

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 27. junija 2018(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Dobava nepremičnine pred pristopom Republike Bolgarije k Evropski uniji – Nižnost prodajne pogodbe, ugotovljena po pristopu – Obveznost popravka začetnega odbitka – Razlaga – Pristojnost Sodišča“

V zadevi C-364/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sod – Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija) z odločbo z dne 7. junija 2017, ki je prispela na Sodišče 13. junija 2017, v postopku

„Varna Holideis“ EOOD

proti

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi C. G. Fernlund, predsednik senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), in S. Rodin, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za „Varna Holideis“ EOOD M. Popov, advokat,
- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite S. Petkov, agent,
- za bolgarsko vlado E. Petranova in T. Mitova, agentki,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, P. Mihaylova in F. Clotuche-Duvieusart, agentke,

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 90 in 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Varna Holideis“ EOOD in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) glede popravka odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je ta družba plačala v zvezi z nakupom hotelske stavbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4 Člen 90 Direktive o DDV določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

5 Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

[...]“

6 Člen 184 navedene direktive določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

7 Člen 185 iste 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 iz člena 16.

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

8 Člen 186 Direktive o DDV določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

Bolgarsko pravo

9 Člen 78 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS), ki velja od 1. januarja 2007, določa:

„(1) Davčni zavezanec je pri spremembi davčne osnove, preklicu dobave ali spremembi vrste dobave dolžan popraviti znesek vstopnega DDV, za katerega se uveljavlja odbitek.

(2) Popravek je treba izvesti v davnem obdobju, v katerem so nastale okoliščine iz odstavka 1, tako da se dokument iz člena 115 ali nov dokument iz člena 116, s katerim se izvede popravek, vnese v knjigo prejetih računov in v obračun davka za ustrezno davno obdobje.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Varna Holideis, družba s sedežem v Varni (Bolgarija), je decembra 2004 v istem mestu kupila hotelsko stavbo. Varhoven kasatsionen sad (vrhovno kasacijsko sodišče, Bolgarija) je s sodbo z dne 12. februarja 2015 (št. 201), ki je istega dne postala pravnomočna, ugotovilo ničnost prodaje te nepremičnine. Zato je to sodišče družbi Varna Holideis naložilo, naj navedeno nepremičnino vrne prodajalcu, zadnjemu pa, naj povrne znesek, ki ustreza ceni te prodaje.

11 Prodajalec je za izvršitev te sodbe družbi Varna Holideis izdal dobropise. Ta družba je navedla, da jih je zavrnila, in na datum, ko je Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija) izdalo predložitveno odločbo, 7. junija 2017, zadevne nepremičnine še ni izbrisala iz zemljiške knjige.

12 Ob upoštevanju sodbe Varhoven kasatsionen sad (vrhovno kasacijsko sodišče) z dne 12. februarja 2015 (št. 201) je Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (območni direktorat nacionalne agencije za javne prihodke v Varni, Bolgarija) izdal odločbo o odmeri za februar 2015 za izvedbo popravka DDV, ki ga je družba Varna Holideis odbila iz naslova DDV, s katerim je bil obdavčen nakup te nepremičnine v letu 2004. Ta odločba o odmeri je bila potrjena z odločbo direktorja direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke. Iz te odločbe je bilo razvidno, da čeprav je res, da izvedba popravka DDV po ugotovitvi ničnosti transakcije ni primer, ki je izrecno določen v bolgarskem pravu, pa je njegove določbe, ki urejajo preklice, mogoče smiselno uporabiti v skladu z načelom davčne nevtralnosti.

13 Družba Varna Holideis je s tožbo pred predložitvenim sodiščem izpodbijala naloženo obveznost izvedbe popravka zadevnega DDV. Meni, da bolgarsko pravo določa popravek DDV v primeru preklica, ne pa tudi pri ničnosti. Prvi izmed teh pojmov naj bi ustrezal položaju, v katerem upnik retroaktivno prekine dobavo, medtem ko naj bi se drugi pojem nanašal na položaje, v katerih transakcija nikoli ni mogla imeti pravnih učinkov, in sicer od samega začetka. Bolgarsko davno pravo po mnenju navedene družbe zadnjem navedenemu primeru ne ureja.

14 V zvezi s tem predložitveno sodišče opozarja, da bi lahko ničnost transakcije, ugotovljene s sodno odločbo, bila opredeljena kot sprememba dejavnikov, ki se upoštevajo za določitev zneska, ki se odbije, v smislu člena 185 Direktive o DDV. Vendar zadevno sodišče meni, da bi razglasitev

ni?nosti transakcije lahko pomenila tudi, da ni bilo dobave v smislu Direktive o DDV in da DDV zato nikoli ni bil dolgovan. V tem primeru ne bi bilo treba izvesti popravka, temve? zavrniti pravico do odbitka DDV.

15 Ker v bolgarskem pravu ni izrecne dolo?be, bi bilo za dolo?itev posledic ni?nosti prodaje z dav?nega vidika treba neposredno uporabiti Direktivo o DDV. ?e bi bilo namre? treba navedeno direktivo razlagati tako, da ni?nost transakcije povzro?i popravek odbitka vstopnega DDV, bi bilo treba preu?iti, ali se zadevne dolo?be te direktive uporabijo neposredno. ?e popravek ne bi bil izveden, bi obstajalo tveganje izgube pravice do DDV, ker je prodajalec kupcu povrnil znesek cene prodanega blaga in DDV, ki ga je zadnji pla?al, ?eprav je ta isti kupec lahko ohranil pravico do DDV, ki ga je sam odbil.

16 V teh okoliš?inah je Administrativen sad – Varna (upravno sodiš?e v Varni) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba ?len 90(1) in ?len 185(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba izvesti popravek odbitka DDV, ki se je uveljavljal za dobavo, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, izvedeno na podlagi transakcije, ki je bila s pravnomo?no sodbo razglašena za ni?no, oziroma je treba ob upoštevanju besedila ?lena 14(1) te direktive šteti, da zadevna dobava ni bila opravljena, obveznost obra?una DDV pa torej že od za?etka ni nastala?

2. Ali je treba ?len 185(1) in (2) Direktive o DDV razlagati tako, da se lahko, ?e ni nacionalne ureditve za popravek uveljavljenega odbitka davka, ki se nanaša na transakcijo, ki je bila s sodno odlo?bo ugotovljena za ni?no, popravek lahko opravi neposredno na podlagi ?lena 90(1) Direktive [o DDV]?“

Pristojnost Sodiš?a

17 V skladu z ustaljeno sodno prakso je Sodiš?e pristojno za razlago prava Unije le, kar zadeva njegovo uporabo v novi državi ?lanici od datuma njenega pristopa k Evropski uniji (sklep z dne 11. maja 2017, Exmitiani, C?286/16, neobjavljen, EU:C:2017:368, to?ka 12).

18 Iz tega med drugim izhaja, da Sodiš?e ni pristojno za razlago direktiv Unije o DDV, ?e se je zadevni davek pobiral v obdobju pred pristopom zadevne države ?lanice k Uniji (sklep z dne 11. maja 2017, Exmitiani, C?286/16, neobjavljen, EU:C:2017:368, to?ka 13).

19 V skladu s predložitveno odlo?bo je družba Varna Holideis decembra 2004, torej pred pristopom Republike Bolgarije k Evropski uniji 1. januarja 2007, v Varni kupila hotelsko stavbo.

20 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu s ?lenom 63 Direktive o DDV obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene (sodba z dne 7. marca 2013, Efir, C?19/12, neobjavljena, EU:C:2013:148, to?ka 31).

21 Zato je ob predpostavki, da so zadevno dobavo nepremi?nine iz postopka v glavni stvari urejala pravila, kot so tista iz Direktive o DDV, ta dobava opravljena in je treba DDV obra?unati pred pristopom Republike Bolgarije k Uniji.

22 Kar zadeva pravico do odbitka DDV iz Direktive o DDV, je ta pravica tako z vsebinskega kot ?asovnega vidika neposredno povezana z obveznostjo obra?una vstopnega DDV, ki je dolgovan oziroma je bil pla?an za blago in storitve.

23 Pravica dav?nih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo pla?ati, odbijejo vstopni DDV, ki je bil pla?an za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije. Kot je Sodiš?e ve?krat poudarilo, je

pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točki 37 in 39).

24 V skladu s členom 167 in členom 179, prvi odstavek, Direktive o DDV se pravica do odbitka DDV na celoma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost za obračun davka (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 44).

25 Iz tega sledi, da Sodišče v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 17 in 18 te sodbe, ni pristojno, da odgovori na postavljeni vprašanji v delu, v katerem se nanašata na obveznost obračuna DDV in uveljavljanje pravice do odbitka.

26 V zvezi s popravkom odbitka DDV členi od 184 do 186 Direktive o DDV določajo pogoje, pod katerimi lahko davčna uprava od davčnega zavezanca zahteva popravek. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je mehanizem popravkov, ki je določen v teh členih, sestavni del ureditve odbitkov DDV, vzpostavljene z Direktivo o DDV. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV (sodba z dne 22. februarja 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 23).

27 Čeprav popravek dejansko ne more spremeniti začetnega odbitka, temveč pomeni povečanje ali zmanjšanje zneska DDV, ki ga davčni zavezanec dolguje v naslednjem davčnem obdobju (glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točka 53), to ne spremeni dejstva, da se mehanizem popravkov nanaša na popravke v preteklosti odbitih zneskov.

28 V skladu s členom 184 Direktive o DDV se začetni odbitek DDV, opravljen iz naslova vstopnega davka, popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

29 Iz člena 184 v povezavi s členom 185(1) Direktive o DDV je razvidno, da če je zaradi spremembe enega od dejavnikov, ki so bili sprva uporabljeni za določitev odbitka, popravek nujen, mora izračun zneska tega popravka pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku, ki bi ga bil davčni zavezanec upravičen odbiti, če bi bila ta sprememba upoštevana na začetku (sodba z dne 22. februarja 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 27).

30 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da zgolj obstoj katerega koli elementa, ki nastane po datumu pristopa zadevne države članice k Uniji, ki se navezuje na okoliščine pred tem datumom in ki je njihova posledica, ne zadošča za to, da bi bilo Sodišče pristojno za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje, ki se nanašajo na razlago direktive (sklep z dne 11. maja 2011, Semerdzhiev, C-32/10, neobjavljen, EU:C:2011:288, točka 26).

31 Posledično, ker je obveznost popravka neločljivo povezana z obveznostjo obračuna vstopnega DDV, ki je dolgovan oziroma je bil plačan, in pravico do odbitka, ki izhaja iz tega, pojav okoliščin po pristopu države članice k Uniji, ki na celoma to obveznost lahko upravičijo, Sodišče ne omogoča razlage Direktive o DDV, če je bilo blago dobavljeno oziroma so bile zadevne storitve opravljene pred tem pristopom.

32 Iz tega sledi, da Sodišče ni pristojno za odgovor na vprašanja, ki ju je postavilo Administrativen sad – Varna (upravno sodišče v Varni).

Stroški

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

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

Sodiš?e Evropske unije ni pristojno za odgovor na vprašnji, ki ju je postavilo Administrativen sad – Varna (upravno sodiš?e v Varni, Bolgarija).

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarš?ina.