blago tako, da ga na podlagi prodajne pogodbe s klavzulo ex works (franko tovarna) 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 odpeljano dalje proti namembnemu kraju v drugi državi članici, če blago dejansko še ni zapustilo ozemlja države članice dobave; ali

b) 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) je lastninska pravica prešla na kupca in je blago na poti do druge države članice zapustilo ozemlje države članice dobave; ali

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

3) V upoštevni okoliščini [postopka v glavni stvari], ko je dobavitelj v dobri veri po vložitvi zahtevka za vračilo predložil pristojnim organom v državi članici objektivne dokaze, ki so v času njihove pridobitve očitno utemeljevali njegovo pravico do oprostitve blaga v skladu s členom 28c(A)(a) [Šeste direktive] in so pristojni organi te dokaze za oprostitev prvotno sprejeli, v kakšnih okoliščinah (če sploh) lahko pristojni organi države članice dobave od dobavitelja kasneje vseeno

zahtevajo, da plaša DDV od blaga, če pridobijo nove dokaze, ki a) vzbujajo dvom o veljavnosti prejšnjih dokazov ali b) nakazujejo, da so bili predloženi dokazi vsebinsko napačni, ne da bi dobavitelj to vedel in ne da bi bilo ugotovljeno, da je pri tem sodeloval?

4) Ali na odgovor na tretje vprašanje zgoraj vpliva dejstvo, da so obstajali dokazi o tem, da je kupec davčnim oblastem v namembni državi članici predložil obračune, ki so kot pridobitve znotraj Skupnosti vključevali 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 členom 17(2)(d) Šeste direktive šteje kot vstopni davek?

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

21 Uvodoma je treba spomniti, da vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče, sodijo v kontekst prehodne ureditve DDV, ki se uporablja v trgovini znotraj Skupnosti, ki je bil uveden zaradi odprave notranjih meja 1. januarja 1993 z Direktivo 91/680. Po tem datumu je bila obdavčitev pri uvozu in oprostitvev davka pri izvozu dokončno odpravljena (druga in tretja uvodna izjava navedene direktive).

22 Ker je ugotovil, da še niso izpolnjeni pogoji, ki bi omogočili izvajanje načela obdavčitve v državi članici porekla dobave blaga, ne da bi se kršilo načelo, da se davčni prihodki pripišejo državi članici končne potrošnje, je zakonodajalec Skupnosti z naslovom XVIa Šeste direktive uvedel prehodno ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami, ki temelji na uvedbi novega obdavčljivega dogodka, namreč pridobitve blaga znotraj Skupnosti (od sedme do desete uvodne izjave Direktive 91/680).

23 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti dejansko pomenita isto gospodarsko transakcijo, čeprav ta zadnja ustvari drugačne pravice in obveznosti tako za stranke transakcije kot tudi za davčne organe zadevnih držav članic.

24 Vsaka pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčena v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti konča na podlagi člena 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ima za posledico dobavo, ki je v državi članici odhoda omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza oproščena na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, iste direktive (sodba z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 29).

25 Iz tega sledi, da oprostitvev dobave znotraj Skupnosti, ki je soodvisna od pridobitve znotraj Skupnosti, omogoča izognitev dvojni obdavčitvi in potemtakem kršitvi načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano z skupnim sistemom DDV.

Prvo in drugo vprašanje

26 S prvima dvema vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive glede pojma „odpošlje“, ki se pojavi v teh dveh določbah, razlagati tako, da se lahko pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravi in se oprostitvev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska pravica prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.

27 Pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da bi se lahko neko transakcijo opredelilo kot pridobitev znotraj Skupnosti in bi lahko bila predmet DDV, so določeni v členu 28a Šeste direktive. Poleg

pogojev, ki natančneje določajo status prodajalca in kupca v odstavku 1(a) tega člena, pogojuje odstavek 3, prvi pododstavek, istega člena pridobitev znotraj Skupnosti s, prvič, pridobitvijo lastninske pravice na prejemninah in, drugič, s tem, da 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“.

28 Transakcija, ki je povezana s pridobitvijo znotraj Skupnosti, to pomeni dobava znotraj Skupnosti, je oproščena DDV, če izpolnjuje pogoje, določene v členu 28c(A)(a) Šeste direktive. Od pogojev, določenih za pridobitev znotraj Skupnosti, se ta določba loči po določbi, da bi mora biti blago, da bi se lahko oprostilo na podlagi dobave znotraj Skupnosti, odposlano ali odpeljano „izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti“, kar pomeni, da je treba odpošiljanje ali prevoz opraviti iz države članice, ki je del ozemlja Skupnosti, kjer velja skupni sistem DDV, v drugo državo članico Skupnosti.

29 Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da predložitveno sodišče šteje prvi pogoj, ki se nanaša na pridobitev znotraj Skupnosti, namreč prenos lastninske pravice, za izpolnjen. Stranki v postopku v glavni stvari pa si nasprotujeta glede drugega pogoja, ki mu je podrejena ta pridobitev. Nesoglasje se nanaša zlasti na to, kako bi bilo treba razlagati pojem „odpošiljanje“, ki se pojavi v členih 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive.

30 Teleos in drugi menijo, da izraz „odpošlje“ pomeni, da je bilo zadevno blago poslano na določen namembni kraj ali k prejemniku. Opirajo se na dobesedno razlago tega pojma in trdijo, da primerjava z vsemi jezikovnimi različicami kaže, da izraz, ki ga te različice uporabljajo, poudarja začetek procesa odpošiljanja in ne implicira popolnega fizičnega prevoza blaga izven države članice dobavitelja.

31 Teleos in drugi zato menijo, da je dobava blaga znotraj Skupnosti opravljena, če je dobavitelj dal blago na voljo kupcu na podlagi klavzule „franko tovarna“, s katero se zadnji zaveže, da ga bo odpeljal v drugo državo članico, in da dokazi kažejo, da je namen strank, da bo blago nato odpeljano v namembni kraj v drugi državi članici, čeprav še ni fizično zapustilo ozemlja države članice dobave.

32 Države članice so Sodišču predložile stališča in Komisija Evropskih skupnosti je trdila, nasprotno, da uporaba izraza „odpošlje“ implicira, da je blago fizično zapustilo ozemlje države članice odpošiljanja ali da je prispelo v namembno državo članico.

33 Gotovo, čeprav je res, da naj bi v skladu z dobesedno razlago izraz „odpošlje ali odpelje [...] v drugo državo članico“ iz člena 28a(3), prvi pododstavek, Šeste direktive poudarjal začetek procesa odpošiljanja ali prevoza, kot poudarjajo Teleos in drugi, ostaja dejstvo, kot trdi večina držav članic, ki so posredovale svoja stališča Sodišču, da izraz „odpošlje ali odpelje [...] izven ozemlja [države članice]“, ki se pojavi v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, iste direktive, implicira, da je blago dejansko zapustilo državo članico dobave.

34 V teh okoliščinah in ob upoštevanju potrebne soodvisnosti, ki obstaja med dobavo in pridobitvijo znotraj Skupnosti, je treba obe določbi, omenjeni v prejšnji točki, razlagati tako, da se jima podeli enak pomen in obseg.

35 Ob obstoju več možnih dobesednih razlag pojma se je treba za določitev obsega tega pojma zateči h kontekstu, v katerem se ta pojem nahaja, pri čemer je treba upoštevati cilje in sistematiko Šeste direktive (glej v tem smislu sodbe z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company, C-185/89, Recueil, str. I-2561, točki 16 in 17; z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC, C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 22; in z dne 19. aprila 2007 v zadevi Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 20).

36 Iz cilja, ki ga zasleduje prehodna ureditev, predvidena v naslovu XVIa Šeste direktive, namreč prenos davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga (glej zgoraj navedeno sodbo EMAG Handel Eder, točka 40), izhaja, da je bila ta ureditev ustvarjena, da bi uredila zlasti pretok blaga znotraj Skupnosti.

37 Ker je nadomestila sisteme uvoza in izvoza med državami članicami, kot je bilo opozorjeno v točki 21 te sodbe, se ta ureditev jasno loči od ureditve, ki ureja transakcije, opravljene v državi. Prvi pogoj za uporabo te ureditve je, da je bila transakcija opravljena znotraj Skupnosti in zlasti fizično gibanje blaga od ene države članice k drugi. Ta pogoj v zvezi s prehodom meja med državami članicami je dejansko sestavni del transakcije znotraj Skupnosti, ki jo ločuje od transakcije v državi.

38 Poleg tega, prav tako kot ostali pojmi, ki opredeljujejo obdavljive transakcije na podlagi Šeste direktive (glej sodbi z dne 12. januarja 2006 v zadevi 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 zadevi Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 41), imata pojma dobave znotraj Skupnosti in pridobitve znotraj Skupnosti objektivni značaj in se uporabljata neodvisno od ciljev in izidov zadevnih transakcij.

39 V nasprotju z argumentacijo Teleosa in drugih, v skladu s katero je namen dobavitelja in kupca, da opravita transakcijo znotraj Skupnosti, dovolj, da se jo opredeli kot tako, je treba ugotoviti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, 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 (glej sodbo z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group, C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24, in zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 45, ter Kittel in Recolta Recycling, točka 42).

40 Zato je treba opredelitev dobave ali pridobitve znotraj Skupnosti opraviti na podlagi objektivnih dejavnikov, kot je obstoj fizičnega gibanja zadevnega blaga med državami članicami.

41 To razlago podpira kontekst, v katerem se nahajata dobava in pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Že iz besedila naslova XVIa Šeste direktive dejansko izhaja, da se prehodna ureditev uporablja za trgovino med državami članicami. Poleg tega določbe v zvezi s to ureditvijo uporabljajo več izrazov, ki dopuščajo razumevanje, da sta vsaj dve državi članici vpleteni v transakcijo, ki sestoji iz dobave in pridobitve znotraj Skupnosti, in da mora biti prenos blaga med tema državama. Ti posebni izrazi, kot so „v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljeno“, „v državo članico, ki ni država članica prihoda odposlanega ali odpeljanega blaga“ in „prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico“, se pojavijo predvsem v členu 28a(3) in (5) Šeste direktive.

42 Glede na zgornje razmišljanje je treba na prvo in drugo zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive glede na izraz „odpošlje“, ki se pojavi v teh dveh določbah, razlagati tako, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena in se oprostitev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska

pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.

Tretje vprašanje

43 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da pristojni organi države članice dobave naložijo dobavitelju, ki je deloval v dobri veri in je predložil dokaze, ki na prvi pogled utemeljujejo njegovo pravico do oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti, obveznost naknadnega plačila DDV za to blago, nato pa so se ti dokazi izkazali za ponarejene, ne da bilo ugotovljeno, da je ta dobavitelj sodeloval pri davčni utaji.

44 Uvodoma je treba ugotoviti, da čeprav sta bili dobava in pridobitev blaga znotraj Skupnosti podvrženi objektivnemu pogoju fizičnega prenosa blaga izven države članice dobave, kot izhaja iz odgovora na prvi dve vprašanji, se davčna uprava zaradi odprave mejnih kontrol med državami članicami težko prepriča, ali je blago fizično zapustilo ozemlje države članice ali ne. Zaradi tega davčni organi to na deloma preverjajo na podlagi dokazov in obračunov, ki jih predložijo davčni zavezanci.

45 Kot izhaja iz prvega dela stavka člena 28c(A) Šeste direktive, je naloga držav članic, da določijo pogoje uporabe oprostitve dobave znotraj Skupnosti. Vendar je treba opozoriti, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Skupnosti, med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi 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 z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točki 29 in 30).

46 Iz sodne prakse Sodišča pa v zvezi z naknadnim pobiranjem DDV tudi izhaja, da se ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti z namenom zagotoviti pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo uporabiti tako, da bi pod vprašaj postavili nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52; z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 59; ter z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 92).

47 Teleos in drugi trdijo, da je to, da so davčni organi države članice naložili celotno dokazno breme ter odgovornost plačati DDV na dobavitelja blaga, ki je bilo prodano na podlagi sistema dobave znotraj Skupnosti, kadar se kasneje izkaže pri pridobitvi, da je kupec storil kaznivo dejanje goljufije in da blago dejansko ni zapustilo ozemlja države članice dobave, nezdržljivo z načeli pravne varnosti, sorazmernosti in davčne nevtralnosti. Trdijo tudi, da ukrepi, ki so jih davčni organi sprejeli proti njim, prizadenejo dobro delovanje enotnega trga in ovirajo prost pretok blaga.

48 Prvič, v zvezi z načelom pravne varnosti je treba spomniti, da se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočilo prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga (glej sodbo z dne 15. decembra 1987 v zadevi Nizozemska proti Komisiji, 326/85, Recueil, str. 5091, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 72). Iz tega sledi, da je nujno, kot pravilno poudarjajo Teleos in drugi ter Komisija, da davčni zavezanci poznajo svoje davčne obveznosti pred sklenitvijo posla.

49 V postopku v glavni stvari iz celotnega spisa in stališča, predloženih Sodišču, izhaja, da očitno ni otipljivega dokaza, iz katerega bi lahko, prvič, zaključili, da je bilo zadevno blago preneseno izven ozemlja države članice dobave in, drugič, izključili, da so se zagrešile

manipulacije in goljufije. Vendar je nujno, da bi se zagotovila pravilna in enostavna uporaba oprostitev, da nacionalni organi določijo pogoje, pod katerimi oprostijo dobave znotraj Skupnosti.

50 Tako bi bilo v nasprotju z načelom pravne varnosti, če bi lahko država članica, ki je predvidela pogoje za uporabo oprostitve dobave znotraj Skupnosti, tako da je med drugim določila seznam dokumentov, ki jih je treba predložiti pristojnim organom, in ki je sprva sprejela dokumente, ki jih je predložil dobavitelj, kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve, naknadno obvezala dobavitelja, da plača DDV za to dobavo, medtem ko je očitno, da zaradi goljufije kupca, za katero dobavitelj ni vedel niti ni mogel vedeti, zadevno blago dejansko ni zapustilo ozemlja države članice dobave.

51 Zavezati davčnega zavezanca, da predloži dokaz, na podlagi katerega je mogoče zaključiti, da je blago fizično zapustilo državo članico dobave, ne zagotavlja pravilne in preproste uporabe oprostitev. Nasprotno, ta obveznost ga postavi v položaj negotovosti glede možnosti uporabe oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti ali glede nujnosti vključiti DDV v prodajno ceno.

52 Drugič, glede načela sorazmernosti je treba opozoriti, da je Sodišče v točki 46 zgoraj navedene sodbe Molenheide in drugi razsodilo, da morajo imeti države članice v skladu s tem načelom možnost zateči se k ukrepom, ki ob tem, da omogočajo učinkovito doseči cilj, ki ga zasleduje nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zadevna zakonodaja Skupnosti.

53 Tako, čeprav je zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, varovati pravice uprave za javne prihodke kar se da učinkovito, ne smejo presehati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej zgoraj navedeni sodbi Molenheide in drugi, točka 47, ter Federation of Technological Industries in drugi, točka 30).

54 Vlada Združenega kraljestva in italijanska vlada v zvezi s tem trdita, da je v postopku v glavni stvari možno prenesti sodno prakso, v skladu s katero dejstvo, da mora uvoznik v dobri veri plačati carino, ki jo je dolžan za uvoz blaga, v zvezi s katerim je izvoznik zagrešil carinski prekršek, medtem ko uvoznik pri tem prekršku ni sodeloval, pomeni obdavčitev, ki ni niti nesorazmerna niti v nasprotju s splošnimi načeli prava, katerih spoštovanje zagotavlja Sodišče (glej sodbi z dne 14. maja 1996 v zadevi Faroe Seafood in drugi, C-153/94 in C-204/94, Recueil, str. I-2465, točka 114, ter z dne 17. julija 1997 v zadevi Pascoal & Filhos, C-97/95, Recueil, str. I-4209, točka 61).

55 Te argumentacije ni mogoče sprejeti.

56 Kot pravilno trdijo Teleos in drugi ter Komisija in kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah od 78 do 82 sklepnih predlogov, uporaba carin za uvoz iz tretjih držav in davčna zavezanost pridobitve znotraj Skupnosti za DDV nista primerljivi transakciji.

57 Ureditev, ki velja za trgovino znotraj Skupnosti, dejansko določa razdelitev pristojnosti na davčnem področju na notranjem trgu in omogoča davčni upravi, da se obrne tako proti dobavitelju kot tudi kupcu, da izterja plačilo DDV, medtem ko se v skupni carinski ureditvi carine lahko izterjajo le od uvoznika. Iz tega sledi, da sodne prakse, navedene v točki 54 te sodbe, ni mogoče prenesti v zadevo, o kateri odloča predložitveno sodišče.

58 Gotovo cilj preprečevanja davčne utaje včasih utemeljuje zahteve, ki se jih postavi v zvezi z obveznostmi dobaviteljev. Vendar mora biti vsaka razdelitev tveganja med dobaviteljem in davčno upravo zaradi goljufije, ki jo je storila tretja oseba, združljiva z načelom sorazmernosti. Poleg tega ureditev, ki vso odgovornost plačila DDV, namesto da bi preprečila davčno utajo, prenese na dobavitelja, ne glede na to, ali je bil ta vpleten v goljufijo ali ne, ne obvaruje nujno usklajenega sistema DDV pred goljufijo in zlorabo kupca. Če bi bil ta razrešen vse odgovornosti, bi ga to

dejansko lahko spodbudilo, da ne odpošlje ali odpelje blaga iz države članice dobave in ga ne prijavi za namene DDV v predvidenih namembnih državah članicah.

59 Poleg tega je, tretjič, treba poudariti, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi se opravljanje podobnih storitev, ki so si konkurenčne, glede DDV obravnavalo različno (glej sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental, C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 46).

60 Če bi morali dobavitelji iz postopka v glavni stvari sami naknadno plačati DDV, navedeno načelo ne bi bilo spoštovano, saj dobavitelji, ki opravljajo transakcije v državi, nikoli niso obremenjeni z izstopnim davkom, ker gre za posredni davek na potrošnjo. Potemtakem bi bili davčni zavezanci, ki opravljajo transakcijo znotraj Skupnosti v takih okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, v manj ugodnem položaju kot davčni zavezanci, ki opravljajo transakcijo v državi (glej v tem smislu glede pravice do odbitka zgoraj navedeno sodbo Eurodental, točka 47).

61 Četrto, glede argumenta Teleosa in drugih, da ukrepi, ki so jih sprejeli organi Združenega kraljestva, omejujejo prost pretok blaga, je treba ugotoviti, prvič, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-77/02, Recueil, str. I-5337, točka 76, ter zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 54) in ki pod določenimi pogoji lahko utemelji obstoj omejitev prostega pretoka blaga.

62 Drugič, pomembno je tudi zagotoviti, kot pravilno navaja Komisija, da položaj gospodarskih subjektov ni manj ugoden od položaja, ki je obstajal pred odpravo mejnih kontrol med državami članicami, kajti tak izid bi bil v nasprotju s cilji notranjega trga, da se olajša trgovina med njimi.

63 Ker se davčni zavezanci ne morejo več opreti na dokumente, ki jih posredujejo carinski organi, bi bilo treba dokaz o dobavi in pridobitvi znotraj Skupnosti predložiti z drugimi sredstvi. Čeprav je res, da je postala ureditev trgovine med državami članicami bolj odprta za goljufije, ostaja dejstvo, da morajo pogoji glede dokazil, ki jih določijo države članice, spoštovati temeljne svoboščine, ki jih je uvedla Pogodba ES, kot je med drugim prost pretok blaga.

64 V zvezi s tem je treba tudi opozoriti, da lahko na podlagi člena 22(8) Šeste direktive države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ne da bi takšne obveznosti v trgovini med državami članicami zahtevale formalnosti pri prehodu meja.

65 Poleg tega v skladu s sodno prakso Sodišča, ki se analogno lahko uporabi v postopku v glavni stvari, ne bi bilo v nasprotju s pravom Skupnosti, da se od dobavitelja, ki ravna razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva, zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje (glej glede goljufije vrste „davčni vrtiljak“ zgoraj navedeni sodbi Federation of Technological Industries in drugi, točke 33, ter Kittel in Recolta Recycling, točka 51).

66 Zato so okoliščine, da je dobavitelj deloval v dobri veri, da je ravnal razumno, kolikor je bilo v njegovi moči, in da je njegovo sodelovanje pri goljufiji izključeno, pomembni dejavniki za določitev možnosti, da se dobavitelju naknadno naloži plačilo DDV.

67 Nasprotno, kot je poudarila Komisija, ko je dobavitelj izpolnil svoje obveznosti v zvezi z dokazovanjem dobave znotraj Skupnosti, kupec pa ni izpolnil pogodbene obveznosti odpošiljanja ali prevoza blaga zunaj države članice dobave, bi moral biti ta dolžan plačati DDV v tej državi članici.

68 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 28c(A)(a), prvi pododstavek,

Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi pristojni organi države članice dobave naložili dobavitelju, ki je deloval v dobri veri in je predložil dokaze, ki na prvi pogled utemeljujejo njegovo pravico do oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti, obveznost naknadnega plačila DDV za to blago, nato pa se ti dokazi izkažejo za ponarejene, ne da bilo ugotovljeno, da je ta dobavitelj sodeloval pri davčni utaji, če je ravnal razumno, kolikor je bilo v njegovi moči, da se je prepričal, da dobava znotraj Skupnosti, ki jo je opravil, ni del take utaje.

Četrto vprašanje

69 Predložitveno sodišče s četrtnim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se lahko dejstvo, da je kupec davčnim organom namembne države članice predložil obračun v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, kot je ta sporna v postopku v glavni stvari, šteje za odločilni dokaz za namene oprostitve dobave znotraj Skupnosti DDV.

70 Glede na odgovor na prvi dve vprašanji je treba upoštevati, da ni mogoče, razen pogojev v zvezi s statusom davčnega zavezanca, prenosom lastninske pravice na blagu in fizično premestitvijo blaga iz ene države članice v drugo, zahtevati nobenih drugih pogojev za opredelitev določene dobave ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

71 V okviru prehodne ureditve pridobitve in dobav znotraj Skupnosti morajo pristojni davčni 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. Čeprav je lahko to, da kupec predloži davčni obračun v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, znamenje za dejanski prenos blaga iz države članice dobave, tak obračun nima odločilnega pomena za dokazovanje oproščene dobave znotraj Skupnosti.

72 Iz tega sledi, da je na četrto vprašanje treba odgovoriti, da je to, da je kupec davčnim organom namembne države članice predložil obračun o pridobitvi znotraj Skupnosti, kot je ta sporna v postopku v glavni stvari, dodaten dokaz, na podlagi katerega se lahko ugotovi, da je blago dejansko zapustilo ozemlje države članice dobave, vendar pa ni odločilen dokaz za to, da bi se dobava znotraj Skupnosti oprostila DDV.

Stroški

73 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

1) **Člena 28a(3), prvi pododstavek, in 28c(A)(a), prvi pododstavek, 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000, je treba glede na izraz „odpošlje“, ki se pojavi v teh dveh določbah, razlagati tako, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena in se oprostitvev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.**

2) **Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 2000/65, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi pristojni organi države članice dobave naložili dobavitelju, ki je deloval v dobri veri in je predložil dokaze, ki na prvi pogled utemeljujejo njegovo pravico do oprostitvev dobave blaga znotraj Skupnosti, obveznost naknadnega plačila DDV za to blago, nato pa se ti dokazi izkažejo za ponarejene,**

ne da bilo ugotovljeno, da je ta dobavitelj sodeloval pri davčni utaji, če je ravnal razumno, kolikor je bilo v njegovi moči, da se je prepričal, da dobava znotraj Skupnosti, ki jo je opravil, ni del take utaje.

3) To, da je kupec davčnim organom namembne države članice predložil obračun v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, kot je ta sporna v postopku v glavni stvari, je dodaten dokaz, na podlagi katerega se lahko ugotovi, da je blago dejansko zapustilo ozemlje države članice dobave, vendar pa ni odločilen dokaz za to, da bi se dobava znotraj Skupnosti oprostila DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.