



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 6. februarja 2020¹

Zadeva C-276/18

KrakVet Marek Batko s.p. K.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska))

„Vprašanje za predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 33 – Določitev kraja izvedbe obdavčljivih transakcij – Dobava blaga, ki ga odpošlje ali prevaža dobavitelj ali druga oseba za njegov račun – Zloraba – Uredba (EU) št. 904/2010 – Členi 7, 13 in od 28 do 30 – Upravno sodelovanje – Dvojno obdavčenje“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), se nanaša na razlago različnih določb Direktive 2006/112/ES (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)² in Uredbe (EU) št. 904/2010 (v nadaljevanju: Uredba o boju proti goljufijam na področju DDV).³ V katerem primeru se za blago lahko oceni, da „ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“ v smislu člena 33 Direktive o DDV? V katerem primeru uveljavljena praksa trgovca v skladu s to določbo velja za zlorabo? Kakšno upravno sodelovanje je v tem okviru potrebno med davčnimi organi različnih držav članic, v katerih se obdavčljive transakcije izvajajo, da bi se izognili dvojnemu obdavčenju v skladu s členi 7, 13 in od 28 do 30 Uredbe za boj proti goljufijam na področju DDV?

2. Predložitveno sodišče je o tem predložilo pet vprašanj. Sodišče me je zaprosilo, da v sklepnih predlogih obravnavam le četrto in peto predloženo vprašanje. Nanašata se na pomen izraza „blago, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“, v členu 33(1) Direktive o DDV in na koncept zlorab.

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

² Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, (UL 2006, L 347, str. 1). V času postopka je bila direktiva spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006 (UL 2006, L 384, str. 92); Direktivo Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007 (UL 2007, L 346, str. 13); Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11); Direktivo Sveta 2008/117/ES z dne 6. decembra 2008 (UL 2009, L 14, str. 7); Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 (UL 2009, L 116, str. 18); Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 (UL 2009, L 175, str. 12); Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14); Direktivo Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 (UL 2010, L 72, str. 1); Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1), in Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL 2010, L 326, str. 1). Prečiščena različica besedila je na voljo v zbirki EUR-Lex (dokument CELEX 02006L0112-20130101).

³ Uredba Sveta z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1). V času postopka ta uredba ni bila spremenjena.

Pravni okvir

Pravo EU

Direktiva o DDV

3. Direktiva o DDV vzpostavlja celovit okvir z enotno uporabo DDV v vsej Evropski uniji.
4. V uvodni izjavi 9 je navedeno: „Nujno je zagotoviti prehodno obdobje, da se omogoči postopno prilagajanje nacionalnih zakonodaj na določenih področjih.“
5. V uvodni izjavi 10 je pojasnjeno: „V tem prehodnem obdobju se morajo transakcije znotraj Skupnosti,⁴ ki jih opravijo davčni zavezanci, razen tistih, ki so oproščeni, obdavčiti v namembni državi članici v skladu s stopnjami in pod pogoji, ki veljajo v tej državi članici.“
6. V uvodni izjavi 11 je navedeno: „V tem prehodnem obdobju je treba tudi [...] nekatere prodaje na daljavo znotraj Skupnosti⁵ [...] obdavčiti v namembni državi članici po stopnjah in pod pogoji, ki veljajo v tej državi članici, ker bi lahko tovrstne transakcije, če posebnih določb ne bi bilo, povzročile znatna izkrivljanja konkurence med državami članicami.“
7. V uvodni izjavi 17 je navedeno, da „pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij lahko med državami članicami pride do sporov glede pristojnosti [...] Kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljanja storitev štel kraj, kjer ima izvajalec sedež ekonomske dejavnosti, je treba ta kraj opredeliti, kot da je v državi članici prejemnika, še zlasti v primeru nekaterih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, ko je strošek storitev vključen v ceno blaga“.
8. V uvodnih izjavah 61 in 62, če se bereta skupaj, je pojasnjeno, da je „nujno treba zagotoviti enotno uporabo sistema DDV“; da so „[i]zvedbeni ukrepi primerni za uresničitev tega cilja“; in da se je treba „s temi ukrepi lotiti zlasti problema dvojne obdavčitve čezmejnih transakcij, do katerega lahko pride zaradi razlik med državami članicami pri uporabi predpisov, ki urejajo kraj obdavčljivih transakcij.“
9. Člen 2 v naslovu I, naslovljenem „Predmet in področje uporabe“, določa:
- „1. Predmet DDV so naslednje transakcije:
- (a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;
- (b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:
- (i) 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 oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36.“
10. Člen 9 v naslovu III, naslovljenem „Davčni zavezanci“, določa: „1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. [...]“

4 V zakonodaji EU o DDV se je ohranil izraz „znotraj Skupnosti“ (in ne, na primer, „znotraj Unije“ ali „znotraj EU“). Glej van Doesum, A. van; Kesteren, H., van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, str. 436.

5 „Prodaja na daljavo“ v okviru pravil o DDV je bila prvič opredeljena v Direktivi Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017, ki spreminja direktivi 2006/112/ES in 2009/132/ES v zvezi z nekaterimi obveznostmi glede davka na dodano vrednost, ki veljajo za opravljanje storitev in prodajo blaga na daljavo (UL 2017, L 348, str. 7). Glej točki 44 in 45 teh sklepnih predlogov.

11. Naslov IV se nanaša na „obdavčljive transakcije“ in je razdeljen na štiri poglavja: „Dobave blaga“ (členi od 14 do 19), „Pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ (členi od 20 do 23), „Opravljanje storitev“ (členi od 24 do 29) in „Uvoz blaga“ (člen 30). V členu 14(1) je opredeljena dobava blaga v najpreprostejših okoliščinah: „Dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“ V členu 20 je pojasnjena osnovna opredelitev pojma „pridobitev blaga znotraj Skupnosti“, ki pomeni „pridobitev pravice do razpolaganja s premoženji kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.“

12. Naslov V, naslovljen „Kraj obdavčljivih transakcij“, v poglavju 1, oddelek 2, se posveča dobavi blaga s prevozom. V členu 32 je splošno pravilo: „Kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja, v trenutku, ko se začne odprema ali prevoz blaga pridobitelju. [...]“

13. Člen 33 določa:

„1. Z odstopanjem od člena 32 se za kraj dobave blaga, ki ga odpošlje ali prepelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz države članice, ki ni tista, v kateri se odprema ali prevoz blaga konča, šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 3(1), ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;
- (b) dobavljeno blago niso niti nova prevozna sredstva niti blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, potem ko je bilo montirano ali instalirano, s poskusnim zagonom ali brez njega.

[...]“.

14. Člen 34 določa minimalni količinski prag za uporabo člena 33. Člen 34(1) tako določa, da se člen 33 ne uporablja, če „skupna vrednost, brez DDV, teh dobav, opravljenih pod pogoji iz člena 33, v državo članico v enem koledarskem letu ne presega 100.000 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti“. V skladu s členom 34(2) lahko „država članica, na ozemlju katere se nahaja blago v trenutku, ko se konča odprema ali prevoz pridobitelju, [...] omeji prag iz odstavka 1 na 35.000 EUR“.

15. Člen 138 je umeščen v naslov IX, naslovljen „Oprostitev“, poglavja 4, naslovljenega „Oprostitev za transakcije znotraj Skupnosti“, oddelka 1, naslovljenega „Oprostitev v zvezi s dobavo blaga“. Ta člen določa: „1. Države članice oprostito dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odprema ali prevoz blaga začne.“

16. Poglavje 2, naslova XIV, naslovljenega „Druge določbe“, vsebuje samo en člen, ki govori o svetovalnem odboru za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: odbor za DDV). Odbor za DDV se ustanovi s členom 398(1), člen 398(4) pa opredeljuje njegove pristojnosti tako, da „poleg točk, za katere se v tej direktivi zahteva posvetovanje, odbor za DDV obravnava vprašanja v zvezi z uporabo določb Skupnosti o DDV, ki mu jih postavi njegov predsednik na lastno pobudo ali na zahtevo predstavnika države članice“.

Uredba za boj proti goljufijam na področju DDV

17. Uredba za boj proti goljufijam na področju DDV opredeljuje upravno sodelovanje pristojnih organov držav članic v boju proti goljufijam na področju DDV.

18. V uvodni izjavi 5 je pojasnjeno: „Ukrepi davčnega usklajevanja, sprejeti zaradi vzpostavitve notranjega trga, bi morali vključevati uvedbo skupnega sistema za sodelovanje med državami članicami, zlasti kar zadeva izmenjavo informacij, s katero pristojni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo s Komisijo, da bi zagotovili pravilno uporabo DDV za dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga.“

19. Vendar je v uvodni izjavi 6 opozorjeno: „Upravno sodelovanje ne bi smelo voditi do nepotrebnega prenosa upravnih obremenitev med državami članicami.“

20. V uvodni izjavi 7 je navedeno: „Za namene pobiranja dolgovanega davka, bi morale države članice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temveč bi morale tudi ponuditi pomoč drugim državam članicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici.“

21. V uvodni izjavi 8 je izpostavljeno: „Nadziranje pravilne uporabe DDV pri čezmejnih transakcijah, obdavčljivih v državi članici, ki ni država članica, kjer ima dobavitelj sedež, je v veliko primerih odvisno od informacij, s katerimi razpolaga država članica sedeža, ali ki jih ta država članica veliko enostavneje pridobi. Učinkovitost nadzora teh transakcij je torej odvisna od tega, ali država članica sedeža zbira oziroma je zmožna zbirati te informacije.“

22. V uvodni izjavi 13 je navedeno: „Za učinkovit boj proti goljufijam je treba zagotoviti izmenjavo informacij brez predhodne zahteve. Za lažjo izmenjavo informacij bi bilo treba določiti kategorije, za katere je treba vzpostaviti avtomatično izmenjavo.“

23. V členu 1(1), drugi pododstavek, je določeno, da uredba „določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter se bori proti goljufijam na področju DDV“.

24. Člen 7 v poglavju II, naslovljenem „Izmenjava informacij na zahtevo“, določa:

„1. Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.

2. Za namen posredovanja informacij iz odstavka 1 zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

3. Do 31. decembra 2014 lahko zahtevek iz odstavka 1 vsebuje obrazložen zahtevek za uradno preiskavo. Če zaprošeni organ zavzame stališče, da uradna preiskava ni potrebna, takoj obvesti organa prosilca o razlogih za tako stališče.

4. Od 1. januarja 2015 lahko zahtevek iz odstavka 1 vsebuje obrazložen zahtevek za točno določeno uradno preiskavo. Če zaprošeni organ zavzame stališče, da uradna preiskava ni potrebna, takoj obvesti organ prosilca o razlogih za tako stališče.

Ne glede na prvi pododstavek se lahko preiskava zneskov, ki jih izkaže davčni zavezanec v povezavi z dobavami blaga ali storitev iz priloge I, ki jih opravlja davčni zavezanec s sedežem v državi članici zaprosenega organa, ki so obdavčljive v državi članici organa prosilca, zavrne le:

- (a) na podlagi razlogov iz člena 54(1), ki jih oceni zaproseni organ v skladu z izjavo o najboljših praksah v zvezi z medsebojnim vplivom tega odstavka in člena 54(1), ki se sprejme v skladu s postopkom iz člena 58(2);
- (b) na podlagi razlogov iz člena 54(2), (3) in (4), ali
- (c) iz razloga, da je zaproseni organ organu prosilcu že predložil informacije o istem davčnem zavezancu, ki so bile pridobljene v uradni preiskavi, izvedeni pred manj kot dvema letoma.

Če zaproseni organ zavrne uradno preiskavo iz drugega pododstavka iz razlogov, navedenih v točkah (a) ali (b), organu prosilcu kljub temu predloži datume in zneske vseh zadevnih dobav, ki jih je davčni zavezanec opravil v zadnjih dveh letih v državi članici organa prosilca.“

25. Člen 13 je v poglavju III, naslovljenem „Izmenjava informacij brez predhodne zahteve“. Člen 13(1) določa: „Pristojni organ vsake države članice brez predhodne zahteve posreduje informacije iz člena 1 pristojnemu organu katere koli zadevne države članice v naslednjih primerih: (a) kadar se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in so informacije, ki jih zagotovi država članica porekla, nujne za učinkovitost kontrolnega sistema namembne države članice.[...]“

26. Člen 14 podrobno ureja avtomatično izmenjavo informacij. Člen 15 je posvečen spontani izmenjavi informacij in določa: „Pristojni organi [...] spontano posredujejo informacije iz člena 13(1), ki niso bile posredovane avtomatično v skladu s členom 14, s katerimi so seznanjeni in ki so po njihovem mnenju lahko koristne za navedene pristojne organe.“

27. Člen 28, edina določba poglavja VII, naslovljenega „Prisotnost v upravnih uradih in udeležba v uradnih preiskavah“, določa podrobno ureditev, ki omogoča uradnikom pristojnega organa države članice, ki prosi za informacije, da so prisotni kot opazovalci, ko uradniki druge države članice izvajajo uradne preiskave in da imajo dostop do tako pridobljenih informacij.

28. Člen 29 je uvodna določba poglavja VIII, naslovljenega „Sočasne kontrole“, in določa: „Države članice se lahko dogovorijo o izvedbi sočasnih kontrol, kadar menijo, da so take kontrole bolj učinkovite kot kontrole, ki jih opravi samo ena država članica.“

29. Člen 30 predpisuje potrebno ureditev za izvajanje takih kontrol.

Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011

30. V uvodni izjavi 17 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011⁶ je pojasnjeno: „[G]lede pridobitve blaga znotraj Skupnosti bi morala biti pravica države članice pridobitve, da pridobitev obdavči, popolna, ne glede na obravnavo DDV, ki se uporablja za transakcijo v državi članici, iz katere je bilo blago odpremljeno.“

31. Člen 16, prvi odstavek, določa: „[D]ržava članica, v kateri se odprema ali prevoz blaga konča in v kateri se opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 20 [Direktive o DDV], izvede obdavčitev, ne glede na DDV obravnavo transakcij v državi članici, v kateri se odprema ali prevoz blaga začne.“

⁶ Izvedbena uredba Sveta z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 77, str. 1) V času postopka ta uredba ni bila spremenjena.

32. Člen 16, drugi odstavek, določa: „Kakršen koli zahtevek dobavitelja blaga za popravek DDV, ki ga je zaračunal in ga prijavil v državi članici, v kateri se odprema ali prevoz blaga začne, se v tej državi članici obravnava v skladu z njenimi nacionalnimi pravili.“

Delovni dokument Odbora za DDV

33. Odbor za DDV je 5. maja 2015 izdal delovni dokument št. 855 o uporabi določb o DDV v zvezi s prodajo na daljavo (delovni dokument).⁷

34. V oddelku 2 delovnega dokumenta je razloženo, da so davčne službe v Belgiji in Združenem kraljestvu „opazile, da je prišlo do poslovnih dogovorov, da bi se ločila dobava blaga od njegovega prevoza in dostave z namenom izogniti se obračunu in plačilu DDV v namembni državi“.

35. V oddelku 3 delovnega dokumenta Komisija trdi, da je besedilo člena 33(1) Direktive o DDV mogoče razlagati dobesedno ali širše, glede na to, da ga je mogoče brati, kot da se nanaša le na primere, v katerih dobavitelj neposredno sodeluje v organizaciji prevoza, ali kot da se nanaša tudi na primere, v katerih dobavitelj sodeluje le posredno.

36. Komisija zatrjuje, da ima dobesedna razlaga „to prednost, da je zelo jasna, če se gleda le pravni položaj in pogodbeno razmerje, pomeni pa tudi, da bi jo bilo mogoče precej lahko zaobiti.“ Po mnenju Komisije se je izogibanja „mogoče lotiti glede na test ‚zlorabe prava‘“, kot ga je Sodišče opredelilo v sodbi Halifax in drugi,⁸ kar bi vključevalo razmislek o tem, „ali so dogovori vodili do rezultata, ki je v nasprotju z namenom pravil iz Direktive o DDV; in ali je glavni namen dogovorov, da bi pripeljali do tega rezultata, in so drugi ‚ekonomski‘ razlogi neobstoječi ali postranski.“ Komisija v zvezi s tem dalje napotuje na sodbo Sodišča Part Service.⁹

37. Glede širše razlage pa je Komisija zagovarjala, da „za uporabo pravil glede prodaje na daljavo ni treba upoštevati le pogodbenih dogovorov med dobaviteljem, prevoznikom in pridobiteljem, temveč še pomembneje, ekonomsko stvarnost.“ Komisija je dalje zatrjevala, da sta v izjavi k zapisniku, ki je bila dogovorjena, ko je bila Direktiva 91/680/EGS¹⁰ (s katero so bile uvedene določbe o prodaji na daljavo) sprejeta,¹¹ Svet in Komisija jasno zapisala, da „bodo posebne ureditve za prodajo na daljavo v uporabi v vseh primerih, kadar blago, posredno ali neposredno, odpošlje ali prevaža dobavitelj ali je odpremljeno ali odpeljeno za njegov račun“.

38. Glede na to ozadje so v delovnem dokumentu povabili delegacije, naj „izrazijo svoja stališča o vprašanjih, ki sta jih zastavili Združeno kraljestvo in Belgija, in o pripombah, ki so jih pripravile službe Komisije. Še posebej so zaprosene, da sporočijo svoje mnenje o dveh preučenih pristopih.“

⁷ Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

⁸ Sodba Sodišča z dne 21. februarja 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 61 in 62).

⁹ Sodba Sodišča z dne 21. februar 2008 (C-425/06 EU:C:2008:108, točki 31 in 45).

¹⁰ Direktiva Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja, (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160). Glej tudi točko 89 spodaj.

¹¹ Glede pravne vrednosti take dogovorjene izjave v zapisniku seje Sveta glej točko 89 spodaj.

Smernice odbora za DDV

39. Na 104. seji, ki je bila 4. in 5. junija 2015,¹² je odbor za DDV sprejel smernice o prodaji na daljavo,¹³ v katerih piše: „Odbor za DDV se skoraj soglasno¹⁴ strinja, da za blago v smislu člena 33 Direktive o DDV velja, da ga je vsekakor ‚odpremil ali prepeljal dobavitelj ali druga oseba za njegov račun‘, ko dobavitelj neposredno ali posredno sodeluje pri prevozu ali odpošiljanju blaga.“

40. V smernicah dalje piše: „Odbor za DDV se soglasno strinja, da za dobavitelja velja, da je posredno sodeloval v prevozu ali odpošiljanju blaga, če je prišlo do katerega koli od naslednjih primerov: [...] (iii) kadar dobavitelj izstavi račun in pobere pristojbine za prevoz od naročnika in jih dalje nakaže tretji osebi, ki organizira odpremo ali prevoz blaga.“

41. Na koncu je v smernicah navedeno, da „odbor za DDV se dalje skoraj soglasno strinja, da v drugih primerih posredovanja, zlasti kadar dobavitelj pri naročniku aktivno promovira storitve dobave tretje osebe, vzpostavi stik med naročnikom in tretjo osebo in da tretji osebi informacije, ki jih potrebuje za dostavo blaga, za dobavitelja enako velja, da je posredno sodeloval v prevozu in odpošiljanju blaga“.

Direktiva 2017/2455

42. Komisija je 1. decembra 2016 predložila predlog za spremembo Direktive o DDV.¹⁵ V obrazložitvenem memorandumu, ki je priložen, je v oddelku 5, člen 2(2), prvo odstavček, navedeno, da „ta predlog pojasnjuje tudi člen 33(1) v skladu s smernicami odbora za DDV“.

43. Na podlagi tega predloga je bila sprejeta Direktiva 2017/2455. V uvodni izjavi 9 te direktive je glede prodaje na daljavo znotraj Skupnosti razloženo: „Da se takšnim podjetjem zagotovi pravna varnost, bi moralo biti v opredelitvi take dobave blaga jasno navedeno, da se uporablja tudi takrat, ko se blago prevaža ali odpošlje za račun dobavitelja, tudi kadar dobavitelj posredno sodeluje pri prevozu ali odpošiljanju blaga.“

44. Člen 2 te direktive določa: „Z učinkom 1. januarja 2021 se [Direktiva o DDV] spremeni: (1) v členu 14 se doda naslednji odstavek: 4. Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve: (1) ‚prodaja blaga na daljavo znotraj Skupnosti‘ pomeni dobavo blaga, pri kateri dobavitelj ali druga oseba za njegov račun to blago odpošlje ali prevaža iz države članice, ki ni država članica, v kateri se odprema ali prevoz tega blaga pridobitelju konča, tudi kadar dobavitelj posredno sodeluje pri tem prevozu ali odpošiljanju, če so izpolnjeni naslednji pogoji: (a) dobava blaga je opravljena [...] za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec.“

45. Člen 2(3) določa, da se člen 33 Direktive o DDV nadomesti z naslednjim: „Z odstopanjem od člena 32: (a) za kraj dobave pri prodaji blaga na daljavo znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga pridobitelju konča.“

¹² Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

¹³ Odbor za DDV sam na začetku svoje publikacije z naslovom „Smernice, ki izhajajo iz sestankov odbora za DDV do 12. decembra 2019“, pojasni, da ker je le svetovni odbor in mu niso bile dodeljene nobene zakonodajne pristojnosti, odbor za DDV ne more sprejemati pravno zavezujočih odločitev. Lahko da smernice o uporabi Direktive, ki pa niso na noben način zavezujoče za Evropsko komisijo ali države članice.“ Celotno besedilo je na voljo na: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Glej točko 91 spodaj.

¹⁴ „Skoraj soglasno“ se v tem okviru uporablja za opis dogovora med 24 in 27 od 28 možnih držav članic. Glej Smernice, ki izhajajo iz sestankov odbora za DDV do 12. decembra 2019.

¹⁵ Predlog Direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES in Direktive 2009/132/ES v zvezi z nekaterimi obveznostmi davka na dodano vrednost za opravljanje storitev in prodajo blaga na daljavo (COM(2016) 757 final).

Nacionalno pravo

Zakon o DDV

46. Člen 2(a) v Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV)¹⁶ določa, da velja za „dobavo blaga ali storitev proti plačilu, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na nacionalnem ozemlju“.

47. Člen 25 določa: „[Č]e blago ni odpremljeno ali prepeljano, za kraj dobave blaga velja kraj, kjer je blago v trenutku, ko se opravi dobava.“

48. Člen 29(1) določa, da „z odstopanjem od členov 26 in 28, ko blago dobavitelj ali druga oseba za njegov račun odpremi ali prevaža in je rezultat dobave, da blago prispe v državo članico Skupnosti, ki ni tista država članica iz katere je bilo blago odpremljeno ali prepeljano, za kraj dobave blaga velja kraj, kjer je blago v trenutku prispetja pošiljke ali prepeljanega blaga, naslovljenega na kupca, če so izpolnjeni naslednji pogoji: (A) dobava blaga (aa) se opravlja za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 20, odstavek 1(a) in (d), ali; (ab) za osebo ali subjekt, ki je ali ni davčni zavezanec“[...].

49. Člen 82(1) določa, da „davek znaša 27 % davčne osnove“.

Zakon o obdavčenju

50. Člen 2(1) v Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o pravilih, ki urejajo obdavčenje; v nadaljevanju: zakon o obdavčenju)¹⁷ določa, da se „vse pravice v pravnih razmerjih za davčne namene uresničujejo v skladu s svojim namenom. V skladu z davčnimi zakoni sklepanja pogodb ali opravljanja drugih transakcij, katerih namen je obiti določbe davčnih zakonov, ni mogoče šteti za uresničevanje pravic v skladu z njihovim namenom.“

51. Člen 86(1) določa, da „mora davčna uprava, da bi preprečila zmanjšanje davčnih prihodkov, nepošteno zahteve za proračunsko podporo in vračilo davkov, redno nadzirati davkoplačevalce in druge osebe, ki so vključene v davčni sistem. Namen nadzora je preveriti, ali so se obveznosti, ki jih nalagata davčna in druga zakonodaja, spoštovale ali kršile. Pri izvajanju nadzora davčna uprava razkrije in dokaže dejstva, okoliščine in informacije, ki služijo kot podlaga za ugotavljanje kršitev ali zlorabe pravic, in za upravni postopek, ki se začne zaradi te kršitve ali zlorabe pravic“.

52. Člen 95(1) določa, da „davčna uprava izvede nadzor s pregledom dokumentov, dokazil, računovodskih knjig in evidenc, potrebnih za določitev zneskov, ki so podlaga za davčno ali proračunsko podporo, vključno z elektronskimi podatki, programsko opremo in računalniškimi sistemi, ki jih uporablja davkoplačevalec, ter izračuni in drugimi dejstvi, informacijami in okoliščinami v zvezi z vzdrževanjem računov in računovodskih listin ter obdelavo dokazil“.

53. Člen 108(1) določa: „Ocena je oblika dokaza, ki omogoča verodostojno ugotovitev dejanske in zakonske davčne osnove in osnove za proračunsko podporo.“

¹⁶ V različici, ki se časovno uporablja za to zadevo.

¹⁷ V različici, veljavni v času postopka.

54. Člen 170(1) določa, da „če plačilo davka ni zadostno, se lahko naloži davčna sankcija. Višina zneska sankcije znaša 50 % neplačanega zneska, razen če določbe tega zakona ne določajo drugače. Višina zneska sankcije znaša 200 % neplačanega zneska, če je razlika v primerjavi z zneskom, ki ga je treba plačati, povezana s prikrivanjem dohodkov oziroma ponarejanjem ali uničenjem dokazov, računovodskih knjig ali registrov.“

55. Člen 172(1) določa: „Razen v primeru določb iz pododstavka 2, se lahko davčnemu zavezancu naloži globa do 200.000 [madžarskih forintov HUF], če gre za fizično osebo, in do 500.000 HUF v primeru drugih davčnih zavezancev, če ne izpolnijo obveznosti prijavljanja (prvotna prijava in obveščanje o vseh spremembah), obveznosti posredovanja podatkov, odprtja tekočega računa ali obveznosti predložitve davčnih obračunov.“¹⁸

Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja

56. V naslednjem opisu sem združila informacije, ki so bile na voljo v predložitvenem sklepu, pisnih stališčih in podrobnih odgovorih na vprašanja Sodišča na obravnavi. Vendar poudarjam, da gre le pri prvih informacijah od navedenih za ugotovljena dejstva.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (v nadaljevanju: KrakVet) je družba, ki je registrirana in ima sedež na Poljskem. Na Madžarskem nima nobene poslovne enote, pisarne ali skladišča. Družba KrakVet v sosednjih državah članicah prodaja izdelke za živali, predvsem hrano za pse in mačke, zlasti prek svojih različnih spletnih strani „zoofast“. Zaradi nakupov prek spletne trgovine na naslovu www.zoofast.hu ima podjetje številne stranke na Madžarskem.

58. Postopek v glavni stvari pred predložitvenim sodiščem se nanaša na dogodke, ki so se zgodili v davčnem letu 2012. Takrat je družba KrakVet na svoji spletni strani ponudila možnost, da se strankam blago, ki so ga kupile, prepelje iz poslopij družbe KrakVet na Poljskem na izbrani naslov dobave na podlagi pogodbe, sklenjene med stranko in družbo Krzysztof Batko Global Trade (v nadaljevanju: KBGT). Podredno je stranka lahko izbrala storitve katerega koli drugega prevoznika. Družba KrakVet sama ni nudila opravljanja prevozov.

59. Za nakupe, manjše od 8990 HUF (približno 30,79 EUR),¹⁹ je prevoz z družbo KBGT znašal 1600 HUF (približno 5,54 EUR). Za nakupe nad tem pragom je bil prevoz družbe KBGT na voljo za le 70 HUF (približno 0,24 EUR); kar je bilo mogoče, ker je družba KrakVet dala popust v višini 1530 HUF na ceno kupljenega blaga.

60. Kot KrakVet je tudi KBGT družba, ki je registrirana in ima sedež na Poljskem. Lastnik družbe KBGT, Krzysztof Batko, je brat lastnika družbe KrakVet, Mareka Batka. Družba KBGT je sama opravila prevoz iz Poljske na Madžarsko. Prevoz po Madžarski do strankinega naslova dostave je dala v podizvajanje dvema kurirskima družbama (v nadaljevanju: madžarski kurirski družbi): Sprinter Futárszolgálat Kft. (v nadaljevanju: Sprinter) in GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (v nadaljevanju: GLS Hungary).

61. Stranke so z enim plačilom plačale hkrati blago in stroške prevoza. Plačila so bila opravljena približno enako pogosto bodisi družbama Sprinter in GLS Hungary ob dobavi blaga bodisi z bančnim nakazilom na račun pri CIB Bank Zrt. na Madžarskem (v nadaljevanju: bančni račun pri CIB) na ime lastnika družbe KBGT.

¹⁸ Ti zneski znašajo približno 645,35 EUR oziroma 1613,37 EUR.

¹⁹ Za pretvorbo HUF v EUR sem uporabila povprečen menjalni tečaj Evropske centralne banke za leto 2012.

62. Madžarski kurirski družbi sta nakazali plačila, ki sta jih prejeli ob dobavi na bančni račun pri CIB. Družba KBGT je nato organizirala prenos sredstev iz bančnega računa pri CIB na račun družbe KrakVet. Na obravnavi na Sodišču je bilo rečeno, da je družba KBGT ob prenosu sredstev na družbo KrakVet zadržala svoj „delež“. Ni bilo razloženo, ali je ta „delež“ predstavljal pogodbeni strošek prevoza ali neki drugi znesek.

63. Družba KrakVet je poljski davčni upravi predložila „zahtevo za zavezujočo informacijo“. Ta je odgovorila, da je treba DDV plačati na Poljskem. Družba KrakVet meni, da je ta odgovor na „zahtevo za zavezujočo informacijo“ zavezujoč za družbo, ki je poslala zahtevo, za poljsko davčno upravo in za poljska sodišča. Na podlagi te zahteve in odgovora, ki ga je prejela, je družba KrakVet plačala DDV na Poljskem po 8-odstotni stopnji, namesto da bi na Madžarskem plačala DDV po 27-odstotni stopnji.

64. Leta 2013 je Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (madžarska davčna uprava) izvedla inšpekcijski nadzor pri družbi KrakVet za davčno leto 2012, v okviru katerega je 14. avgusta 2013 družbi KrakVet dodelila madžarsko davčno številko. Madžarska davčna uprava je opravila s tem povezana preverjanja v zvezi s poslovanjem madžarskih kurirskih družb.

65. Leta 2014 je tudi poljska davčna uprava opravila inšpekcijski nadzor družbe KrakVet za davčno leto 2012. Takrat je potrdila svoj prehodni odgovor, ki ga je dala na „zahtevo za zavezujočo informacijo“. Družba KrakVet je 23. novembra 2015 madžarski davčni upravi predložila neuradni prevod dokumentov, ki jih je prejela od poljske davčne uprave.

66. Družba KrakVet je 28. januarja 2016 madžarski davčni upravi dalje predložila kopijo splošnih pogojev in predlagala, naj generalni direktor jamči za pristnost te različice, ker različica iz spletnega mesta za leto 2012 več ni bila na voljo.²⁰

67. Madžarska davčna uprava je zahtevala nadaljnje informacije o družbi KrakVet od poljske davčne uprave. Obveščena je bila, da je družba KBGT sicer pakirala in označila z nalepkami blago za prevoz v skladišču družbe KrakVet, vendar je bilo blago na tisti stopnji v lasti družbe KrakVet.

68. Na podlagi teh elementov je madžarska davčna uprava ugotovila, da je družba Sprinter v davčnem letu 2012 opravila dobave za račun družbe KBGT in za družbo KrakVet v vrednosti 217.087.988 HUF (približno 751.039,57 EUR), kraj prejema blaga pa je bilo centralno skladišče družbe Sprinter v Budimpešti. Madžarska davčna uprava je prav tako ugotovila, da je v istem obdobju družba GLS Hungary za račun družbe GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. opravljala storitve dobave paketov v vrednosti 64.011.046 HUF (211.453,19 EUR), za kar je prejela nadomestilo v imenu družb KrakVet in KBGT.

69. Madžarska davčna uprava je o svojih ugotovitvah 25. maja 2016 obvestila družbo KrakVet. Slednja je pripombe na ugotovitve predložila 8. junija 2016.

70. Madžarska davčna uprava je 16. avgusta 2016 ugotovila, da je družba KrakVet presegla količinski prag 35.000 EUR, ki ga določa člen 34 Direktive o DDV,²¹ in da bi torej morala na Madžarskem plačati DDV v skupni vrednosti 58.910.000 HUF (približno 190.087 EUR).²² Madžarska davčna uprava je nato izrekla sankcijo v višini 117.820.000 (približno 380.175 EUR), naložila plačilo zamudnih obresti v višini 10.535.000 HUF (približno 36.446 EUR) in globe v višini 500.000 HUF (približno 1730 EUR), ker družba ni izpolnila obveznosti obračunov DDV.

²⁰ Zdi se, da je madžarska davčna uprava za iskanje spletne različice odredila iskanje po internetnem arhivu, ki ga je vodil njen oddelek za informacijsko tehnologijo (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), vendar Sodišče ni bilo obveščeno o izsledkih tega iskanja.

²¹ Glej točko 14 zgoraj.

²² Pretvorba iz HUF v EUR je narejena v skladu s povprečnim menjalnim tečajem Evropske centralne banke na dan 16. avgusta 2016.

71. Družba KrakVet se je na odločbo madžarske davčne uprave pritožila pri Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalni odbor za pritožbe za davke in carine, Madžarska (v nadaljevanju: odbor za pritožbe)). Z odločbo z dne 23. januarja 2017 je odbor za pritožbe potrdil odločbo madžarske davčne uprave. Družba KrakVet se je nato pritožila na Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti), ki je Sodišču v predhodno odločanje predložilo naslednjih pet vprašanj:

- „1. Ali je treba cilje Direktive o DDV, zlasti zahteve po preprečevanju sporov med državami članicami glede pristojnosti in dvojnega obdavčenja, ki se omenjajo v uvodnih izjavah 17 in 62, in Uredbe o boju proti goljufijam na področju DDV, zlasti uvodne izjave 5, 7 in 8 ter člene 7, 13 in od 28 do 30, razlagati tako, da nasprotujejo praksi davčne uprave države članice, ki s tem, da transakcijo opredeli tako, da se razlikuje od pravne razlage iste transakcije in istih dejstev, ki jo je podala davčna uprava druge države članice, in tudi od zavezujoče informacije, ki jo je dala ta davčna uprava na podlagi te razlage, ter od ugotovitve, do katere je prišla navedena uprava pri opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru, in ki je potrdila tako pravno razlago kot tudi zavezujočo informacijo, povzroči dvojno obdavčitev davčnega zavezanca?
2. Če iz odgovora na prvo vprašanje izhaja, da taka praksa ni v nasprotju z zakonodajo Skupnosti, ali lahko davčna uprava države članice ob upoštevanju Direktive o DDV in prava Unije enostransko določi davčno obveznost, ne da bi upoštevala, da je davčna uprava druge države članice večkrat potrdila – najprej na prošnjo davčnega zavezanca in nato v svojih odločbah na podlagi inšpekcijskega nadzora – da je ta davčni zavezanec ravnal zakonito?

Ali pa morata davčni upravi obeh držav članic sodelovati in doseči sporazum zaradi načela davčne nevtralnosti in preprečevanja dvojnega obdavčenja, tako da mora davčni zavezanec plačati [DDV] samo v eni od teh držav?

3. Če iz odgovora na drugo vprašanje izhaja, da lahko davčna uprava države članice enostransko spremeni davčno opredelitev, ali je treba določbe [Direktive o DDV] razlagati tako, da je davčna uprava druge države članice zavezana davčnemu zavezancu, ki je moral plačati DDV, vrniti davek, ki ga je ta določila v zavezujoči informaciji in ki je bil plačan v zvezi z obdobjem, končanim z inšpekcijskim nadzorom, zato da se zagotovita tako preprečevanje dvojnega obdavčenja kot tudi načelo davčne nevtralnosti?
4. Kako je treba razlagati izraz iz prvega stavka člena 33(1) [Direktive o DDV], v skladu s katerim prevoz izvede „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“? Ali ta izraz zajema primer, v katerem davčni zavezanec kot prodajalec v okviru spletne prodaje ponuja možnost, da kupec sklene pogodbo z logističnim podjetjem, s katerim navedeni prodajalec sodeluje v zvezi z različnimi prodajnimi posli, če lahko kupec prav tako svobodno izbere drugega prevoznika, ki ni predlagani, prevozno pogodbo pa skleneta kupec in prevoznik brez posredovanja prodajalca?

Ali je za razlago pomembno – če se upošteva predvsem načelo pravne varnosti – da morajo leta 2021 države članice spremeniti zakonodajo, s katero se prenaša omenjena določba [Direktive o DDV], tako da bo treba člen 33(1) navedene direktive prav tako uporabiti v primeru posrednega sodelovanja pri izbiri prevoznika?

5. Ali je treba pravo Unije, in sicer [Direktivo o DDV], razlagati tako, da so dejstva, omenjena v nadaljevanju, kot celota ali vsako posebej pomembna za preučitev, ali je davčni zavezanec z namenom izogniti se členu 33 [Direktive o DDV] in s tem zlorabiti pravo med neodvisnimi podjetji, ki opravljajo dobavo, špedicijo ali prevoz blaga, oblikoval pravna razmerja, s katerimi se skušajo izkoristiti okoliščine, da je obdavčitev z DDV nižja v drugi državi članici:

- 5.1 logistično podjetje, ki izvaja prevoz, je povezano z davčnim zavezancem in opravlja druge storitve, neodvisne od prevoza,

5.2 hkrati lahko stranka kadar koli odstopi od izbire, ki jo ponuja davčni zavezanec, in sicer naročiti prevoz pri logističnem podjetju, s katerim ima pogodbeno razmerje, in lahko zaupa prevoz drugemu prevozniku oziroma blago prevzame sama?“

72. Pisna stališča so predložili družba KrakVet, Češka republika, Madžarska, Italija, Republika Poljska in Evropska komisija. Na obravnavi so družba KrakVet, Irska, Madžarska, Združeno kraljestvo in Komisija predstavili ustna stališča.

73. Kot sem omenila na začetku sklepnih predlogov, se bom omejila na preučitev četrtega in petega predloženega vprašanja.

Četrto in peto predloženo vprašanje

74. Četrto in peto vprašanje se nanašata na tri vidike razlage člena 33(1) Direktive o DDV. Prvič, kaj pomeni izraz „blago, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“, v členu 33(1) Direktive o DDV, preden je bila spremenjena z Direktivo 2017/2455. (To bom poimenovala „izvirna različica člena 33(1)“.) Drugič, ali je sprememba te določbe z Direktivo 2017/2455, v kateri je nova različica člena 33(1), spremenila ali le potrdila prejšnji pravni položaj? Tretjič, ali je treba vrsto poslovanja, opisano v predložitvenem sklepu, ob upoštevanju *izvirne* različice člena 33(1) šteti za zlorabo?

75. Uvodoma bom preučila, ali obstaja pomembna razlika med izrazoma „odpremljen“ in „odpeljan“. EU zakonodajalec se je očitno odločil uporabiti dva glagola namesto enega. Jasno je tudi, da do „odpreme“ pride pred „prevozom“. To je tudi točka, na kateri – vsaj v izvirni različici člena 33(1) – jasnost izgine.²³

76. V skladu z zelo široko razlago, bi za sprožitev člena 33(1) zadostovalo *katero koli* dejanje „od“ dobavitelja, s katerim bi se začel proces premika blaga, ki ga je naročila stranka v drugi državi članici, proti njegovemu cilju (njegovi „odpremi“). Ali to velja, če se paket da v nabiralnik? Kaj se zgodi, če se prejme klic od prevoznika, ki ga je izbrala stranka, in se mu naroči, naj gre na določen naslov ob določenem času in prevzame pošiljko? Ne zdi se verjetno, da je bila razlaga člena 33(1) mišljena tako široko; taka razlaga bi prav tako ustvarila zmedo, upoštevajoč, da je v *splošnem pravilu* v členu 32 uporabljen enak izraz „od dobavitelja“ (glej točke od 80 do 82 spodaj). Kje je torej meja?

77. Če bi se zdravorazumski pristop prevedel v pravni jezik, menim, da bi se dobilo besedilo, ki se glasi približno tako: „Če dobavitelj na lastno pobudo in po lastni izbiri sprejme večino ali vse potrebne ukrepe za pripravo blaga na prevoz, uredi vse potrebno, da se blago prevzame in začne potovanje, ter opusti posest in nadzor nad blagom, je *od* dobavitelja prišlo do ‚odpošiljanja‘.“

78. „Od“ dobavitelja opravljen prevoz je morda manj problematičen, saj to pomeni, da je dobavitelj bodisi sam bodisi prek posrednika fizično izvedel prevoz, ali ima v lasti ali obvladuje pravno osebo, ki je to opravila.

Blago, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun

79. Člen 2(1) Direktive o DDV določa, da je treba DDV plačati v državi članici, v kateri je dobava opravljena. Tam dobavljeno blago je torej obdavčeno po stopnjah DDV, ki veljajo v tej državi članici.

²³ Z določenim obžalovanjem opažam, da se spremembe, ki jih uvaja člen 2 Direktive 2017/2455, ne nanašajo na to vprašanje.

80. V členu 32(1) je splošno pravilo: „Kadar blago odpošlje ali prevaža *dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba*, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja, v trenutku, ko se začne odprema ali prevoz blaga pridobitelju [...]“ (moj poudarek). Nobene razlike ni med različnimi subjekti, ki so lahko odgovorni za odpremo ali prevoz.

81. Vendar člen 33(1) vsebuje odstopanje od tega splošnega pravila. Določa, da v nekaterih posebnih okoliščinah, v katerih blago „odpošlje ali odpelje *dobavitelj ali druga oseba za njegov račun*“ (moj poudarek), med državami članicami „šteje za kraj dobave kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča.“ Te posebne okoliščine vključujejo primer, v katerem je „(a) dobava blaga [...] opravljena za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, [...] ali za katerokoli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec“.

82. Opazno je, da so v členu 32 (splošno pravilo) in členu 33 (odstopanje od njega) uporabljeni zelo podobni izrazi za dosego nasprotnih rezultatov. V členu 32 piše, da „blago odpošlje ali prevaža *dobavitelj* [...]“. V členu 33 je temu izrazu še dodano (tu napisano poševno): „blago, ki ga odpošlje ali odpelje *dobavitelj ali druga oseba za njegov račun*“. Zdi se, kot da bi člen 32 vseboval (neviden) izraz „za račun pridobitelja“. Nato razlika med določbama postane očitna.²⁴

83. Na tej podlagi se mi zdi, da je omenjeno razliko mogoče ponazoriti na naslednji način. Če pridobitelj, ki je na ozemlju Madžarske, prek interneta naroči blago pri družbi s sedežem na Poljskem, načeloma ni treba vedeti, ali pridobitelj sam potuje v skladišče na Poljskem, da bi blago prevzel, ali nekdo drug (dobavitelj ali tretja oseba) za njegov račun opravi logistično delo. V vseh treh primerih, *če se je vse zgodilo za račun pridobitelja*, se dobava zgodi na Poljskem, zato je treba DDV plačati tam po stopnji, ki jo zaračunavajo poljski organi. Če pa se ukrepa *za račun dobavitelja*, se dobava zgodi na namembnem kraju (Madžarska) in DDV se plača tam po stopnji, ki jo zaračunavajo madžarski organi.

84. Člen 138(1) jasno opredeljuje posledice v smislu DDV, če je pridobitelj davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec. V obeh primerih države članice porekla „oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti [...]“. (Pripominjam, da tu *ni nobenega razlikovanja* med primeri, v katerih so odprema ali prevoz zgodita „od prodajalca ali za njegov račun“ in primeri, v katerih se omenjeni dejanji zgodita za račun „osebe, ki pridobi blago“.) Ker v skladu s členom 33 za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga konča, se DDV zaračuna v namembni državi članici. Vendar ni nobene enakovredne jasne izjave, ki bi zahtevala od države članice izvora, *ceteris paribus*, da oprosti dobave blaga znotraj Skupnosti plačila (njene) DDV, če se dobava opravi „kateri koli drugi osebi, ki ni davčni zavezanec“.

85. V uvodnih izjavah od 9 do 11 je navedeno, da je bilo obdavčenje v namembnih državah članicah (kot se, *inter alia*, odraža v členih 33 in 138), mišljeno le za „prehodno obdobje“. Ta člena sta vseeno ostala del zakonodaje EU o DDV in, kadar se uporabita, dajeta poudarek obdavčenju na kraju potrošnje.²⁵ Pri tem je vseeno treba vedeti, da *nista* mišljeni, kot da bi se praviloma morali uporabljati. Splošno pravilo glede kraja dobave, iz katerega se blago odpošlje ali prevaža (od dobavitelja, potrošnika ali tretje osebe), ostaja tisto iz člena 32 Direktive o DDV. V skladu s tem pravilom za kraj dobave „šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju“.

²⁴ Vedno je lažje kritizirati besedilo, ki ga je napisal nekdo drug, kot ga sam napisati. V idealnem primeru bi bilo verjetno treba [nadomestiti izraz „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“ z izrazom „za račun dobavitelja“] v členu 33(1), s čimer bi razlika med pravilom in izjemo postala kristalno jasna.

²⁵ Glej sodbe z dne 8. decembra 2016, A in B (C-453/15, EU:C:2016:933, točka 25); z dne 29. junija 2017, L. Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, točka 19), in z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, točka 34). Omeniti je treba, da je šlo v vseh treh primerih za oprostitve iz člena 146(1) Direktive 2006/112 in dobavo *storitev*.

86. V tej zadevi so bile stranke družbe KrakVet potrošniki, ki so bili na Madžarskem (torej osebe, ki niso davčni zavezanci), ki so opravili nakupe prek spletne strani družbe KrakVet. KBGT je opravljal prevoze med skladiščem na Poljskem in madžarsko mejo. Prevoz naprej na Madžarskem sta opravljal madžarski kurirski družbi.

87. Zdi se mi pravilno meniti, da je stranke družbe KrakVet zanimal in jih zanima predvsem nakup hrane za hišne živali. Storitve prevoza, ki je potrebna za premik hrane za hišne živali iz skladišča družbe KrakVet na Poljskem na naslov za dostavo strank na Madžarskem, je bistveni del transakcije, ni pa verjetno, da osredotočenost nanjo predstavljala glavni interes strank. Verjetno sta ključna elementa, ki določata njihovo izbiro metode prevoza, prikladnost in stroški.²⁶

88. V tem okviru družba KrakVet, Italija in Poljska zatrjujejo, da je treba izvirno različico člena 33(1) (to je različica, ki je veljala tako v času postopka in velja tudi danes) razlagati izključno na podlagi sedanje formulacije,²⁷ da bi se spoštovali načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.²⁸ Češka republika, Irska, Madžarska, Združeno kraljestvo in Komisija trdijo, da je treba člen 33(1) razlagati tako, da že zajema položaj, v katerem dobavitelj posredno sodeluje pri organizaciji prevoza. Trdijo, da njihova izbrana razlaga spoštuje ekonomsko stvarnost,²⁹ ker možnost, da v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, stranka izbere drugega prevoznika in ne tistega, ki ji je bil ponujen na spletnem mestu dobavitelja blaga, ni najrealnejša in je verjetno povsem hipotetična.

89. Kot je bilo že navedeno v delovnem dokumentu,³⁰ se Komisija sklicuje tudi na izjavo iz zapisnika seje Sveta ob sprejetju Direktive 91/680, v skladu s katero je treba posebne ureditve za prodajo na daljavo uporabiti v vseh primerih, v katerih blago, posredno ali neposredno, odpošlje ali odpelje dobavitelj ali ga odpošlje ali odpelje druga oseba za njegov račun. (Pripominjam, da je bil z Direktivo 91/680 – ena iz serije direktiv, ki spreminjajo Šesto direktivo o DDV –³¹ *inter alia* vstavljen nov podrobni člen 28b (naslovljen „Kraj transakcije“)), v katerem so štiri razdelki. Prvi odstavek v razdelku A, naslovljenem „Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti“, določa, da se „1. za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga pridobitelju konča“. Prvi odstavek v razdelku B, naslovljenem „Kraj dobave blaga“, je bil predhodnik izvirne različice člena 33(1) Direktive o DDV.³²

90. Kljub temu je mogoče trditev, ki jo zagovarja Komisija, zlahka zavrniti. Sodišče je v sodbi Antonissen jasno razsodilo, da „take izjave ni mogoče uporabiti za razlago določbe sekundarnega prava, kadar se, kot v obravnavani zadevi, besedilo zadevne določbe ne sklicuje na vsebino izjave. Zato ta izjava nima pravnega pomena“.³³

26 Resnični stroški prevoza blaga, naročenega iz skladišča do potrošnika, so po mojem mnenju morali zelo presegati zneske, zaračunane strankam, ki so se odločile uporabiti družbo KBGT kot prevoznika (glej točko 61 zgoraj). Poleg lastnih stroškov družbe KBGT so namreč morali obstajati tudi stroški madžarskih kurirskih služb za segment potovanja na Madžarskem in ne na Poljskem. Natančen ekonomski vidik poslovanja na srečo ni tema, s katero bi se Sodišče moralo ukvarjati. Zadostuje ugotovitev, da je razlika v stopnji DDV (8 % na Poljskem, 27 % na Madžarskem) morala igrati veliko vlogo v dobičkonosnosti posla za družbo KrakVet in/ali KBGT. Ta okoliščina sama po sebi *ne* pomeni, da je bilo ravnanje goljufivo ali nezakonito.

27 Sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 41 in 44), in z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget (C-111/05, EU:C:2007:195, točka 43).

28 Sodbi z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 29), in z dne 6. julija 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, točka 36).

29 Sodbi z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 42), in z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točke od 43 do 45).

30 Glej zgoraj točko 37.

31 Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

32 „1. Z odstopanjem od člena 8(1)(a) in (2), se za kraj dobave blaga, ki ga odpošlje ali prepelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz države članice, ki ni tista, v katero odprema ali prevoz blaga prispe, šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odprema ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni naslednji pogoji: – dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca, ki je upravičen do odstopanja iz drugega pododstavka člena 28a(1)(a), za pravno osebo, ki ni davčni zavezanec in je upravičena do enakega odstopanja, ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec [...]“ Člen 32 Direktive 2006/112 vsebinsko ustreza členu 8(1)(a) šeste direktive o DDV.

33 Sodba z dne 26. februar 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, točka 18).

91. Omenjene so tudi smernice, ki jih je sprejel odbor za DDV, v katerih je navedeno, da „za blago šteje, da ga je ‚odposlal ali odpeljal dobavitelj ali druga oseba za njegov račun‘, kadar dobavitelj neposredno ali posredno sodeluje pri prevozu ali odpošiljanju blaga“. Vendar je odbor za DDV to stališče sprejel tri leta po transakcijah, ki so predmet te zadeve. Poleg tega je na dnu vsake strani v smernicah navedeno, da niso zavezujoče.³⁴

92. V tem okviru in ob uporabi običajnih načel razlage za besedilo prvotne različice člena 33(1) ne najdem nobene podlage za sklepanje, kot trdijo Češka republika, Irska, Madžarska, Združeno kraljestvo in Komisija, da ta določba zajema tudi primere, v katerih dobavitelj sodeluje *posredno*, kot odgovor na navodila stranke, naj odpošlje ali prepelje blago osebi, ki ni davčni zavezanec in je v drugi državi članici.

93. Sodišče je bilo poleg tega pozvano, naj preuči, ali so spremembe, uvedene z Direktivo 2017/2455, s katero je bil členu 14 dodan četrti odstavek, in nova različica člena 33(1), spremenile ali le potrdile prejšnji pravni položaj. Če bi spremembe iz leta 2017 štele zgolj za „pojasnila“ prejšnjega pravnega položaja, bi to lahko vplivalo na razlago, ki jo je treba dati predložitvenemu sodišču, da jo uporabi v tej zadevi.

Spremembe Direktive o DDV

94. Člen 2(1) Direktive 2017/2455 določa, da se v členu 14 Direktive o DDV „doda“ nov odstavek 4. Dodatek vsebuje *ново opredelitev* „prodaje blaga na daljavo znotraj Skupnosti“. V skladu s to novo opredelitvijo ta koncept zajema nekatere specifične položaje „dobave blaga, pri kateri dobavitelj ali druga oseba za njegov račun to blago odpošlje ali prevaža iz države članice, ki ni država članica, v kateri se odprema ali prevoz tega blaga pridobitelju konča, *tudi kadar dobavitelj posredno sodeluje pri tem prevozu ali odpošiljanju*“ (moj poudarek). Med navedenimi primeri je tudi možnost, da je „(a) dobava blaga [...] opravljena [...] za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec“.

95. Niti uvodne izjave niti materialnopravne določbe Direktive 2017/2455 ne pojasnjujejo nameravanega obsega (novega) pojma „posredno sodelovanje“ dobavitelja ali razlogov, iz katerih je bil uveden. Obrazložitveni memorandum Komisije se zadovolji z nejasnim sklicevanjem na „smernice odbora za DDV“. Tu se je treba spomniti, da se v smernicah odbora za DDV z dne 4. in 5. junija 2015 sicer do neke mere obravnava to, kar je ta odbor menil, da pomeni „posredno sodelovanje“ dobavitelja,³⁵ vendar se z delovnim dokumentom z dne 5. maja 2015, ki je nastal pred smernicami, ni obravnavalo vprašanje, ali je treba ta pojem razlagati dobesedno ali širše. In teh podrobnosti iz smernic v novem besedilu ni najti.

96. Češka republika je napotila Sodišče na sodbo Welmory.³⁶ Sodišče je v njej razsodilo, da iz uvodnih izjav uredbe, ki je tam obravnavana, izhaja, da „je zakonodajalec Unije želel pojasniti nekatere pojme, potrebne za določitev meril v zvezi s krajem obdavčljivih transakcij, ob upoštevanju relevantne sodne prakse Sodišča“ in da „jo je treba v tem okviru, čeprav ta uredba v času dejanskega stanja še ni veljala, vseeno upoštevati“. Kot sem pravkar navedla, pa v obravnavani zadevi ni mogoče priti do enakih usmeritev na podlagi uvodnih izjav Direktive 2017/2455, „relevantna sodna praksa Sodišča“ v okviru tega postopka pa mora biti šele napisana. (Iz povedanega bo jasno, da po mojem mnenju spremembe ne rešujejo nujno temeljne problematike. Na srečo se ne meni ne Sodišču na tem mestu ni treba dokončno izreči o tej temi.)

³⁴ „Smernice, ki jih sprejme odbor za DDV, so le stališče svetovalnega odbora. Niso uradna razlaga prava Unije in niso nujno usklajene z Evropsko komisijo. Niso zavezujoče niti za Evropsko unijo, niti za države članice, ki se lahko svobodno odločijo, da jim ne sledijo. Razmnoževanje tega dokumenta je dovoljeno le, če je navedeno to opozorilo.“

³⁵ Glej točke od 42 do 44 zgoraj.

³⁶ Sodba z dne 16. oktober 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, točki 45 in 46).

97. Podobno se je Združeno kraljestvo sklicevalo na sodbo Mensing,³⁷ v kateri je Sodišče razsodilo, da je „iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi kontekst in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je.“

98. To načelo v resnici povzema ustaljeno sodno prakso in ni sporno. Vendar če se to prenese na ta primer, se ugotovi, da je v uvodnih besedah člena 2(1) Direktive 2017/2455 *izrecno* navedeno, da nova opredelitev v členu 14(4) in zamenjava obstoječega besedila člena 33 Direktive o DDV z novim členom 33(a) začeta veljati „z učinkom od 1. januarja 2021“: torej bo *njihov pravni učinek preložen* za dve leti v primerjavi z različnimi drugimi spremembami, ki jih uvaja ta direktiva.

99. Ugotavljam, da tega namernega odloga pravnega učinka ni mogoče uskladiti s trditvijo v obrazložitvenem memorandumu, da predlog le „pojasnjuje člen 33(1)“. Če se s predlogom ne bi storilo nič več, kot le pojasnilo pravi pravni pomen člena 33(1), ne bi imelo smisla odložiti njegove uporabe. Logičen zaključek mora torej biti, da gre res za spremembo; in da *ne* pomeni razlage, ki bi se vsekakor morala uporabiti za obstoječe besedilo.

100. Pomembno je tudi vedeti, da je do razprave, ki je povzeta v delovnem besedilu, prišlo tri leta *po* transakcijah, ki se obravnavajo v tej zadevi.³⁸ Seveda je treba načelo pravne varnosti upoštevati pri razlagi člena 33(1) Direktive o DDV.³⁹ Dejansko se obrazložitveni memorandum Direktive 2017/2455 izrecno sklicuje na to načelo, pri čemer je pojasnjeno, da je treba pojem „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“ opredeliti v Direktivi o DDV, da bi se vanj vključilo tudi njegovo posredno sodelovanje, prav zaradi zagotavljanja pravne varnosti. Sklepanje, da so besede „neposredno ali posredno“ v izvirnem besedilu člena 33(1) Direktive o DDV, čeprav jih tam ni, je neposredno v nasprotju s tem načelom.

101. Ugotavljam torej, da dokler ne bodo z Direktivo 2017/2455 uvedene spremembe začele veljati 1. januarja 2021, je treba člen 33(1) Direktive o DDV razlagati dobesedno. *Ni* ga torej mogoče razlagati glede na novo opredelitev „prodaje blaga na daljavo znotraj Skupnosti“, ki vsebuje izraz „tudi kadar dobavitelj ‚posredno‘ sodeluje v prevozu ali odpošiljanju blaga“, ali kot da bi ga že nadomestil člen 33(a), ki se sklicuje na to novo opredelitev.

Dobesedna razlaga izraza „blago, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“

102. V točkah 76 in 78 zgoraj sem že predlagala delovni opredelitvi „odpreme“ od dobavitelja in „prevoza“ od dobavitelja. Naj jima dodam še delovno opredelitev za „za račun“. Predlagam, da je blago odpremljeno ali prepeljano „za račun dobavitelja“, če dobavitelj, in ne pridobitelj, dejansko sprejme odločitve glede tega, kako se to blago odpošlje ali odpelje.

103. Nacionalno sodišče je tisto, ki mora kot edini presojevalec dejanskega stanja ugotoviti, ali je na podlagi dejstev, ki so že bila navedena v predložitveni odločbi, in morebitnega drugega gradiva, ki so ga stranke predložile, blago, ki se obravnava v tem postopku, dejansko „odpremil ali odpeljal dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“. Da bi predložitveno sodišče prišlo do svoje ugotovitve, bi moralo upoštevati, da „upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV“.⁴⁰

³⁷ Sodba z dne 29. novembra 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, točka 24).

³⁸ Glej točko 91 zgoraj.

³⁹ Sodba z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 29).

⁴⁰ Sodba z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 42).

104. V zvezi s tem se mi zdi, da se neposredno ali posredno upoštevajo naslednji elementi (katerih seznam ni izčrpen): (i) razpon možnih načinov prevoza, ki jih je dobavitelj ponujal strankam na svoji spletni strani; (ii) stopnja povezanosti (če je sploh obstaja) med dobaviteljem in družbami, ki nudijo vsako od teh možnosti; (iii) vprašanje, ali je bil nakup blaga in nakup storitev prevoza zajet v eni pogodbi ali v ločenih pogodbah; (iv) kdaj je nastala obveznost plačila blaga; (v) kdaj in kje sta lastništvo in tveganje, povezano z lastništvom, prešla na drugega; (vi) kateri načini plačila so bili na voljo za plačilo blaga in za plačilo prevoza. Na koncu bo moralo nacionalno sodišče na osnovi vsega gradiva, ki ga ima na voljo, odločiti, ali je družba KrakVet (ali družba v njeni lasti ali družba, ki jo obvladuje) dejansko sprejela odločitve o odpošiljanju ali prevozu blaga oziroma ali so te odločitve sprejele posamezne stranke družbe KrakVet.

105. V obravnavani zadevi vse znane dejanske okoliščine ne kažejo v isto smer in ni dovolj znanega o elementih, pomembnih za ta primer.⁴¹ Poudarjam, da bo le vsebina predložitvene odločbe predstavljala ugotovitve dejanskega stanja. Drugo gradivo, predloženo Sodišču (bodisi v pisnih stališčih ali ustno na obravnavi), so namreč elementi, ki jih lahko nacionalno sodišče dodatno preuči in preizkuša, ko se bo zadeva vrnila v njegovo obravnavo.

106. Prvič, zdi se, da je družba KrakVet na svojem spletnem mestu ponujala eno možno prevozno družbo, pri čemer je morebitnim strankam prepuščala izbiro za sklepanje neodvisnih dogovorov. Ni ponujala povezav, ki bi strankam omogočale, da bi se obrnile na vrsto možnih prevoznih družb. (Dodajam komentar, da je v predložitveni odločbi v zadevi KrakVet II⁴² pojasnjeno, da *so bile* na spletni strani predlagane različne prevozne družbe, stranke pa bi sklenile ločene pogodbe za samo blago in za prevoz blaga.) Družba KrakVet sama ni ponujala storitev prevoza. Drugič, lastnik družbe KrakVet in lastnik družbe KBGT sta brata;⁴³ med obema družbama torej obstajajo tesne družinske verzi. Tretjič, zdi se, da so verjetno obstajale ločene pogodbe za nabavo blaga in zagotavljanje prevoznih storitev. Četrto, dejansko stanje glede natančne določitve, kdaj je nastala obveznost plačila blaga, ni bilo ugotovljeno. Petič, enako velja za vprašanje, kdaj (in kje) glede lastništva blaga in tveganja v primeru njegovega poškodovanja, delne ali celotne izgube, blago preide iz dobavitelja na pridobitelja. (Naj se na tem mestu ustavim zaradi ugotovitve, da je družba KrakVet na obravnavi navedla, da so bili njeni proizvodi prodajani „ex works“. Zato, če bi bili poslani proizvodi poškodovani, uničeni, izgubljeni ali ukradeni na poti, bi jih pridobitelj še vedno moral plačati). Šestič, ko je blago prevažala družba KBGT, se zdi, da so stranke družbi KrakVet vnaprej plačale za oboje, blago in prevoz, to plačilo pa je nato zadevna madžarska kurirska družba prenesla na bančni račun pri CIB na ime lastnika KBGT in je bilo kasneje razdeljeno med družbi KrakVet in KBGT. Medtem ko je za nakupe, nižje od 8990 HUF, prevoz z družbo KBGT stal 1600 HUF, je bil nad tem pragom prevoz na voljo za 70 HUF (znesek, za katerega se zdi, da je tako majhen, da je popolnoma simboličen), ki ga je financirala družba KrakVet s tem, da je dala popust za 1530 HUF na ceno kupljenega blaga.

107. Predložitveno sodišče bo moralo na podlagi teh elementov in vsega drugega predloženega gradiva odločiti o tem, ali je odločitve o odpošiljanju ali prevozu blaga dejansko sprejela družba KrakVet (ali družba, ki jo ima ta družba v lasti ali jo obvladuje) ali posamezne madžarske stranke družbe KrakVet.

108. Sodišču predlagam, naj na četrto predloženo vprašanje odgovori:

Člen 33(1) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da zajema le primere, v katerih blago odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun. Ne nanaša se na primere, v katerih dobavitelj le posredno sodeluje pri pošiljanju ali prevozu blaga.

⁴¹ Glej točke od 58 do 62 zgoraj.

⁴² Zadeva C-108/19 KrakVet (KrakVet II), predlog za sprejetje predhodne odločbe Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija), v zvezi s katero postopek teče.

⁴³ V zvezi s tem poudarjam, da člen 80(1) Direktive 2006/112 omogoča upoštevanje tesnih družinskih vezi za zagotovitev, da „je davčna osnova tržna vrednost“.

Če dobavitelj na lastno pobudo in po lastni izbiri sprejme večino ali vse potrebne ukrepe za pripravo blaga na prevoz, uredi vse potrebno, da se blago prevzame in začne potovanje, ter opusti posest in nadzor nad blagom, je od dobavitelja prišlo do „odpošiljanja“.

Če dobavitelj sam ali prek svojega zastopnika fizično opravlja prevoz ali ima v lasti ali obvladuje pravni subjekt, ki to počne, gre za „prevoz“, ki ga zagotavlja dobavitelj.

Blago je odpremljeno ali prepeljano „za račun“ dobavitelja, če dobavitelj, in ne pridobitelj, dejansko sprejme odločitve glede odpošiljanja ali prevoza tega blaga.

Zloraba

109. Predložitveno sodišče s petim vprašanjem izpostavlja dva dejanska elementa v zadevi, o kateri odloča: (1) da je družba KBGT „povezana“ z družbo KrakVet (s tem menim, da se predložitveno sodišče sklicuje na dejstvo, da sta lastnika obeh družb brata) in opravlja druge storitve, neodvisne od prevoza (kot sama razumem, gre za embaliranje blaga za odpremo); vendar (2) stranka lahko svobodno izbere druge možnosti za prevoz blaga, ki ga kupi. Predložitveno sodišče sprašuje, ali sta ti posebni dejstvi upoštevni za ugotovitev, ali ravnanje družbe KrakVet pomeni zlorabo v smislu prava Unije na področju DDV, kar upravičuje naložitev strogih denarnih sankcij družbi KrakVet.

110. Če bo predložitveno sodišče ugotovilo, da sta bila odprema in/ali prevoz opravljena „za račun“ dobavitelja, družbe KrakVet, in ne za račun posamezne stranke, bo nato res moralo preučiti, ali je treba plačilo DDV v državi članici izvora (Poljska), in ne namembni državi članici (Madžarska), šteti ne le za napačno, ampak tudi za zlorabo. Spomnim se, da je v sodbi Part Service⁴⁴ Sodišče razložilo, da „mora predložitveno sodišče glede na navodila za razlago prava Skupnosti iz te sodbe določiti, ali se za namene uporabe DDV transakcije, kot so zadevne transakcije v sporu o glavni stvari, lahko štejejo za zlorabo“. Za odgovor na peto vprašanje je torej treba okoliščine zadeve po mojem mnenju pogledati širše.

111. Kot bom pojasnila v nadaljevanju, je bistveni element v obravnavani zadevi to, da je družba KrakVet poljske organe zaprosila za usmeritve v obliki „zahteve za zavezujočo informacijo“, in sicer, ali se DDV dolguje v državi članici izvora ali v namembni državi članici.⁴⁵ V postopku pred tem Sodiščem ni nihče izpodbijal trditve družbe KrakVet, da je bil odgovor na to zahtevo pravno zavezujoč tako za družbo KrakVet kot za poljske organe, pristojne za DDV. Pristojni poljski organi so družbo KrakVet obvestili, da se DDV dolguje na Poljskem, to pomeni, da se uporabi splošno pravilo iz člena 32 Direktive o DDV, in ne odstopanje iz člena 33 te direktive. Ni sporno, da je družba KrakVet v upoštevnem obdobju na Poljskem pravilno vknjižila in plačala DDV. Poljski organi so leta 2014 opravili nadzor nad družbo KrakVet. Takrat so potrdili svoj predhodni odgovor, ki so ga dali družbi KrakVet.

⁴⁴ Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 63).

⁴⁵ Glej točki 63 in 65 zgoraj.

112. Družba KrakVet in Poljska s sklicevanjem na sodbo WebMindLicenses⁴⁶ zatrjujeta, da ima davčni zavezanec pravico izkoristiti razlike med nacionalnimi stopnjami DDV. Poudarjata, da so davčni zavezanci na splošno svobodni pri odločanju glede organizacijske strukture in oblike transakcij, za katere menijo, da so najustreznejši za njihovo gospodarsko dejavnost in za omejitev davčnih bremen,⁴⁷ in da izberejo poslovne strukture, ki se jim zdijo najustreznejše za njihove dejavnosti.⁴⁸

113. Italija zatrjuje, da se davčni zavezanci ne morejo sklicevati na določbe prava na način, ki pomeni zlorabo,⁴⁹ medtem ko Češka republika, Irska, Madžarska in Komisija trdijo, da poslovna praksa družbe KrakVet pomeni zlorabo, saj je njen namen izkoristiti razliko med stopnjami DDV držav članic, kar izkrivlja konkurenco.⁵⁰ Združeno kraljestvo tega vprašanja ni obravnavalo.

114. Opozarjam, da je v sodbi Halifax in drugi⁵¹ Sodišče jasno pojasnilo, da „kadar davčni zavezanec izbere eno od dveh transakcij, mu Direktiva [o DDV] ne nalaga, naj izbere tisto, ki vključuje plačilo najvišjega zneska DDV. Nasprotno, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 85 sklepnih predlogov, ima davčni zavezanec pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoje davčno breme“.⁵² Zato „na področju DDV zloraba lahko obstaja, le če, prvič, zadevne transakcije, ne glede na formalne pogoje, predvidene z upoštevnimi določbami Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, vodijo do *pridobitve davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju teh določb*“. Drugič, tudi iz več objektivnih dejavnikov bi moralo biti razvidno, da je *bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti* (moj poudarek). Ta pogoja sta kumulativna (v nadaljevanju: merila Halifax).⁵³ Sodišče je v sodbi Part Service⁵⁴ pojasnilo, da „se zloraba lahko ugotovi, kadar je davčna ugodnost *bistveni cilj* zadevne transakcije ali zadevnih transakcij“ (moj poudarek). Ta sodna praksa je navedena tudi v delovnem dokumentu odbora za DDV.

115. V obravnavanem primeru je jasno, da je glavna transakcija prodaja hrane za hišne živali. To je posel družbe KrakVet in to je tisto, kar bi stranke družbe KrakVet želele kupiti. Plačilo storitev prevoza, potrebnih za premik hrane za domače živali družbe KrakVet iz skladišča na Poljskem na naslov za dobavo stranke na Madžarskem, je stranski (ali pomožni) element k tej glavni transakciji. Te okoliščine zato niso podobne obliki povsem umetnega konstrukta, s katerim podjetje strukturira svoje dejavnosti zgolj zato, da bi zmanjšalo svoje davčno breme, kar je klasični primer zlorabe DDV.

116. Kljub temu je tudi jasno, da je družba KrakVet bila deležna velike finančne prednosti zaradi razlike med stopnjama DDV na Poljskem (8 %) in Madžarskem (27 %). To velja ne glede na to, ali ima prednost obliko povečanja dobička ali povečanega tržnega deleža, ki je bil dosežen z možnostjo ponujanja nižjih cen končnemu potrošniku.

46 Sodba z dne 17. decembra 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 27 in 40).

47 Sodba z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točka 53). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), v katerih moj kolega predlaga, da morajo pristojni davčni organi v vsaki posamezni zadevi iskati pravično ravnesje med potrebo po enotni uporabi prava in posebnimi okoliščinami posamezne zadeve, kar je morda utegnilo povzročiti legitimna pričakovanja davkoplačevalcev (točki 83 in 84 njegovih sklepnih predlogov).

48 Sodba z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točka 53), in sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, točka 83).

49 Navaja sodbe z dne 12. maja 1998, Kefalas in drugi (C-367/96, EU:C:1998:222, točka 20); z dne 23. marca 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, točka 33), in z dne 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, točka 32).

50 Navaja sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02 (EU:C:2006:121, točka 74); z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 35 in 36), in z dne 22. novembra 2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 27).

51 Sodba z dne 21. februarja 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121, točke od 73 do 75).

52 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Poiarsesa Madura v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, C-419/02 in C-223/03, EU:C:2005:200).

53 O teh merilih je bilo v akademskih krogih veliko razprave. Glej Vanistendael, F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?“, *EC Tax Review*, zv. 15, 2006, št. G, str. 192–195; Pistone, P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)“, *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?* 1. izdaja, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax“, *British Tax Review*, št. 2, 2006, str. 119–123; 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*, zv. 45, 2008, št. 2, str. 395–441.

54 Sodba z dne 21. februarja 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 45).

117. V nadaljevanju *predpostavljam*, da bo predložitveno sodišče, ko se mu bo vrnila ta zadeva, sklenilo, da zadevne transakcije spadajo na področje uporabe člena 33 Direktive o DDV, in ne člena 32 te direktive.

118. V tem primeru bi bil DDV za te transakcije, katerih vrednost je močno presežala količinski prag iz člena 34, dolgovan na Madžarskem. Davčni zavezanec (družba KrakVet) ali celo poljska uprava za DDV v odgovoru, ki ga je dala na zahtevo za zavezujočo informacijo družbi KrakVet, bi napačno uporabljala pravo.

119. Prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje se nanašata na to, ali je namembna država članica vezana na oceno DDV, ki jo je opravila država članica izvora. Zdi se mi, da bi morala država članice izvora pri podaji te ocene nujno, morda implicitno, spotoma preučiti, ali predlagana shema pomeni zlorabo, in ugotoviti, da *ni* pomenila zlorabe, ampak je bila legitimno zajeta s členom 32 Direktive o DDV. Ker so ti sklepni predlogi omejeni na preučitev četrtega in petega predloženega vprašanja, vprašanja, kakšna bi bila odgovora na prvo in drugo vprašanje, ne obravnavam. V nadaljevanju bom izhajala iz predpostavke, da namembna država članica *lahko* prosto presoja, ali sankcionira očitana ravnanja kot zlorabo pravice v smislu meril Halifax.

120. Najprej opozarjam, da Uredba o boju proti goljufijam na področju DDV ne vsebuje določb, ki bi obravnavale odgovore dobaviteljem glede „zahtev za zavezujoče informacije“. Prav tako ne obravnava, kako bi morala davčna uprava ene države članice upoštevati te odgovore z zavezujočim učinkom, ki jih je dala davčna uprava druge države članice, ali rezultate nadzora, ki ga je opravila ta davčna uprava.

121. Vendar je v tej uredbi večkrat poudarjen pomen sodelovanja med davčnimi organi držav članic. To sodelovanje, ki se šteje za bistveno za pravilno uporabo predpisov na področju DDV in za boj proti goljufijam, je razvidno, *inter alia*, iz uvodnih izjav 7 in 13, iz člena 1(1) (ki določa splošno področje sodelovanja), člena 7(3) (ki namembni državi članici omogoča, da od države članice izvora zahteva, da začne „uradno preiskavo“), člena 13(1) (ki namembno državo članico obvezuje, da predloži informacije brez predhodne zahteve) in pravil o skupnem nadzoru iz členov od 29 in 30. Uredbo o boju proti goljufijam na področju DDV je torej mogoče šteti za praktično izvajanje dolžnosti lojalnega sodelovanja, določene v členu 4(3) PEU, v skladu s katerim se „[d]ržave članice [...] medsebojno spoštujejo in si pomagajo pri izpolnjevanju nalog, ki izhajajo iz Pogodb“. ⁵⁵

122. Zdi se mi, da bi bilo neposredno v nasprotju s tem načelom, če bi lahko pristojni organi druge države članice *poleg* morebitnih dovoljenjih popravkov glede dolgovanega DDV in dolgovanih obresti kot zlorabo pravic strogo kaznovali (v smislu meril iz zadeve Halifax) tudi samo ravnanje, ki je bilo izrecno opredeljeno kot legitimno s pravno zavezujočo presojo njihovih kolegov iz države članice, v kateri je bil davčni zavezanec registriran za DDV.

123. Resno dvomim tudi o združljivosti takega rezultata z načelom varstva legitimnih pričakovanj.

124. Sodišče je v sodbi Kreuzmayr⁵⁶ razsodilo, da se na načelo varstva legitimnih pričakovanj „lahko sklicuje vsak pravni subjekt, pri katerem je upravni organ vzbudil pričakovanja, oprta na natančna zagotovila, ki so mu bila dana“. Menim, da odgovor na „zahtevo za zavezujočo informacijo“, odgovor, ki je poleg tega zavezoval davčnega zavezanca in pristojne organe – pomeni natančno tako zagotovilo.

⁵⁵ Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 41).

⁵⁶ Sodba z dne 21. februarja 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, točka 46).

125. Hkrati poudarjam, da družba KrakVet *ni* mogla imeti legitimnih pričakovanj, da je odgovor na njeno zahtevo za zavezujočo informacijo, naslovljeno na poljske organe, pristojne za DDV, pomenil neizpodbitno in pravilno navedbo pravega pravnega mnenja. Vedno je obstajala možnost, da bi lahko pristojni organi druge države članice zavzeli drugačno stališče, kar se je v tej zadevi dejansko zgodilo, in da bo zadeva predmet sodnega postopka pred nacionalnimi sodišči ter da bo Sodišče zaproseno za merodajno odločitev.

126. Vendar se mi zdi, da se je družba KrakVet upravičeno oprla na dejstvo, da če bi svojo dejavnost opravila strogo v skladu s predlogom, ki ga je predložila navedenim organom v okviru zaprosila za informacijo, ne bi bila izpostavljena tveganju strogih sankcij za zlorabo pravice, če bi se nazadnje izkazalo, da je bil pravno zavezujoč odgovor pravno napačen.

127. „Zloraba pravic“ je resna zadeva. Če je dokazana, je upravičeno resno sankcionirana. Ne bi se smela razvrednotiti in izkrivljati z razširitvijo na položaj, v katerem davčni zavezanec razumno išče navodila glede pravilne opredelitve DDV za svoje predlagano ravnanje, in to ne od zasebnega poslovnega svetovalca, temveč od pristojnega organa države članice, v kateri je registriran za plačilo tega davka.

128. Če se Sodišče ne bi strinjalo z mano glede te načelne zadeve, dodajam naslednja komentarja.

129. Prvič, zdi se mi, da bi morali pristojni organi namembne države članice (Madžarska) družbi KrakVet predložiti vsaj podrobno obrazložitev, v kateri bi bilo pojasnjeno, zakaj so *kljub* odgovoru, ki ga je družba KrakVet prejela na svojo zahtevo za zavezujočo informacijo pri poljskih organih za DDV, menili, da ravnanje, ki ga je sprejela na podlagi tega odgovora, pomeni zlorabo pravice.⁵⁷

130. Drugič, opozarjam, da je v sodbi Farkas⁵⁸ Sodišče razsodilo, da „države članice, če ni harmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim z zakonodajo [o DDV], ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo države članice to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi temeljnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti.“ Iz tega sledi, da bi bilo dejstvo, da je družba KrakVet ravnala na podlagi odgovora poljskih organov za DDV na svojo „zahtevo za zavezujočo informacijo“, dejavnik, na podlagi katerega je mogoče ugotoviti, ali je treba družbi KrakVet naložiti sankcijo madžarske davčne uprave, in če je odgovor pritrdilen, ustrezno višino te sankcije.

131. Predlagam, da Sodišče na peto predloženo vprašanje odgovori:

Kadar davčni zavezanec vpraša pristojne organe države članice, v kateri je registriran za DDV, kakšna je pravilna pravna opredelitev nameravanega ravnanja za namene DDV (pri čemer mora podrobno navesti shemo, ki jo namerava vzpostaviti), in prejme odgovor, ki je pravno zavezujoč zanj in za te davčne organe, in nato svojo dejavnost opravlja strogo v skladu s svojo zahtevo za zavezujočo informacijo, ki jo je predložil tem organom (kar mora preveriti nacionalno sodišče), pristojni organi druge države članice zaradi načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU in načela varstva legitimnih pričakovanj ne smejo obravnavati njegovih dejanj kot zlorabo pravic v smislu preizkusa iz sodbe Halifax (C-255/02) in jih sankcionirati.

⁵⁷ Glej, *inter alia*, sodbo z dne 9. novembra 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), v kateri je Sodišče razsodilo, da „je obveznost obrazložitve odločb, ki jih sprejmejo nacionalni organi, še posebej pomembna, ker naslovnikom omogoča, da branijo svoje pravice v kar najboljših okoliščinah in se ob popolnem poznavanju zadeve odločijo, ali je koristno vložiti tožbo zoper te odločbe. Obrazložitev je potrebna tudi za to, da se sodiščem omogoči opravljanje nadzora nad zakonitostjo navedenih odločitev“ (točka 40).

⁵⁸ Sodba z dne 26. aprila 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59).

Predlog

132. Brez poseganja v odgovore Sodišča na prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), Sodišču predlagam, naj na četrto in peto vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

Četrto vprašanje:

Člen 33(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da zajema le primere, v katerih blago odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun. Ne nanaša se na primere, v katerih dobavitelj le posredno sodeluje pri pošiljanju ali prevozu blaga.

Če dobavitelj na lastno pobudo in po lastni izbiri sprejme večino ali vse potrebne ukrepe za pripravo blaga na prevoz, uredi vse potrebno, da se blago prevzame in začne potovanje, ter opusti posest in nadzor nad blagom, je od dobavitelja prišlo do „odpošiljanja“.

Če dobavitelj sam ali prek svojega zastopnika fizično opravlja prevoz, ali ima v lasti ali obvladuje pravni subjekt, ki to počne, gre za „prevoz“, ki ga zagotavlja dobavitelj.

Blago je odpremljeno ali prepeljeno „za račun“ dobavitelja, če dobavitelj, in ne pridobitelj, dejansko sprejme odločitve glede odpošiljanja ali prevoza tega blaga.

Peto vprašanje:

Kadar davčni zavezanec vpraša pristojne organe države članice, v kateri je registriran za davek na dodano vrednost (DDV), kakšna je pravilna pravna opredelitev nameravanega ravnanja za namene DDV (pri čemer mora podrobno navesti shemo, ki jih namerava vzpostaviti), in prejme odgovor, ki je pravno zavezujoč zanj in za te davčne organe, ter nato svojo dejavnost opravlja strogo v skladu s svojo zahtevo za zavezujočo informacijo, ki jo je predložil tem organom (kar mora preveriti nacionalno sodišče), pristojni organi druge države članice zaradi načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU in načela varstva legitimnih pričakovanj ne smejo obravnavati njegovih dejanj kot zlorabo pravic v smislu preizkusa iz sodbe Halifax (C-255/02) in jih sankcionirati.