Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 8. maja 2013*

„Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Členi 18(c), 74 in 80 — Prenehanje opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti — Izbris zavezanca iz registra zavezancev za DDV s strani davčne uprave — Zadržanje blaga, v zvezi s katerim je bila dana pravica do odbitka DDV — Davčna osnova — Tržna vrednost ali nabavna vrednost — Določitev v trenutku transakcije — Neposredni učinek člena 74“

V zadevi C-142/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad – Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 9. marca 2012, ki je prispela na Sodišče 21. marca 2012, v postopku

Hristomir Marinov v imenu Lampatov – H – Hristomir Marinov

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – grad Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi E. Jarašiūnas (poročevalec), predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izplnenieto“ – grad Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite S. Zlateva, agentka,

— za bolgarsko vlado Y. Atanasov in T. Ivanov, agenta,

— za Evropsko komisijo D. Roussanov in C. Soulay, agenta,

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

* Jezik postopka: bolgarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18(c), 74 in 80 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med H. Marinovom v imenu družbe Lampatov – H – Hristomir Marinov (v nadaljevanju: Marinov) in Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: Direktor) glede odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 18 Direktive o DDV določa:

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

(a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, kupi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer za takšno blago, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bila dana pravica do celotnega odbitka DDV;

(b) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s točko (a);

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

4 Člen 19, prvi odstavek, te direktive določa:

„Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika.“

5 Člen 72 Direktive o DDV določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚tržna vrednost‘ celoten znesek, ki bi ga pridobitelj ali prejemnik v prodajni fazi pridobitve zadevnega blaga ali opravljene storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali ponudniku na ozemlju države članice, v kateri je transakcija obdavčljiva, da bi si v tem trenutku zagotovil zadevno blago ali storitve.

Če ni mogoče ugotoviti primerljive dobave blaga ali opravljanja storitev, pomeni ‚tržna vrednost' naslednje:

(1) v zvezi z blagom znesek, ki ni manjši od nabavne cene blaga ali podobnega blaga ali – če ni nabavne cene – od lastne cene, ki se določi v trenutku dobave;

[…].“

6 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja […] za te dobave […].“

7 Člen 74 Direktive o DDV določa:

„Če davčni zavezanec uporabi ali razpolaga z blagom, ki je del poslovnih sredstev podjetja oziroma davčni zavezanec ali njegovi pravni nasledniki obdržijo blago po prenehanju opravljanja njegove obdavčljive ekonomske dejavnosti, kot je opredeljeno v členih 16 in 18, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku uporabe, razpolaganja ali zadržanja.“

8 Člen 80 Direktive o DDV določa:

„1. Da se prepreči davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, lahko države članice sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, v primerih, ko med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova enaka tržni vrednosti, to lahko storijo v naslednjih primerih:

(a) ko je plačilo nižje od tržne vrednosti in naročnik dobave nima pravice do popolnega odbitka po členih 167 do 171 in 173 do 177;

(b) ko je plačilo nižje od tržne vrednosti in dobavitelj nima pravice do popolnega odbitka po členih 167 do 171 in 173 do 177 ter za dobavo velja oprostitev po členih 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378(2), 379(2) ali členih 380 do 390;

(c) ko je plačilo višje od tržne vrednosti in dobavitelj nima pravice do popolnega odbitka po členih 167 do 171 in 173 do 177.

Za namene prvega pododstavka lahko pravne vezi vključujejo tudi odnos med delodajalcem in zaposlenim, družino zaposlenega ali drugimi osebami, tesno povezanimi z zaposlenim.

[…]“

Bolgarsko pravo

9 Zakon o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS), v členu 27 določa:

„[…]

(3) Tržna vrednost je davčna osnova pri teh transakcijah:

[…]

2. dobavi blaga in/ali opravljanju storitev v skladu s členom 111;

[…]“

10 Člen 106 ZDDS določa:

„(1) Prenehanje registracije (izbris iz registra) v skladu s tem zakonom je postopek, ki privede do tega, da oseba po izbrisu iz registra ni več upravičena, da zaračuna davek na dodano vrednost ali da vstopni davek odbije, če ta zakon ne določa drugače.

(2) Registracija preneha:

1. na zahtevo registrirane osebe, če je podan obligatoren ali prostovoljen razlog za izbris iz registra;

2. na zahtevo organa, pristojnega za prihodke, če

a) je ugotovil, da je podan razlog za obvezen izbris iz registra;

b) je podana okoliščina iz člena 176.“

11 Člen 111 ZDDS določa:

„(1) Ob izbrisu iz registra se predpostavlja, da oseba opravlja transakcijo v smislu tega zakona z vsem obstoječim blagom in/ali vsemi obstoječimi storitvami, glede katerih je v celoti ali delno odbila davek in ki so

1. premoženje v smislu zakona o računovodstvu [(Zakon za sčetovodstvoto)] ali

2. premoženje v smislu zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se razlikuje od tistega iz točke 1.

[…]“

12 Člen 1, točka 16, dodatnih določb k zakonu o davku na dodano vrednost določa:

„‚Tržna vrednost‘ je vrednost v smislu člena 1, točka 8, dodatnih določb k zakoniku o davčnem postopku in postopku zavarovanja [(Današno-osiguritelen procesualen kodeks, DV št. 105, z dne 29. decembra 2005)], ki se določi v skladu z metodami za določitev tržnih vrednosti iz člena 1, točka 10, dodatnih določb k zakoniku o davčnem postopku in postopku zavarovanja.“

13 Člen 1, točka 8, dodatnih določb k zakoniku o davčnem postopku in postopku zavarovanja določa:

„‚Tržna vrednost‘ je znesek brez davka na dodano vrednost in trošarin, ki bi ga bilo treba plačati pod istimi pogoji za enako ali istovrstno blago ali storitve na podlagi pravnega posla med nepovezanimi osebami.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je bila družba Marinov s 4. novembrom 2009 izbrisana iz registra zavezancev za DDV zaradi nespoštovanja obveznosti, ki izhajajo iz ZDDS, natančneje, zaradi neplačila DDV, ki ustreza obračunom DDV za obdobje od aprila do julija 2009.

15 Pri družbi Marinov je bil leta 2010 opravljen davčni nadzor v zvezi z obdobjem od 1. januarja 2007 do 4. novembra 2009. Pri nadzoru je bilo ugotovljeno, da je to podjetje najelo vozila na lizing in da je za vsak obrok lizinga odbilo DDV, v skupnem znesku 28 426,64 levov (BGN). Na dan izbrisa je razpolagala s temi vozili in drugimi vozili, ki jih je pridobila in glede katerih je bil DDV odbit. Davčna uprava je v odločbi o odmeri DDV z dne 27. aprila 2011 menila, da je družba Marinov ob izbrisu s tem premoženjem opravljala obdavčljive transakcije v smislu člena 111 ZDDS.

16 Navedena uprava je v zvezi z vozili, ki so v lasti družbe Marinov, v skladu s členom 27(3), točka 2, ZDDS določila davčno osnovo za DDV tako, da je vzela njihovo „tržno vrednost“, določeno v cenitvenem poročilu, in ugotovila davčni dolg v višini 32 124,57 BGN, ki ustreza DDV, ki se uporabi za to vrednost.

17 Po tem, ko je Direktor zavrnil ugovor družbe Marinov zoper odločbo o odmeri DDV, je ta vložila tožbo na Administrativen sad – Varna. Pred navedenim sodiščem izpodbija ugotovljeno oceno premoženja v skladu s „tržno vrednostjo“ tega premoženja. Ker meni, da bi moral upoštevati zmanjšanje vrednosti tega premoženja od njegove pridobitve, prosi za cenitveno poročilo, da bi se ugotovila vrednost tega premoženja v skladu z računovodskimi standardi, ki so veljali na dan izbrisa.

18 Tožena stranka v postopku v glavni stvari prereka tožbo s trditvijo, da tržna vrednost, ki jo je treba upoštevati v skladu z nacionalno zakonodajo, ustreza nabavni vrednosti, na katero napotuje člen 74 Direktive o DDV, ker gre za ceno, ki je določena s ponudbo in povpraševanjem na trgu.

19 Predložitvenemu sodišču se pred določitvijo davčne osnove in zneska dolga DDV postavlja vprašanje, ali je člen 27(3), točka 2, ZDDS, ki zahteva upoštevanje tržne vrednosti premoženja, združljiv s členi 18(c), 74 in 80 Direktive o DDV.

20 Najprej se sprašuje, ali izbris iz registra zavezancev za DDV v skladu s členom 106(1) ZDDS spada na področje uporabe člena 18(c) Direktive o DDV.

21 Če je tako, se nato sprašuje, ali je člen 27(3), točka 2, ZDDS, v skladu s katerim je davčna osnova tržna vrednost premoženja, združljiv s členom 74 Direktive o DDV in s členom 80 navedene direktive, ki našteva primere, v katerih je tržna vrednost lahko davčna osnova. Če je odgovor pritrdilen, se sprašuje, ali se člen 74 Direktive o DDV neposredno uporablja.

22 Nazadnje, predložitveno sodišče z navedbo, da bolgarski zakon ne upošteva stanja premoženja, želi izvedeti – če se člen 74 Direktive o DDV neposredno uporablja – v kakšnem obsegu je treba pri določitvi davčne osnove DDV za transakcije iz člena 18(c) navedene direktive upoštevati zmanjšanje vrednosti po pridobitvi premoženja.

23 Administrativen sad – Varna je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 18(c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da so z njim zajeti tudi primeri, v katerih prenehanje opravljanja ekonomske dejavnosti izvira iz tega, da na podlagi izbrisa iz registra odpade možnost, da davčni zavezanec zaračuna in odbije davek na dodano vrednost?

2. Ali člena 74 in 80 Direktive [o DDV] nasprotujeta nacionalni določbi, ki v primerih prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti določa, da je davčna osnova za transakcijo tržna vrednost obstoječega premoženja ob izbrisu iz registra?

3. Ali ima člen 74 Uredbe [o DDV] neposredni učinek?

4. Ali sta pri določitvi davčne osnove v skladu s členom 74 Direktive [o DDV] pomembna trajanje obdobja od nakupa premoženja do prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti in zmanjšanje vrednosti, do katerega je prišlo po pridobitvi premoženja?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

24 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da zajema tudi prenehanje opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, ki je posledica izbrisa davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV – z izjemo primerov iz člena 19 te direktive – z dobavo blaga, opravljeno za plačilo, mogoče enačiti zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, kadar je to blago postalo upravičeno do odbitka DDV.

26 Iz besedila člena 18(c) Direktive o DDV je razvidno, da ta zajema primer prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti na splošno, ne da bi razlikoval glede na vzroke ali okoliščine tega prenehanja, pri čemer izključuje le primere iz člena 19 Direktive o DDV.

27 Glavni cilj člena 18(c) Direktive o DDV je namreč izognitev temu, da bi blago, ki je postalo upravičeno do odbitka, bilo predmet neobdavčene končne potrošnje po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, ne glede na razloge ali okoliščine tega prenehanja.

28 Zato je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 18(c) Direktive o DDV razlagati tako, da zajema tudi prenehanje opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, ki je posledica izbrisa davčnega zavezanca iz registra zavezancev za DDV.

Drugo in četrto vprašanje

29 Z drugim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 74 in 80 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni določbi, v skladu s katero je davčna osnova v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti „tržna vrednost“ blaga, ki obstaja na dan tega prenehanja, in v skladu s katero se ne upošteva sprememba vrednosti tega blaga med dnem njegove pridobitve in dnem prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti.

30 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se davčna osnova za transakcijo, kakršna je transakcija iz člena 18(c) Direktive o DDV, določi v skladu s členom 74 Direktive o DDV, ne v skladu s členom 80 te direktive. V skladu s sodno prakso Sodišča so namreč pogoji za uporabo zadnjenavedenega člena izčrpni in nacionalna zakonodaja na podlagi te določbe ne more določiti, da je v primerih, ki niso našteti v navedeni določbi, davčna osnova tržna vrednost transakcije (glej sodbo z dne 26. aprila 2012 v združenih zadevah Balkan and Sea Properties in Provadinvest, C-621/10 in C-129/11, točke 45, 51 in 52). Iz predložitvene odločbe pa ni razvidno, da zadevni položaj zajema katerega od primerov, naštetih v navedenem členu 80.

31 Člen 74 določa, da za transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga, ali podobnega blaga, ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku uporabe, razpolaganja ali zadržanja. Ta člen pomeni odstopanje od splošnega pravila, določenega v členu 73.

32 Opozoriti je treba, da je Sodišče že razsodilo, da je treba kot „nabavno ceno, določeno v trenutku uporabe“ v smislu člena 74 Direktive o DDV razumeti preostalo vrednost blaga v trenutku uporabe (glej sodbo z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 80). V zvezi s transakcijami razpolaganja z blagom, ki jih tudi zajema ta člen, je Sodišče prav tako pojasnilo, da je davčna osnova vrednost zadevnega blaga, določena v trenutku uporabe, ki ustreza ceni podobnega blaga na trgu, pri čemer se upoštevajo stroški predelave tega blaga (glej zlasti sodbo z dne 8. novembra 2012 v zadevi Gemeente Vlaardingen, C-299/11, točka 30).

33 Sklepati je mogoče, da je davčna osnova transakcije v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti vrednost zadevnega blaga, določena v trenutku tega prenehanja, pri kateri se torej upošteva sprememba vrednosti navedenega blaga med njegovo pridobitvijo in prenehanjem.

34 Člen 27(3) ZDDS določa, da je davčna osnova transakcij, kot je ta v postopku v glavni stvari, „tržna vrednost“, ki je v bolgarskem pravu opredeljena kot znesek, ki se plača pod istimi pogoji za enako ali istovrstno blago med nepovezanimi osebami. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali „tržna vrednost“ v smislu te določbe, kot jo razlaga in uporablja bolgarska davčna uprava, v praksi ustreza preostali vrednosti blaga na dan prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti.

35 Zato je treba na drugo in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 74 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, v skladu s katero je davčna osnova v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti „tržna vrednost“ obstoječega blaga na dan tega prenehanja, razen če ta vrednost v praksi ustreza preostali vrednosti navedenega blaga na navedeni dan in če se s tem upošteva sprememba vrednosti tega blaga med dnem njegove pridobitve in dnem prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti.

Tretje vprašanje

36 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali ima člen 74 Direktive o DDV neposredni učinek.

37 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so v vseh primerih, v katerih se zdijo določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, posamezniki upravičeni, da se pred nacionalnimi sodišči sklicujejo nanje zoper državo, če ta direktive ni prenesla v nacionalno pravo v roku ali jo je prenesla nepravilno (glej sodbo z dne 19. decembra 2012 v zadevi Orfey Balgaria, C-549/11, točka 51 in navedena sodna praksa).

38 Ugotoviti je treba, da člen 74 Direktive o DDV jasno in brezpogojno določa merila za določitev davčne osnove pri transakcijah uporabe blaga s strani davčnega zavezanca v primeru prenehanja opravljanja njegove ekonomske dejavnosti. Ta določba torej izpolnjuje navedene pogoje.

39 Poleg tega je treba opozoriti, da mora v skladu z ustaljeno sodno prakso predložitveno sodišče določbo notranjega prava – v obsegu pooblastila za prosto presojo, ki mu ga priznava nacionalno pravo – razlagati in jo uporabiti v skladu z zahtevami prava Unije, če pa taka skladna razlaga ni mogoča, ne sme uporabiti določbe nacionalnega prava, ki bi tem zahtevam nasprotovala (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Balkan and Sea Properties in Provadinvest, točka 54 in navedena sodna praksa).

40 Torej je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da ima člen 74 Direktive o DDV neposredni učinek.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranke 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 (osmi senat) razsodilo:

1. **Člen 18(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da zajema tudi prenehanje opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, ki je posledica izbrisa davčnega zavezanca iz registra zavezancev za davek na dodano vrednost.**

2. **Člen 74 Direktive Sveta 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, v skladu s katero je davčna osnova v primeru prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti tržna vrednost obstoječega blaga na dan tega prenehanja, razen če ta vrednost v praksi ustreza preostali vrednosti navedenega blaga na navedeni dan in če se s tem upošteva sprememba vrednosti tega blaga med dnem njegove pridobitve in dnem prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti.**

3. **Člen 74 Direktive 2006/112 ima neposredni učinek.**

Podpisi