Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 23. aprila 2015*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Šesta direktiva o DDV — Člen 11(A) — Uporaba blaga, izenačenega z dobavo, opravljeno za plačilo — Uporaba nepremičnine za dejavnost, oproščeno DDV — Davčna osnova za to uporabo — Interkalarne obresti, plačane med gradnjo nepremičnine“

V zadevi C-16/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent (Belgija) z odločbo z dne 7. januarja 2014, ki je prispela na Sodišče 16. januarja 2014, v postopku

Property Development Company NV

proti

Belgische Staat,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič (poročevalec), predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašiūnas in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Property Development Company NV M. Vanden Broeck in S. Geluyckens, odvetnika,

— za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,

— za grško vlado K. Paraskevopoulou in M. Skorila, agentki,

— za finsko vlado S. Hartikainen, agent,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in G. Wils, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: nizozemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 11(A) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Property Development Company NV (v nadaljevanju: Prodeco) in Belgische Staat zaradi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je nastal z uporabo nepremičnine za dejavnost dajanja v najem.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Kljub temu se zaradi časa dejanskega stanja za spor o glavni stvari uporablja Šesta direktiva.

4 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

5 Člen 4 te direktive je določal:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 […].

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve […]. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[…]“

6 V Šesti direktivi so bili pod naslovom V „Obdavčljive transakcije“ členi od 5 do 7 naslovljeni „Dobava blaga“, „Opravljanje storitev“ in „Uvoz“.

7 Člen 5 Šeste direktive je določal:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[…]

6. Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil [DDV] od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.

7. Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

(a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer [DDV] od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten;

(b) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bil [DDV] od takšnega blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s pododstavkom (a);

[…]“

8 Člen 11 navedene direktive je določal:

„A. *Na ozemlju države*

1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave […]

(b) pri dobavah [transakcijah] iz člena 5(6) in (7) je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

[…]

2. Davčna osnova vključuje:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen [DDV];

(b) dodatne stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna kupcu ali naročniku. Stroške, ki so predmet posebnega dogovora, lahko države članice štejejo za dodatne stroške.

[…]“

9 Členi 18, 73 in 74 Direktive 2006/112 ustrezajo členoma 5(7) ter 11(A)(1)(a) in (b) Šeste direktive.

Belgijsko pravo

10 Člen 12(1) loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakon z dne 3. julija 1969 o sprejetju zakonika o davku na dodano vrednost; *Belgisch Staatsblad* z dne 17. julija 1969, str. 7046) v različici, ki se uporabi za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o DDV), določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje:

[…]

3. uporaba blaga kot investicijsko blago s strani davčnega zavezanca, ki ga je ta zgradil, dal zgraditi, izdelal, dal izdelati, pridobil ali uvozil drugače kot investicijsko blago ali za katero so bile z uporabo davka v njegovo korist ustanovljene stvarne pravice […] ali so bile nanj prenesene ali ponovno prenesene, če je v zvezi s tem blagom ali njegovimi sestavnimi deli nastala pravica do celotnega ali delnega odbitka davka;

[…]“

11 Belgijski zakonodajalec je s tem členom 12(1)(3) nameraval uporabiti možnost, ponujeno v členu 5(7)(a) in (b) Šeste direktive.

12 Člen 26 zakonika o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in storitev se davek izračuna na vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj blaga ali izvajalec storitve od tistega, ki mu je bilo blago ali mu je bila storitev dobavljena, ali od tretje osebe, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav.

Davčna osnova zajema med drugim zneske, ki jih dobavitelj blaga ali izvajalec storitve zaračuna za stroške provizije, zavarovanja in prevoza tistemu, ki mu je blago dobavljeno ali opravljena storitev, ne glede na to, ali so predmet ločene zadolžnice ali ločenega sporazuma.

V davčno osnovo je treba všteti tudi davke, dajatve, prelevmane in druge dajatve.“

13 Člen 33(1) istega zakonika določa:

„Kot davčna osnova:

1. za transakcije iz […] člena 12 je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku teh transakcij, in po potrebi ob upoštevanju člena 26, odstavka 2 in 3 […]

[…]“

14 Člen 22a, prvi odstavek, arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (kraljeva uredba z dne 8. oktobra 1976 o letnih računovodskih izkazih podjetij; *Belgisch Staatsblad* z dne 19. oktobra 1976, str. 13460) in člen 38 arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés (kraljeva uredba z dne 30. januarja 2001 o izvajanju zakona o gospodarskih družbah; *Belgisch Staatsblad* z dne 6. februarja 2001, str. 3008) določata:

„V nabavno vrednost neopredmetenih osnovnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev se smejo obresti na posojila, ki se uporabijo za njihovo financiranje, všteti samo, če zares spadajo v obdobje pred dejanskim začetkom obratovanja teh sredstev.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15 Družba Prodeco je med letoma 1991 in 1994 dala zgraditi poslovno stavbo za prodajo. Zato je to nepremičnino vknjižila med svoje zaloge. Družba Prodeco je v okviru vrednotenja zalog v skladu s pravili o vrednotenju, ki jih je določila, med sredstva v bilanci vpisala interkalarne obresti.

16 Te interkalarne obresti so bile plačane obresti po obrestni meri za posojilo, sklenjeno za gradnjo navedene nepremičnine, na zneske tega posojila, ki so bili med navedeno gradnjo sproščeni.

17 Družba Prodeco je odbila DDV, ki ga je plačala na dobave in opravljene storitve v zvezi z gradnjo nepremičnine.

18 Družba Prodeco je v pričakovanju prodaje zadevne nepremičnine, do katere je nazadnje prišlo leta 2000, leta 1995 in v naslednjih letih dajala v najem dele te nepremičnine. Pri tej gospodarski dejavnosti v svojih davčnih obračunih ni uporabila člena 12(1)(3) zakonika o DDV, kar je bilo ob nadzoru, ki ga je leta 1998 opravila belgijska davčna uprava, opredeljeno za kršitev te določbe.

19 Družba Prodeco je plačala del zneska DDV, ki ga je zahtevala belgijska davčna uprava, to je 1.178.489 EUR, kar ustreza celotnemu DDV, ki je bil prej odbit na prejetih računih za gradnjo nepremičnine.

20 Ni pa plačala drugega dela zneska DDV, ki ga je prav tako zahtevala belgijska davčna uprava, to je 554.416,67 EUR. Ta znesek je bil izračunan na podlagi obresti, ki jih je družba Prodeco plačala v okviru posojila, s katerim je bilo omogočeno financiranje gradnje nepremičnine.

21 Leta 2004 je bil družbi Prodeco vročen plačilni nalog, ki se je nanašal na zadnjenavedeni znesek DDV. Zoper ta plačilni nalog se je pritožila pri rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu), ki je to pritožbo zavrnilo s sodbo z dne 9. maja 2008.

22 Družba Prodeco je zoper to sodbo vložila pritožbo pri hof van Beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu). Navedeno sodišče je s sodbo z dne 16. februarja 2010 pritožbo razglasilo za utemeljeno v delu, v katerem se nanaša na interkalarne obresti, ki po mnenju navedenega sodišča niso del davčne osnove, če se uporabi člen 12(1)(3) zakonika o DDV.

23 Belgijska davčna uprava je zoper navedeno sodbo vložila kasacijsko pritožbo. S sodbo z dne 19. januarja 2012 je Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) navedeno sodbo razveljavilo v delu, v katerem je odločeno o vprašanju interkalarnih obresti, in zadevo vrnilo v razsojanje hof van beroep te Gent (pritožbeno sodišče v Gentu).

24 Hof van beroep te Gent v obrazložitev svoje odločitve, v skladu s katero morajo biti interkalarne obresti del davčne osnove, navaja, da se je Hof van Cassatie oprlo na sodbo Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). V tej sodbi je Sodišče razsodilo, da če dobavitelj blaga ali storitev svoji stranki do dobave odobri odlog plačila cene proti plačilu obresti, so te obresti del plačila, prejetega za dobavo blaga ali storitev v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive.

25 Hof van beroep te Gent meni, da čeprav je Hof van Cassatie jasno podalo mnenje, se še vedno postavlja vprašanje, ali je treba interkalarne obresti upoštevati ali ne.

26 Po mnenju hof van beroep te Gentsodba Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), ki se nanaša na razlago člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, ta ni nujno upoštevna v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari. Interkalarne obresti bi bilo treba predvsem šteti za del „lastne cene“, ki je med referenčnimi vrednostmi, navedenimi v členu 11(A)(1)(b) Šeste direktive, ali jih opredeliti za „dodatne stroške“ v smislu tega člena 11(A)(2).

27 Člen 35(4) Četrte direktive Sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (78/660/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 21), naj bi pomenil element v prid tej ugotovitvi. Ta določba, ki je bila v belgijsko pravo prenesena s členom 22a, prvi odstavek, kraljeve uredbe z dne 8. oktobra 1976 o letnih računovodskih izkazih podjetij, je določala, da „[se] [o]bresti na kapital, izposojen za financiranje proizvodnje stalnih sredstev, […] lahko vključijo v proizvodne stroške v obsegu, v kakršnem se nanašajo na čas proizvodnje“.

28 Poleg tega bi bilo treba upoštevati tudi načelo nevtralnosti. Hof van beroep te Gent glede tega opozarja na to, da se na interkalarne obresti ne plača DDV in torej drugače kot dobave in storitve, povezane z gradnjo nepremičnine, te niso mogle biti predmet odbitka DDV.

29 V teh okoliščinah je hof van beroep te Gent prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali so obresti na posojila, ki se lahko v skladu s členom 35(4) [Četrte Direktive 78/660/EGS] štejejo za proizvodne stroške v delu, v katerem spadajo v obdobje proizvodnje, del davčne osnove za uporabo blaga za zasebne namene v smislu člena 5(6) [Šeste direktive] predvsem del ‚lastne cene‘ v smislu člena 11(A)(1)(b) zadnjenavedene direktive in/ali dodatnih stroškov v smislu člena 11(A)(2) iste direktive?“

30 Sodno tajništvo Sodišča je z dopisom z dne 8. oktobra 2014 predložitvenemu sodišču poslalo zahtevo po pojasnilih, ki se je nanašala med drugim na to, ali obdavčljiva transakcija iz postopka v glavni stvari po presoji navedenega sodišča spada pod položaj iz člena 5(6) Šeste direktive ali pa v enega od položajev iz odstavka 7 tega člena. Predložitveno sodišče je bilo tudi pozvano, naj preveri, ali je upoštevna referenčna vrednost v postopku v glavni stvari lastna cena ali pa nabavna cena podobnega blaga.

31 Predložitveno sodišče je v odgovoru, ki je na Sodišče prispel 11. februarja 2015, pojasnilo, da uporaba zadevne nepremičnine s strani družbe Prodeco za gospodarsko dejavnost dajanja v najem, ki je oproščena plačila DDV, spada pod položaj iz člena 5(7)(b) Šeste direktive in da je od referenčnih vrednosti, navedenih v členu 11(A) Šeste direktive, za rešitev zadeve v postopku v glavni stvari upoštevna nabavna cena podobnega blaga v smislu tega člena 11(A)(1)(b).

Vprašanje za predhodno odločanje

32 Ob upoštevanju odgovora predložitvenega sodišča na zahtevo Sodišča po pojasnilih je treba postavljeno vprašanje razumeti tako, da se nanaša na to, ali je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je treba v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, kot davčno osnovo za izračun DDV na uporabo, v smislu člena 5(7)(b) te direktive, nepremičnine, ki jo je dal zgraditi davčni zavezanec, razumeti interkalarne obresti, plačane med gradnjo.

33 Najprej je treba opozoriti, da pravilo iz člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive, v skladu s katerim je davčna osnova pri transakcijah iz člena 5(6) in (7) te direktive „nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave“, odstopa od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) te direktive, v skladu s katerim je davčna osnova pri transakcijah, zavezanih plačilu DDV, „vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe“ (glej po analogiji, kar zadeva člena 73 in 74 Direktive 2006/112, sodbo Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, točka 31).

34 Transakcije iz člena 5(6) in (7) Šeste direktive so namreč med drugim uporaba blaga s strani davčnega zavezanca za zasebne potrebe ali potrebe njegovega osebja ali, kot v obravnavanem primeru, uporaba za gospodarsko dejavnost, oproščeno DDV. V vseh teh primerih enačenja z dobavo, opravljeno za

plačilo, davčni zavezanec od kupca, naročnika ali tretje osebe ne prejme nobenega dejanskega plačila, ki bi lahko služilo kot davčna osnova za izračun DDV, posledica česar je, da splošnega pravila, določenega v členu 11(A)(1)(a) navedene direktive, ni mogoče uporabiti (glej v tem smislu sodbo Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, točki 26 in 27).

35 Dalje, navesti je treba, da če je blago, ki je predmet uporabe v smislu člena 5(6) in (7) Šeste direktive, kupil davčni zavezanec, je davčna osnova za izračun DDV na ti vrsti uporabe v skladu s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive nabavna cena tega blaga. Zato je treba pod „nabavno ceno blaga“ razumeti „preostalo vrednost blaga v trenutku uporabe“ (sodbi Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 80; in Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, točka 32).

36 Kar zadeva merilo „nabavne cene podobnega blaga“, omenjeno v isti določbi, je iz razlage, podane v prejšnji točki, razvidno, da to merilo omogoča določitev davčne osnove za uporabo v smislu člena 5(6) in (7) Šeste direktive v primerih, v katerih blaga, ki je predmet teh vrst uporabe, davčni zavezanec ni pridobil z nakupom.

37 V preostalem je iz navedenega člena 11(A)(1)(b) brez dvoma razvidno, da je le ob neobstoju nabavne cene blaga ali podobnega blaga davčna osnova „lastna cena blaga“.

38 Zato je v primeru iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na uporabo nepremičnine, ki je davčni zavezanec ni kupil, ampak jo je dal zgraditi,, določeno v členu 5(7)(b) Šeste direktive, in za katerega je značilna okoliščina, da na trgu obstaja podobno blago, predložitveno sodišče popolnoma v skladu s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive ugotovilo, da je upoštevna davčna osnova za izračun DDV na to uporabo nabavna cena podobnih nepremičnin v trenutku navedene uporabe.

39 Za izračun na podlagi te davčne osnove morajo biti blago, katerega nabavna cena se upošteva, nepremičnine, katerih lega, velikost in druge bistvene značilnosti so podobne tistim zadevne nepremičnine (glej po analogiji sodbo Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, točka 30).

40 Ni pa pomembno, ali nabavna cena podobnih nepremičnin zajema interkalarne obresti, ki so bile po potrebi plačane med gradnjo teh nepremičnin. Drugače kot merilo lastne cene blaga, ki jo člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive določa za davčno osnovo v primeru neobstoja nabavne cene, merilo nabavne cene podobnega blaga davčnemu organu omogoča, da se opre na tržne cene tovrstnega blaga v trenutku uporabe zadevne nepremičnine, ne da bi moral podrobno preučiti, kateri vrednostni elementi so pripeljali do teh cen.

41 Iz istega razloga dejanske interkalarne obresti, ki jih je davčni zavezanec plačal med gradnjo zadevne nepremičnine, v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, za določitev davčne osnove niso upoštevne.

42 Nazadnje, opozoriti je treba, da davčne osnove iz člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive nikakor ni mogoče razumeti kot vrednost, od katere je davčni zavezanec že plačal DDV, ne da bi ga nato imel možnost odbiti. Nacionalno sodišče mora glede tega opraviti potrebna preverjanja (sodbi Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, točke od 31 do 33, in Gemeente‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 35).

43 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, davčna osnova za izračun DDV na uporabo, v smislu člena 5(7)(b) te direktive, nepremičnine, ki jo je davčni zavezanec dal zgraditi, nabavna cena nepremičnin, katerih lega, velikost in druge bistvene značilnosti so podobne tistim zadevne nepremičnine, v trenutku te uporabe.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive 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) je treba razlagati tako, da je v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, davčna osnova za izračun davka na dodano vrednost na uporabo, v smislu člena 5(7)(b) te direktive, nepremičnine, ki jo je davčni zavezanec dal zgraditi, nabavna cena nepremičnin, katerih lega, velikost in druge bistvene značilnosti so podobne tistim zadevne nepremičnine, v trenutku te uporabe. V zvezi s tem ni upoštevno, ali del te nabavne cene izvira iz plačila interkalarnih obresti.

Podpisi