Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 22. marca 2018 [1]

Zadeva C-108/17

UAB Enteco Baltic
proti
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
ob udeležbi
Vilniaus teritorinė muitinė

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Člen 14(1) Direktive 2006/112/ES – Člena 138(1) ter 143(1)(d) in (2) Direktive 2006/112 – Oprostitev DDV pri uvozu, ki mu sledi oproščena dobava znotraj Skupnosti – Blago, ki se odpošlje ali odpelje iz tretje države v državo članico, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča – Uvoznikovo sporočanje strankine identifikacijske številke za DDV v namembni državi članici – Formalna ali materialnopravna zahteva za pravico do oprostitve uvoza – Zadostni dokumenti za dokaz odpreme blaga v drugo državo članico – Pojem in pravila prenosa pravice do razpolaganja z blagom na pridobitelja – Dobra vera uvoznika – Seznanjenost davčnega zavezanca s sodelovanjem pridobitelja pri davčni utaji – Sprejem deklaracij uvoznika s strani pristojnega organa – Pravna varnost – Morebitna obveznost pristojnega organa, da davčnemu zavezancu pomaga zbrati potrebne informacije za dokaz izpolnjevanja pogojev za oprostitev“

I. Uvod

1. Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišče v bistvu sprašuje o razlagi člena 14(1), člena 138(1) ter člena 143(1)(d) in (2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, [2] kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 glede davčne utaje, povezane z uvozom [3] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in o načelu pravnega varstva.

2. Sedem vprašanj za predhodno odločanje, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, je postavljenih v okviru uvoza goriva iz Belorusije v Litvo s strani družbe UAB Enteco Baltic, namenjenega dobavi znotraj Skupnosti v druge države članice.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 UL 2009, L 175, str. 12.

3. V tej zadevi je najbolj težavno vprašanje, ali obveznost uvoznika, kot je družba Enteco Baltic, da pristojnim organom države članice uvoza sporoči identifikacijsko številko za DDV svoje stranke, izdano v namembni državi članici blaga, pomeni zgolj formalno ali pa materialnopravno zahtevo glede pravice do oprostitve DDV pri uvozu od začetka veljavnosti Direktive 2009/69, s katero je bila taka obveznost uvedena v Direktivo 2006/112.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. V skladu s členom 14(1) Direktive o DDV „‚dobava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik".

5. V členu 20 te direktive je „pridobitev blaga znotraj Skupnosti" opredeljena kot „pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami 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".

6. Člen 131 navedene direktive določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe [prava Unije] in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab."

7. Člen 138(1) te direktive določa:

„Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Unije], 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 odpošiljanje ali prevoz blaga začne."

8. Člen 143 Direktive 2006/112 je bil spremenjen z Direktivo 2009/69, v katere členu 2(1), prvi pododstavek, je kot rok za prenos določen 1. januar 2011. V uvodnih izjavah od 3 do 5 Direktive 2009/69 je navedeno:

„(3) Uvoz blaga je oproščen [DDV], če uvozu sledi dobava ali prenos tega blaga davčnemu zavezancu v drugi državi članici. Pogoje, pod katerimi se prizna oprostitev, določijo države članice. Vendar izkušnje kažejo, da trgovci izkoriščajo razlike v uporabi, da bi se izognili plačilu DDV za blago, uvoženo v teh razmerah.

(4) Za preprečevanje takšnega izkoriščanja je treba za določene transakcije na ravni Skupnosti določiti sveženj minimalnih pogojev, pod katerimi se ta oprostitev uporablja.

(5) Ker zaradi navedenih razlogov ciljev te direktive, in sicer obravnavanje vprašanja utaje DDV, države članice same ne morejo zadovoljivo doseči, in ker se ta cilj lažje doseže na ravni Skupnosti, lahko Skupnost sprejme ukrepe v skladu z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe [ES]. V skladu z načelom sorazmernosti, določenim v navedenem členu, ta direktiva ne presega okvirov, ki so potrebni za doseganje teh ciljev."

9. Člen 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(d) uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201, oproščena v skladu s členom 138;

[…]

2. Oprostitev iz točke (d) odstavka 1 velja v primerih, ko uvozu blaga sledi dobava blaga, oproščenega v skladu s členom 138(1) in (2)(c), le če uvoznik v trenutku uvoza pristojnim organom države članice uvoza zagotovi vsaj naslednje informacije:

(a) svojo identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici uvoza, ali identifikacijsko številko za DDV svojega davčnega zastopnika, ki je dolžan plačati DDV, izdano v državi članici uvoza;

(b) identifikacijsko številko za DDV stranke, ki ji je blago dobavljeno v skladu s členom 138(1), izdano v drugi državi članici, ali svojo identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je blago predmet prenosa v skladu s členom 138(2)(c);

(c) dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico.

Vendar lahko države članice določijo, da se dokaz iz točke (c) pristojnim organom predloži izključno na zahtevo.“

10. Člen 157(1)(a) Direktive o DDV določa, da „[d]ržave članice lahko oprostijo […] uvoz blaga, namenjenega v postopek skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje“.

11. Člen 167 navedene direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

B. Litovsko pravo

12. Člen 35 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Uvoženo blago se oprosti DDV pri uvozu, če je ob uvozu znano, da je to blago namenjeno izvozu in bo odpeljano v drugo državo članico ter da bo dobava blaga s strani uvoznika iz Litve v drugo državo članico na podlagi poglavja VI tega zakona obdavčena z ničelno stopnjo DDV.

2. Določbe tega člena se uporabijo, če je uvoznik registriran kot zavezanec za DDV v Litvi, blago pa se odpelje v drugo državo članico v obdobju, ki ni daljše od enega meseca od dneva obdavčljivega dogodka iz člena 14(12) ali (13) tega zakona. Iz objektivnih razlogov je mogoče določiti daljši rok za prevoz blaga.

3. Podrobna pravila za uporabo tega člena določi nacionalna carinska uprava skupaj s centralno davčno upravo.“

13. Člen 49(1) zakona o DDV določa:

„Ničelna stopnja DDV se uporablja za blago, dobavljeno osebi, ki je registrirana kot zavezanec za DDV v drugi državi članici, in izvoženo z nacionalnega ozemlja v drugo državo članico [brez upoštevanja osebe, ki prevaža blago, ne glede na to, ali je to dobavitelj, kupec ali katera koli tretja oseba, katere storitve bi uporabili].“

14. Člen 56 zakona o DDV, ki se nanaša na „[d]okazilo o uporabi ničelne stopnje DDV“, med drugim določa:

„1. […]Zavezanec za DDV, ki je uporabil ničelno stopnjo DDV na podlagi člena 49 tega zakona, mora imeti dokazila o izvozu blaga z nacionalnega ozemlja in če se ničelna stopnja DDV uporabi za dobavo blaga osebi, ki je registrirana kot zavezanec za DDV v drugi državi članici, mora imeti dokaz, da je oseba, h kateri je bilo blago izvoženo, zavezanec za DDV v drugi državi članici […].

[…]

4. Ne glede na druge določbe tega člena ima davčna uprava v skladu s podrobnimi pravili, določenimi v Mokesčių administravimo įstatymas [zakon o davčni upravi], pravico zahtevati predložitev dodatnih dokazov, na podlagi katerih je mogoče presoditi utemeljenost uporabe ničelne stopnje DDV. Če davčni zavezanec ne more dokazati, da je bila ničelna stopnja DDV ustrezno uporabljena za dobavo blaga, nakup blaga v drugi državi članici ali opravljanje storitev, se ta dobava blaga, nakup blaga v drugi državi članici ali opravljanje storitev obdavčijo po splošni stopnji DDV ali po nižji stopnji DDV, če je za to blago ali storitve predvidena taka stopnja.

[…]

5. Ne glede na druge določbe tega člena ima davčna uprava pravico, da na lastno pobudo ali prek pooblaščenih organov pregona zbere dodatne dokaze, na podlagi katerih je mogoče presoditi utemeljenost uporabe ničelne stopnje DDV. Potem ko je prejela dokaze, da je bila ničelna stopnja DDV neustrezno uporabljena za dobavo blaga, nakup blaga v drugi državi članici ali opravljanje storitev, se ta dobava blaga, nakup blaga v drugi državi članici ali opravljanje storitev obdavčijo po splošni stopnji DDV ali po nižji stopnji DDV, če je za to blago ali storitve predvidena taka stopnja.“

15. Točka 4 „Pravil o oprostitvi DDV na uvoz blaga, ki se uvozi in dobavi v drugo državo članico Evropske unije“ (v nadaljevanju: pravila), odobrenih s sklepom št. 1B-439/VA-71 direktorja nacionalne carinske uprave in vodje Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve) (v nadaljevanju: davčni inšpektorat) z dne 29. aprila 2004, določa:

„4. Blago, uvoženo na nacionalno ozemlje, je oproščeno DDV, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

4.1 ob uvozu je znano, da je blago namenjeno izvozu in bo odpeljano v drugo državo članico;

4.2 uvoznik blaga je registriran kot zavezanec za DDV na nacionalnem ozemlju ob sprejetju uvozne carinske deklaracije za namene carinskega pregleda;

4.3 dobava uvoženega blaga iz Litve v drugo državo članico na podlagi določb naslova VI zakona o DDV je oproščena davka in se zanjo uporabi ničelna stopnja DDV;

4.4 uvoznik davčnemu zavezancu v drugi državi članici dobavi isto blago, kot ga je uvozil na nacionalno ozemlje;

4.5 blago se odpelje v drugo državo članico v roku, ki ni daljši od enega meseca od dneva obdavčljivega dogodka iz člena 14(12) ali (13) zakona o DDV, ali v podaljšanem roku za prevoz v drugo državo članico, določenem v točki 5 pravil."

16. Točka 7 pravil določa:

„7. Za carinski pregled se skupaj z uvozno carinsko deklaracijo poleg drugih dokumentov predložijo:

7.1 potrdilo o registraciji uvoznika kot zavezanca za DDV in kopija tega potrdila (potrdilo o registraciji za namene DDV, ki se vrne po preveritvi njegove kopije);

7.2 dokumenti, ki dokazujejo, da je blago, uvoženo na ozemlje države, namenjeno prevozu in bo odpeljano v drugo državo članico (zlasti prevozne listine ali pogodba)."

17. Pravila so bila s sklepom direktorja nacionalne carinske uprave in vodje davčnega inšpektorata št. 1B-773/VA-119 z dne 28. decembra 2010, ki je začel veljati 1. januarja 2011, dopolnjena s točko 71. Točka 71 določa:

„Uvoznik mora regionalen carinski urad nemudoma pisno obvestiti, če se kraj skladiščenja blaga ali kupec blaga spremeni (davčni zavezanec v drugi državi članici in/ali država članica, v katero bo blago dobavljeno, navedena v dokumentih, predloženih za carinski pregled), tako da predloži nove dokaze za pojasnitev razlogov za spremembo in priloži kopije dokazil."

18. V točki 27.49.1.7. „Podrobnih pravil za uporabo enotne upravne listine", odobrenih s sklepom direktorja nacionalne carinske uprave št. 1B-289 z dne 13. aprila 2004, se od uvoznika zahteva, da navede abecedno oznako države članice Unije, v katero bo blago izvoženo, veljavno ob sprejetju uvozne deklaracije, in osebno identifikacijsko številko za DDV prejemnika blaga, ki jo izdajo pristojni organi države članice Unije, če se blago, ki nima porekla v Skupnosti in je oproščeno DDV na podlagi člena 35 zakona o DDV, sprosti v prosti promet ali uvozi na nacionalni trg.

III. Dejansko stanje spora o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

19. Enteco Baltic je družba s sedežem v Litvi. Ukvarja se s trgovino na debelo z gorivom.

20. V obdobju med letoma 2010 in 2012 je družba Enteco Baltic v Litvo uvozila gorivo iz Belorusije. To gorivo je bilo dano v tako imenovani „carinski postopek 42",[4] ki omogoča sprostitev blaga v prosti promet brez zaračunavanja DDV pri uvozu. Ta družba je v uvoznih deklaracijah navedla identifikacijsko številko za DDV pridobitelja s sedežem v drugi državi članici, ki mu je nameravala dobaviti blago. To blago je skladiščila v skladiščih za trošarinsko blago, ki so bila v lasti drugih litovskih podjetij.

21. Družba Enteco Baltic je to gorivo prodala družbam s sedežem na Poljskem, Slovaškem in Madžarskem na podlagi pisnih pogodb in posameznih naročil. V teh pogodbah je bila predvidena dobava „franko tovarna" (ex-works).[5] Tako je morala družba Enteco Baltic kupcem samo izročiti gorivo v Litvi, ti pa so bili nato odgovorni za nadaljnji prevoz v namembno državo članico.

4 Ta postopek je imenovan „carinski postopek 42", ker mora uvoznik blaga za pridobitev oprostitve DDV v polje št. 37 enotne upravne listine vpisati kodo, ki se začne z 42. Ta postopek omogoča, da se z oprostitvijo plačila DDV uvozi blago, ki bo nato predmet dobave znotraj Skupnosti, s poenostavljenimi formalnostmi in nižjimi stroški.

5 V okviru take gospodarske pogodbe se prodajalec zaveže samo, da bo izročil blago za izvoz, medtem ko pridobitelj nosi vsa tveganja, povezana s prevozom blaga.

22. Pridobitelji so svoja specifična družbi Enteco Baltic poslali po elektronski pošti, pri čemer so med drugim navedli kontaktne podatke zastopnikov, ki bodo prevzeli naročeno blago, in podatke o namembnih davčnih skladiščih[6] za to blago. Računi z obračunanim DDV, ki jih je izdala družba Enteco Baltic, so bili kupcem običajno poslani po elektronski pošti.

23. Za namene prevoza so bili za blago sestavljeni elektronski dokumenti o prevozu trošarinskega blaga in tovorni listi CMR.[7] Te so izpolnile odgovorne osebe odpremnega davčnega skladišča, v njih pa so bili med drugim navedeni kraj odpreme blaga (to je odpremno davčno skladišče), kupec blaga in kraj prejema blaga (to je namembno davčno skladišče).

24. Po dobavi blaga v namembna davčna skladišča[8] je družba Enteco Baltic prejela potrditev e-ROR[9] o dobavi in zaključku elektronskega prevoznega dokumenta. Običajno je prejemala tudi tovorne liste CMR, na katerih so namembna davčna skladišča potrdila prejem blaga.

25. Družba Enteco Baltic je blago včasih prodala drugim davčnim zavezancem, in ne tistim, katerih identifikacijske številke so bile navedene na uvoznih deklaracijah. Podatki o teh davčnih zavezancih v drugih državah članicah, vključno z njihovo identifikacijsko številko za DDV, so bili davčnemu inšpektoratu vedno predloženi v mesečnih poročilih o dobavi blaga v druge države članice.

26. Vilniaus teritorinė muitinė (regionalni carinski urad v Vilni, Litva, v nadaljevanju: carinski urad v Vilni) je leta 2012 opravil delno analizo uvoznih deklaracij za obdobje od 1. aprila 2010 do 31. maja 2012 in ugotovil nepravilnosti v zvezi z identifikacijskimi številkami za DDV. Te nepravilnosti je popravil.

27. Davčni inšpektorat je leta 2013 od poljske, slovaške in madžarske davčne uprave prejel informacije o morebitni goljufiji pri uporabi davčnega postopka 42. Te uprave so zlasti navedle, da ne morejo potrditi, da so kupci prejeli zadevno gorivo, in da ti za zadevno obdobje niso predložili obračuna DDV.

28. Davčni inšpektorat je ob upoštevanju teh informacij leta 2013 opravil davčni nadzor. Ugotovil je, da je družba Enteco Baltic predložila dovolj dokazov o izvozu blaga iz države in resničnosti prenosa pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik na pridobitelje. Po mnenju davčnega inšpektorata ni bilo dokazano, da je družba Enteco Baltic pri zadevnih transakcijah ravnala malomarno ali neprevidno.

29. Carinski urad v Vilni je v letih 2014 in 2015 opravil nov nadzor, katerega predmet in obravnavno obdobje sta se delno prekrivala s predmetom in obdobjem nadzora, ki ga je leta 2013 opravil davčni inšpektorat. Po tem novem nadzoru je carinski urad v Vilni ugotovil, da družba Enteco Baltic goriva ni dobavila davčnim zavezancem, navedenim na uvoznih deklaracijah, oziroma ni dokazala, da je bilo gorivo odpeljano in da je bila pravica do razpolaganja z njim kot lastnik prenesena na osebe, navedene na računih z obračunanim DDV.

30. Družba Enteco Baltic se je obrnila na poljsko družbo, ki zagotavlja gospodarske obveščevalne storitve, da bi ta pridobila dodatne informacije o zadevnem prevozu, in je carinskemu uradu v Vilni predlagala, naj sam poskuša od poljskih davčnih skladišč dobiti informacije, ki jih navedena obveščevalna družba ni mogla. Temu predlogu ni bilo ugodeno.

6 V predlogu za sprejetje predhodne odločbe so omenjena samo skladišča na Poljskem.

7 Tovorni list CMR (uveden na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga (CMR), podpisane v Ženevi 19. maja 1956, *Recueil des traités*, 1961, zv. 399, str. 189) je dokument o kopenskem prevozu, ki ga mora pred mednarodnim prevozom blaga sestaviti ena od strank prevozne pogodbe. Tovorni list CMR med drugim potrjuje odpremo blaga od trenutka, ko ga prevoznik podpiše.

8 Glej opombo 6 zgoraj.

9 Ni sporno, da je e-ROR elektronska potrditev prejema trošarinskega blaga, ki jo izda prejemnik.

31. Carinski urad v Vilni je 25. novembra 2015 sprejel inšpekcijsko poročilo, v katerem je ugotovil, da je bila družba Enteco Baltic neutemeljeno oproščena davka za uvoz goriva iz Belorusije. Naložil ji je plačilo zneska 3.220.822 EUR iz naslova DDV, povečanega za globe in zamudne obresti.

32. Nacionalna carinska uprava je to odločitev potrdila z odločbo z dne 16. marca 2016. V tej odločbi je nacionalna carinska uprava pojasnila, da se oprostitev pri uvozu lahko uporabi le, kadar se pravica do razpolaganja z blagom neposredno prenese na drugega zavezanca za DDV v drugi državi članici. V obravnavani zadevi družbi Enteco Baltic ta oprostitev ni mogla biti odobrena, ker je bilo gorivo dobavljeno v poljska davčna skladišča, katerih identifikacijska številka za DDV ni bila navedena na računih z obračunanim DDV.

33. Družba Enteco Baltic se je zoper to odločbo pritožila pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi, Litva, v nadaljevanju: komisija za reševanje davčnih sporov). Ta komisija je z odločbo z dne 1. junija 2016 odločanje o pritožbi odstopila nacionalni carinski upravi.

34. Tako družba Enteco Baltic kot nacionalna carinska uprava sta vložili tožbo pri predložitvenem sodišču in med drugim predlagali razveljavitev odločbe komisije za reševanje davčnih sporov.

35. Pred tem sodiščem sta družba Enteco Baltic in nacionalna carinska uprava razpravljali o vplivu dobave goriva davčnim zavezancem v drugih državah članicah, ki niso bili navedeni na uvoznih deklaracijah. Navedeno sodišče ugotavlja, da je družba Enteco Baltic v mesečnih poročilih o dobavi blaga v druge države članice davčnemu inšpektoratu zagotovila vse podatke o kupcih, vključno z njihovo identifikacijsko številko za DDV, ne da bi skrivala identiteto dejanskih pridobiteljev.

36. Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje o dokazni vrednosti tovornih listov CMR, elektronskih administrativnih dokumentov e-AD (v nadaljevanju: dokument e-AD [10]) in potrditev e-ROR.

37. Predložitveno sodišče želi dobiti tudi pojasnila o točni opredelitvi dobave blage v smislu člena 14(1) Direktive o DDV v primeru, da pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik ne bi bila neposredno prenesena na kupca, temveč na prevoznike ali poljska davčna skladišča. Navaja, da se družba Enteco Baltic v postopku pred njim opira na sodno prakso o pravici do odbitka DDV.

38. Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali dobra vera dobavitelja, kot je menila komisija za reševanje davčnih sporov, pomeni ali lahko pomeni dodaten pogoj za oprostitev DDV pri uvozu.

39. Nazadnje, to sodišče želi dobiti pojasnila o presoji upoštevnosti dokazov za namene uporabe Direktive o DDV.

40. V teh okoliščinah je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 143(2) Direktive o DDV razlagati tako, da je z njim davčnemu organu države članice prepovedano zavrniti uporabo oprostitve iz člena 143(1)(d) te direktive zgolj zato, ker je bilo v trenutku uvoza predvideno, da se bo blago dobavilo zavezancu za DDV in je bila zato na uvozni deklaraciji navedena njegova identifikacijska številka za DDV, pozneje pa je bilo blago zaradi spremenjenih okoliščin odpeljano drugemu davčnemu zavezancu (zavezancu za DDV) in so bili javnemu organu posredovani vsi podatki o istovetnosti dejanskega kupca?

10 Kratica za „electronic-Administrative Document“. Elektronski administrativni dokument je predviden v Direktivi Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12) in mora izpolnjevati zahteve iz Uredbe Komisije (ES) št. 684/2009 z dne 24. julija 2009 o izvajanju Direktive Sveta 2008/118/ES v zvezi z računalniškimi postopki za gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine (UL 2009, L 197, str. 24). Ta dokument omogoča uporabo režima odloga plačila trošarine.

2. Ali je mogoče člen 143(1)(d) Direktive o DDV v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, razlagati tako, da se lahko dokumenti, ki niso bili zavrnjeni (tovorni listi e-AD [elektronski upravni dokument] in potrditve e-ROR [elektronsko poročilo o prejemu]) in ki potrjujejo prevoz blaga iz davčnega skladišča na ozemlju države članice do davčnega skladišča v drugi državi članici, štejejo za zadosten dokaz o prevozu blaga v drugo državo članico?

3. Ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da je z njim davčnemu organu države članice prepovedana zavrnitev uporabe oprostitve iz te določbe, če pravica razpolaganja na kupca ni bila prenesena neposredno, ampak prek oseb, ki jih je ta določil (prevozna podjetja/davčna skladišča)?

4. Ali je upravna praksa v nasprotju z načeloma nevtralnosti DDV in varstva legitimnih pričakovanj, če se na podlagi te prakse razlaga v zvezi s tem, kaj je treba šteti za prenos pravice razpolaganja, in tem, kakšne dokaze je treba predložiti v dokaz takega prenosa, razlikuje glede na to, ali se uporablja člen 167 ali člen 143(1)(d) Direktive o DDV?

5. Ali področje uporabe načela dobre vere v zvezi z obračunom DDV zajema tudi pravico oseb do oprostitve DDV pri uvozu (na podlagi člena 143(1)(d) Direktive o DDV) v primerih, kot je ta iz postopka v glavni stvari, torej kadar carinski urad davčnemu zavezancu ne prizna pravice do oprostitve DDV pri uvozu na podlagi tega, da niso bili izpolnjeni pogoji za nadaljnjo dobavo blaga v Evropski uniji (člen 138 Direktive o DDV)?

6. Ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da je z njim prepovedana upravna praksa države članice, v skladu s katero domneva, (i) da pravica razpolaganja ni bila prenesena na točno določenega pogodbenega partnerja in (ii) da je davčni zavezanec vedel ali bi mogel vedeti za morebitno goljufijo na področju DDV, ki jo je storil pogodbeni partner, temelji na dejstvu, da je podjetje komuniciralo s pogodbenimi partnerji prek elektronskih sredstev komunikacije in da je davčni organ ob pregledu ugotovil, da pogodbeni partnerji niso poslovali na naslovih, ki so bili navedeni, in da niso predložili obračuna DDV za transakcije z davčnim zavezancem?

7. Ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da čeprav je davčni zavezanec tisti, ki mora dokazati pravico do oprostitve davka, to ne pomeni, da pristojni javni organ, ki odloča o vprašanju prenosa pravice razpolaganja, ni dolžan zbrati informacij, do katerih imajo dostop le javni organi?“

41. V zvezi s temi vprašanji so pisna stališča vložile družba Enteco Baltic, litovska vlada in Evropska komisija. Te stranke so na obravnavi pred Sodiščem 25. januarja 2018 ustno podale stališča.

IV. Analiza

42. Člen 143(1)(d) Direktive o DDV v bistvu uvaja oprostitev pri uvozu blaga, poslanega iz tretje države v državo članico, če temu uvozu sledi dobava znotraj Skupnosti, ki jo opravi uvoznik in je oproščena v skladu s členom 138 te direktive.

43. V postopku v glavni stvari je iz pojasnil, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče, razvidno, da je bila družba Enteco Baltic najprej upravičena do oprostitve iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV, ker je v Litvo uvozila gorivo iz Belorusije, namenjeno za dobavo kupcem na Poljskem, Slovaškem in Madžarskem, pri čemer je bila ta dobava znotraj Skupnosti oproščena DDV. Obdobje, obravnavano v postopku v glavni stvari, se nanaša na uvoz goriva od 1. aprila 2010 do 31. maja 2012.

44. Po različnih nadzorih, opravljenih v družbi Enteco Baltic, k posledicam katerih se bom vrnil v nadaljevanju, je litovski carinski organ menil, da je ta družba pravzaprav dolžna plačati DDV. Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, se družbi Enteco Baltic v bistvu očita, da je v trenutku uvoza navedla identifikacijsko številko za DDV, ki nazadnje ne ustreza številki dejanskih pridobiteljev, in/ali ni dokazala, da je bilo uvoženo gorivo namenjeno za dobavo v drugo državo članico.

45. Iz člena 143(2) Direktive o DDV namreč izhaja, da se oprostitev iz člena 143(1)(d) te direktive v primeru uvoza, ki mu sledi dobava znotraj Skupnosti, uporablja le, če je uvoznik v trenutku uvoza pristojnim organom države članice uvoza zagotovil med drugim identifikacijsko številko za DDV stranke, ki ji je blago dobavljeno v skladu s členom 138(1) Direktive o DDV, izdano v drugi državi članici, in dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico.

46. Glede na besedilo člena 143(2) Direktive o DDV bi bilo postopek v glavni stvari *na prvi pogled* mogoče zlahka rešiti. Kot predlaga Komisija v svojem pisnem stališču, bi bilo namreč mogoče dopustiti, da bi se morali pogoji iz tega člena obravnavati ne kot povsem formalne zahteve, temveč kot materialnopravne zahteve v zvezi s pravico do oprostitve DDV pri uvozu. Iz tega bi sledilo, da bi bila ob neizpolnitvi enega od teh pogojev zavrnjena pravica do te oprostitve oziroma bi se, kot v postopku v glavni stvari v zvezi z družba Enteco Baltic, zahtevalo vračilo DDV od uvoznika.

47. Vseeno se mi zdi, da Komisija v pristopu, ki ga predlaga v svojem pisnem stališču, ne upošteva ne samo nekoliko nenavadnih okoliščin postopka v glavni stvari, temveč tudi – in bistveneje – težav v zvezi s povezanostjo zahtev iz člena 143(2) Direktive o DDV in pogojev za oprostitev dobave znotraj Skupnosti na podlagi člena 138(1) te direktive, zlasti kar zadeva obveznost uvoznika, da v trenutku uvoza sporoči identifikacijsko število za DDV stranke, ki ji je blago dobavljeno. Sicer pa je Komisija na obravnavi pred Sodiščem sama močno omilila, celo zanikala svoje stališče. [11]

48. Sedem vprašanj, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, se nanaša na naravo, obseg in izpolnjevanje dveh zgoraj navedenih zahtev iz člena 143(2) Direktive o DDV ob upoštevanju dejanskih okoliščin v postopku v glavni stvari, zlasti okoliščin, ki se nanašajo na dokaz o prevozu in prenosu lastništva goriva ter na ravnanje litovskih davčnih in carinskih organov.

49. Ob upoštevanju teh dejanskih okoliščin bom torej naprej preučil prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki se nanaša na sporočanje identifikacijske številke za DDV stranke uvoznika, določeno v členu 143(2)(b) Direktive o DDV (naslov A v nadaljevanju). Nato bom analiziral preostalih šest vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno sodišče in se nanašajo na člen 143(2)(c) Direktive o DDV, to je na dokaz, da je uvoženo blago namenjeno za dobavo v državo članico, ki ni država članica uvoza (naslov B v nadaljevanju).

A. Zahteva, da se sporoči identifikacijska številka za DDV stranke uvoznika, določena v členu 143(2)(b) Direktive o DDV (prvo vprašanje za predhodno odločanje)

50. Kot sem že poudaril, je oprostitev pri uvozu iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV odvisna od tega, ali ji sledi dobava znotraj Skupnosti, ki je tudi sama oproščena na podlagi člena 138 te direktive.

51. V skladu s členom 138(1) Direktive o DDV države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec, pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Unije, 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 odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

11 Glej točko 72 teh sklepnih predlogov.

52. V skladu z ustaljeno sodno prakso se oprostitev DDV iz naslova dobave blaga znotraj Skupnosti uporabi, le če so izpolnjeni trije pogoji, in sicer, prvič, da je bila pravica razpolagati s tem blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja, drugič, da je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, in tretjič, da je po tej odpravi ali prevozu fizično zapustilo ozemlje države članice dobave. [12]

53. Ti trije pogoji so torej materialnopravne zahteve, ki morajo biti izpolnjene, da se dobavitelju prizna oprostitev za dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 138(1) Direktive o DDV.

54. Kot je Sodišče že odločilo, so ti pogoji izčrpno našteti v členu 138(1) Direktive o DDV. [13] Torej ne vključujejo obveznosti, da dobavitelj sporoči identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, ki je bila temu izdana v namembni državi članici.

55. Kljub pomenu, ki ga ima identifikacijska številka za DDV davčnih zavezancev za pravilno delovanje sistema DDV, [14] je namreč Sodišče ugotovilo, da zahteva, naložena z nacionalnim pravom, da dobavitelj sporoči identifikacijsko število za DDV pridobitelja dobavljenega blaga, pomeni formalno zahtevo, katere neizpolnitev neodvisno od neupoštevanja materialnopravnih pogojev za dobavo znotraj Skupnosti načeloma ne more ogroziti pravice tega dobavitelja, da se mu prizna oprostitev DDV za to transakcijo. [15]

56. Sodišče je ob tej ugotovitvi omenilo dva pridržka kot primera, v katerih lahko neupoštevanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve DDV.

57. Na eni strani gre za položaj, v katerem je davčni zavezanec sodeloval pri davčni utaji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV, ter posledično ni ravnal v dobri veri in ni sprejel ukrepov, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, zato da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do davčne utaje. [16]

58. Na drugi strani je lahko posledica kršitve formalne zahteve zavrnitev oprostitve plačila DDV, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. [17]

59. V postopku v glavni stvari je tako iz informacij, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, kot iz pojasnil, ki jih je na obravnavi navedla litovska vlada, razvidno, da je davčni organ, in sicer davčni inšpektorat, ki je moral med nadzorom, opravljenim leta 2013, preveriti izpolnjevanje pogojev v zvezi z *dobavo znotraj Skupnosti*, menil, da je družba Enteco Baltic predložila dovolj dokazov o izvozu blaga z litovskega ozemlja in resničnosti prenosa pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik na pridobitelje, ne da bi bilo ugotovljeno, da je družba Enteco Baltic pri teh transakcijah ravnala malomarno ali neprevidno.

12 Glej med drugim v tem smislu sodbe z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 42); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31); z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 24), in z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 30).

13 Glej sodbe z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 59); z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 29), in z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 47).

14 V zvezi s tem naj spomnim, da so države članice s členom 214(1)(b) Direktive o DDV pozvane, da sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so davčni zavezanci identificirani s posamično številko, to je s posamično identifikacijsko številko za DDV iz člena 215 te direktive. Ta številka je poleg tega omenjena ne samo v členu 143(2) te direktive, temveč tudi v več drugih določbah tega akta, kot je člen 226 o vsebini računov ali člen 365 o obračunu DDV. V okviru transakcij znotraj Skupnosti je Sodišče poudarilo še, da je namen te številke olajšati določitev države članice, v kateri pride do končne potrošnje dobavljenega blaga (glej zlasti sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 27 in navedena sodna praksa).

15 Glej v tem smislu sodbe z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točke od 59 do 63); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 51 in 52); z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 40), in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 32).

16 Glej zlasti sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točki 39 in 40 ter navedena sodna praksa).

17 Sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 42 in navedena sodna praksa).

60. Glede na te ugotovitve o izpolnjevanju pogojev iz člena 138(1) Direktive o DDV, ki jih je treba upoštevati, napake, ki jih je družba Enteco Baltic storila pri sporočanju identifikacijske številke pridobitelja oziroma pridobiteljev v državah članicah, kamor je bilo namenjeno gorivo, davčnemu inšpektoratu glede na elemente, predložene Sodišču, torej niso preprečile ugotovitve, da so bile vsebinske zahteve v zvezi z dobavo znotraj Skupnosti izpolnjene.

61. V tej fazi je treba preučiti, ali lahko organi države članice za pravico do oprostitve uvoza blaga, ki je bilo dobavljeno, to je transakcije, ki se izvede pred dobavo znotraj Skupnosti, vseeno določijo pogoj, da uvoznik v trenutku uvoza sporoči identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, to je prejemnika blaga, dobavljenega znotraj Skupnosti.

62. Kot je jasno razvidno iz informacij, ki jih je sporočila litovska vlada, taka zahteva za uvoznika v nacionalnem pravu obstaja od leta 2004.

63. Po mojem mnenju pa je bilo treba do spremembe Direktive 2006/112, izvedene z Direktivo 2009/69, tako zahtevo, ki nikakor ni bila zahtevana v členu 143(1)(d) Direktive o DDV, opredeliti kot formalno zahtevo v smislu sodne prakse, navedene v točki 55 teh sklepnih predlogov. Kot taka torej ne more biti veljaven razlog za zavrnitev oprostitve uvoza blaga, ki bo naknadno dobavljeno v drugo državo članico, neodvisno od neupoštevanja vsebinskih pogojev iz členov 143(1)(d) in 138(1) Direktive o DDV.

64. Ali se je ta formalna zahteva z začetkom veljavnosti Direktive 2009/69 – s katero je bil v besedilo Direktive 2006/112 vstavljen člen 143(2)(b) – to je od 25. julija 2009, preoblikovala v materialnopravni pogoj v zvezi s pravico do oprostitve uvoza

65. Menim, da ne.

66. Besedilo člena 143(2) Direktive o DDV bi res lahko pomenilo, da tri kategorije informacij, ki so v njem naštete v točkah od (a) do (c), pomenijo zahteve, katerih upoštevanje je pogoj za pravico do oprostitve uvoza, določeno s členom 143(1)(d) te direktive.

67. Vendar, čeprav se ponavljam, ni dvoma, da namen uvoza blaga, predvidenega v členu 143(1)(d) Direktive o DDV, ni potrošnja v državi članici uvoza, temveč potrošnja v drugi državi članici, njegova oprostitev pa je v celoti odvisna od dobave znotraj Skupnosti, ki je tudi oproščena, v skladu s členom 138 Direktive o DDV. Tudi v členu 143(2)(b) Direktive o DDV je večkrat omenjen člen 138 te direktive.

68. Iz tega po mojem mnenju sledi, da so materialnopravni pogoji za pravico do oprostitve uvoza v celoti odvisni od pogojev, določenih v členu 138 Direktive o DDV, kar zadeva oprostitev naknadne dobave znotraj Skupnosti.

69. Posledično zakonodajalec Unije, ne da bi spremenil materialnopravne pogoje za dobavo znotraj Skupnosti, določene v členu 138 Direktive o DDV, ki v tej fazi ne vključujejo, kot sem že poudaril, tega, da dobavitelj sporoči identifikacijsko številko za DDV pridobitelja v namembni državi članici, gotovo ni mogel želeti, da bi bila pravica do oprostitve uvoza odvisna od izpolnitve take zahteve.

70. Če bi bilo res nasprotno, bi bila davčnim zavezancem, ki so uvozniki in dobavitelji blaga, dobavljenega v Uniji, zavrnjena pravica do oprostitve DDV pri uvozu, tudi če bi izpolnjevali vse materialnopravne pogoje za priznanje oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti, od katere je v celoti odvisna oprostitev predhodne transakcije uvoza.

71. Kljub legitimnemu cilju boja proti davčnim goljufijam, ki je privedel do sprejetja Direktive 2009/69, ne verjamem, da je bil namen zakonodajalca Unije davčne zavezance postaviti v položaj, v katerem bi se morali spopadali s takimi težavami in nedoslednostmi vzpostavljenega sistema. Zlasti za zadevne davčne zavezance bi bil ta položaj nezdružljiv s pravilno in enostavno uporabo oprostitev, določeno v členu 131 Direktive o DDV.[18]

72. Poleg tega je Komisija na obravnavi pred Sodiščem pojasnila, da je manj pomembno vedeti pridobiteljevo točno identifikacijsko številko za DDV, kot imeti možnost tako ali drugače ugotoviti, kdo je pridobitelj. Zdi se torej, da je precej v nasprotju z vsebino svojega pisnega stališča priznala, da to, da uvoznik v trenutku uvoza sporoči pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV, določeno v členu 143(2)(b) Direktive o DDV, ostaja formalna zahteva.

73. Neupoštevanje take zahteve zato po mojem mnenju ne povzroči izgube pravice do oprostitve DDV, temveč bi lahko bilo kvečjemu kaznovano z naložitvijo denarne kazni v skladu z določbami nacionalnega prava.

74. Te ugotovitve po mojem mnenju potrjujejo nekateri elementi, značilni za postopek v glavni stvari.

75. V zvezi s tem je treba spomniti, da družba Enteco Baltic v trenutku uvoza ni opustila sporočitve pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV pristojnim organom. Glede na navedbe predložitvenega sodišča pa se je izkazalo, da se zaradi spremenjenih okoliščin prvotno navedena številka ni več ujemala (ali se ni več ujemala samo) s številko dejanskega pridobitelja.

76. Iz točke 71 pravil, ki sta jih sprejela direktor nacionalne carinske uprave in vodja davčnega inšpektorata, izhaja, da mora uvoznik carinski urad v Vilni nemudoma pisno obvestiti o, med drugim, spremembi davčnega zavezanca v drugi državi članici in/ali države članice, v katero bo blago dobavljeno, ki sta navedena v dokumentih, predloženih za carinski pregled, tako da predloži nove elemente za pojasnitev razlogov za spremembo in priloži kopije dokazil.

77. Ta zahteva, ki je v litovski zakonodaji določena za uvoznika in mu nalaga obveznost, da carinske organe obvesti o spremembi identitete kupca, kateremu je namenjeno blago, po mojem mnenju pomeni indic, da litovski organi menijo, da pomanjkljivosti ali napake v trenutku uvoza v zvezi s pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV kot take ne morejo v nadaljevanju postaviti pod vprašaj pravice do oprostitve uvoza. Nobenega smisla namreč ne bi imelo, če bi se do uvoznika zahtevalo, da sporoči spremembo v zvezi s pridobiteljem, če bi taka sprememba v vsakem primeru avtomatično povzročila zavrnitev pravice do oprostitve uvoza. Avtomatičnost izgube pravice do oprostitve uvoza zaradi sprememb pri identifikaciji za DDV pridobitelja v namembni državi članici dobavljenega blaga bi uvoznike spodbujala tudi k temu, da nacionalnim organom ne bi nikoli sporočali takih sprememb iz strahu pred izgubo pravice do oprostitve uvoza.

78. Zdi se tudi, da je na podlagi teh pravil ali vsaj na podlagi tega razumevanja zgolj formalne narave sporočanja pridobiteljeve identifikacijske številke za DDV carinski urad v Vilni v okviru prvega nadzora, opravljenega leta 2012 v zvezi z uvozom, ki je predmet postopka v glavni stvari, glede na ugotovitve predložitvenega sodišča sam popravil napake v zvezi z neusklajenostjo teh številk, kot jih je družba Enteco Baltic navedla v uvoznih deklaracijah. Po mnenju predložitvenega sodišča bi morala ta družba davčnemu inšpektoratu vsakič sporočiti tudi spremembe v zvezi z identiteto kupcev.

18 V tem smislu glej zlasti sodbo z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 28 in navedena sodna praksa).

79. Zato menim, da to, da uvoznik v trenutku uvoza sporoči pridobiteljevo identifikacijsko številko za DDV, za katero se zaradi spremenjenih okoliščin izkaže, da se v celoti ali delno ne ujema več s številko dejanskega pridobitelja, lahko povzroči zavrnitev pravice do oprostitve uvoza samo v dveh primerih, ki sta omenjena v točkah od 56 do 58 teh sklepnih predlogov in ki ju Sodišče priznava v zvezi z neupoštevanjem formalne zahteve v okviru oprostitve dobave znotraj Skupnosti na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV.

80. V teh okoliščinah menim, da je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovoriti tako:

Člen 143(2)(b) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da glede na okoliščine iz postopka v glavni stvari pristojnim organom države članice ne dovoljuje, da zavrnejo oprostitev iz člena 143(1)(d) te direktive zgolj zato, ker je bilo v trenutku uvoza predvideno, da se bo blago dobavilo davčnemu zavezancu v drugi državi članici in je bila zato na uvozni deklaraciji navedena njegova identifikacijska številka za DDV, nato pa je bilo blago zaradi poznejše spremembe okoliščin dobavljeno drugemu davčnemu zavezancu (tudi zavezancu za DDV) in so bili organom prve države članice posredovani vsi podatki o istovetnosti dejanskega kupca.

B. Zahteva po predložitvi dokaza, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico, določena v členu 143(2)(c) Direktive o DDV (vprašanja za predhodno odločanje od drugega do sedmega)

81. Vprašanja od drugega do sedmega, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, se v bistvu nanašajo na razlago člena 143(1)(d) Direktive o DDV in izpolnjevanje zahteve, ki je določena v členu 143(2)(c) Direktive o DDV in v skladu s katero je treba v trenutku uvoza predložiti „dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico“, zlasti v povezavi z razlago členov 138(1) in 14(1) navedene direktive ter načela pravne varnosti.

82. Pred preučitvijo teh vprašanj je treba omeniti, da se dokaz, ki se zahteva od uvoznika v skladu s členom 143(2)(c) Direktive o DDV, nanaša na namen uvoza v Unijo, in sicer, da je ta transakcija namenjena nadaljnji dobavi znotraj Skupnosti v skladu s členom 138(1) te direktive.

83. Uvoznik mora torej v trenutku uvoza dokazati, da namerava izpolniti materialnopravne pogoje za pravico do oprostitve dobave znotraj Skupnosti, ki so določeni v členu 138(1) Direktive o DDV.

84. Kot sem poudaril že v točki 52 teh sklepnih predlogov, so v tem členu zahtevani trije pogoji za to, da se prizna pravica do oprostitve DDV pri dobavi znotraj Skupnosti. Naj spomnim, da je treba dokazati, prvič, da je bila pravica razpolagati s tem blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja, drugič, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, in tretjič, da je po tej odpravi ali prevozu fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.

85. Ti pogoji se v bistvu prekrivajo z izpolnjevanjem pogoja, ki se od uvoznika zahteva v okviru člena 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV, razen da mora uvoznik v tem zadnjem primeru „v trenutku uvoza“ dokazati, da je blago, uvoženo v Unijo, „namenjeno“, da bo dobavljeno znotraj Skupnosti.

86. Kot je torej predložitveno sodišče odlično razumelo, mora v okviru člena 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV uvoznik v trenutku uvoza predložiti dokaz, prvič, da je pravica razpolagati z uvoženim blagom kot lastnik namenjena, da bo prenesena na pridobitelja, in drugič, da je to blago namenjeno, da bo poslano ali odpeljano v drugo državo članico, se pravi, da je namenjeno tudi, da fizično zapusti ozemlje države članice uvoza.

87. Medtem ko se vprašanja od tretjega do sedmega, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, nanašajo na pravico do razpolaganja z uvoženim blagom kot lastnik, ki je namenjena, da bo prenesena na pridobitelja, ob upoštevanju okoliščin postopka v glavni stvari, zlasti ravnanja družbe Enteco Baltic in litovskih organov, se drugo vprašanje nanaša na dokaze, na podlagi katerih je mogoče dokazati, da je v trenutku uvoza uvoženo blago namenjeno, da bo poslano ali odpeljano v drugo državo članico. Ti točki bom obravnaval zaporedoma.

1. Pravica do razpolaganja z uvoženim blagom kot lastnik, namenjena prenosu na pridobitelja (vprašanja od tretjega do sedmega)

88. Predložitveno sodišče se s tretjim vprašanjem sprašuje, ali se pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik, namenjena prenosu na pridobitelja, lahko ugotovi, tudi če ta pravica ni bila namenjena prenosu neposredno na pridobitelja, temveč prenosu na osebe, ki jih je ta določil, in sicer na prevozna podjetja ali davčna skladišča.

89. To vprašanje po mojem mnenju napotuje na vsebino samostojnega in enotnega pojma [19] „dobava blaga“ v smislu člena 14(1) Direktive o DDV, ki pravzaprav določa, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

90. V skladu s sodno prakso Sodišča se ta pojem ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik. [20]

91. Iz tega je razvidno, da je transakcijo mogoče opredeliti kot „dobavo blaga“ v smislu člena 14(1) Direktive o DDV, če davčni zavezanec s to transakcijo blago v stvareh prenese tako, da druga stranka s tem blagom dejansko razpolaga, kot da bi bila njegova lastnica, pri čemer na to ne vpliva oblika pridobitve lastninske pravice na tem blagu. [21]

92. Enotnost pojma in opredelitve „dobave blaga“ v Direktivi o DDV pomeni – da bi se odpravil vsakršen dvom predložitvenega sodišča glede na besedilo njegovega četrtega vprašanja – da se prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik na pridobitelja uporablja tudi v okviru razlage člena 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV, ki ureja oprostitev uvoza blaga v Unijo, ki mu sledi oproščena dobava znotraj Skupnosti. [22] Prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik na pridobitelja je namreč samodejni pogoj vseh dobav blaga. [23]

93. Kot je presodilo Sodišče, je pojem „dobava blaga“ objektiven ter se uporablja neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij ter ne da bi bilo treba ugotoviti namen davčnega zavezanca. [24] Ta trditev po mojem mnenju velja tudi v okviru razlage člena 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV, to pomeni, da je treba glede na objektivne dokaze preveriti, ali je bilo v trenutku uvoza uvoženo blago „namenjeno“ za nadaljnjo dobavo znotraj Skupnosti, ne da bi bilo treba ugotoviti točen namen uvoznika v tem trenutku.

19 Glej sodbo z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 22).

20 Glej med drugim sodbi z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, točka 20), in z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 51).

21 Sodba z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 35).

22 Predložitveno sodišče namreč v četrtem vprašanju, kot se zdi, namiguje, da se litovski organi opirajo na različno razlago pojma prenosa pravice do razpolaganja z blagom glede na to, ali uporabijo pravila o pravici do odbitka DDV (člen 167 Direktive o DDV) ali pravila o oprostitvi uvoza, ki mu sledi dobava znotraj Skupnosti (člen 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV). Kot sem navedel, taka različna razlaga, ki sicer ni jasno razvidna iz obrazložitve predložitvene odločbe, nikakor ni utemeljena glede na samostojnost in enotnost opredelitve „dobava blaga“ v smislu člena 14(1) Direktive o DDV.

23 Sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 32).

24 Glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, točka 21 in navedena sodna praksa).

94. Poleg tega mora v okviru uporabe člena 267 PDEU nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru glede na dejansko stanje spora, o katerem odloča, presoditi, ali je prišlo do prenosa pravice do razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik. [25]

95. V zvezi s tem se lahko samo vprašam o besedilu tretjega vprašanja, ki ga je postavilo predložitveno sodišče. To namreč navaja, da pravica do razpolaganja z gorivom ni bila prenesena neposredno na pridobitelje, navedene v deklaracijah družbe Enteco Baltic, temveč je bila prenesena na prevozna podjetja in davčna skladišča.

96. Če je dejansko tako, je treba torej te subjekte šteti za dejanske pridobitelje goriva, ki ga je uvozila družba Enteco Baltic, kot predlaga Komisija. Če pa so ta prevozna podjetja in davčna skladišča na litovskem ozemlju, družbi Enteco Baltic po mojem mnenju ne more biti odobrena oprostitev DDV pri uvozu, ker tej transakciji ne bo sledila dobava znotraj Skupnosti, temveč zgolj notranja dobava.

97. Nasprotno pa, če niti prevozna podjetja niti davčna skladišča ne glede na to, ali imajo sedež v Litvi ali v eni od treh drugih držav članic, ki jih omenja predložitveno sodišče, niso pridobila pravice razpolagati z gorivom kot lastniki, to je, če so bila uporabljena samo kot posredniki pri prevozu in skladiščenju, ki niso delovali v svojem imenu, da bi lahko z gorivom razpolagal pridobitelj, ki ga je družba Enteco Baltic navedla na deklaracijah v trenutku uvoza goriva, menim, da bi moralo biti mogoče priznati oprostitev uvoza v korist družbe Enteco Baltic, če so izpolnjeni drugi materialnopravni pogoji za pravico do oprostitve DDV.

98. Zato mora predložitveno sodišče glede na okoliščine iz postopka v glavni stvari preveriti, katera od teh dveh hipotez je ustrezna.

99. Vseeno dodajam, da sta med okoliščinami, ki jih mora predložitveno sodišče upoštevati v postopku v glavni stvari, zlasti ravnanje družbe Enteco Baltic in ravnanje litovskih organov, ki sta obe omenjeni v petem, šestem in sedmem vprašanju, ki jih je predložilo to sodišče.

100. V zvezi z ravnanjem družbe Enteco Baltic je treba spomniti, da ni v nasprotju s pravom Unije, da se od gospodarskega subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, zato da se prepriča, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do davčne utaje. [26] Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del pridobiteljeve davčne utaje in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, mu je treba pravico do oprostitve zavrniti. [27]

101. Predložitveno sodišče mora na podlagi celovite presoje vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja zadeve v glavni stvari preveriti, ali je družba Enteco Baltic ravnala v dobri veri in sprejela vse ukrepe, ki se lahko od nje razumno zahtevajo, zato da se prepriča, da opravljena transakcija ni vodila do njenega sodelovanja pri davčni utaji. [28]

102. V zvezi s tem okoliščina, ki jo predložitveno sodišče omenja v šestem vprašanju za predhodno odločanje in v skladu s katero je družba Enteco Baltic s kupci komunicirala prek elektronskih sredstev komunikacije, med drugim za izmenjavo pogodbenih listin, nikakor ne more biti dokaz pomanjkanja dobre vere ali malomarnosti uvoznika v zvezi z ukrepi, ki se lahko od njega razumno pričakujejo, da bi preprečil svoje sodelovanje pri davčni utaji.

25 Glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 34).

26 Glej med drugim sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 48).

27 Glej med drugim sodbi z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54), in z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 42).

28 Glej med drugim po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53), in z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 41).

103. Seveda ne izključujem, da lahko uvoznik s tem, da v trenutku uvoza zadevnega blaga pristojnim nacionalnim organom *opusti* sporočitev informacij, naštetih v členu 143(2) Direktive o DDV, povzroči, da ti organi glede na cilj, zaradi katerega je bila ta določba vstavljena v to direktivo, domnevajo, da je vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri davčni utaji.

104. Vendar menim, da bi uvoznik moral imeti možnost ovreči tako domnevo z vsemi dokazi, ki jih dovoljuje nacionalno pravo.

105. Ob tem glede na informacije, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, za postopek v glavni stvari zlasti ni značilno to, da družba Enteco Baltic ni zagotovila informacij, naštetih v členu 143(2) Direktive o DDV, temveč to, da sta carinski in davčni organ različno presodila dokaze, ki jih je predložil ta subjekt, v okoliščinah, v katerih se zdi, da je ta v dobri veri sodeloval z navedenima organoma.

106. Namreč – in ta pripomba me pripelje do vprašanja ravnanja nacionalnih organov – dejanske okoliščine, ki jih je predstavilo predložitveno sodišče, in besedilo petega vprašanja, ki ga je postavilo, močno namigujejo, da je carinski urad v Vilni ob nadzorih, opravljenih v letih 2014 in 2015, ovrgel rezultat nadzora, ki ga je davčni inšpektorat leta 2013 opravil v zvezi z izpolnjevanjem pogojev za obstoj oproščene dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 138(1) Direktive o DDV.

107. Pojasnilo, ki ga je na obravnavi pred Sodiščem navedla litovska vlada in v skladu s katerim ta organa opravljata nadzore, katerih področja uporabe so različna – pri čemer carinski organ preverja izpolnjevanje pogojev iz člena 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV, medtem ko davčni organ preverja izpolnjevanje pogojev iz člena 138 te direktive – me ne prepriča. Kot sem že povedal, je namreč oprostitev uvoza, odobrena na podlagi člena 143(1)(d) Direktive o DDV, v celoti odvisna od izpolnjevanja pogojev za oprostitev dobave znotraj Skupnosti, ki sledi temu uvozu, v skladu s členom 138(1) navedene direktive. Nadzori nacionalnih organov se torej vsaj delno prekrivajo. Poleg tega predložitveno sodišče v petem vprašanju omenja okoliščino, da je carinski organ (carinski urad v Vilni in/ali nacionalna carinska uprava) zavrnil pravico do oprostitve DDV pri uvozu na podlagi tega, da niso bili izpolnjeni pogoji za nadaljnjo (oproščeno) dobavo blaga znotraj Unije, to je pogoji, ki so zahtevani v členu 138 Direktive o DDV in so bili predmet nadzora, ki ga je davčni inšpektorat opravil leta 2013.

108. V teh okoliščinah je treba po mojem mnenju spomniti na ugotovitve, ki jih je Sodišče v zvezi z ravnanjem nacionalnih organov v okviru uporabe oprostitve dobave znotraj Skupnosti navedlo v sodbah z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 50), in z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, točka 75). Sodišče je namreč v teh sodbah odločilo, da načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi lahko država članica, ki je najprej sprejela dokumente, ki jih je dobavitelj/prodajalec predložil kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve, kasneje od tega dobavitelja/prodajalca zahtevala, naj plača DDV za to dobavo zaradi utaje pridobitelja, za katero ta dobavitelj/prodajalec ni vedel in ni mogel vedeti.

109. Predložitveno sodišče bo moralo torej pozorno preveriti, ali je v postopku v glavni stvari šlo za tak primer.

110. Za vsak primer dodajam, da se država članica – za zavrnitev pravice do oprostitve DDV davčnemu zavezancu, ki je ravnal v dobri veri in za katerega noben indic ne kaže, da je vedel ali bi lahko vedel, da sodeluje pri utaji – ne more sklicevati na pomanjkljivosti, ki vplivajo na usklajevanje in sodelovanje pri delovanju njenih nacionalnih organov. V zvezi s tem je zelo pomenljivo ugotoviti, da je v dveh poročilih Računskega sodišča Evropske unije, ki sta bili pripravljeni v letih 2011 in 2015 po revizijah, opravljenih v več državah članicah,[29] in na kateri se v svojem pisnem stališču sklicuje

29 Glej Računsko sodišče, Posebno poročilo št. 13, Ali se s kontrolo carinskega postopka 42 preprečujejo in ugotovijo utaje DDV?, Luxembourg, 2011, in Posebno poročilo št. 24, Boj proti goljufijam na področju DDV znotraj Skupnosti: potrebnih je več ukrepov, Luxembourg, 2015.

Komisija, posebej poudarjeno, da „[c]arinske in davčne kontrole […] ne delujejo uspešno“ in da „[to u]spešnost […] ovira, da oprostitev plačila DDV izvajata dva različna organa (carinski in davčni), saj med njima ni nemotenega obveščanja o uvozu po [carinskem] postopku [42]“. [30] Glede na elemente in okoliščine, ki jih je poudarilo predložitveno sodišče, se mi zdi, da postopek v glavni stvari ponazarja naključja, celo motnje v pretoku informacij med carinskim in davčnim organom v isti državi članici, ki jih je v svojih poročilih ugotovilo Računsko sodišče.

111. Treba pa je – in kar zadeva sedmo vprašanje, ki ga je predložitveno sodišče postavilo v zvezi z morebitno obveznostjo litovskih organov, da zberejo informacije pri podjetjih v drugih državah članicah, da bi dokazali prenos pravice do razpolaganja z blagom, ki ga je dobavila družba Enteco Baltic – v skladu s sodno prakso spomniti, da mora subjekt, ki uveljavlja oprostitev DDV, dokazati, da so materialnopravni pogoji za to oprostitev izpolnjeni. [31] Ta sodna praksa se po mojem mnenju po analogiji uporablja za uvoznika iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV.

112. V zvezi z vlogo nacionalnih organov je Sodišče v bistvu že menilo, da na ravni Unije sprejeti akti, s katerimi je bil vzpostavljen sistem izmenjave informacij med davčnimi upravami držav članic, [32] niso bili sprejeti, da bi nadomestili obveznost davčnega zavezanca, da dokaže, da so bile transakcije opravljene znotraj Skupnosti, kadar ta davčni zavezanec sam ne more posredovati dokazil, potrebnih v ta namen. [33]

113. S temi akti se torej ne podeljuje nobena posebna pravica davčnemu zavezancu, [34] ki bi mu zlasti dovoljevala doseči, da bi pristojni organ uporabil mehanizem izmenjave informacij, ki je bil vzpostavljen s temi akti.

114. Zlasti menim, da pravo Unije na področju izmenjave informacij in upravnega sodelovanja med državami članicami na področju DDV od nacionalnih uprav ne zahteva, da na zahtevo davčnega zavezanca zberejo informacije od podjetij v drugih državah članicah, kadar ta davčni zavezanec ne more sam predložiti potrebnih dokazov, da je bila pravica do razpolaganja z uvoženim in dobavljenim blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja ter, splošneje, da je uvoz ali dobava, ki jo je opravil ta davčni zavezanec, oproščena DDV.

115. Zato predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje od tretjega do sedmega odgovori tako:

– člen 143(1)(d) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da pristojnim organom države članice ne dovoljuje, da zavrnejo oprostitev DDV pri uvozu, kadar pravica do razpolaganja z uvoženim in dobavljenim blagom kot lastnik ni bila neposredno prenesena na pridobitelja, če je bila ta pravica nazadnje prenesena na tega davčnega zavezanca in ne na druge osebe, kar mora preveriti predložitveno sodišče;

30 Glej Posebno poročilo št. 13, točki 55 in 56. Glej tudi točke od 36 do 38 navedenega poročila ter točki 78 in 79 Posebnega poročila št. 24.

31 Glej zlasti sodbi z dne 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 26), in z dne 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 46).

32 Gre za Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63) in Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 392). Ta akta sta bila nadomeščena z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja (UL 2011, L 64, str. 1), katere rok za prenos se je iztekel 1. januarja 2013, in Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1), ki je začela veljati 1. januarja 2012.

33 Glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 34), in z dne 22. aprila 2010, X in Fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 37).

34 Glej v zvezi z Direktivo 77/799 sodbi z dne 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, točka 31), in z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 36). Glej v tem smislu v zvezi z Direktivo 2011/16, ki uresničuje podoben cilj kot Direktiva 77/799, katero je nadomestila, tudi sodbo z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točke 46, 47 in 58).

– načelo pravne varnosti je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da carinski organ države članice zavrne pravico do oprostitve DDV pri uvozu davčnemu zavezancu, ki je ravnal v dobri veri in za katerega ni dokazano, da je vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri davčni utaji, z obrazložitvijo, da eden od materialnopravnih pogojev za oprostitev DDV pri dobavi znotraj Skupnosti, ki je sledila uvozu, ni več izpolnjen, čeprav je pristojni organ te države članice že menil, da je ta pogoj izpolnjen, potem ko je pregledal listine in dokumente, ki jih je predložil davčni zavezanec. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je iz dejanskega stanja v postopku v glavni stvari mogoče ugotoviti, da so vse te okoliščine in pogoji izpolnjeni, pri čemer zgolj zato, ker je davčni zavezanec uporabil elektronska sredstva za komuniciranje s pogodbenimi strankami, ne more biti podana domneva malomarnosti ali slabe vere navedenega davčnega zavezanca;

– člen 143(1)(d) in (2) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da mora davčni zavezanec, ki uveljavlja oprostitev DDV pri uvozu, dokazati, da so materialnopravni pogoji za to oprostitev izpolnjeni, ne da bi ta davčni zavezanec od pristojnih organov države članice uvoza, kadar preučujejo prenos pravice do razpolaganja z dobavljenim blagom kot lastnik na pridobitelja, lahko zahteval, da pri drugih davčnih zavezancih zberejo informacije, do katerih lahko dostopajo samo javni organi.

2. Dokazi, s katerimi je mogoče dokazati, da je v trenutku uvoza uvoženo blago namenjeno, da bo poslano ali odpeljano v drugo državo članico (drugo vprašanje)

116. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem Sodišče sprašuje o dokazni vrednosti nekaterih dokumentov, kot so dokumenti e-AD in potrditve e-ROR, s katerimi je bil potrjen prevoz goriva iz davčnega skladišča v državi članici uvoza (v tem primeru Litvi) v davčno skladišče v namembni državi članici (ki je v postopku v glavni stvari očitno Poljska).

117. Niti člen 143(1)(d) in (2)(c) Direktive o DDV niti člen 138 te direktive ne določata, katere dokaze morajo davčni zavezanci predložiti, da se jim odobri oprostitev DDV. Iz tega izhaja, da so v skladu s členom 131 Direktive o DDV za to vprašanje pristojne države članice ob upoštevanju splošnih pravnih načel, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti. [35]

118. Na prvem mestu, kar zadeva razlago člena 143 Direktive o DDV, so potrditve e-ROR, kot je ugotovilo predložitveno sodišče in kot je navedla Komisija, elektronski dokumenti, značilni za trošarinsko blago, ki se sestavijo po odpremi in/ali prevozu blaga kot potrditev, da so bile te transakcije opravljene.

119. Da pa bi bila izpolnjena zahteva iz člena 143(2)(c) Direktive o DDV, mora uvoznik „v trenutku uvoza“ predložiti dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da bo poslano ali odpeljano v drugo državo članico.

120. Potrditve e-ROR torej po mojem mnenju ne morejo biti zadostni dokazi, da je bilo uvoženo blago v trenutku uvoza namenjeno, da bo dobavljeno znotraj Skupnosti.

121. Nasprotno, in kot je Komisija trdila tudi v pisnem stališču, pa je namen v trenutku uvoza, da se uvoženo blago pošlje ali odpelje v drugo državo članico, mogoče objektivno dokazati s trgovinskimi dokumenti, kot so tovorni listi CMR, ki se sestavijo pred navedeno odpremo ali prevozom v namembno državo članico.

35 Glej v tem smislu sodbe z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 36); z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 27), in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 33).

122. Dokumenti e-AD, ki jih urejajo določbe Direktive 2008/118 in Uredbe št. 684/2009, pa morajo spremljati gibanje blaga pod režimom odloga plačila trošarine. Tako mora v skladu s členom 21(2) Direktive 2008/118 in členom 3 Uredbe št. 684/2009 pošiljatelj predložiti osnutek elektronskega administrativnega dokumenta pristojnim organom odpremne države članice največ 7 dni pred datumom, ki je naveden na navedenem dokumentu kot datum odpreme zadevnega trošarinskega blaga. Taka formalnost navedenim organom omogoča, da preverijo veljavnost podatkov, navedenih v dokumentu, ki med drugim v skladu s tabelo 1 iz Uredbe št. 684/2009 vsebujejo informacije o odpremljenem blagu, subjektu v kraju odpreme in subjektu v namembnem kraju gibanja blaga. Zato je popolnoma mogoče, da lahko v trenutku uvoza blaga iz tretje države uvoznik ali oseba, ki deluje v njegovem imenu, predloži osnutek dokumenta e-AD v potrditev pristojnim organom države članice, iz katere bo poslano blago, ki je pod režimom odloga plačila trošarine.

123. V postopku v glavni stvari iz informacij, poslanih Sodišču, niso razvidne niti okoliščine, v katerih so različni dokumenti e-AD lahko bili predloženi litovskim pristojnim organom, niti vsebina teh dokumentov (ali osnutkov dokumentov), niti njihova obravnava s strani nacionalnih organov.

124. To ne spremeni dejstva, da se po mojem mnenju lahko potrdi, da bi bilo z dokumentom e-AD mogoče dokazati, da je bilo uvoženo blago v trenutku uvoza namenjeno, da bo poslano v drugo državo članico v smislu člena 143(2)(c) Direktive o DDV.

125. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so nacionalni organi v trenutku uvoza imeli na voljo osnutke dokumentov e-AD in ali so ti vsebovali dovolj informacij, hkrati pa preveriti, kako so ti organi obravnavali navedene dokumente.

126. Na drugem mestu, kar zadeva dejansko odpremo ali prevoz blaga, ki je predmet dobave znotraj Skupnosti, kar je pogoj, ki mora biti, kot sem že poudaril, izpolnjen v skladu s členom 138 Direktive o DDV in od katerega je v celoti odvisna oprostitev uvoza iz člena 143(1)(d) navedene direktive, menim, da so lahko potrditve e-ROR, ki jih izda davčno skladišče v namembni državi članici, dokazi o resničnosti fizične premestitve dobavljenega blaga prek meja države članice dobave. V zvezi z dokumentom e-AD pa člen 24 Direktive 2008/118 določa, da ob prejemu blaga prejemnik najpozneje v petih delovnih dneh po koncu gibanja predloži poročilo o prejemu pristojnim organom namembne države članice, ki preverijo tako poslane podatke ter jih lahko potrdijo in nato posredujejo pristojnim organom odpremne države članice. V skladu s členom 7 Uredbe št. 684/2009 in tabelo 6 iz te uredbe mora poročilo o prejemu med drugim vsebovati administrativno oznako dokumenta e-AD. Z vsemi temi informacijami je torej mogoče dokazati, da je zadevno blago zapustilo ozemlje odpremne države članice.

127. V zvezi s tem niti člen 138(1) Direktive o DDV niti sodna praksa o razlagi te določbe ne zahtevata, da dokumenti, ki jih posreduje dobavitelj, potrjujejo odpremo ali prevoz k pridobitelju.[36] Kot sicer potrjuje člen 143 Direktive o DDV, zadošča, da je uvoženo blago fizično zapustilo ozemlje države članice dobave v smeri namembne države članice.

128. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je, prvič, družba Enteco Baltic v trenutku uvoza predložila dovolj dokazov, da je bilo uvoženo gorivo namenjeno za dobavo znotraj Skupnosti v smislu člena 143(2)(c) Direktive o DDV, in drugič, ali je ta družba v skladu s členom 138 navedene direktive zadostno dokazala, da je navedeno gorivo fizično zapustilo litovsko ozemlje, ob upoštevanju, kot sem že navedel, ravnanja te družbe in ravnanja pristojnih nacionalnih organov.

36 Glej med drugim v tem smislu sodbe z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31); z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 24), in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 25).

129. Zato predlagam, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako:

Člen 143(1)(d) in (2)(c) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da se dokumenti, kot sta elektronski administrativni dokument (imenovan dokument e-AD) in tovorni list, uveden na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v Ženevi 19. maja 1956 (imenovan tovorni list CMR), lahko štejejo za dokaz, da je bilo v trenutku uvoza uvoženo blago namenjeno, da bo poslano ali odpeljano v drugo državo članico. Člen 138 Direktive o DDV, na katerega napotuje člen 143(1)(d) te direktive, je treba razlagati tako, da se poročila o prejemu dokumentov e-AD in potrditve e-ROR lahko štejejo za dokaze, da je uvoženo blago, ki je bilo predmet dobave znotraj Skupnosti, zapustilo ozemlje države članice uvoza in dobave ter bilo odpremljeno v namembno državo članico.

V. Predlog

130. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva), odgovori:

1. Člen 143(2)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 glede davčne utaje, povezane z uvozom, je treba razlagati tako, da glede na okoliščine iz postopka v glavni stvari pristojnim organom države članice ne dovoljuje, da zavrnejo oprostitev iz člena 143(1)(d) te direktive zgolj zato, ker je bilo v trenutku uvoza predvideno, da se bo blago dobavilo davčnemu zavezancu v drugi državi članici, in je bila zato na uvozni deklaraciji navedena njegova identifikacijska številka za davek na dodano vrednost (DDV), nato pa je bilo blago zaradi poznejše spremembe okoliščin dobavljeno drugemu davčnemu zavezancu (tudi zavezancu za DDV) in so bili organom prve države članice posredovani vsi podatki o istovetnosti dejanskega kupca.

2. Člen 143(1)(d) in (2)(c) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, je treba razlagati tako, da se dokumenti, kot sta elektronski administrativni dokument (imenovan dokument e-AD) in tovorni list, uveden na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v Ženevi 19. maja 1956 (imenovan tovorni list CMR), lahko štejejo za dokaze, da je bilo v trenutku uvoza uvoženo blago namenjeno, da bo poslano ali odpeljano v drugo državo članico. Člen 138 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, na katerega napotuje člen 143(1)(d) te direktive, kakor je bila spremenjena, je treba razlagati tako, da se poročila o prejemu dokumentov e-AD in potrditve e-ROR lahko štejejo za dokaz, da je uvoženo blago, ki je bilo predmet dobave znotraj Skupnosti, zapustilo ozemlje države članice uvoza in dobave ter bilo odpremljeno v namembno državo članico.

3. Člen 143(1)(d) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, je treba razlagati tako, da pristojnim organom države članice ne dovoljuje, da zavrnejo oprostitev DDV pri uvozu, kadar pravica do razpolaganja z uvoženim in dobavljenim blagom kot lastnik ni bila neposredno prenesena na pridobitelja, če je bila ta pravica nazadnje prenesena na tega davčnega zavezanca in ne na druge osebe, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

4. Načelo pravne varnosti je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da carinski organ države članice zavrne pravico do oprostitve DDV pri uvozu davčnemu zavezancu, ki je ravnal v dobri veri in za katerega ni dokazano, da je vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri davčni utaji, z obrazložitvijo, da eden od materialnopravnih pogojev za oprostitev DDV pri dobavi znotraj Skupnosti, ki je sledila uvozu, ni več izpolnjen, čeprav je pristojni organ te države članice že menil, da je ta pogoj izpolnjen, potem ko je pregledal listine in dokumente, ki jih je predložil davčni zavezanec. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je iz dejanskega stanja v postopku v glavni stvari mogoče ugotoviti, da

so vse te okoliščine in pogoji izpolnjeni, pri čemer zgolj zato, ker je davčni zavezanec uporabil elektronska sredstva za komuniciranje s pogodbenimi strankami, ne more biti podana domneva malomarnosti ali slabe vere navedenega davčnega zavezanca.

5. Člen 143(1)(d) in (2) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, je treba razlagati tako, da mora davčni zavezanec, ki uveljavlja oprostitev DDV pri uvozu, dokazati, da so materialnopravni pogoji za to oprostitev izpolnjeni, ne da bi ta davčni zavezanec od pristojnih organov države članice uvoza, kadar preučujejo prenos pravice do razpolaganja z dobavljenim blagom kot lastnik na pridobitelja, lahko zahteval, da pri drugih davčnih zavezancih zberejo informacije, do katerih lahko dostopajo samo javni organi.