Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 7. novembra 2013*

„Obdavčenje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Člena 73 in 78 — Transakcije z nepremičninami, ki jih opravljajo fizične osebe — Opredelitev teh transakcij kot obdavčljive transakcije — Določitev dolgovanega DDV, kadar se stranki ob sklenitvi pogodbi glede njega nista nič dogovorili — Obstoj možnosti dobavitelja, da od pridobitelja izterja DDV — Posledice“

V združenih zadevah C-249/12 in C-250/12,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Înalta Curte de Casație și Justiție (Romunija) z odločbama z dne 15. marca 2012, ki sta prispeli na Sodišče 22. maja 2012, v postopkih

Corina-Hrisi Tulică

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12)

in

Călin Ion Plavoșin

proti

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

SODIŠČE (tretji senat),

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

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

* Jezik postopka: romunščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za romunsko vlado R.-H. Radu, R.-M. Giurescu in A.-L. Crișan, agenti,

— za Evropsko komisijo L. Bouyon in C. Soulay, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago 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), zlasti njunih členov 73 in 78.

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru spora med C. Tulico in Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nacionalna agencija za davčno upravo – generalna uprava za obravnavanje ugovorov) ter spora med C. I. Plavoșinom in Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (generalna uprava za javne finance v Timișu – služba za obravnavanje ugovorov) v zvezi z določitvijo dolgovanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), kadar se stranki ob določitvi cene dobavljenega blaga nista nič dogovorili glede tega davka.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 7 Direktive o DDV je navedeno:

„Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

4 Člen 1 te direktive določa:

„1. S to direktivo se vzpostavlja skupni sistem [DDV].

2. Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.“

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupni sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5 Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6 Člen 78 te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV“.

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.

Za namene točke (b) prvega odstavka lahko države članice stroške, ki so predmet posebnega dogovora, štejejo za postranske stroške.“

Romunsko pravo

7 Pod naslovom VI, naslovljenim „Davek na dodano vrednost“, zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), je člen 125a, naslovljen „Pomen nekaterih izrazov“, ki določa:

„1. Pod tem naslovom naslednji izrazi pomenijo:

[…]

5. ‚davčna osnova‘: protivrednost obdavčljive dobave blaga ali obdavčljivega opravljanja storitev, obdavčljivega uvoza ali obdavčljive pridobitve znotraj Skupnosti, ki se določi v skladu s poglavjem VII;

[…]“

8 Člen 137 davčnega zakonika, naslovljen „Davčna osnova za dobavo proizvodov in opravljanje storitev na nacionalnem ozemlju“, določa:

„1. Osnovo za odmero [DDV] sestavlja:

(a) pri dobavah blaga in opravljanju storitev vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga mora prejeti dobavitelj ali izvajalec od kupca, prejemnika storitev ali tretje osebe, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno teh transakcij;

[…]

2. Davčna osnova vključuje:

(a) davke in dajatve, če z zakonom ni določeno drugače, razen [DDV];

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna pridobitelju ali prejemniku. Stroški, ki jih dobavitelj blaga ali izvajalec storitev zaračuna pridobitelju, ki so predmet posebne pogodbe, in ki so povezani z zadevno dobavo proizvodov ali zadevnim opravljanjem storitev, se štejejo za postranske stroške.“

9 Civilni zakonik v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Člen 962

Predmet pogodbe je tisto, k čemur se stranki ali le ena od strank zaveže.

[…]

Člen 969

Pogodbe, sklenjene v skladu z zakonom, so za pogodbeni stranki zavezujoče kot zakoni. Pogodbe se lahko razvežejo z vzajemnim soglasjem ali prenehajo iz razlogov, ki so določeni z zakonom.

Člen 970

Pogodbe je treba izvajati v dobri veri. Zavezujoče so ne le za to, kar je tu določeno, temveč za vse zavezujoče posledice, glede na njihovo naravo, v skladu s pravičnostjo, običajem in zakonom."

Spora o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 C. Tulică in C. I. Plavoşin sta sklenila več pogodb o prodaji nepremičnin, in sicer C. Tulică 134 pogodb v obdobju od leta 2007 do leta 2008 in C. I. Plavoşin 15 pogodb v obdobju od leta 2007 do leta 2009.

11 C. Tulică in C. I. Plavoşin pri sklenitvi prodajnih pogodb nista ničesar določila glede DDV.

12 Po tem, ko so bile navedene transakcije izvršene in je bil opravljen nadzor, je davčna uprava ugotovila, da ima dejavnost, ki jo opravljata C. Tulică in C. I. Plavoşin, značilnosti gospodarske dejavnosti.

13 C. Tulico in C. I. Plavoşina je zato davčna uprava po uradni dolžnosti opredelila kot davčna zavezanca za DDV in jima izdala odločbi o odmeri davka, v katerih je zahtevala plačilo DDV, ki je bil izračunan tako, da je bil njegov znesek dodan ceni, ki sta jo določili pogodbeni stranki, in ki so mu bile dodane zamudne obresti.

14 V postopku v glavni stvari v zadevi C-249/12 je C. Tulică navedla, da praksa davčne uprave, da DDV izračuna tako, da njegov znesek doda ceni, ki sta jo določili pogodbeni stranki, krši več pravnih načel, med katerimi je načelo pogodbene svobode. DDV naj bi bil del cene, ne pa element, ki se tej doda. Nikakor naj ne bi bilo samoumevno, da bi v okoliščinah, ki jih predpostavlja davčna uprava, pridobitelj kupil nepremičnino. DDV, ki ga zahteva davčna uprava, naj ne bi bilo več mogoče izterjati od kupca, saj ni predmet pogodbe in ga od njega ni mogoče zahtevati niti na podlagi pogodbene obveznosti niti na podlagi zakonske nepogodbene obveznosti.

15 Davčna uprava meni, pri čemer se sklicuje na člen 137 davčnega zakonika, da je treba za določitev dolgovanega DDV za osnovo vzeti ceno, ki sta jo določili pogodbeni stranki.

16 C. Tulică je vložila tožbo pri Curtea de Apel Bucureşti (pritožbeno sodišče v Bukarešti), ki jo je zavrnilo kot neutemeljeno.

17 C. Tulică je zoper sodbo Curtea de Apel Bucureşti pri Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (vrhovno kasacijsko sodišče) vložila kasacijsko pritožbo.

18 C. Tulică je v pritožbi med drugim ponovila argumentacijo v zvezi z napačno določitvijo davčne osnove. V utemeljitev te argumentacije se je sklicevala na točki 26 in 27 sodbe z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339).

19 Med postopkom pred Înalta Curte de Casație și Justiție je bila v *Monitorul Oficial al României* št. 278 z dne 20. aprila 2011 objavljena razlagalna odločba št. 2 centralne davčne komisije z dne 12. aprila 2011 (v nadaljevanju: razlagalna odločba št. 2/2011). To odločbo je navedena komisija sprejela pri opravljanju svoje naloge poenotenja uporabe davčne zakonodaje. Navedena odločba potrjuje pristop davčne uprave glede določitve davčne osnove za odmero DDV. Določa:

„[…] [DDV], ki se obračuna za obdavčljive dobave konstrukcij in zemljišč, se določi na podlagi volje strank, ki je razvidna iz pogodb ali drugih dokaznih sredstev, ki so predložena v skladu s sklepom romunske vlade št. 92/2003 […]:

(a) z uporabo stopnje DDV na plačilo za dobave […], kadar:

1. sta se stranki dogovorili, da DDV ni vključen v plačilo za dobavo, ali

2. se stranki v zvezi z DDV nista ničesar dogovorili;

(b) z uporabo metode izračuna davka iz bruto zneska […], kadar sta se stranki dogovorili, da je DDV vključen v plačilo za dobavo.“

20 C. I. Plavoșin je v postopku v glavni stvari v zadevi C-250/12 navedel, da je to, da se DDV doda znesku, plačanem v protivrednost prodaji, v nasprotju s ciljem pogodbe, ki sta jo sklenili stranki, in da povzroča učinke, ki so v nasprotju s ciljem DDV. Po njegovem mnenju ta davek ne bi smel iti v breme dobavitelju, saj je to davek na potrošnjo, ki ga mora plačati končni potrošnik.

21 C. I. Plavoșin trdi, da je, kadar prodajna pogodba ne vsebuje nobenih določb v zvezi z DDV, treba davek obračunati od zneska razlike cene, ki sta jo določili pogodbeni stranki, in celotne vrednosti davka, tako da znesek, ki ga je plačal pridobitelj, vsebuje tako vrednost, dolgovano dobavitelju, kot tudi DDV.

22 Davčna uprava se sklicuje na razlagalno odločbo št. 2/2011, ki naj bi potrjevala pristop te uprave v zvezi z izračunom upoštevnega DDV.

23 C. I. Plavoșin je vložil tožbo pri Curtea de Apel Timișoara (pritožbeno sodišče v Timișoari), ki je to tožbo zavrnilo.

24 Zoper sodbo Curtea de Apel Timișoara se je zato pritožil pri Înalta Curte de Casație și Justiție.

25 To sodišče dvomi o utemeljenosti razlagalne odločbe št. 2/2011 v zvezi s pojmom „prejeto plačilo“ in obsegom členov 73 in 78 Direktive o DDV v primerih, kadar stranki pri prodaji nista glede DDV določili ničesar. Înalta Curte de Casație și Justiție je zato prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje v vsaki od zadev, o katerih odloča, predložilo to vprašanje:

„Ali je treba v primeru, da je bil prodajalec prekvalificiran v davčnega zavezanca za namene DDV, pri čemer plačilo (ceno) dobave nepremičnine določita stranki, brez omembe DDV, člena 73 in 78 Direktive [o DDV] razlagati tako, da davčno osnovo sestavlja:

(a) znesek plačila (cena) za dobavo blaga, ki ga določita stranki, zmanjšan za stopnjo DDV, ali

(b) znesek plačila (cena) za dobavo blaga, ki ga določita stranki?“

26 S sklepom predsednika Sodišča z dne 22. junija 2012 sta bili zadevi C-249/12 in C-250/12 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

Vprašanje za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče v zvezi s členoma 73 in 78 Direktive o DDV v bistvu sprašuje, ali je, kadar sta stranki določili ceno blaga, ne da bi se kar koli dogovorili glede DDV, in je dobavitelj tega blaga oseba, ki je zavezana za plačilo DDV na obdavčljivo transakcijo, treba dogovorjeno ceno šteti za ceno, ki že vključuje DDV, ali pa za ceno brez DDV, ki jo je treba povečati za ta davek.

28 Iz spisa, ki ga ima Sodišče, je razvidno, da sta tožeči stranki v glavni stvari, dobavitelja nepremičnin, zavezana za plačilo DDV na obdavčljive transakcije, ki sta jih opravila. Iz tega spisa je razvidno tudi, da se stranke pogodb iz postopka v glavni stvari niso ničesar dogovorile glede DDV, ko so določile ceno nepremičnin, ki so predmet prodajne pogodbe. Predložitveno sodišče pa ni predložilo nobene informacije o tem, ali imajo ti dobavitelji na podlagi nacionalnega prava možnost, da od kupcev poleg dogovorjene cene izterjajo še DDV, ki ga zahteva davčna uprava.

29 C. Tulică, C. I. Plavoşin in Evropska komisija v bistvu menijo, da je DDV po naravi davek na potrošnjo, ki ga mora plačati končni potrošnik in ki zato ne more bremeniti dobavitelja. DDV naj bi tako moral biti sestavni del cene, ne pa element, ki se ceni doda.

30 Romunska vlada v bistvu meni, da je za določitev plačila, ki ga je prejel dobavitelj in ki ima subjektivno vrednost, treba upoštevati voljo strank in ugotoviti, da je to plačilo znesek, ki ga je dobavitelj nameraval prejeti in ki ga je bil pridobitelj pripravljen plačati. Ta znesek naj bi v obravnavani zadevi bil cena, določena v pogodbi, brez odštetja DDV.

31 Romunska vlada dodaja, da če bi bilo treba šteti, da plačilo pomeni ceno dobavljenega blaga, zmanjšano za znesek DDV, bi bil dobavitelj v boljšem položaju kot njegovi konkurenti, kar naj bi bilo v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV in bi spodbujalo nepravilnosti, kot so te, do katerih je prišlo v zvezi z dobaviteljema iz postopka v glavni stvari.

32 Glede tega je treba ponoviti, da je iz členov 1(2) in 73 Direktive o DDV razvidno, da načelo skupnega sistema DDV pomeni uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren z njihovo ceno, in da davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo za te dobave prejel dobavitelj blaga ali izvajalec storitev od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe. V členu 78 te direktive so našteti nekateri elementi, ki jih zajema davčna osnova. V skladu s členom 78(a) navedene direktive ta osnova ne vključuje DDV.

33 V skladu s splošnim pravilom iz člena 73 Direktive o DDV je davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitve, ki je bila opravljena za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel. To plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejeto vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih (glej zlasti sodbi z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, str. 445, točka 13, in z dne 26. aprila 2012 v združenih zadevah Balkan and Sea Properties in Provadinvest, C-621/10 in C-129/11, točka 43).

34 To pravilo je treba uporabiti v skladu s temeljnim načelom navedene direktive, ki je, da je namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Elida Gibbs, točka 19, in sklep z dne 9. decembra 2011 v zadevi Connoisseur Belgium, C-69/11, točka 21).

35 Kadar pa je bila prodajna pogodba sklenjena, ne da bi bilo kar koli določeno glede DDV – pod predpostavko, da dobavitelj na podlagi nacionalnega prava od pridobitelja ne more izterjati DDV, ki ga naknadno zahteva davčna uprava – bi upoštevanje celotne cene brez odštetja DDV za osnovo, na katero se zaračuna DDV, povzročilo, da bi DDV obremenil tega dobavitelja in bi bilo zato v nasprotju z načelom, da je DDV davek na potrošnjo, ki ga mora plačati končni potrošnik.

36 Tako upoštevanje bi bilo poleg tega v nasprotju s pravilom, da davčna uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je večji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Elida Gibbs, točka 24; sodbo z dne 3. julija 1997 v zadevi Goldsmiths, C-330/95, Recueil, str. I-3801, točka 15, in zgoraj navedeno sodbo Balkan and Sea Properties in Provadinvest, točka 44).

37 Drugače bi bilo, če bi dobavitelj imel na podlagi nacionalnega prava možnost, da ceni, določeni s pogodbo, doda znesek davka, ki se zaračuna za transakcijo, in ga izterja od pridobitelja blaga.

38 Poleg tega je treba poudariti, da je ena od bistvenih značilnosti DDV to, da je ta davek popolnoma sorazmeren s ceno zadevnega blaga in storitev. To pomeni, da vsi dobavitelji za plačilo DDV prispevajo enak delež celotnega zneska, ki so ga prejeli za prodano blago.

39 V obravnavani zadevi mora nacionalno sodišče preveriti, ali je v romunskem pravu dobaviteljem dana možnost, da od pridobiteljev izterjajo DDV, ki ga je davčna uprava naknadno zahtevala.

40 Če bi se pri tej preveritvi izkazalo, da taka izterjava ni mogoča, bi bilo treba skleniti, da Direktiva o DDV nasprotuje pravilu, kot je to iz razlagalne odločbe št. 2/2011.

41 V zvezi s trditvami romunske vlade, da je učinek pravila, kot je to v postopku v glavni stvari, da odvrača od nepravilnosti, je treba navesti, da je vsaka država članica pristojna sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, primerne za zagotovitev, da je DDV v celoti pobran, in za boj proti zatajitvam, ter ima obveznost, da take ukrepe sprejme (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2013 v zadevi Åkerberg Fransson, C-617/10, točka 25 in navedena sodna praksa)

42 Vendar ti ukrepi ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (sodba z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, točka 67 in navedena sodna praksa). Ravno do tega pa bi prišlo v zvezi s pravilom iz postopka v glavni stvari, če bi se izkazalo, da to vodi v položaj, v katerem DDV bremeni dobavitelja in se torej ne pobira skladno s temeljnim načelom sistema DDV, kot je navedeno v točki 34 te sodbe.

43 Glede na zgornje navedbe je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV, zlasti njena člena 73 in 78, razlagati tako, da je, kadar sta stranki določili ceno blaga, ne da bi se kar koli dogovorili glede DDV, in je dobavitelj tega blaga oseba, ki je zavezana za plačilo DDV na obdavčljivo transakcijo, treba šteti, da dogovorjena cena že vključuje DDV, če dobavitelj nima možnosti od pridobitelja izterjati DDV, ki ga zahteva davčna uprava.

Stroški

44 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 (tretji senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti njena člena 73 in 78, je treba razlagati tako, da je, kadar sta stranki določili ceno blaga, ne da bi se kar koli dogovorili glede davka na dodano vrednost, in je dobavitelj tega blaga oseba, ki je zavezana za plačilo davka na dodano vrednost na obdavčljivo transakcijo, treba šteti, da dogovorjena cena že vključuje davek na dodano vrednost, če dobavitelj nima možnosti od pridobitelja izterjati davka na dodano vrednost, ki ga zahteva davčna uprava.

Podpisi