

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 4. oktobra 2012(*)

„Obdav?enje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Popravek – Tatvina blaga“

V zadevi C-550/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad – Varna (Bolgarija) z odlo?bo z dne 24. oktobra 2011, ki je prispela na Sodiš?e 2. novembra 2011, v postopku

PIGI – Pavleta Dimova ET

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi J. Malenovský, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poro?evalka), sodnica, in E. Juhász, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite S. Zlateva, zastopnica,
- za bolgarsko vlado T. Ivanov in Y. Atanasov, zastopnika,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 185 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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo PIGI – Pavleta Dimova ET (v nadaljevanju: PIGI) in Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri

Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direkcije „za pritožbe in vodenje izvršbe“ za mesto Varna pri centralni upravi agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: direktor) glede popravka odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izražen 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.“

4 Člen 168 Direktive 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:

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

[...]

5 Člen 184 Direktive določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

6 Člen 185 Direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev [...]

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine, lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

7 Člen 186 Direktive določa, da države članice določijo podrobna pravila za uporabo členov 184 in 185.

Bolgarsko pravo

8 Republika Bolgarija je Direktivo prenesla z zakonom o davku na dodano vrednost (Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost, UL št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDV), ki velja od 1. januarja 2007.

9 Popravki glede izvajanja pravice do odbitka DDV so urejeni v členu 79 ZDDV, ki določa:

„[...]“

(3) Davčni zavezanec, ki je uveljavljal celotni ali delni odbitek davka za blago, ki ga je sam

proizvedel, kupil, pridobil ali uvozil, plaša dolgovan davek v višini uveljavljanega odbitka vstopnega davka, če je bilo blago uniženo, če je bil ugotovljen manko, če je bilo blago opredeljeno kot odpadek ali pa se je spremenil njegov namen, ki ve ne daje pravice do odbitka.

(4) Popravek [...] je treba opraviti v davnem obdobju, v katerem so nastopile okolišine, ki tak popravek upravičujejo, pri čemer se sestavi zapisnik [...].

[...]

(6) [...] davni zavezanec dolguje davek za blago in storitve, ki so investicijsko blago v smislu zakona o davku od dohodkov pravnih oseb [...]"

10 Omejitve popravkov so določene v členu 80 ZDDV tako:

„[...]

(2) Popravki na podlagi člena 79(3) se ne opravijo v primerih:

1. uniženja, izginotja ali opredelitve za odpadek zaradi višje sile ter v primeru uniženja blaga, za katero se plačuje trošarina, ki je v skladu z zakonom o trošarinah in davčnih skladiščih pod nadzorom uprave;

2. uniženja, izginotja ali opredelitve za odpadek zaradi okvare ali nesreče, glede katerih zadevna oseba lahko dokaže, da jih ni povzročila sama;

[...]

4. tehnološke napake znotraj dovoljene norme, ki je določena v tehnični dokumentaciji za vsako proizvodnjo ali dejavnost;

5. opredelitve kot odpadek zaradi poteka roka uporabe, ki je določen v skladu z zakonskimi zahtevami;

6. odpisa opredmetenih osnovnih sredstev v smislu zakona o računovodstvu, če njihova bilančna vrednost znaša manj kot 10 % stroškov njihove pridobitve.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba PIGI je enoosebna družba s sedežem v Bolgariji, ki jo zastopa P. Dimova in katere dejavnost je med drugim pridelava, kupovanje in prodaja kmetijskih proizvodov, proizvodnja in prodaja alkoholnih in brezalkoholnih pijač ter trženje živil.

12 Služba za prihodke področne direkcije nacionalne agencije za javne prihodke mesta Varna je oktobra 2010 po davnem pregledu za obdobje od 1. avgusta 2005 do 30. septembra 2010 predlagala popravek DDV, dolgovanega za januar 2007. Navedeni popravek je bil potrjen z odločbo o davnem nadzoru z dne 14. januarja 2011, na podlagi katere je morala družba PIGI plašati znesek 1283,43 BGN za DDV, dolgovan za ta mesec, in znesek 656,04 BGN za obresti.

13 Tožeša stranka v postopku v glavni stvari je v zvezi s tem navedeni službi sporočila, da je blago (pakirani proizvodi in cigarete), na katero se je nanašala zadevna odločba o davnem nadzoru, izginilo ob tatvini 3. januarja 2007, do katere je prišlo v prostorih te družbe. Iz knjigovodskih izkazov družbe PIGI izhaja, da je bila vrednost ukradenega blaga 6417,16 BGN.

14 Za razjasnitev te tatvine je bila pri okrajnem policijskem uradu mesta Dobri? podana prijava zoper neznano osebo. Z odlo?bo dr?avnega to?ilca mesta Dobri? z dne 26. marca 2007 je bil predkazenski postopek prekinjen, ker storilca ni bilo mogo?e identificirati. Informacije o zadevni tatvini so bile posredovane uradniku, pristojnemu za preiskave, da bi se iskanje tatu nadaljevalo.

15 Vendar je Slu?ba za prihodke podro?ne direkcije nacionalne agencije za javne prihodke mesta Varna menila da iz uporabe ?lena 79(3) ZDDV izhaja, da je dru?ba PIGI za obdobje, v katerem je bilo blago ukradeno, dolgovala znesek DDV, ki je enak znesku odbitega vstopnega davka. Nato je omenila pogoje iz ?lena 80 ZDDV, na podlagi katerih dav?nemu zavezancu ni treba popraviti zneska odbitega vstopnega davka za blago, ki izgine. Med temi pogoji je tudi vi?ja sila. Tako je ugotovila, da je bilo treba v obravnavanem primeru popravek vendarle opraviti, ker bi morala to?e?a stranka v postopku v glavni stvari pla?ati znesek DDV, enak znesku vstopnega DDV, ki je bil odbit ob pridobitvi blaga, ki je nato izginilo.

16 Dru?ba PIGI je zato pri direktorju vlo?ila prito?bo, v kateri je trdila, da je – ker je blago ob tatvini izginilo – ?lo za vi?jo silo, ki je ni mogla predvideti. Zato naj popravka ne bi bilo treba opraviti.

17 Direktor je z odlo?bo z dne 22. marca 2011 zavrnil navedeno prito?bo, ker je menil, da popravek odbitka vstopnega DDV v primeru tatvine blaga ni izklju?en.

18 Dru?ba PIGI je zoper to odlo?bo o zavrnitvi vlo?ila to?bo pri predlo?itvenem sodi?u. To?e?a stranka v postopku v glavni stvari je med drugim trdila, da direktor glede na to, da je blago ob tatvini izginilo, ni mogel uporabiti dolo?b, ki se nana?ajo na popravek odbitka vstopnega DDV. Dru?ba PIGI je trdila, da je ?lo za vi?jo silo, ki je ni mogla niti predvideti niti prepre?iti.

19 Administrativen sad – Varna je v teh okoli?inah prekinilo odlo?anje in Sodi?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vpra?anja:

„1. V katerih primerih je treba izhajati iz tega, da je tatvina uradno dokazana ali potrjena v smislu ?lena 185(2) [Direktive], in ali je pri tem treba ugotoviti identiteto [tatu], oziroma da je moral biti ta za to tatvino pravnomo?no obsojen?

2. Ali glede na odgovor na prvo vpra?anje pojem ‚uradno dokazana ali potrjena tatvina premo?enja‘ v smislu ?lena 185(2) [Direktive] zajema primer, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem je bil uveden predkazenski postopek zaradi tatvine proti neznani osebi, pri tem pa organi, pristojni za prihodke, temu ne ugovarjajo, na podlagi ?esar se domneva, da je [ukradeno blago] izginilo?

3. Ali ?len 185(2) [Direktive] nasprotuje nacionalnima dolo?bama, kot sta ti iz ?lenov 79(3) in 80(2) ZDDV, ter dav?ni praksi, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero je nujno treba popraviti odbitek vstopnega davka, ki je bil opravljen pri pridobitvi pozneje ukradenega blaga, ?eprav dr?ava ni uporabila mo?nosti, ki ji je bila dana, da izrecno dolo?i, da se v primeru tatvine opravi popravek odbitka vstopnega davka?“

Vpra?anja za predhodno odlo?anje

20 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185(2) Direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim davčnim določbam, kot so te iz členov 79 in 80 ZDDV, ki določajo, da je treba ob ugotovitvi manka z DDV obdavčenega blaga popraviti odbitek vstopnega davka, ki je bil opravljen ob nakupu tega blaga, če je neznan tate navedeno blago ukradel davčnemu zavezancu.

21 Za odgovor na ta vprašanja je treba najprej spomniti, da je ureditev odbitkov, ki je vzpostavljena z Direktivo, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti naeloma predmet DDV (glej sodbo z dne 22. marca 2012 v zadevi Klub, C-153/11, točka 35 in navedena sodna praksa).

22 Iz člena 168 Direktive izhaja, da je davčni zavezanec, ki ob dobavi blaga deluje kot tak in blago uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za zadevno blago. Ta pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obraun odbitnega davka ali ko je blago dobavljeno (zgoraj navedena sodba Klub, točka 36 in navedena sodna praksa).

23 Iz tega sledi, da je za odbitek vstopnega DDV odločilno merilo dejanska ali nameravana uporaba tega blaga ali teh storitev. Glede na to uporabo se namreč določi zaetni odbitek, do katerega ima davčni zavezanec pravico, in obseg morebitnih popravkov, ki jih je treba opraviti pod pogoji, navedenimi v členih od 185 do 187 Direktive (glej sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property, C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 54 in navedena sodna praksa).

24 Mehanizem popravkov, določen v navedenih členih Direktive, je namreč sestavni del sistema odbijanja DDV, ki ga določa ta direktiva.

25 V zvezi s tem je treba poudariti, da pravila glede popravkov, določena z Direktivo, poskušajo izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvršene na zaetni stopnji, še naprej omogočajo pravico do odbitka samo do obsega, do katerega služijo temu, da postanejo dobave predmet takega davka. Direktiva tako želi z navedenimi pravili uresniti cilj vzpostaviti tesno in neposredno razmerje med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdavčljive izstopne transakcije (glej zgoraj navedeno sodbo Centralan Property, točka 57).

26 Člen 185(1) Direktive glede nastanka obveznosti popravka odbitka vstopnega davka določa naeloma, da je tak popravek treba med drugim opraviti, če se dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka, spremenijo po opravljenem obraunu DDV.

27 Opozoriti je treba, da glede na to, da davčni zavezanec ukradenega blaga ne more več uporabiti za obdavčljive izstopne transakcije, tatvina pomeni takšno spremembo, zaradi česar je naeloma treba opraviti popravek odbitka vstopnega davka.

28 Vendar ima naeloma, navedeno v členu 185(1) Direktive, izjemo, ki je urejena v odstavku 2 navedenega člena, ki v prvem pododstavku določa, da se popravek ne opravi med drugim v primeru „uradno dokazane [...] tatvine“. Drugi pododstavek te določbe določa, da je ta izjema izbirna.

29 Iz tega sledi, da države članice lahko določijo, da se opravi popravek odbitka vstopnega davka v vseh primerih, kadar zaradi tatvine obstaja pravica do odbitka tega davka, in to ne glede na to, ali so bile okoliščine tatvine popolnoma razjasnjene.

30 V teh okoliščinah, ker je Republika Bolgarija uporabila možnost, ki jo ima na podlagi člena 185(2), drugi pododstavek, Direktive, davčna uprava, pristojna v zadevi iz postopka v glavni stvari, ni bila dolžna ugotoviti, ali je bila zadevna tatvina, ki jo je izvedel tat, ki ni bil ne identificiran ne obtožen, „uradno dokazana“. Nacionalna zakonodaja v skladu z navedeno določbo določa, da se v primeru tatvine opravi popravek odbitka vstopnega davka ne glede na posebne okoliščine, v katerih se je tatvina zgodila.

31 V okviru pisnih stališč, ki so bila predložena Sodišču, je bilo izpostavljeno, da v besedilu zadevne nacionalne davčne zakonodaje v postopku v glavni stvari ni pojma „tatvina“, ampak je kot razlog za popravek odbitka vstopnega davka v tem besedilu določena „ugotovitev manka“.

32 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je državam članicam omogočeno, da pri uporabi možnosti iz člena 185(2), drugi pododstavek, Direktive v njihovi notranji davčni zakonodaji uporabijo pojme, ki niso enaki pojmom ustreznih določb Direktive, če ti pojmi ustrezajo cilju, ki mu sledijo določbe te direktive.

33 Sodišče je glede tega pojasnilo, da države članice pri izvajanju možnosti, ki jim jo daje navedena direktiva, lahko izberejo normativno tehniko, ki je po njihovem mnenju najprimernejša. Tako lahko v nacionalni davčni zakonodaji med drugim zgolj ponovijo besedno zvezo, uporabljeno v direktivi, ali pa uporabijo enakovreden izraz (glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2009 v zadevi SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, ZOdl., str. I-4629, točka 56).

34 Ker se pojem „tatvina“ na splošno uporablja v kazenskem pravu, države članice lahko uporabijo pojme, za katere menijo, da so primernejši za uporabo v okviru davčne zakonodaje, namen katere je izvesti določbo prava Unije na področju popravka DDV.

35 Ker je posledica tatvine „manka“ zadevnega blaga, ki ga torej ni več mogoče uporabiti za namen obdavčljivih izstopnih transakcij, je treba šteti, da se z nacionalno davčno zakonodajo in njeno uporabo s strani pristojnih upravnih organov člen 185(2), drugi pododstavek, Direktive pravilno izvaja.

36 Iz pisnih stališč, predloženih Sodišču, je razvidno, da se tudi ob uporabi drugih določb sporne davčne zakonodaje iz postopka v glavni stvari popravek odbitka vstopnega davka med drugim ne opravi v primeru „izginotja“ blaga zaradi „višje sile“. Zadošča torej ugotoviti, da glede na dejansko stanje, kot ga je v zadevi v postopku v glavni stvari ugotovilo predložitveno sodišče, navedene okoliščine v obravnavani zadevi ni.

37 V teh okoliščinah je treba na predložena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 185(2) Direktive razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim davčnim določbam, kot so te iz členov 79 in 80 ZDDV, ki določajo, da je ob ugotovitvi manka z DDV obdavčenega blaga treba popraviti odbitek vstopnega davka, ki je bil opravljen ob nakupu tega blaga, če je neznan storilec navedeno blago ukradel davčnemu zavezancu.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

?len 185(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim dav?nim dolo?bam, kot so te iz ?lenov 79 in 80 zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost), ki dolo?ajo, da je ob ugotovitvi manka z davkom na dodano vrednost obdav?enega blaga treba popraviti odbitek vstopnega davka, ki je bil opravljen ob nakupu tega blaga, ?e je neznani storilec navedeno blago ukradel dav?nemu zavezancu.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarš?ina.