

Zadeva C-106/10

Lidl & Companhia

proti

Fazenda Pública

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo)

„Obdavčenje – Direktiva 2006/112/ES – DDV – Davčna osnova – Davek, ki ga je treba plačati za proizvodnjo, sestavljanje, vnos ali uvoz vozil“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 78, prvi odstavek, točka (a))

Davek na motorna vozila, pri katerem je obdavčljivi dogodek neposredno povezan z dobavo vozila, ki spada na področje uporabe tega davka, in ki ga plača dobavitelj tega vozila, je zajet s pojmom „davki, dajatve, prelevmani in takse“ v smislu člena 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in mora biti v skladu s to določbo vključen v osnovo za odmero davka na dodano vrednost za dobavo navedenega vozila.

Zneski, ki jih dobavitelj iz naslova navedenega davka na motorna vozila plača zaradi proizvodnje, sestavljanja, vnosa ali uvoza motornih vozil, za katera je v državi članici obvezna registracija, na ozemlje te države članice, so vključeni v vrednost dobavljenega vozila. Pridobitelj vozila, obdavčenega z navedenim davkom na motorna vozila, ki ga je plačal dobavitelj v svojem imenu in za svoj račun, torej plača za predhodno transakcijo, ki jo je opravil ta davčni zavezanec.

(Glej točke 34, 37 in 42 ter izrek.)

SODBA SODIŠÇA (sedmi senat)

z dne 28. julija 2011(*)

„Obdavčenje – Direktiva 2006/112/ES – DDV – Davčna osnova – Davek, ki ga je treba plačati za proizvodnjo, sestavljanje, vnos ali uvoz vozil“

V zadevi C-106/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je

vložilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska) z odločbo z dne 27. januarja 2010, ki je prispela na Sodišče 25. februarja 2010, v postopku

Lidl & Companhia

proti

Fazenda Pública,

ob udeležbi

Ministério Público,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi D. Šváby (poročevalec), predsednik senata, G. Arestis in J. Malenovský, sodnika,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. maja 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Lidl & Companhia M. Lourenço in I. Ramos, odvetnika,
- za Fazenda Pública N. Severino, odvetnik,
- za portugalsko vlado L. Fernandes in R. Laires, zastopnika,
- za Evropsko komisijo M. Afonso, zastopnica,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 78, prvi odstavek, točka (a), in 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Lidl & Companhia in Fazenda Pública (ministrstvo za finance) zaradi vključitve davka na motorna vozila („imposto sobre veículos“, v nadaljevanju: ISV), obračunane ob nakupu dveh vozil pri portugalski družbi uvoznici motornih vozil, v osnovo za odmero davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 73 Direktive 2006/112 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, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

4 Člen 78, prvi odstavek, točka (a), te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

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

5 Člen 79 navedene direktive določa:

„Davčna osnova ne vključuje naslednjih elementov:

[...]

(c) zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega pridobitelja ali prejemnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun pridobitelja ali prejemnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu.

Davčni zavezanec mora predložiti dokazilo o dejanskem znesku izdatkov iz točke (c) prvega odstavka in ne sme odbiti DDV, ki je bil lahko obračunan.“

6 Člen 83 Direktive 2006/112 določa:

„Pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti se davčna osnova določi na podlagi istih elementov, kot se uporabljajo v skladu s poglavjem 2 za določitev davčne osnove za dobave enakega blaga na ozemlju zadevne države članice. [...]“

Nacionalna ureditev

Ureditev DDV

7 Člen 16 zakonika o DDV (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, v nadaljevanju: CIVA) določa:

„1. Brez poseganja v določbe odstavka 2 je davčna osnova pri obdavčeni dobavi blaga in opravljanju storitev enaka vrednosti plačila, ki je ali bo prejeto od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe.

[...]

5. Davčna osnova pri obdavčenih dobavah blaga in opravljanju storitev vključuje te elemente:

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

[...]

6. Davčna osnova iz prejšnjega odstavka ne vključuje teh elementov:

[...]

(c) zneskov, ki so plačani v imenu in za račun pridobitelja blaga ali prejemnika storitev ter jih je

davžni zavezanec ustrezno vplačal na račun tretjih oseb;

[...]“.

8 Člen 17 CIVA določa:

„1. Davčna osnova pri uvoženem blagu je enaka carinski vrednosti, ugotovljeni v skladu z veljavnimi določbami Evropske unije.

2. Davčna osnova vključuje te elemente, če vanjo še niso vključeni:

(a) davke, carine, prelevmane in takse, ki jih je treba plačati pred uvozom ali zaradi uvoza, razen [DDV], ki ga je treba obračunati;

[...]“.

9 Člen 17 ureditve DDV pri transakcijah znotraj Skupnosti (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) določa:

„1. Določbe člena 16 CIVA o dobavah blaga se pod enakimi pogoji uporabljajo za izračun davčne osnove pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti.

[...]

3. Če se znotraj Skupnosti pridobi blago, ki je predmet trošarin ali davka na motorna vozila, davčna osnova vključuje te davke, tudi če se ne zaračunajo hkrati.“

Ureditev ISV

10 Zakonik o davku na motorna vozila (Código do imposto sobre veículos), objavljen v prilogi k zakonu št. 22/A/2007 z dne 29. junija 2007 (*Diário da República* I št. 124 z dne 29. junija 2007, v nadaljevanju: CISV), je začel veljati 1. julija 2007.

11 Člen 3(1) CISV določa:

„Davžni zavezanci so pooblaščen in priznani gospodarski subjekti in posamezniki, kot so opredeljeni v tem zakoniku, ki vnesejo obdavčena vozila v prosti promet, to pomeni osebe, v imenu katerih je bila izdana carinska deklaracija za vozila ali dopolnilna deklaracija za vozila.“

12 Člen 5 CISV določa:

„1. Obdavčljivi dogodki so proizvodnja, sestavljanje, vnos ali uvoz motornih vozil, za katera je na Portugalskem obvezna registracija, na nacionalno ozemlje.

2. Obdavčljivi dogodki so tudi:

(a) izdaja nove in dokončne registrske številke zaradi prostovoljnega izbrisa nacionalne registracije ob vračilu davka ali kakršni koli drugi davčni ugodnosti;

[...]

(d) nahajanje vozila na nacionalnem ozemlju v nasprotju z določbami tega zakonika.

3. V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

(a) „vnos“ je vstop vozila, ki izvira iz druge države članice Evropske unije ali je tam v prostem prometu, na nacionalno ozemlje;

(b) „uvoz“ je vstop vozila, ki izvira iz tretje države, na nacionalno ozemlje.

[...]“.

13 V skladu s členom 6(1) CISV je ISV treba obračunati ob vnosu v prosti promet, ta vnos pa je podan:

„(a) ko pooblaščen in priznani gospodarski subjekti vložijo prošnjo za vnos v prosti promet;

(b) ko posamezniki predložijo carinsko deklaracijo za vozila ali dopolnilno deklaracijo za vozila“.

14 Člen 16 CISV posameznika opredeljuje kot „katerega koli zavezanca, ki vnese ali uvozi obdavčeno vozilo, bodisi novo bodisi rabljeno, z glavnim namenom zadovoljevanja lastnih potreb po prevozu“.

15 V skladu s členom 27(3) CISV organi, pristojni za registracijo, ne smejo registrirati vozil, ne da bi bil predložen dokaz o plačilu med drugim ISV, če je ta davek treba plačati.

16 V skladu s členom 58(1) CISV, naslovljenim „Prenos prebivališča“, so vozila, ki so v lasti oseb, ki so svoje prebivališče iz druge države članice Unije ali tretje države prenesle na Portugalsko, oproščena plačila ISV.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17 Družba Lidl & Companhia je 28. septembra 2007 pridobila dve motorni vozili. Računa, ki ju je izdal dobavitelj in ju je plačalo to podjetje, sta vključevala osnovno ceno, ISV in druge izdatke. Na celoten znesek se je obračunal 21-odstotni DDV.

18 Družba Lidl & Companhia je 25. januarja 2008 vložila ugovor zoper odločbo o odmeri DDV, obračunanega na zgoraj navedenih računih, na katerih sta zneska DDV znašala 8601,23 EUR oziroma 4554,33 EUR. Direktor finančne službe v Sintri 1 je ta ugovor 7. aprila 2008 zavrnil s sklepom, ki je bil vročen zadevnim osebam.

19 Ker je Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra v celoti zavrnilo tožbo, ki jo je družba Lidl & Companhia vložila zoper odločbo o odmeri DDV, se je ta obrnila na Supremo Tribunal Administrativo. Pred tem sodiščem je tožena stranka trdila, da je odločba Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra v nasprotju z določbami člena 16(6)(c) CIVA in člena 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive 2006/112, ker je to sodišče sprejelo trditev, da se v izračun osnove za odmero DDV vključi ISV, ki je bil obračunan in plačan ob uvozu motornih vozil na nacionalno ozemlje. Družba Lidl & Companhia trdi, da žeprav ni zavezanca za plačilo ISV, s katerim so bili obdavčeni avtomobili, ki jih je kupila, je bil ta davek preveljen nanjo, zaradi česar je plačala previsok znesek DDV, katerega povračilo zahteva.

20 Ministério Público pri predložitvenem sodišču je navedlo, da je ISV „enkratni“ davek, ki se plaša le enkrat, in sicer ko se vozilo prvič vnese na portugalski trg ob prvi registraciji na Portugalskem. V zvezi s tem je trdilo, da ima ta davek, pri katerem je obdavčljivi dogodek vnos vozila na portugalski trg ob prvi registraciji na Portugalskem, podobne značilnosti kot „davek na registracijo“, ki je predmet sodbe z dne 1. junija 2006 v zadevi De Danske Bilimportører (C-98/05, ZOdl., str. I-4945). Zato je predlagalo, naj se pri Sodišču vložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

21 Prav je Supremo Tribunal Administrativo menilo, da vključitev ISV v osnovo za odmero DDV ni v nasprotju s pravom Unije, je glede na predloge tožene stranke in Ministério Público prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 78(1)(a) v povezavi s členom 79(1)(c) Direktive 2006/112[...] razlagati tako, da pri nakupih znotraj Skupnosti zneska davka na motorna vozila, uvedenega z zakonom št. 22/A/2007 z dne 29. junija 2007, ni mogoče vključiti v osnovo za odmero DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

22 Portugalska vlada v svojih stališjih izpodbija dopustnost tega predloga za sprejetje predhodne odločbe.

23 Zlasti trdi, da ta predlog ne vsebuje dovolj pojasnil, najprej, glede vrste transakcije v postopku v glavni stvari, dobave blaga ali pridobitve znotraj Skupnosti, nato, glede tega, kako je družba Lidl & Companhia plašala ISV in zadevni DDV, in nazadnje, glede povezave med sporom o glavni stvari in določbami, za razlago katerih je zaproseno.

24 Glede tega je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka, določenega v členu 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, zgolj nacionalno sodišče pristojno za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari ter za razlago in uporabo nacionalnega prava. Le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve presoja tako nujnost kot tudi ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, na celoma dolžno odločiti (glej sodbo z dne 26. maja 2011 v združenih zadevah Stichting Natuur en Milieu in drugi, od C-165/09 do C-167/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 47 in navedena sodna praksa).

25 Iz tega je razvidno, da se predpostavlja upoštevnost vprašanj za predhodno odločanje o pravu Unije. Sodišče lahko predlog nacionalnega sodišča zavrne samo, če je jasno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej sodbo z dne 2. decembra 2010 v zadevi Jakubowska, C-225/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 28 in navedena sodna praksa).

26 Ugotoviti pa je treba, da predložitvena odločba zadostno opisuje pravni in dejanski okvir spora o glavni stvari in da je na podlagi informacij, ki jih je poslalo predložitveno sodišče, mogoče določiti obseg postavljenih vprašanj. Poleg tega Sodišče ne sme dvomiti niti o opredelitvi transakcije v postopku v glavni stvari kot pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo je predložitveno sodišče navedlo v vprašanju za predhodno odločanje, niti o implicitni ugotovitvi, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari plašala DDV od zneska ISV in da zahteva njegovo povračilo.

Glede na sklicevanje iz člena 83 Direktive 2006/112 na člen 73 in naslednje te direktive je razlaga členov 78 in 79 navedene direktive vsekakor upoštevana za rešitev spora o glavni stvari, ne glede na to, ali gre pri transakciji v postopku v glavni stvari za dobavo blaga ali za pridobitev znotraj Skupnosti.

27 Predlog za sprejetje predhodne odločbe je torej dopusten.

Vsebinska presoja

28 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali mora biti davek, kot je ISV, vključen v osnovo za odmero DDV kot davek, dajatve, prelevman ali taksa v smislu člena 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive 2006/112 ali pa mora biti izključen iz te davčne osnove na podlagi člena 79, prvi odstavek, točka (c), te direktive.

29 Najprej je treba poudariti, da se v skladu s členom 83 Direktive 2006/112 pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti davčna osnova določi na podlagi istih elementov, kot se v skladu s členi od 73 do 82 te direktive uporabljajo za določitev davčne osnove za dobave enakega blaga na ozemlju zadevne države članice.

30 Člen 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive 2006/112 natančneje določa, da davčna osnova za dobave blaga vključuje davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV.

31 Člen 79, prvi odstavek, točka (c), navedene direktive določa, da davčna osnova ne vključuje zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega pridobitelja ali prejemnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun pridobitelja ali prejemnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu.

32 Da bi se ugotovilo, ali mora biti davek, kot je ISV, vključen v osnovo za odmero DDV ali pa mora biti iz njega izključen, je treba ugotoviti, po eni strani, ali je zajet s pojmom „davki, dajatve, prelevmani in takse“ v smislu člena 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive 2006/112 in, po drugi strani, ali zanj velja izjema iz člena 79, prvi odstavek, točka (c), te direktive.

33 Prvič, Sodišče je glede člena 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive 2006/112 pojasnilo, da morajo biti davki, dajatve, prelevmani in takse, da bi bili lahko vključeni v osnovo za odmero DDV, čeprav ne predstavljajo dodane vrednosti in niso ekonomska protivrednost za dobavo blaga, neposredno povezani s to dobavo (sodba z dne 22. decembra 2010 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-433/09, točka 34 in navedena sodna praksa).

34 V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da je vprašanje, ali je dobavitelj vozila davek plačal v lastnem imenu in za lasten račun, odločilni vidik za vključitev davka v vrednost dobavljenega blaga in da mora v tem primeru plačilo, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, na celoma vključevati znesek zadevnega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 20. maja 2010 v zadevi Komisija proti Poljski, C-228/09, točka 40).

35 V obravnavanem primeru so v skladu s členom 3(1) CISV zavezanci za plačilo ISV pooblašeni in priznani gospodarski subjekti ter posamezniki, ki vnesejo obdavčena vozila v prosti promet, torej osebe, v imenu katerih je bila izdana carinska deklaracija za vozila ali dopolnilna deklaracija za vozila. Glede posameznikov, kakor so opredeljeni v členu 16 CISV, pa je razvidno, da so to le preostali davčni zavezanci, kot je na obravnavi trdila Portugalska republika.

36 Ugotoviti je torej treba, da izdatki, ki so bili plačani iz naslova ISV, niso bili plačani v imenu pridobitelja vozila, temveč jih je plačal dobavitelj navedenega vozila v smislu člena 73 Direktive 2006/112, tako da je dokazana neposredna povezava med dobavo, ki jo je ta opravil, in tem

davkom.

37 V tem smislu je treba poudariti, da ?eprav dobava ni izrecno navedena kot obdav?ljivi dogodek pri ISV, je iz ?lena 5(1) CISV razvidno, da se vsi obdav?ljivi dogodki pri tem davku zgodijo prej v tržni verigi in so del dobave. Zneski, ki jih dobavitelj iz naslova ISV pla?a zaradi proizvodnje, sestavljanja, vnosa ali uvoza motornih vozil, za katera je na Portugalskem obvezna registracija, na portugalsko ozemlje, so torej vklju?eni v vrednost dobavljenega vozila, kot je trdila Portugalska republika. Pridobitelj vozila, obdav?enega z ISV, ki ga je pla?al dobavitelj navedenega vozila, s tem pla?a za predhodno transakcijo, ki jo je opravil ta dav?ni zavezanec.

38 Poleg tega ni mogo?e dokazati nobene neposredne pravne povezave med ISV in registracijo, druga?e kot v primeru dajatve v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba De Danske Bilimportører. Poudariti je namre? mogo?e zlasti, da CISV dolo?a ve? primerov, v katerih ISV ni treba pla?ati, ?eprav se registrira vozilo, ki spada na podro?je uporabe tega davka. To velja še posebej za oprostitev pla?ila, ki se na podlagi ?lena 58(1) CISV prizna za vozila v lasti oseb, ki so svoje prebivališ?e prenesle na Portugalsko. V zvezi s tem je upoštevna tudi okoliš?ina, da tako obdav?ljivi dogodek kot obveznost obra?una ISV nastopita pred registracijo, kot je to razvidno iz ?lena 27 CISV, v skladu s katerim je obdav?ljivo vozilo mogo?e registrirati le, ?e so bili pla?ani vsi ustrezni davki in dajatve.

39 Tako je treba šteti, da je davek, kot je ISV, neposredno povezan z dobavo vozil, ki spadajo na njegovo podro?je uporabe, in zato mora biti v skladu s ?lenom 78, prvi odstavek, to?ka (a), Direktive 2006/112 vklju?en v osnovo za odmero DDV.

40 Drugi?, glede ?lena 79, prvi odstavek, to?ka (c), Direktive 2006/112 ni mogo?e veljavno trditi, da so bili izdatki, ki jih je pooblaš?eni ali priznani gospodarski subjekt pla?al iz naslova ISV, pla?ani v imenu in za ra?un pridobitelja zadevnega vozila. V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da so – kot je razvidno iz to?ke 35 te sodbe – zavezanci za pla?ilo ISV dobavitelji vozil, in ne njihovi pridobitelji (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Avstriji, to?ka 48).

41 Davka, kot je ISV, zato v skladu s ?lenom 79, prvi odstavek, to?ka (c), Direktive 2006/112 ni mogo?e izklju?iti iz osnove za odmero DDV.

42 Glede na vse navedeno je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je davek, kot je ISV iz postopka v glavni stvari, pri katerem je obdav?ljivi dogodek neposredno povezan z dobavo vozila, ki spada na podro?je uporabe tega davka, in ki ga pla?a dobavitelj tega vozila, zajet s pojmom „davki, dajatve, prelevmani in takse“ v smislu ?lena 78, prvi odstavek, to?ka (a), Direktive 2006/112 in mora biti v skladu s to dolo?bo vklju?en v osnovo za odmero DDV za dobavo navedenega vozila.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i 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:

Davek, kot je davek na motorna vozila (imposto sobre veículos) iz postopka v glavni stvari, pri katerem je obdavčljivi dogodek neposredno povezan z dobavo vozila, ki spada na področje uporabe tega davka, in ki ga plača dobavitelj tega vozila, je zajet s pojmom „davki, dajatve, prelevmani in takse“ v smislu člena 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in mora biti v skladu s to določbo vključen v osnovo za odmero davka na dodano vrednost za dobavo navedenega vozila.

Podpisi

*Jezik postopka: portugalščina.