

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 26. aprila 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – Člena 73 in 80(1) – Prodaja nepremičnin med povezanimi podjetji – Vrednost transakcije – Nacionalna zakonodaja, ki za transakcije med povezanimi osebami določa, da je davčna osnova za namene DDV njena tržna vrednost“

V združenih zadevah C-621/10 in C-129/11,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi Člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odločbama z dne 17. decembra 2010 in 1. marca 2011, ki sta prispeli na Sodišče 29. decembra 2010 in 14. marca 2011, v postopkih

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Prova Invest OOD (C-129/11)

proti

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

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues (poročevalec), predsednik senata, U. Løhmus, A. Rosas, A. Arabadžiev in C. G. Fernlund, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za bolgarsko vlado T. Ivanov in E. Petranova (C-621/10), zastopnika,
- za Evropsko komisijo S. Petrova in L. Lozano Palacios (C-621/10) ter slednja in V. Savov (C-129/11), zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 26. januarja 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago Člena 80(1) 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 predloga sta bila vložena v okviru sporov med družbo Balkan and Sea Properties

ADSITS (v nadaljevanju: Balkan and Sea Properties) oziroma družbo Provadinvest ODD (v nadaljevanju: Provadinvest) in Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: direktor) glede odločbe o odmeri davka, s katero jima ni bila priznana pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Iz uvodne izjave 3 Direktive o DDV je razvidno, da je treba zato, „[d]a bi zagotovili, da so določbe predstavljene na jasn in racionalen način, v skladu z načelom boljše zakonodaje, [...] preoblikovati strukturo in besedilo Direktive [Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 2)], čeprav to načeloma ne bo povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. [...]“

4 V uvodni izjavi 26 iste direktive je pojasnjeno, da bi morale biti „[d]a se prepreči izguba davčnih prihodkov v primerih, ko se stranke povežejo zaradi pridobitve davčnih ugodnosti, [...] državam članicam omogočeno, da v posebnih omejenih okoliščinah posredujejo glede davčne osnove dobav blaga ali opravljenih storitev in glede pridobitev blaga znotraj Skupnosti“.

5 Člen 12 navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

- (a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;
- (b) dobavo zemljišča za gradnjo.

2. Za namene odstavka 1(a) se kot ‚objekt‘ šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

Države članice lahko določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za prenovu objektov in lahko določijo, kaj šteje ‚za zemljišče, na katerem objekt stoji‘.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.

3. ‚Zemljišče za gradnjo‘ za namene odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.“

6 Člen 73 Direktive o DDV določa, da „[p]ri 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“.

7 Člen 80 navedene direktive 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, ?lanske, finan?ne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država ?lanica, dav?na osnova enaka tržni vrednosti, to lahko storijo v naslednjih primerih:

- (a) ko je pla?ilo nižje od tržne vrednosti in naro?nik dobave nima pravice do popolnega odbitka po ?lenih 167 do 171 in 173 do 177;
- (b) ko je pla?ilo nižje od tržne vrednosti in dobavitelj nima pravice do popolnega odbitka po ?lenih 167 do 171 in 173 do 177 ter za dobavo velja oprostitev po ?lenih 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378(2), 379(2) ali ?lenih 380 do 390;
- (c) ko je pla?ilo višje od tržne vrednosti in dobavitelj nima pravice do popolnega odbitka po ?lenih 167 do 171 in 173 do 177.

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

2. ?e uporabijo možnost iz odstavka 1, lahko države ?lanice opredelijo kategorije dobaviteljev, izvajalcev, pridobiteljev ali prejemnikov za katere se ukrepi uporabljajo.

3. Države ?lanice obvestijo Odbor za DDV o nacionalnih ukrepih, sprejetih ob uporabi odstavka 1, ?e to niso ukrepi, ki jih je odobril Svet pred 13. avgustom 2006 v skladu s ?lenom 27(1) do (4) Direktive 77/388/EGS in so zadržane na podlagi odstavka 1 tega ?lena.“

8 V skladu s ?lenom 135(1)(j) in (k) Direktive o DDV države ?lanice oprostijo naslednje transakcije:

- „(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljiš?, na katerih stojijo, razen tistih iz to?ke (a) ?lena 12(1);
- (k) dobave nepozidanih zemljiš?, razen dobav stavbnih zemljiš? iz to?ke (b) ?lena 12(1)“.

9 ?len 273 navedene direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem ra?unov, ki jih je ve?, kot je dolo?eno v poglavju 3.“

Nacionalno pravo

10 ?len 12(1) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS) dolo?a:

„Obdav?ljiva transakcija je vsaka dobava blaga ali opravljanje storitev v smislu ?lenov 6 in 9, ?e jo opravi dav?ni zavezanec v smislu tega zakona in ?e je kraj izvršitve na državnem ozemlju, in vsaka transakcija, obdav?ena po ni?ti dav?ni stopnji, ki jo opravi dav?ni zavezanec, razen ?e ta zakon dolo?a druga?e.“

11 ?len 27(3)(1) ZDDS dolo?a, da je v primeru dobave med povezanimi osebami dav?na osnova tržna vrednost.

12 ?len 45(1) ZDDS dolo?a, da je „oproš?ena transakcija [...] prenos lastninske pravice na zemljiš?u, pridobitev ali prenos omejenih stvarnih pravic na zemljiš?u ter njegov lizing ali dajanje v najem“.

13 Navedeni ?len 45 v odstavku 5(2) dolo?a, da se „odstavek 1 [...] ne nanaša na prenose lastništva ali drugih stvarnih pravic na opremi, strojih, instalacijah ali stavbah, ki so trdno pritrjeni na tla ali nameš?eni pod zemljo, ali na njihov najem“.

14 ?len 67(1) ZDDS dolo?a, da se „znesek davka [...] dolo?i tako, da se dav?na osnova pomnoži z dav?no stopnjo“.

15 ?len 70(5) ZDDS dolo?a, da „zaradi nezakonito obra?unanega davka ne nastane pravica do dobropisa davka“.

16 Odstavek 1(3) dodatnih dolo?b zakonika o dav?nem postopku in postopku socialnega zavarovanja (Danachno-osigurnitelnia protsesualen kodeks, DV št. 105, z dne 29. decembra 2005) dolo?a, da se za „povezane osebe“ štejejo:

„(a) zakonci, sorodniki v ravni liniji, v stranski liniji do tretjega kolena; osebe v svaštvu do drugega kolena in za namene ?lena 123(1), to?ka 2, ?e prebivajo v skupnem gospodinjstvu;

(b) delodajalec in zaposlena oseba;

(c) družbeniki;

(d) osebe, od katerih je ena udeležena pri poslovodstvu druge družbe ali njene h?erinske družbe;

(e) osebe, v katerih je ?lan poslovodstva ali nadzornih organov ena in ista pravna ali fizi?na oseba, tudi ?e fizi?na oseba zastopa drugo osebo;

(f) družba in oseba, ki ima v lasti ve? kot 5 % v družbi izdanega deleža ali delnic z glasovalno pravico;

(g) osebe, od katerih ena opravlja nadzor nad drugo;

(h) osebe, katerih dejavnost nadzira tretja oseba ali njena h?erinska družba;

(i) osebe, ki skupno nadzorujejo tretjo družbo ali njeno h?erinsko družbo;

(j) osebe, od katerih je ena trgovinski zastopnik druge;

(k) osebe, od katerih je ena drugi nekaj podarila;

(l) osebe, ki so neposredno ali posredno udeležene v poslovodstvu, nadzorovanju ali kapitalu druge osebe ali drugih oseb, zaradi ?esar se lahko dogovorijo za pogoje, ki odstopajo od obi?ajnih pogojev.“

17 V skladu z odstavkom 1(4) navedenih dodatnih dolo?b gre za „nadzor“, ?e tisti, ki nadzira:

„(a) ima neposredno ali posredno ali na podlagi sporazuma z drugo osebo ve? kot polovico

glasov na skupščini druge osebe;

(b) ima možnost določiti posredno ali neposredno več kot polovico članov poslovnega ali nadzornega organa druge osebe; ali

(c) ima možnosti na podlagi statuta ali pogodbe voditi dejavnost druge osebe, tudi če to počne prek hčerinske družbe ali skupaj z njo; ali

(d) kot imetnik deleža ali družbenik družbe na podlagi pogodbe z drugimi družbeniki ali imetniki deleža te družbe samostojno nadzira več kot polovico števila glasov na skupščini družbe; ali

(e) lahko na drug način izvaja odločilen vpliv na sprejemanje sklepov o dejavnosti družbe.“

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

Zadeva C-621/10

18 Balkan and Sea Properties je delniška družba, ki se ukvarja za naložbami denarnih sredstev, ki jih je pridobila z izdajo vrednostnih papirjev za nepremičnine.

19 Družba Balkan and Sea Properties je marca 2009 od družbe Ravda tur EOOD z notarskim zapisom kupila nepremičnine po končni ceni 21.318.852 BGN. Ta družba je v lasti družbe Holding Varna AD, ki ima 27,98-odstotni delež v kapitalu družbe Balkan and Sea Properties.

20 Pri sklenitvi končne pogodbe in izdelavi končnih računov je bil odbit DDV.

21 Ker nacionalna zakonodaja določa, da je v primeru prodaje med povezanimi osebami davčna osnova tržna cena blaga, je tako družba Balkan and Sea Properties kot davčna uprava navedla izdelavo izvedenskega mnenja. Davčna uprava je ugotovila, da je bila tržna vrednost blaga nižja od njegove dejanske prodajne cene, in jo je ocenila na 21.216.300 BGN.

22 Davčna uprava je zato menila, da je DDV, izračunan na podlagi cene, višje od tržne vrednosti blaga, nezakonito obračunan davek, ki ga ni mogoče odbiti, in da zato družba Balkan and Sea Properties ni imela pravice, da za davčno obdobje, ki ustreza juliju 2009, odbije vstopni DDV, ki ga je plačala za razliko med to tržno vrednostjo in dejansko prodajno ceno zadevnega blaga.

23 Zoper popravek odločbe o odmeri davka je bila vložena pritožba pri direktorju. Ta je potrdil zavrnitev odbitja DDV.

24 Družba Balkan and Sea Properties je vložila tožbo pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni).

25 Navedena družba med drugim trdi, da določbe ZDDS niso skladne s členom 80(1) Direktive o DDV, in predlaga neposredno uporabo te določbe prava Unije.

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

„1. Ali je treba člen 80(1)(c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da je pri dobavah med povezanimi osebami, če je cena višja od tržne cene, osnova za odmero davka tržna cena transakcije le, če dobavitelj ni upravičen do polnega odbitka vstopnega davka, ki velja za nakup oziroma izdelavo predmetov, ki so predmet dobave?

2. Ali je treba člen 80(1)(c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da država članica ne more

predvideti nobenega od ukrepov – če je dobavitelj izvršil pravico do polnega odbitka vstopnega davka za blago in storitve, ki so predmet zaporednih dobav med povezanimi osebami, po višji vrednosti od tržne vrednosti in ta pravica do odbitka vstopnega davka ni bila popravljena v skladu s členi od 173 do 177 Direktive – s katerimi je kot osnova za odmero davka določena izključno tržna vrednost?

3. Ali so v členu 80(1) Direktive [o DDV] taksativno naštet primeri, ki predstavljajo pogoje, pod katerimi sme država članica sprejeti ukrepe, na podlagi katerih je osnova za odmero davka pri dobavah tržna cena transakcije?

4. Ali je nacionalna pravna ureditev, kakršna je ta v členu 27(3)[(1)] [ZDDS], dopustna tudi v drugih okoliščinah, kot so tiste, ki so našteje v členu 80(1)(a), (b) in (c) Direktive [o DDV]?

5. Ali ima v primeru, kakršen je obravnavani, določba člena 80(1)(c) Direktive [o DDV] neposredni učinek in ali jo sme nacionalno sodišče uporabiti neposredno?“

Zadeva C-129/11

27 Prodainvest je družba z omejeno odgovornostjo, katere glavna dejavnost je dajanje kmetijskih zemljišč v zakup in dajanje v najem jeklenih ogródj za rastlinjake, pokrite s polietilensko folijo.

28 Ta družba je junija 2009 z notarskim zapisom prodala zemljišča, namenjeni za obratovanje rastlinjakov, enem od svojih družbenikov, eno zemljišče pa svojemu zastopniku. Vsako od teh zemljišč je bilo z ogródjem, pokritim s polietilensko folijo in postavljenim na njem, ter vsemi izboljšavami in trajnimi nasadi prodano za 25.000 BGN.

29 Družba Prodainvest je za te prodaje izdala račune brez DDV.

30 Davčna uprava je menila, da sta prodaji nepremičnin vključevali dobavo zemljišč, od katere se ne plačuje DDV, in obdavčljivo dobavo instalacij, izboljšav in trajnih nasadov.

31 Ker so bile zadevne prodaje opravljene med povezanimi osebami, je bila v skladu z nacionalno zakonodajo davčna osnova za obračun DDV tržna vrednost, ki jo je določil izvedenec. Ta je menil, da je bila skupna tržna vrednost samih ogródj, pokritih s polietilenom, na vseh treh zemljiščih 392.700 BGN, kar je več kot plačani znesek.

32 Davčna uprava je izdala popravek odločbe o odmeri davka za davčno obdobje, ki ustreza juniju 2009. Zoper ta popravek je bila vložena pritožba pri direktorju, ki je potrdil znesek DDV, ki je bil naložen družbi Prodainvest.

33 Družba Prodainvest je pri Administrativnem sodu Varna vložila tožbo.

34 Predložitveno sodišče meni, da je zadevna prodaja kmetijskih zemljišč prodaja, od katere se v skladu s členom 45(1) ZDDS ne plača davek, in da je prodaja instalacij, postavljenih na teh zemljiščih, obdavčljiva dobava, ker spada med izjeme iz odstavka 5(2) navedenega člena.

35 V teh okoliščinah je Administrativni sod Varna prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 80(1)(a) in (b) Direktive [o DDV] razlagati tako, da je pri dobavah med povezanimi osebami, če je cena nižja od tržne cene, osnova za odmero davka tržna vrednost transakcije le, če dobavitelj ali pridobitelj ni upravičen do celotnega odbitka vstopnega davka, ki velja za nakup oziroma izdelavo predmetov, ki so predmet dobave?
2. Ali je treba člen 80(1)(a) in (b) Direktive [o DDV] razlagati tako, da če je dobavitelj uveljavljal pravico do celotnega odbitka vstopnega davka za blago in storitve, ki so predmet zaporednih dobav med povezanimi osebami po manjši vrednosti od tržne, ter ta pravica do odbitka vstopnega davka ni bila popravljena v skladu s členi od 173 do 177 [te direktive] in dobava ne more biti oproščena plačila davka na podlagi členov 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378(2), 379(2) in členov od 380 do 390 Direktive, država članica ne sme predvideti nobenih ukrepov, s katerimi bi bila kot osnova za odmero davka določena izključno tržna vrednost?
3. Ali je treba člen 80(1)(a) in (b) Direktive [o DDV] razlagati tako, da če je pridobitelj uveljavljal pravico do celotnega odbitka vstopnega davka za blago in storitve, ki so predmet dobav med povezanimi osebami po manjši vrednosti od tržne, ter ta pravica do odbitka vstopnega davka ni bila popravljena v skladu s členi od 173 do 177 Direktive, država članica ne sme predvideti nobenega ukrepa, s katerim bi bila kot osnova za odmero davka določena izključno tržna vrednost?
4. Ali so v členu 80(1) Direktive [o DDV] taksativno naštet primeri, ki pomenijo pogoje, pod katerimi sme država članica sprejeti ukrepe, na podlagi katerih je osnova za odmero davka pri dobavah tržna vrednost transakcije?
5. Ali je določba nacionalnega prava, kakršna je ta v členu 27(3)(1) [ZDDS], dopustna tudi v drugih okoliščinah, kot so tiste, ki so našteje v členu 80(1)(a), (b) in (c) Direktive [o DDV]?
6. Ali ima v primeru, kakršen je obravnavani, določba člena 80(1)(a) in (b) Direktive [o DDV] neposreden učinek in ali jo sme nacionalno sodišče uporabiti neposredno?“
- 36 Zadevi C-621/10 in C-129/11 sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 13. julija 2011 združeni za ustni postopek in izdajo sodb.

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 37 V zadevi C-129/11 je po stališču predložitvenega sodišča zaradi odločanja o zakonitosti popravka odločbe o odmeri davka potrebno poleg zneska dolgovanega davka ugotoviti, ali so izpolnjeni pogoji, določeni za to, da se od prodaj kmetijskih zemljišč in instalacij, postavljenih na njih, plača DDV.
- 38 Zato naj bi bilo treba preučiti, ali so dobave struktur, in sicer ogradij za rastlinjake, pokritih s polietilensko folijo, in zemljišča, na katerem stojijo, o katerih poteka postopek v glavni stvari, na podlagi člena 135 Direktive o DDV oproščene plačila davka. Odgovor na to vprašanje je odvisen od tega, ali je strukture mogoče opredeliti kot „objekt“ v smislu člena 12(2), prvi odstavek, te direktive.
- 39 V primeru pritrdilnega odgovora gre za obdavčljive transakcije, če je za dobave navedenega blaga mogoče šteti, da so bile opravljene pred prvo uporabo, medtem ko je treba v nasprotnem primeru transakcijo v skladu s členom 135(1)(j) te direktive šteti za oproščeno, pri čemer je treba upoštevati morebitno pravico obdavčitve.
- 40 Če navedenih struktur in zemljišča, na katerem stojijo, ni mogoče opredeliti kot „objekta“ v

smislu člena 12(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, je treba razlikovati med ločenimi dobavami zemljišč in drugih elementov ter eno samo transakcijo, ki zajema predvsem dobavo zemljišč (glej v tem smislu sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, ZOdl., str. I-11079, točke od 35 do 38). Poleg tega je treba preveriti, ali so zadevna zemljišča zajeta s pojmom „zemljišče za gradnjo“ v smislu člena 12(3) Direktive o DDV. V tem primeru bi bila dobava obdavčljiva. V nasprotnem primeru bi bile dobave v skladu s členom 135(1)(k) navedene direktive oproščene, pri čemer je treba upoštevati morebitno pravico obdavčitve.

41 V okviru postopka iz člena 267 PDEU je za to presojo dejstev pristojno predložitveno sodišče (glej v tem smislu sodbe z dne 16. marca 1978 v zadevi Oehlschläger, 104/77, Recueil, str. 791, točka 4; z dne 2. junija 1994 v zadevi AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Recueil, str. I-2305, točki 16 in 17, in z dne 22. junija 2000 v zadevi Fornasar in drugi, C-318/98, Recueil, str. I-4785, točki 31 in 32).

Vprašanja od prvega do četrtega v zadevi C-621/10 in vprašanja od prvega do petega v zadevi C-129/11

42 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 80(1) Direktive o DDV razlagati tako, da so pogoji, ki jih določa, izčrpní, oziroma ali se lahko dopusti, da je v primerih, ki niso izrecno opredeljeni v tej določbi, davčna osnova tržna vrednost transakcije med povezanimi osebami, zlasti če ima davčni zavezanec pravico do popolnega odbitka.

43 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 prejeta vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih (glej v tem smislu sodbe z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, str. 445, točka 13; z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 21, in z dne 9. junija 2011 v zadevi Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, ZOdl., str. I-5059, točka 28).

44 Člen 73 navedene direktive odraža temeljno načelo, iz katerega sledi, da davčna uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je večji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 1997 v zadevi Goldsmiths, C-330/95, Recueil, str. I-3801, točka 15).

45 Člen 80(1) Direktive o DDV s tem, da dopušča, da se v nekaterih primerih šteje, da je davčna osnova tržna vrednost transakcije, določa izjemo od splošnega pravila iz člena 73 te direktive in ga je zato treba razlagati ozko (glej sodbi z dne 21. junija 2007 v zadevi Ludwig, C-453/05, ZOdl., str. I-5083, točka 21, in z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-41/09, ZOdl., str. I-831, točka 58 in navedena sodna praksa).

46 Poudariti je treba, da je cilj člena 80(1) Direktive o DDV v skladu z uvodno izjavo 26 te direktive preprečevanje davčne utaje ali izogibanja plačilu davku.

47 Kakor je navedla generalna pravobranilka v točki 30 sklepnih predlogov, če se dobavi blago ali opravijo storitve po umetno nizki ali visoki ceni med strankama, ki imata obe pravico do popolnega odbitka DDV, pri tem ne gre za davčno utajo ali izogibanje plačilu davka. Šele pri končnem potrošniku, ali če gre za mešanega davčnega zavezanca, ki ima pravico le do sorazmernega odbitka, je lahko posledica umetno nizke ali visoke cene davčna izguba.

48 Torej, le če oseba, na katero se transakcija nanaša, nima pravice do polnega odbitka, obstaja nevarnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, ki ju v skladu s členom 80(1) te

direktive države članice lahko preprečujejo.

49 Ta ugotovitev pa nikakor ne vpliva na možnost držav članic, da zaradi preprečevanja davčnih utaj na podlagi pogojev iz člena 273 Direktive o DDV in ob upoštevanju teh pogojev določijo druge obveznosti.

50 Tako razlago potrjuje tudi besedilo člena 11A(6) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 (UL L 221, str. 9), katerega določbe so v bistvu povzete v členu 80(1) Direktive o DDV (glej njeno uvodno izjavo 3), v skladu s katerim se izjema „omeji na naslednje primere“.

51 Iz navedenega je razvidno, da so pogoji za uporabo, določeni v členu 80(1) Direktive o DDV, izrpnj in da zato nacionalna zakonodaja na podlagi te določbe ne more določiti, da je v primerih, ki niso naštetih v navedeni določbi — zlasti če ima ponudnik, dobavitelj ali kupec pravico do popolnega odbitka DDV — davna osnova tržna vrednost transakcije.

52 Zato je treba na vprašanja od prvega do četrtega v zadevi C-621/10 in na vprašanja od prvega do petega v zadevi C-129/11 odgovoriti, da je treba člen 80(1) Direktive o DDV razlagati tako, da so pogoji za uporabo, ki jih določa, izrpnj in da zato nacionalna zakonodaja na podlagi te določbe ne more določiti, da je v primerih, ki niso naštetih v navedeni določbi — zlasti če ima davni zavezanec pravico do popolnega odbitka DDV, kar mora preveriti nacionalno sodišče — davna osnova tržna vrednost transakcije.

Peto vprašanje v zadevi C-621/10 in šesto vprašanje v zadevi C-129/11

53 Predložitveno sodišče s tema vprašanjema v bistvu sprašuje, ali ima člen 80(1) Direktive o DDV neposredni učinek in ali ga nacionalno sodišče v sporih o glavni stvari torej lahko uporabi neposredno.

54 Predložitveno sodišče mora 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, in če taka skladna razlaga ni mogoča, ne sme uporabiti določbe nacionalnega prava, ki bi tem zahtevam nasprotovala (glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2007 v zadevi Frigerio Luigi & C., C-357/06, ZOdl., str. I-12311, točka 28, in z dne 10. junija 2010 v združenih zadevah Bruno in drugi, C-395/08 in C-396/08, ZOdl., str. I-5119, točka 74).

55 Kakor je ugotovljeno v tokah od 42 do 51 te sodbe, člen 80(1) Direktive o DDV dopušča odstopanja od splošnega pravila iz člena 73 te direktive le v primerih, ki so v njem naštetih.

56 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so 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 sodbi z dne 17. julija 2008 v zadevi Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, ZOdl., str. I-5999, točka 23, in z dne 3. marca 2011 v zadevi Auto Nikolovi, C-203/10, ZOdl., str. I-1083, točka 61).

57 Poleg tega iz sodne prakse izhaja, da okoliščina, da daje določba direktive državam članicam možnost izbire, ne pomeni nujno, da na podlagi samih določb direktive ni mogoče dovolj natančno opredeliti vsebine pravic, ki so tako podeljene posameznikom (glej zgoraj navedeno sodbo Flughafen Köln/Bonn, točka 30, in sodbo z dne 12. februarja 2009 v zadevi Cobelfret, C-138/07, ZOdl., str. I-731, točka 61).

58 Člen 80(1) Direktive o DDV določa pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za to, da lahko država

Plačnica v zakonodaji določa možnost poprave davčne osnove transakcije med povezanimi osebami, nedvoumno in izčrpno.

59 Če transakcije, ki se obravnavajo v zadevah v glavni stvari in ki so zajete s členom 27(3) ZDDS, ustrezajo enemu ali drugemu položaju iz navedenega člena 80(1), je torej treba šteti, da je zadevna država plačnica uporabila možnost iz odstavka 1 tega člena.

60 Nasprotno, če transakcije ne ustrezajo tistim, zajetim s členom 80(1) Direktive o DDV, je treba ta člen razlagati tako, da družbam, kot sta tožeči stranki v postopkih v glavni stvari, daje pravico, da se nanj sklicujejo neposredno, zato da nasprotujejo temu, da predložitveno sodišče uporabi določbe nacionalne zakonodaje, ki so z njim v nasprotju (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Flughafen Köln/Bonn, točka 33). Če bi bilo v tem primeru upoštevanje določbe ZDDS nemogoče razlagati skladno s členom 80(1) te direktive, jih nacionalno sodišče ne bi smelo uporabiti, ker ne bi bile nezdružljive z navedenim členom 80(1).

61 Posledica tega bi bila, da bi se člen 73 Direktive DDV uporabil za to, da bi se ob upoštevanju izjem, določenih v tej direktivi, ugotovilo, da je davčna osnova transakcij, ki se obravnavajo v glavni stvari, dejansko prejeta plačilo. Kot je Sodišče razsodilo v zvezi s členom 11A(1)(a) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/69, ki je postal člen 73 Direktive o DDV, ima ta določba neposredni učinek (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točke od 34 do 36, in z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 47).

62 Na peto vprašanje v zadevi C-621/10 in šesto vprašanje v zadevi C-129/11 je zato treba odgovoriti, da v okoliščinah, kot so te v zadevah v glavni stvari, daje člen 80(1) Direktive o DDV zadevnim družbam pravico, da se nanj sklicujejo neposredno, zato da nasprotujejo uporabi nacionalnih določb, ki so v nasprotju s to določbo. Če nacionalne zakonodaje ni mogoče razlagati skladno s členom 80(1), predložitveno sodišče ne sme uporabiti nobene določbe te zakonodaje, ki ni v skladu z njim.

Stroški

63 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 stališev Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člen 80(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da so pogoji za uporabo, ki jih določa, izčrpni in da zato nacionalna zakonodaja na podlagi te določbe ne more določiti, da je v primerih, ki niso naštetih v navedeni določbi – zlasti če ima davčni zavezanec pravico do popolnega odbitka davka na dodano vrednost, kar mora preveriti nacionalno sodišče – davčna osnova tržna vrednost transakcije.

2. V okoliščinah, kot so te v zadevah v glavni stvari, daje člen 80(1) Direktive 2006/112 zadevnim družbam pravico, da se nanj sklicujejo neposredno, zato da nasprotujejo uporabi nacionalnih določb, ki so v nasprotju s to določbo. Če nacionalne zakonodaje ni mogoče razlagati skladno s členom 80(1), predložitveno sodišče ne sme uporabiti nobene določbe te zakonodaje, ki ni v skladu z njim.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.