

Zadeva C-203/10

Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna

proti

Auto Nikolovi OOD

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad)

„Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost – Rabljeni deli za motorna vozila – Uvoz, ki ga opravi obdavčljivi preprodajalec v Unijo – Maržna ureditev ali splošna ureditev DDV – Nastanek pravice do odbitka – Neposredni uinek“

Povzetek sodbe

1. *Davne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebna ureditev za obdavčljive preprodajalce – Maržna ureditev – Podrožje uporabe*

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 314)

2. *Davne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebna ureditev za obdavčljive preprodajalce – Blago, ki ga v Unijo uvozi obdavčljivi preprodajalec – Neuporaba maržne ureditve – Prenos pravice do odbitka davka, plačnega pri uvozu – Nedopustnost*

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 320(1), prvi pododstavek, in (2))

3. *Davne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebna ureditev za obdavčljive preprodajalce – Maržna ureditev – Določbe, ki opredeljujejo podrožje uporabe te ureditve – Pravilo, ki opredeljuje pogoje za odbitek davka, plačnega v primeru izbire splošne ureditve – Neposredni uinek*

(Direktiva Sveta 2006/112, člena 314 in 320(1), prvi pododstavek, in (2))

1. Člen 314 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se maržna ureditev ne uporablja za dobave blaga, kot so rabljeni deli za motorna vozila, ki ga je obdavčljivi preprodajalec sam uvozil v Unijo in za katero velja splošna ureditev davka na dodano vrednost.

Iz strukture in splošne sistematike Direktive 2006/112, zlasti iz razvrstitve obdavčljivih transakcij v njenem naslovu IV, je namreč razvidno, da je treba pojem „dobava blaga“ iz člena 314 navedene direktive razlikovati zlasti od pojma „uvoz blaga“ v Unijo iz tretje države.

(Glej točki 43 in 53 ter točko 1 izreka.)

2. Člen 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki določa odlog pravice obdavčljivega preprodajalca, da odbije davek na dodano vrednost, ki ga je na podlagi splošne ureditve davka na dodano vrednost plačal ob uvozu blaga, ki niso umetniški predmeti, zbirateljski

predmeti ali starine, do nadaljnje dobave, za katero velja navedena ureditev.

Ko pa je uporaba maržne ureditve izključena – zato je izključena tudi možnost izbire med uporabo navedene ureditve in uporabo splošne ureditve davka na dodano vrednost – ne obstaja nikakršna nevarnost goljufije, ki bi upravičevala izključitev uporabe splošne ureditve odbitka.

(Glej točki 58 in 59 ter točko 2 izreka.)

3. Člena 314 ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost imata neposredni učinek, ki posamezniku omogoča, da se nanju sklicuje pred nacionalnim sodiščem, ko nasprotuje uporabi nacionalne ureditve, ki naj ne bi bila v skladu s temi določbami.

Glede člena 314 so za določitev primerov, za katere se uporablja ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, uporabljeni nedvoumni izrazi in zanjo ni potreben noben drug akt, ki bi ga sprejele institucije Unije ali države članice. Kar zadeva člen 320(1), prvi pododstavek, pa ta jasno in brezpogojno določa predmete, katerih nadaljnja dobava na podlagi splošne ureditve DDV obdavčljivemu preprodajalcu daje pravico do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal ob uvozu. Člen 320(2) enako natančno določa podrožje uporabe pravila o odlogu pravice do odbitka.

(Glej točke 62, 63 in 65 ter točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 3. marca 2011(*)

„Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost – Rabljeni deli za motorna vozila – Uvoz, ki ga opravi obdavčljivi preprodajalec v Unijo – Maržna ureditev ali splošna ureditev DDV – Nastanek pravice do odbitka – Neposredni učinek“

V zadevi C-203/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 20. aprila 2010, ki je prispela na Sodišče 26. aprila 2010, v postopku

Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna

proti

Auto Nikolovi OOD,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis in J. Malenovský, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna Sv. Avramov,
- za Auto Nikolovi OOD M. Nikolov,
- za Evropsko komisijo D. Roussanov in D. Triantafyllou, zastopnika,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 311(1), to?ka 1, 314 in 320 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Auto Nikolovi OOD (v nadaljevanju: Auto Nikolovi) in Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna (direktorat „Pritožbe in vodenje izvršbe“ v Varni) pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prihodite (centralna uprava nacionalne agencije za javne prihodke), ki je nastal, ker je ta uprava družbi Auto Nikolovi zavrnila pravico do takojšnjega odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), pla?anega ob uvozu rabljenih delov za motorna vozila v Unijo iz Švice.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 51 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Da se prepre?i dvojna obdav?itev in izkrivljanje konkurence med dav?nimi zavezanci, je treba sprejeti dav?ni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.“

4 ?len 30, prvi odstavek, te direktive dolo?a:

„Za ‚uvoz blaga‘ se šteje vnos blaga v Skupnost, ki ni v prostem prometu v smislu ?lena 24 Pogodbe.“

5 ?len 70 navedene direktive glede tovrstnih transakcij dolo?a, da „[o]bdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago uvoženo“.

6 ?len 167 navedene direktive dolo?a, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane

obveznost za obračun odbitnega davka“.

7 Člen 168 Direktive 2006/112 določa:

„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:

[...]

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

8 Naslov XII Direktive 2006/112 z naslovom „Posebne ureditve“ vsebuje poglavje 4 z naslovom „Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, ki vsebuje člene od 311 do 343.

9 Člen 311(1), točki 1 in 5, te direktive določa:

„1. Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

(1) ‚rabljeno blago‘ pomeni premišne stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamena, kot določijo države članice;

[...]

(5) ‚obdavčljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

10 Člen 313(1) navedene direktive določa:

„1. Države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec v skladu z določbami tega pododdelka.“

11 Člen 314 Direktive 2006/112 določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, če mu to blago v Skupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki ni davčni zavezanec;

(b) drug davčni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, oproščena v skladu s členom 136;

(c) drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitev za mala podjetja iz členov 282 do 292 in vključuje osnovna sredstva;

(d) drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv

preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi.“

12 Člen 316(1) te direktive določa:

„1. Države članice omogočijo obdavčljivim preprodajalcem uporabo maržne ureditve za naslednje transakcije:

(a) dobavo umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih obdavčljivi preprodajalci uvozijo sami;

[...]

13 Člen 319 navedene direktive določa, da „[lahko] [o]bdavčljivi preprodajalec [...] uporablja splošno ureditev DDV za vsako dobavo, za katero velja maržna ureditev“.

14 Člen 320 Direktive 2006/112 določa:

„1. Če obdavčljivi preprodajalec uporablja splošno ureditev DDV za dobavo umetniškega predmeta, zbirateljskega predmeta ali starine, ki jo je sam uvozil, ima pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri uvozu tega blaga.

[...]

2. Pravica do odbitka nastane, ko nastane obveznost za obračun davka od dobave, za katero se obdavčljivi preprodajalec odloči uporabiti splošno ureditev DDV.“

Nacionalno pravo

15 Bolgarski zakon o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: zakon o DDV) v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, v členu 16(1) določa:

„Za uvoz blaga v smislu tega zakona se šteje vnos neskupnostnega blaga na nacionalno ozemlje.“

16 Člen 54(1) zakona o DDV določa:

„Pri uvozu blaga obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka nastaneta, ko na nacionalnem ozemlju nastane obveznost plačila uvoznih dajatev oziroma ko bi ta morala nastati, če dolg ne obstaja ali je njegov znesek enak ni?.“

17 Člen 68 zakona o DDV določa:

„(1) Davčni dobropis je znesek davka, ki ga lahko davčni zavezanec v skladu s tem zakonom odbije od davčnega dolga:

[...]

3. za uvoz, ki ga je opravil sam,

[...]

(2) Pravica do odbitka davčnega dobropisa nastane, ko nastane obveznost obračuna odbitnega davka.“

18 Člen 69(1), točka 2, zakona o DDV določa, da če se blago in storitve uporabijo za obdavčljive dobave, ki jih opravijo davčni zavezanci, lahko ti odbijejo davek, odmerjen pri uvozu

blaga, v skladu s členom 56 navedenega zakona.

19 Pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka davčnega dobropisa so določeni v členu 71 zakona o DDV, ki zlasti določa:

„Zadevna oseba ima pravico do odbitka davčnega dobropisa, če je izpolnila vsaj enega od naslednjih pogojev:

[...]

3. Če razpolaga s carinsko deklaracijo, v kateri je navedena kot uvoznik, in je bil davek plačan v skladu s členom 90(1) (pri uvozu v smislu člena 16);“

20 Člen 90(1) zakona o DDV določa:

„V primerih iz člena 16 uvoznik blaga davek, ki ga dejansko odmeri carinska uprava, plača v proračun republike [...]“

21 Člen 143 iz poglavja zakona o DDV z naslovom „Posebna ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni“ določa:

„(1) Določbe tega poglavja veljajo za dobave rabljenega blaga, umetniških in zbirateljskih predmetov ali starin, ki jih opravi preprodajalec in ki mu jih na ozemlje ali iz ozemlja druge države članice dobavi (sem se šteje tudi uvoz):

1. oseba, ki ni davčni zavezanec;
2. drugi davčni zavezanec, če je dobava oproščena plačila davka na podlagi člena 50;
3. drugi davčni zavezanec, ki ni registriran v skladu s tem zakonom;
4. drugi preprodajalec, za katerega velja posebna ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni;

(3) Preprodajalci imajo pravico, da določbe tega poglavja uporabljajo tudi za dobave:

1. rabljenega blaga, umetniških in zbirateljskih predmetov ali starin, ki so jih uvozili;“

22 Člen 151 zakona o DDV z naslovom „Pravica do izbire“ določa:

„(1) Preprodajalec lahko za dobavo rabljenega blaga, umetniških in zbirateljskih predmetov ali starin uporabi splošno zakonsko določeno ureditev obdavčenja.

(2) Zadevna oseba pravico iz odstavka 1 izvršuje pri vsaki posamezni dobavi, s tem da na račun ne navede, da se uporablja posebna ureditev.

[...]

(4) V primerih iz odstavka 2 pravica do odbitka vstopnega davka za blago, ki ga je zadevna oseba prejela ali uvozila in za katero se ne uporablja posebna maržna ureditev, nastane in se izvršuje v davčnem obdobju, v katerem je nastala obveznost obračuna davka za nadaljnjo dobavo blaga.“

23 Odstavek 1, točka 19, dopolnilnih določb k zakonu o DDV določa:

„Rabljeno blago“ je individualno določeno rabljeno premijsno blago, ki je v trenutnem stanju ali po popravilu ponovno uporabno in se lahko uporablja za namen, za katerega je bilo narejeno.

Rabljeno blago pa niso:

- (a) umetniški predmeti;
- (b) zbirateljski predmeti;
- (c) starine;
- (d) plemenite kovine in dragi kamni ne glede na obliko.“

24 V skladu z odstavkom 1, točka 23, navedenih dopolnilnih določb, je „[p]reprodajalec rabljenega blaga, umetniških in zbirateljskih predmetov ali starin“ [...] davčni zavezanec, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupi, pridobi ali uvozi rabljeno blago, umetniške in zbirateljske predmete ali starine za namen ponovne prodaje, tudi če je dejaven kot trgovski posrednik v smislu trgovinskega zakona“.

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

25 Auto Nikolovi je družba s sedežem v Silistri (Bolgarija). Večinoma se ukvarja s prodajo rabljenih vozil.

26 Julija 2008 je bil pri njej opravljen davčni nadzor, ki se je nanašal zlasti na davčni dolg iz naslova DDV za obdobje od 17. januarja 2003 do 31. maja 2008.

27 Ta nadzor se je končal z odločbo o popravku obračuna davka z dne 16. januarja 2009. Pristojni davčni urad je v utemeljitev odločbe navedel ugotovitev, da je bil ob navedenem nadzoru del rabljenih delov, ki jih je družba Auto Nikolovi uvozila iz Švice, še vedno v njenih prostorih in torej ni bil predmet nadaljnjih obdavčljivih dobav. Ker je ta urad predpostavljal, da je družba Auto Nikolovi izbrala uporabo splošne ureditve DDV, ji na podlagi člena 151(1) in (4) zakona o DDV ni priznal davčnega dobropisa v znesku 405,55 BGN za mesec april 2007, iz naslova DDV, plačnega ob uvozu rabljenih gum, in v znesku 375,31 BGN za mesec julij 2007, iz naslova DDV, plačnega ob uvozu rabljenih pnevmatik, platišč, dvigalke in odbijačev.

28 Družba Auto Nikolovi se je zoper to odločbo o popravku obračuna davka pritožila pri direktorju Direkcija „Obžalovane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna in pri tem v bistvu zatrjevala, da zadevno blago ne spada v pojem „rabljeno blago“ v smislu odstavka 1, točka 19, dopolnilnih določb k zakonu o DDV, zato se določbe tega zakona v zvezi z rabljenim blagom v obravnavanem primeru ne uporabljajo.

29 Ta pritožba je bila zavržena z odločbo z dne 11. marca 2009, saj je navedeni direktor menil, da družba Auto Nikolovi trguje z rabljenim blagom, pri čemer se je odločila za dobave zadevnega blaga uporabiti splošno ureditev DDV.

30 Družba Auto Nikolovi je to odločbo izpodbijala pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni). V bistvu je trdila, da maržna ureditev za njen položaj ne velja, saj se v skladu s členom 314 Direktive 2006/112 in v nasprotju s tem, kar določa člen 143(1) zakona o DDV, ta ureditev ne nanaša na dobave blaga, ki ga obdavčljivi preprodajalec uvozi sam. Zato naj bi imela pravico uveljavljati davčni dobropis pod pogoji, navedenimi v členu 71(1) navedenega zakona.

31 Administrativen sad Varna je s sodbo z dne 11. junija 2009 razveljavilo odločbo z dne 11. marca 2009 v delu, v katerem je bila s to odločbo družbi Auto Nikolovi zavržena pravica do

dav?nega dobropisa za rabljene gume, platiš?a in dvigalko, ki jih je ta uvozila.

32 Administrativen sad Varna je razsodilo, da to blago ni rabljeno blago v smislu zakona o DDV, ob upoštevanju dejstva, da gre za generi?no, in ne za individualno dolo?eno blago z lastnostmi, ki bi omogo?ale razlikovanje od drugih predmetov iste vrste. Zato je ob uporabi ?lena 54 v povezavi s ?lenom 68(1) in (2) tega zakona menilo, da je družba Auto Nikolovi upravi?eno uveljavljala pravico do dav?nega dobropisa za zadevne uvoze glede zadnjega meseca postopka uvoza.

33 Direktor Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna je zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodiš?e).

34 Predložitveno sodiš?e, ki izhaja iz ugotovitve, da je družba Auto Nikolovi obdav?ljivi preprodajalec, se pri reševanju spora o glavni stvari soo?a s številnimi vprašanji.

35 Dvomi o opredelitvi zadevnega blaga kot „rabljenega blaga“, ob upoštevanju dejstva, da je v opredelitvi iz odstavka 1, to?ka 19, dopolnilnih dolo?b k zakonu o DDV, druga?e kot v opredelitvi navedenega blaga iz ?lena 311(1), to?ka 1, Direktive 2006/112, navedeno „individualno dolo?eno“ blago. V zvezi s tem se sprašuje, ali smejo države ?lanice same opredeliti pojem „rabljeno blago“.

36 ?e je zadevno blago rabljeno blago, se sprašuje, ali se ureditev, po kateri se obdav?uje razlika v ceni, lahko uporabi v tej zadevi, v kateri za zadevno osebo ne obstaja nevarnost dvojnega obdav?enja, saj je na podlagi zakona o DDV upravi?ena do odbitka DDV, pla?anega ob uvozu.

37 ?e se ureditev, po kateri se obdav?uje razlika v ceni, v zadevi v glavni stvari uporabi, se sprašuje, ali je zakonska dolo?ba, ki pravico zadevne osebe do dav?nega dobropisa iz naslova DDV, pla?anega ob uvozu, odlaga do obdobja, ko je uvoženo rabljeno blago predmet nadaljnjih obdav?ljivih dobav, v skladu s strogimi pogoji za tak odlog, ki izhajajo iz ?lenov 319 ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112.

38 ?e se tak odlog ne nanaša na rabljeno blago, ki ga preprodajalec uvozi sam, se sprašuje, ali imata ?lena 314, to?ke od (a) do (d), ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 neposredni u?inek, ki omogo?a sklicevanje nanju pri nasprotovanju uporabi nacionalnih dolo?b, ki so v nasprotju z njima.

39 V teh okoliš?inah je Varhoven administrativen sad prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali pojem ‚rabljeno blago‘ iz ?lena 311(1), to?ka 1, Direktive 2006/112[...] zajema tudi rabljeno premi?no blago, ki ni tako individualizirano (z znamko, modelom, serijsko številko, letom izdelave itd.), da bi se razlikovalo od drugega blaga iste vrste, temve? je dolo?eno le po zna?ilnostih vrste?

2. Ali izraz ‚kot dolo?ijo države ?lanice‘ iz ?lena 311(1), to?ka 1, Direktive 2006/112[...] državam ?lanicam omogo?a, da same opredelijo pojem ‚rabljeno blago‘, ali se mora opredelitev tega pojma iz Direktive strogo prenesti v nacionalni zakon?

3. Ali zahteva, navedena v nacionalni dolo?bi, da so rabljeni predmeti individualno dolo?eni, ustreza vsebini in smislu opredelitve pojma ‚rabljeno blago‘ v pravu Skupnosti?

4. Ali se glede na cilje, navedene v uvodni izjavi 51 Direktive 2006/112[...], lahko šteje, da izraz iz ?lena 314[...] Direktive 2006/112[...], ?e mu to blago v Skupnosti dobavi' zajema tudi uvoz rabljenega blaga, ki ga je obdav?ljivi preprodajalec sam uvozil?
5. ?e se ureditev, po kateri se obdav?uje razlika v ceni, uporablja tudi za dobavo rabljenih predmetov, ki jih je obdav?ljivi preprodajalec sam uvozil: ali morajo osebe, od katerih je obdav?ljivi preprodajalec to blago prejel, spadati v eno od kategorij, navedenih v ?lenu 314, to?ke od (a) do (d)?
6. Ali je naštavanje blaga v ?lenu 320(1) Direktive 2006/112[...] iz?rpno?
7. Ali je treba ?len 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112[...] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni dolo?bi, v skladu s katero pravica do odbitka DDV, ki ga je obdav?ljivi preprodajalec, ki je uvozil rabljeno blago, pla?al ob uvozu, nastane in se izvr?uje v obdobju, v katerem se je to blago dobavilo v okviru nadaljnje obdav?ljive dobave, za katero je obdav?ljivi preprodajalec uporabil splošno ureditev obdav?itve?
8. Ali imata ?lena 314, to?ke od (a) do (d), ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112[...] neposredni u?inek in ali se nacionalno sodiš?e v primeru, kakršen je ta, lahko neposredno sklicuje nanju?"

Vprašanja za predhodno odlo?anje

?etrto vprašanje

- 40 Predložitveno sodiš?e s ?etrnim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 314 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se maržna ureditev uporablja za dobave rabljenega blaga, ki ga je obdav?ljivi preprodajalec sam uvozil v Unijo.
- 41 Spomniti je treba, da je treba pri dolo?itvi podro?ja uporabe dolo?be prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen cilj in smisel (glej v tem smislu sodbi z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C?280/04, ZOdl., str. I?10683, to?ka 34, in z dne 22. decembra 2010 v zadevi Feltgen in Bacino Charter Company, C?116/10, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 12).
- 42 V obravnavanem primeru je treba najprej poudariti, da se, tako kot navaja Evropska komisija, del stavka „?e mu to blago v Skupnosti dobavi“ iz ?lena 314 Direktive 2006/112 nedvomno nanaša na primer, ko je bilo zadevno blago – preden ga je obdav?ljivi preprodajalec prodal dalje – predmet nacionalne dobave ali dobave znotraj Skupnosti v smislu te direktive zadevni osebi.
- 43 Iz strukture in splošne sistematike Direktive 2006/112, zlasti iz razvrstitve obdav?ljivih transakcij v njenem naslovu IV, pa je razvidno, je treba pojem „dobava blaga“ zlasti razlikovati od pojma „uvoz blaga“ v Unijo iz tretje države. Iz tega izhaja, da del stavka, naveden v prejšnji to?ki, ne pokriva blaga, ki ga je obdav?ljivi preprodajalec sam uvozil v Unijo iz tretje države.
- 44 Seveda se, kot navaja Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna, za?etna opredelitev „obdav?ljivega preprodajalca“ v ?lenu 311(1), to?ka 5, Direktive 2006/112 nanaša na splošno na vsakega dav?nega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti „kupi ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje“ rabljeno blago, umetniške predmete, zbirateljske predmete ali starine.
- 45 Vendar ta opredelitev, ki je namenjena zajetju številnih položajev, ki jih v nadaljevanju urejajo dolo?be poglavja Direktive 2006/112 o posebnih ureditvah za navedeno blago in predmete,

ne more prikriti ugotovitve, da je podrožje uporabe člena 314 te direktive omejeno na nadaljnjo prodajo rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirateljskih predmetov ali starin, ki so bili pred tem „dobavljeni“ obdavčljivemu preprodajalcu v Uniji.

46 Dalje, spomniti je treba, da je ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec pri dobavi rabljenega blaga, umetniških predmetov, predmetov ali starin, posebna ureditev DDV, ki odstopa od splošne ureditve iz Direktive 2006/112 in se lahko tako kot druge posebne ureditve, določene s to direktivo, uporabi samo v obsegu, ki je nujen za dosego njenega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo Jyske Finans, točka 35).

47 Kot je razvidno iz uvodne izjave 51 Direktive 2006/112, je cilj maržne ureditve preprečevanje dvojne obdavčitve in izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci na področju rabljenega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Stenholmen, C-320/02, Recueil, str. I-3509, točka 25, in zgoraj navedeno sodbo Jyske Finans, točki 37 in 41).

48 Obdavčenje dobave rabljenega blaga obdavčljivega preprodajalca na podlagi celotne cene – čeprav cena, po kateri je to blago kupil, vsebuje vstopni DDV, ki ga je plačala oseba, ki spada v eno od kategorij iz člena 314, točke od (a) do (d), navedene direktive, ki pa ga ni mogla odbiti ne ta oseba ne obdavčljivi preprodajalec – bi namreč povzročilo tako dvojno obdavčitev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Stenholmen, točka 25, in Jyske Finans, točka 38).

49 Vendar, če obdavčljivi preprodajalec za namene svojih obdavčenih transakcij dalje proda blago, kakršno je to v postopku v glavni stvari, ki ga je sam uvozil v državo članico, v kateri opravlja te transakcije, in za katero velja splošna ureditev DDV, tako da ima na podlagi člena 168(d) Direktive 2006/112 pravico, da odbije DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za to uvoženo blago, ne obstaja nobena nevarnost dvojne obdavčitve, ki bi upravičevala uporabo posebne maržne ureditve.

50 V zvezi s tem je treba poudariti, da je v obrazložitvi Predloga direktive, ki ga je Komisija 11. januarja 1989 predložila Svetu, o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi členov 32 in 28 Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL 1989, C 76, str. 10) izrecno navedeno, da če obdavčljivi preprodajalec uvozi blago, za katero ob uvozu velja splošna ureditev DDV, pravica do odbitka izključuje nevarnost dvojne obdavčitve, tako da ni ne omogoča izključitve uporabe te splošne ureditve, zato da bi se uporabila posebna maržna ureditev.

51 Nazadnje, neuporabo zadnjenavedene ureditve v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, potrjuje člen 316(1)(a) Direktive 2006/112. Ta določba, ki določa dobave blaga, ki jih obdavčljivi preprodajalci sami uvozijo in za katere jim morajo države članice omogočiti uporabo navedene ureditve, se namreč nanaša na dobave „umetniških predmetov, zbirk ali starin“, in ne na dobave blaga, kakršnega je uvozila družba Auto Nikolovi.

52 Iz tega izhaja, da ne glede na to, ali blago v postopku v glavni stvari spada v pojem „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112, se maržna ureditev nikakor ne uporablja za dobave blaga, kot je blago v obravnavani zadevi, ki ga je obdavčljivi preprodajalec sam uvozil v Unijo in za katero velja splošna ureditev DDV.

53 Zato je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 314 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se maržna ureditev ne uporablja za dobave blaga, kot so rabljeni deli za motorna vozila, ki ga je obdavčljivi preprodajalec sam uvozil v Unijo in za katero velja splošna ureditev DDV.

54 V teh okoliščinah ni treba odgovoriti na prva tri in na peto vprašanje.

Šesto in sedmo vprašanje

55 Predložitveno sodišče s šestim in sedmim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki določa odlog pravice obdavčljivega preprodajalca do odbitka DDV, plačanega ob uvozu blaga, ki niso umetniški predmeti, zbirateljski predmeti ali starine, do nadaljnje dobave, za katero velja splošna ureditev DDV.

56 V zvezi s tem je iz besedila teh dveh določb nedvomno razvidno, da se razen v primeru iz člena 320(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ki v obravnavani zadevi ni upošteven, pravilo, da ob odstopanju od splošne ureditve s takojšnjim odbitkom iz člena 167 in naslednjih te direktive pravica do odbitka nastane ob nadaljnji obdavčljivi dobavi, uporablja le, če se obdavčljivi preprodajalec za „dobavo umetniškega predmeta, zbirateljskega predmeta ali starine, ki jo je sam uvozil“, „odloži“ za uporabo splošne ureditve DDV namesto za možnost, ki jo v skladu s členom 316 navedene direktive nudi nacionalno pravo, da za tako dobavo uporabi maržno ureditev.

57 Kot poudarja Komisija, to jezikovno razlago potrjuje cilj, ki se uresničuje s tem pravilom o odstopanju. To je preprečevanje nevarnosti goljufije v primerih, ko bi se obdavčljivi preprodajalec, ki bi imel možnost izbire med uporabo splošne ureditve DDV in uporabo maržne ureditve, pri uvozu odločil za navedeni splošni režim, da bi imel pravico do takojšnjega odbitka celotnega DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal ob uvozu, nato pa bi za nadaljnjo prodajo uvoženih predmetov s prevaro uporabil maržno ureditev.

58 Ko pa je, kot v postopku v glavni stvari, uporaba maržne ureditve, kot je razvidno iz odgovora na četrto vprašanje, izključena – zato je izključena tudi možnost izbire med uporabo navedene ureditve in uporabo splošne ureditve DDV – ne obstaja nikakršna nevarnost goljufije, ki bi upravičevala izključitev uporabe splošne ureditve odbitka.

59 Zato je treba na šesto in sedmo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki določa odlog pravice obdavčljivega preprodajalca, da odbije DDV, ki ga je na podlagi splošne ureditve DDV plačal ob uvozu blaga, ki niso umetniški predmeti, zbirateljski predmeti ali starine, do nadaljnje dobave, za katero velja navedena ureditev.

Osmo vprašanje

60 Predložitveno sodišče z osmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali imajo določbe členov 314 ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 neposredni učinek, tako da se je mogoče nanje sklicevati v sporu, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

61 V zvezi s tem je treba spomniti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v vseh primerih, ko se zdijo določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, posamezniki upravičeni, da se pred nacionalnimi sodišči sklicujejo nanje zoper državo članico, če ta ni prenesla te direktive v nacionalno pravo v roku ali če jo je prenesla nepravilno (glej sodbe z dne 17. julija 2008 v zadevi Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, ZOdl., str. I-5999, točka 23; z dne 12. februarja 2009 v zadevi Cobelfret, C-138/07, ZOdl., str. I-731, točka 58, in z dne 14. oktobra 2010 v zadevi Fuß, C-243/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 56).

62 Glede člena 314 Direktive 2006/112 so za določitev primerov, za katere se uporablja ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, uporabljeni nedvoumni izrazi in zanjo ni potreben

noben drug akt, ki bi ga sprejele institucije Unije ali države članice.

63 Kar zadeva člen 320(1), prvi pododstavek, navedene direktive, pa ta jasno in brezpogojno določa predmete, katerih nadaljnja dobava na podlagi splošne ureditve DDV obdavčljivemu preprodajalcu daje pravico do odbitka DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal ob uvozu. Člen 320(2) te direktive enako natančno določa podrobnosti uporabe pravila o odlogu pravice do odbitka.

64 Ker se tako zdi, da so določbe členov 314 ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, njihov neposredni učinek, ki izhaja iz te ugotovitve, posamezniku omogoča, da se nanje sklicuje pred nacionalnimi sodišči v sporu, kot je ta v postopku v glavni stvari, med zadevno osebo in nacionalnim davčnim organom, ko nasprotuje uporabi nacionalne ureditve, ki naj ne bi bila v skladu s temi določbami (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Flughafen Köln/Bonn, točka 39).

65 Na osmo vprašanje je torej treba odgovoriti, da imata člena 314 ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 neposredni učinek, ki posamezniku omogoča, da se nanju sklicuje pred nacionalnim sodiščem, ko nasprotuje uporabi nacionalne ureditve, ki naj ne bi bila v skladu s temi določbami.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

- Člen 314 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se maržna ureditev ne uporablja za dobave blaga, kot so rabljeni deli za motorna vozila, ki ga je obdavčljivi preprodajalec sam uvozil v Evropsko unijo in za katero velja splošna ureditev davka na dodano vrednost.**
- Člen 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki določa odlog pravice obdavčljivega preprodajalca, da odbije davek na dodano vrednost, ki ga je na podlagi splošne ureditve davka na dodano vrednost plačal ob uvozu blaga, ki niso umetniški predmeti, zbirateljski predmeti ali starine, do nadaljnje dobave, za katero velja navedena ureditev.**
- Člena 314 ter 320(1), prvi pododstavek, in (2) Direktive 2006/112 imata neposredni učinek, ki posamezniku omogoča, da se nanju sklicuje pred nacionalnim sodiščem, ko nasprotuje uporabi nacionalne ureditve, ki naj ne bi bila v skladu s temi določbami.**

Podpisi

*Jezik postopka: bolgarščina.