Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 3. marca 2016 [1]

Zadeva C-229/15

Minister Finansów
proti
Janu Mateusiaku

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Davčno pravo — DDV — Člen 18(c) Direktive 2006/112/ES — Obdavčitev zadržanja blaga pri prenehanju opravljanja ekonomske dejavnosti — Vpliv izteka obdobja za popravek odbitka na podlagi člena 187(1) Direktive 2006/112/ES“

I – **Uvod**

1. V obravnavanem poljskem predlogu za sprejetje predhodne odločbe gre za zelo poseben dejanski stan DDV. Če davčni zavezanec preneha opravljati ekonomsko dejavnost, lahko države članice obdavčijo takratno preostalo premoženje njegovega podjetja. To lahko storijo pod pogojem, da je davčni zavezanec zaradi odbitka vstopnega DDV pridobil zadevno blago, ki je del premoženja njegovega podjetja, ne da bi bilo obdavčeno z DDV. Cilj te obdavčitve je preprečiti, da bi lahko davčni zavezanec na koncu uporabljal blago za lastne potrebe, ne da bi plačal DDV.

2. V sporu o glavni stvari namerava davčni zavezanec prenehati opravljati ekonomsko dejavnost. K premoženju njegovega podjetja spada del objekta, ki ga je zgradil že pred časom, pri čemer je uveljavil pravico do odbitka vstopnega DDV. Davčni zavezanec zdaj sprašuje, ali se tega dela objekta ne sme obdavčiti zato, ker je bil zgrajen že dolgo nazaj. Obdobje, v katerem je bilo mogoče naknadno popraviti odbitek, uveljavljen ob pridobitvi tega dela objekta, naj bi se namreč že izteklo. Če pa tak popravek odbitka ni več mogoč, naj tudi ne bi bilo več razloga za to, da bi se ta popravek opravil posredno, z obdavčitvijo tega dela objekta pri prenehanju opravljanja dejavnosti.

3. Predmet obravnavane zadeve so torej različne metode za naknadne popravke odbitkov. Pravo Evropske unije o DDV za ta namen določa različne sisteme ureditve, za katere se zdi, da se delno prekrivajo. Zato bo naloga Sodišča v obravnavanem primeru pojasniti razlike med temi različnimi sistemi ureditve.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Obračun DDV v Evropski uniji ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) [3].

5. V skladu s členom 2(1)(a) Direktive so predmet DDV „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

6. Člen 18 Direktive o DDV dopolnjuje:

„Države članice lahko kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, obravnavajo naslednje transakcije:

[…]

(c) zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih [pravnih] naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive dejavnosti, kjer je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi […], razen v primerih iz člena 19.“

7. Člen 19 Direktive o DDV vsebuje določbo za „prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje“.

8. Člen 168 Direktive o DDV davčnemu zavezancu priznava pravico do odbitka DDV:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

9. Členi od 184 do 192 Direktive o DDV določajo „popravk[e] odbitkov“. Člen 185(1) v zvezi s tem določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije […]“

10. Člen 187 Direktive o DDV dopolnjuje:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

[…]

2 — UL L 347, str. 1.

3 — Prej je bilo treba do 31. decembra 2006 uporabljati Šesto direktivo 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 L 145, str. 1). Direktiva o DDV je v bistvu samo preoblikovanje Šeste direktive (glej uvodno izjavo 3 Direktive o DDV). Zato je treba v obravnavanem primeru upoštevati tudi sodno prakso o ustreznih določbah Šeste direktive.

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno.“

B – *Nacionalno pravo*

11. Obračun DDV v Republiki Poljski ureja poljski zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve (prečiščena različica, Dz. U. 2011, št. 177, post. 1054, s spremembami). Člen 14 zakona določa:

„1. Predmet obdavčitve je blago lastne izdelave […], če

[…]

2. davčni zavezanec iz člena 15, ki je fizična oseba […], preneha opravljati obdavčljive dejavnosti.

[…]

4. Odstavka 1 in 3 se uporabljata za blago, za katero je veljala pravica do odbitka DDV.

5. V primerih iz odstavkov 1 in 3 so davčni zavezanci na dan […] prenehanja opravljanja obdavčljivih dejavnosti dolžni opraviti fizično inventuro blaga […]. Davčni zavezanci so dolžni podatke o opravljeni fizični inventuri […] priložiti davčni napovedi […].

[…]“

12. Člen 91(2) poljskega zakona za popravke odbitkov pri nepremičninah določa obdobje 10 let.

III – **Spor o glavni stvari**

13. Predmet spora o glavni stvari je vprašanje o razlagi prava o DDV, ki ga je poljski davčni upravi leta 2013 postavil J. Mateusiak.

14. J. Mateusiak je v obdobju od leta 1997 do 1999 zgradil stanovanjsko-poslovni objekt. Od vsega začetka ga je delno uporabljal za zasebne namene, delno pa za opravljanje notarske dejavnosti. Pravico do odbitka DDV je uveljavil samo za storitve, ki jih je prejel pri gradnji poslovnega dela objekta.

15. J. Mateusiak zdaj sprašuje poljsko davčno upravo, ali mora, če preneha opravljati notarsko dejavnost, za poslovni del objekta plačati DDV. Meni, da se objekta po izteku obdobja za popravek odbitka ne sme več obdavčiti z DDV. Poljska davčna uprava se s tem ni strinjala. Zato je J. Mateusiak vložil tožbo.

IV – **Postopek pred Sodiščem**

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovno upravno sodišče, Poljska), pred katerim teče postopek, meni, da je pravo Evropske unije odločilno za rešitev spora, in je Sodišču 19. maja 2015 na podlagi člena 267 PDEU predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da se osnovna sredstva davčnega zavezanca – če je davčni zavezanec odbil DDV ob njihovi pridobitvi – po izteku obdobja popravka, določenega v členu 187 te direktive, v trenutku, ko davčni zavezanec preneha opravljati dejavnost, ne obdavčijo in jih ni treba navesti v bilanci stanja, če se je izteklo zakonsko določeno obdobje za popravek vstopnega davka za njihovo pridobitev, ki se določi glede na njihovo ocenjeno dobo uporabnosti v podjetju davčnega zavezanca, ali pa tako, da se osnovna sredstva v primeru prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca obdavčijo ne glede na obdobje popravka?“

17. Pisna stališča v zvezi s tem vprašanjem so Sodišču septembra 2015 predložili J. Mateusiak, Helenska Republika, Republika Poljska in Evropska komisija.

V – **Pravna presoja**

18. Predložitveno sodišče, če povzamemo, sprašuje, ali je treba člen 18(c) Direktive o DDV uporabiti tudi za investicijsko blago v smislu člena 187, pri katerem se je obdobje na podlagi odstavka 1 te določbe že izteklo, tako da popravek odbitka ni več mogoč.

19. Menim, da je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno. Iztek obdobja popravka za blago na podlagi člena 187(1) Direktive o DDV ne vpliva na njegovo obdavčitev na podlagi člena 18(c).

20. Besedilo člena 18(c) Direktive o DDV ne vsebuje niti časovne omejitve obdavčitve niti napotila na člen 187. To ima še večjo težo zato, ker se v členu 168a(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV v zvezi z obdavčitvijo zasebne rabe zemljišča na podlagi člena 26 izrecno napotuje na določbe členov od 184 do 192.

21. Kot bom pokazala v nadaljevanju, tudi sicer ni razloga za to, da bi v okviru člena 18(c) Direktive o DDV ustrezno uporabili člen 187.

1. Skupne lastnosti sistemov ureditve

22. Sicer imajo pravila za popravke odbitkov, h katerim spada člen 187 Direktive o DDV, in določbe o obdavčitvi zasebne rabe blaga, h katerim se prišteva člen 18(c), nekatere skupne lastnosti.

23. Namen obeh sistemov ureditve je namreč preprečiti, da bi lahko davčni zavezanec, ki mu je bil že priznan odbitek, uporabljal blago, ne da bi plačal DDV, čeprav na podlagi poznejše vrste uporabe sploh ne bi imel pravice do odbitka. V skladu s sodno prakso se s sistemoma preprečuje, da bi davčni zavezanec v primerjavi s končnim potrošnikom dobil neupravičeno ugodnost, in ohranja povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega davka. [4]

24. Pravila za popravke odbitkov iz člena 184 in naslednjih Direktive o DDV pri uresničevanju tega namena izhajajo neposredno iz odbitka. Odbitek se na podlagi člena 167 v povezavi s členom 63 Direktive o DDV vedno prizna že ob pridobitvi blaga, na podlagi njegove *nameravane* uporabe. Člena 168 in 169 Direktive o DDV določata vrste uporabe, na podlagi katerih je mogoče uveljavljati

4 — Glej sodbo Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, točki 35 in 36); glej tudi Predlog Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (COM(73) 950 final), str. 7 k členu 5(3), na podlagi katerega sta sistema ureditve na neki način zamenljiva.

pravico do odbitka. Pogoj za to je vedno, da davčni zavezanec uporablja pridobljeno blago za izvajanje obdavčenih transakcij. Namen pravil glede odbitkov je v skladu s sodno prakso izboljšati natančnost odbitkov, tako da se po pridobitvi blaga nadzoruje, koliko ga davčni zavezanec tudi *dejansko* uporablja za namene, na podlagi katerih je mogoče uveljavljati pravico do odbitka.[5] Na podlagi člena 187(1) Direktive o DDV tak nadzor pri investicijskem blagu traja od pet do dvajset let.

25. Določbe o obdavčitvi zasebne rabe blaga pa pri uresničevanju navedenega namena ne izhajajo iz pravice do odbitka, ampak so – ne da bi se dotaknile priznanega odbitka – podlaga za obdavčitev zasebne rabe z DDV. Pri tem člen 26(1)(a) Direktive o DDV zajema zasebno rabo blaga, ki je še vedno del premoženja podjetja,[6] medtem ko se obdavčljiva dogodka členov 16 in 18(c) nanašata na prehod blaga iz premoženja podjetja v zasebno premoženje davčnega zavezanca. Med tekočim poslovanjem se taki prenosi na podlagi člena 16 Direktive o DDV kot uporabe obvezno obdavčijo. Člen 18(c) Direktive o DDV pa državam članicam omogoča obdavčitev prehoda blaga iz premoženja podjetja v zasebno premoženje, ki je posledica prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti.[7]

2. Razlike med sistemoma ureditve

26. Oba sistema ureditve – popravki odbitkov in obdavčitev zasebne rabe – pa uresničujeta svoje primerljive cilje različno. Čeprav jima je Sodišče pripisalo enak ekonomski učinek,[8] namreč niti njuni pogoji niti njune pravne posledice niso enaki.

27. Po eni strani sem že ob drugi priložnosti podrobneje obrazložila, da so določbe o obdavčitvi zasebne rabe v razmerju do pravil za popravke odbitkov *lex specialis*.[9]

28. Po drugi strani so pravila za popravke odbitkov korekturna pravila, ki se uporabljajo za nazaj, medtem ko določbe o obdavčitvi zasebne rabe zajemajo tudi spremembe vrednosti premoženja podjetja v obdobju od pridobitve blaga do začetka zasebne rabe. Na podlagi člena 74 Direktive o DDV je namreč davčna osnova za DDV pri uporabi (člen 16) in prenehanju opravljanja dejavnosti (člen 18(c)) vrednost blaga ob začetku uporabe[10] oziroma prenehanju opravljanja dejavnosti.[11]

29. To lahko razložimo s tem, da se v teh primerih uresničuje namen obdavčitve, ki še presega cilj popravkov odbitkov. V skladu s sodno prakso naj bi se z obdavčitvijo na podlagi člena 16 Direktive o DDV namreč zagotovilo enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki med drugim uporablja blago za lastne potrebe, in končnega potrošnika, ki pridobi blago iste vrste.[12] Sodišče ima podobno stališče glede člena 18(c) Direktive o DDV: cilj obdavčitve je preprečiti, da bi bilo blago po prenehanju opravljanja

5 — Glej v tem smislu sodbe Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, točka 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, točka 34) in FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 50); glej tudi moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi TETS Haskovo (sodba z dne 18. oktobra 2012, C-234/11, EU:C:2012:352, točki 27 in 28).

6 — Izjema zdaj na podlagi člena 168a(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV velja za spremenjeno zasebno uporabo zemljišča, ki se od začetka uporablja mešano, ki je bil dodan s členom 1(12) Direktive Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 10, str. 14).

7 — Ker je Republika Poljska uporabila možnost člena 18(c) Direktive o DDV, v obravnavanem primeru ni treba obravnavati vprašanja, ali člen 16 kljub navedeni posebni določbi zajema tudi uporabe v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti; v zvezi s tem glej sodbo Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 87) in sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljene v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (sodba z dne 17. maja 2001, C-322/99 in C-323/99, EU:C:2000:700, točka 83).

8 — Sodba Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 30).

9 — Glej moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi van Laarhoven (sodba z dne 16. februarja 2012, C-594/10, EU:C:2011:820, točka 25).

10 — Sodba Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 80).

11 — Sodba Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, točka 33).

12 — Glej, med drugim, sodbe de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, točka 15), Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 56) in BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 23).

obdavčljive ekonomske dejavnosti predmet neobdavčene končne potrošnje.[13] Tako bi moral biti davčni zavezanec, ki prejme blago iz svojega podjetja za lastno končno potrošnjo, z DDV obdavčen enako, kot če bi tako blago prejel od drugega davčnega zavezanca. Dobavo od tretje osebe in dobavo zase je torej treba obravnavati enako.

3. Vzporedna uporaba sistemov ureditve

30. Zaradi navedenih razlik je treba sistema ureditve – kot je nakazalo že Sodišče[14] – uporabljati vzporedno in neodvisno enega od drugega.

31. Vendar ju je treba – kot je pravilno poudarila že generalna pravobranilka Ch. Stix-Hackl[15] – do določene mere medsebojno usklajevati, da se zagotovi izvrševanje načela davčne nevtralnosti. V skladu s tem načelom je treba med drugim preprečiti dvojno obdavčenje.[16]

32. Iz tega izhaja na primer, da se lahko odbitek pri delih na blagu popravi samo v obsegu, v katerem ta dela niso obdavčena že v okviru obdavčitve uporabe blaga.[17] V nasprotnem primeru bi bil davčni zavezanec dvojno obdavčen z DDV. Enako velja tudi v nasprotni smeri: uporaba blaga se lahko obdavči samo v obsegu, v katerem je imel davčni zavezanec na podlagi njegove pridobitve in zadržanja tudi pravico do odbitka vstopnega DDV.[18]

33. V obravnavanem primeru pa načelo davčne nevtralnosti ne narekuje, da se lahko obdavčitev na podlagi člena 18(c) opravi samo v časovnem okviru obdobja popravka iz člena 187(1) Direktive o DDV. Dvojnega obdavčenja namreč ni mogoče ugotoviti.

34. Obdavčitev na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV je v skladu z njegovim besedilom možna samo, če je imel davčni zavezanec na podlagi pridobitve blaga pravico do odbitka vstopnega DDV. Blago tako kot del premoženja podjetja ni obdavčeno. Če pa ima blago pri prenehanju opravljanja dejavnosti še neko preostalo vrednost, to pomeni, da se v okviru ekonomske dejavnosti še ni potrošilo in je treba zato njegovo nadaljnjo zasebno rabo – prvič – obdavčiti.[19]

35. Pri tem gre sicer načeloma za enako davčno obremenitev, ki bi nedvomno nastala na podlagi člena 2(1)(a) Direktive o DDV, če bi J. Mateusiak v istem času prodal objekt. Tako obdavčitev na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV, ki ni odvisna od izteka obdobja popravka na podlagi člena 187(1), zagotavlja tudi nevtralnost sistema DDV, saj ne vpliva na ekonomske odločitve davčnega zavezanca.

13 — Sodba Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, točka 27).

14 — Glej sodbo Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 29); prav tako glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljene v zadevi Charles in Charles-Tijmens (sodba z dne 14. julija 2005, C-434/03, EU:C:2005:48, točka 54).

15 — Sklepni predlogi generalne pravobranilke Ch. Stix-Hackl, predstavljeni v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (sodba z dne 30. marca 2006, C-184/04, EU:C:2005:557, točka 26).

16 — Glej sodbi Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 76) ter NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 40).

17 — Glej sodbo Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 95).

18 — Glej sodbo Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točke 74–76); v zvezi z davčno osnovo na podlagi sedanjega člena 74 Direktive o DDV glej tudi sodbo Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, točka 42).

19 — V tem primeru je treba upoštevati člen 135(1)(j) Direktive o DDV.

VI – **Predlog**

36. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovno upravno sodišče, Poljska) odgovori:

Člen 18(c) Direktive 2006/112/ES se uporablja tudi za investicijsko blago v smislu člena 187, pri katerem se je obdobje za popravek odbitka na podlagi odstavka 1 te določbe že izteklo.