

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 6. marca 2014(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 17(2)(f) – Pogoji vrnitve blaga v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljano“

V združenih zadevah C-606/12 in C-607/12,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložila Commissione tributaria provinciale di Genova (Italija) z odločbama z dne 30. oktobra 2012, ki sta prispeli na Sodišče 24. decembra 2012, v postopkih

Dresser-Rand SA

proti

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça (poročevalec), predsednik senata, G. Arestis in A. Arabadžiev, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dresser-Rand SA P. Centore, odvetnik,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z A. De Stefanom, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo D. Recchia in C. Soulay, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 17(2)(f) 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 Predloga sta bila vložena v okviru spora med Dresser-Rand SA (v nadaljevanju: Dresser-Rand France), družbo francoskega prava, in Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova, v zvezi s spremembami odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (v

nadaljevanju: DDV), neplačnega za davčni leti 2007 in 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V členu 14 Direktive o DDV je določeno:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

[...]

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.

[...]“

4 Člen 17 te direktive določa:

„1. Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico.

Za ‚prenos v drugo državo članico‘ se šteje vsako pošiljanje ali prevoz premišnine, ki ga opravi davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun, v kraj zunaj ozemlja države članice, v kateri se blago nahaja, vendar v Skupnosti, za potrebe svojega podjetja.

2. Za prenos v drugo državo članico se ne šteje pošiljanje ali prevoz blaga za potrebe ene od naslednjih transakcij:

[...]

(f) opravljanje storitve za davčnega zavezanca in vključeno delo, ki se na tem blagu dejansko opravi na ozemlju države članice, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če se blago po izdelavi vrne temu davčnemu zavezancu v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljano;

[...]

3. Kadar eden od pogojev, pod katerimi se lahko uveljavlja ugodnost iz odstavka 2, ni več izpolnjen, se šteje, da je bilo blago preneseno v drugo državo članico. V tem primeru se prenos opravi v trenutku, ko ta pogoj ni več izpolnjen.“

5 Člen 20 navedene direktive določa:

„‚Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premišninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njegov račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.

Če je blago, ki ga je pridobila pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, odposlano ali odpeljano iz tretjega ozemlja ali tretje države in ga je uvozila ta pravna oseba, ki ni davčni zavezanec v državo članico, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, se šteje, da je bilo blago odposlano ali odpeljano iz države članice uvoza. Ta država članica odobri uvozniku, ki je določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek, v skladu s členom 201, vračilo DDV, plačnega v zvezi z uvozom blaga, če uvoznik dokaže, da je bila njegova pridobitev obdavčena v

državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča.“

6 Člen 21 iste direktive določa, da pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljena za plačilo, vključuje „blago, ki ga davčni zavezanec rabi za svoje podjetje, ki ga odpošlje ali odpelje ta davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun iz druge države članice, v kateri je bilo blago proizvedeno, prano, predelano, kupljeno ali pridobljeno, kot je opredeljeno v členu 2(1)(b), ali ga je davčni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti v to drugo državo članico.“

Italijansko pravo

7 Člen 38 uredbe-zakona št. 331 z dne 30. avgusta 1993 o usklajevanju določb o davkih na različnih področjih (GURI št. 203 z dne 30. avgusta 1993, str. 12), naslovljen „Pridobitve znotraj Skupnosti“, določa:

„1. [DDV] velja za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki se na ozemlju države opravijo v okviru poslovanja podjetja, opravljanja obrti ali poklica ali jih vsekakor opravijo pravne osebe, združenja ali druge organizacije iz člena 4, tretji odstavek, dekreta št. 633 predsednika republike z dne 26. oktobra 1972 [(redni dodatek h GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972, v nadaljevanju: dekret št. 633)], ki so davčni zavezanci na ozemlju države.

2. Za ‚pridobitev znotraj Skupnosti‘ šteje odplačna pridobitev lastništva blaga ali katere koli druge stvarne pravice, ki omogoča uživanje tega blaga, ki ga dobavitelj kot davčni zavezanec, pridobitelj ali tretja oseba za njun račun odpošlje ali odpelje na ozemlje države iz druge države članice.

3. Poleg tega za pridobitve znotraj Skupnosti štejejo:

[...]

b) vnos blaga, ki izvira iz druge države članice, na ozemlje države, ki ga opravi davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun. Ta določba se uporablja tudi v primeru odpošiljanja ali prevoza blaga – ki izvira iz drugega podjetja, katerega dejavnosti izvaja ista oseba v drugi državi članici – na ozemlje države za namen obratovanja podjetja;

c) pridobitve iz odstavka 2 od pravnih oseb, združenj in drugih organizacij iz člena 4, tretji odstavek, [dekreta št. 633], ki niso davčni zavezanci;

d) vnos blaga na ozemlje države, ki ga opravijo osebe, navedene v točki (c), ali druge osebe za njihov račun, ki so ga te predhodno uvozile iz druge države članice;

[...]

5. Za pridobitve znotraj Skupnosti ne štejejo:

a) vnos blaga, ki je predmet operacij oplemenitenja ali običajnih ravnanj v smislu člena 1(3)(h) Uredbe [Sveta (EGS) št. 1999/85 z dne 16. julija 1985 o postopku aktivnega oplemenitenja (UL L 188, str. 1)] oziroma člena 18 Uredbe [Sveta (EGS) št. 2503/88 z dne 25. julija 1988 o carinskih skladiščih (UL L 225, str. 1)], na ozemlje države, če je blago na koncu odpeljano ali odposlano pridobitelju, ki je davčni zavezanec, v državo članico izvora ali drugi osebi za njegov račun v drugo državo članico ali celo v kraj zunaj ozemlja Skupnosti; vnos blaga, ki se začasno uporablja za opravljanje storitev ali za katerega velja, če je bilo uvoženo, postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, na ozemlje države;

[...]

7. Davek se ne plaša v primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju države od davčnega zavezanca v drugi državi članici, ki ga ta davčni zavezanec pridobi v drugi državi članici, nato pa je odposlano ali odpeljeno na ozemlje države njegovim prejemnikom, ki so davčni zavezanci, ali pravnim osebam iz člena 4, tretji odstavek, [dekreta št. 633], ki so zavezanci za plačilo davka za opravljene pridobitve znotraj Skupnosti, pri čemer so ti prejemniki ali pravne osebe označeni kot zavezanci za plačilo davka glede dobave.

8. Pridobitve znotraj Skupnosti, ki jih opravijo komisionarji brez zastopstva, štejejo za lastne pridobitve“.

8 Člen 8 dekreta št. 633, naslovljen „Dobave za izvoz“, določa:

„Za neobdavčljive dobave za izvoz štejejo:

a) dobave blaga, tudi od komisionarjev, ki ga dobavitelji ali komisionarji ali druga oseba za njihov račun odpeljejo ali odpošljejo v kraj zunaj ozemlja Evropske gospodarske skupnosti, tudi če ti to storijo na podlagi navodila njihovih prejemnikov ali komisionarjev. Blago je lahko predmet predelave, preoblikovanja, vgrajevanja, sestavljanja ali prilagajanja drugemu blagu, za račun prejemnika in od dobavitelja ali tretje osebe [...]

b) dobave, ki se opravijo s prevozom ali odpošiljanjem v kraj zunaj ozemlja Evropske gospodarske skupnosti, v roku devetdesetih dni od izročitve blaga, ki jih opravi prejemnik nerezident, ali druga oseba za njegov račun, razen blaga, ki je namenjeno opremljanju ali oskrbovanju čolnov in jaht za prosti čas, turističnih letal ali katerih koli drugih zasebnih prevoznih sredstev, ter blaga, ki ga je treba prepeljati v osebni prtljagi v kraj zunaj ozemlja Evropske gospodarske skupnosti; izvoz mora potrditi carinski urad ali poštni urad s podpisom na kopiji računa;

c) dobave blaga, tudi od komisionarjev, ki niso zgradbe in zazidljiva zemljišča, ter opravljanje storitev za osebe, ki so opravile dobavo za izvoz ali transakcije znotraj Skupnosti in ki imajo na tej podlagi možnost pridobiti – tudi prek komisionarjev – ali uvoziti blago in storitve brez plačila davka.

Dobave in storitve iz točke (c) se opravijo brez plačila davka za osebe, navedene v točki (a), če gre za rezidente, ter za osebe, ki opravljajo dobave iz točke (b) prejšnjega odstavka na podlagi njihove pisne izjave in na njihovo odgovornost, v mejah celotnega zneska dobav iz navedenih točk, ki so jih te osebe opravile v prejšnjem koledarskem letu. Prejemniki in komisionarji lahko v celoti uporabijo ta znesek za pridobitev blaga, ki se izvozi v njihovo državo izvora v šestih mesecih po njegovi dobavi ali za pridobitev drugega blaga ali storitev, vendar do višine razlike med tem zneskom in zneskom dobav blaga, ki so bile za njih opravljene v istem letu v skladu s točko (a) [...]

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

9 Družba Dresser-Rand France proizvaja industrijske kompresorje za zemeljski plin.

10 Družba Dresser-Rand France je v okviru te dejavnosti s končno stranko, špansko družbo, sklenila pogodbo o dobavi sestavljenega blaga. Za izpolnitev te pogodbe je uporabila kompresorje, ki jih je družba Dresser-Rand Italia Srl (v nadaljevanju: Dresser-Rand Italija) uvozila iz njenih kitajskih tovarn.

11 Družba Dresser-Rand France je iz Francije na italijansko ozemlje vnesla nekatere dodatne

komponente, ki so potrebne za uporabo uvoženih kompresorjev. Dalje je z družbo FB ITMI SpA (v nadaljevanju: FB ITMI), podizvajalcem s sedežem v Italiji, sklenila pogodbo o dobavi drugih komponent, ki so potrebne za delovanje in instalacijo zadevnega blaga pri končni stranki. Nazadnje je družba FB ITMI to sestavljeno blago neposredno poslala končni stranki v imenu in za račun družbe Dresser-Rand Italija, ki je davčna zastopnica družbe Dresser-Rand France.

12 Družba FB ITMI je družbi Dresser-Rand Italija izdala račun za transakcije, ki se nanašajo na dodatne storitve sestavljanja in prilagajanja ter na dobavo zadevnega blaga. Družba Dresser-Rand Italija je kot davčna zastopnica družbe Dresser-Rand France izdala račune za vse blago, ki je bilo odposlano končni stranki.

13 Družba Dresser-Rand Italija je s sklicevanjem na status običajnega izvoznika kot davčna zastopnica družbe Dresser-Rand France menila, da lahko v skladu s členom 8(1)(c) in (2) dekreta št. 633 pridobi blago in storitve družbe FB ITMI, ne da bi morala plačati DDV, kar davčna uprava prereka. Ker je opredelitev običajnega izvoznika odvisna od opredelitve prenosa blaga iz Francije v Italijo, se nesoglasje med strankama iz postopka v glavni stvari nanaša na zadnjenavedeno opredelitev.

14 Tako družba Dresser-Rand France meni, da se prenos kompresorjev iz Francije v Italijo „obravna kot pridobitev znotraj Skupnosti na podlagi člena 17(1) Direktive [o DDV]“. Pojasnjuje tudi, da prodaja sestavljenega blaga končni stranki iz italijanskega ozemlja pomeni dobavo znotraj Skupnosti.

15 Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova trdi, da prenos blaga iz Francije v Italijo ureja člen 17(2)(f) te direktive in je zato predmet odložnega postopka iz člena 38, peti odstavek, točka (a), Uredbe-zakona št. 331 z dne 30. avgusta 1993 o usklajevanju določb o davkih na različnih področjih. Trdi namreč, da predmet pogodbe med družbama Dresser-Rand France in FB ITMI ni dobava novega blaga, ampak opravljanje storitve. Zato transakcije iz te pogodbe ni mogoče šteti za dobavo blaga v smislu člena 17(1) navedene direktive.

16 Družba Dresser-Rand France uporabi navedenega odložnega postopka v zadevi v glavni stvari nasprotuje, prvič, ker je dejavnost družbe FB ITMI predvsem proizvodnja in dobava blaga, in drugič, ker blago, vneseno na italijansko ozemlje, ni vrnjeno v državo članico izvora, kar je v nasprotju s tem, kar Direktiva o DDV določa za uporabo takega postopka.

17 V teh okoliščinah je Commissione tributaria provinciale di Genova (pokrajinsko davčno sodišče v Genovi) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji, ki sta enaki v zadevah C-606/12 in C-607/12:

„1. Ali je mogoče transakcijo prenosa blaga iz ene države članice na italijansko ozemlje zaradi preizkusa prilagodljivosti tega blaga drugemu blagu, pridobljenemu na nacionalnem ozemlju, ne da bi bil na blagu, ki je vneseno v Italijo, opravljen kakršen koli poseg, zajeti z izrazom ‚delo, ki se opravi na blagu‘ iz člena 17(2)(f) Direktive [o DDV] in ali je v zvezi s tem primerno opredeliti naravo transakcij, ki potekajo med družbama FB ITMI in [Dresser-Rand Italija]?

2. Ali je treba člen 17(2)(f) Direktive [o DDV] razlagati tako, da zakonodaja in praksa držav članic na podlagi te določbe ne moreta določiti, da se pošiljanje ali prevoz blaga obravnava kot prenos v drugo državo članico, razen če se blago vrne v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljano?“

18 S sklepom predsednika Sodišča z dne 28. januarja 2013 sta bili zadevi C-606/12 in C-607/12 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodb.

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

19 Iz predložitvenih odločb in iz stališč strank izhaja mogoča zmeda v zvezi s pojmom „dobava blaga“, opredeljenim v členu 14 Direktive o DDV ter v zvezi s pojmom „pridobitev znotraj Skupnosti“, opredeljenim v členu 20 te direktive.

20 Kot je razvidno iz točke 14 te sodbe, se namreč pojem „pridobitev znotraj Skupnosti“ večkrat navaja v povezavi s členom 17(1) navedene direktive, medtem ko je ta pojem predmet člena 21 iste direktive.

21 Tako člen 17(1) Direktive o DDV nekatere prenose blaga šteje za dobave znotraj Skupnosti in se nikakor ne nanaša na pridobitve znotraj Skupnosti.

22 Zato je treba šteti, da se postavljeni vprašanja ne nanašata na pojem „pridobitev znotraj Skupnosti“, ampak na pojem „prenos blaga“ v smislu člena 17 Direktive o DDV.

Drugo vprašanje

23 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, ki ga je treba najprej obravnavati, sprašuje, ali je treba člen 17(2)(f) Direktive o DDV razlagati tako, da zakonodaja in praksa držav članic ne moreta določati, da se odpošiljanje ali prevoz blaga v drugo državo članico obravnava kot prenos v to državo članico, razen če se zadevno blago vrne v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljano.

24 Najprej se je treba osredotočiti na samo besedilo člena 17(2)(f) Direktive o DDV, ki izrecno določa, da za prenos v drugo državo članico ne šteje odpošiljanje blaga za potrebe opravljanja storitve za davčnega zavezanca, če se to blago nato vrne davčnemu zavezancu v državo članico izvora, in sicer v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano.

25 Uporaba člena 17(2)(f) te direktive je tako izrecno pogojena s tem, da se blago vrne v državo članico izvora.

26 Dalje, poudariti je treba, da člen 17(2) Direktive o DDV našteva več primerov, med njimi tega pod točko (f), ki niso zajeti z opredelitvijo „prenos v drugo državo članico“ iz člena 17(1) navedene direktive.

27 Tako je iz same zgradbe in besedila člena 17 Direktive o DDV razvidno, da se njegov drugi odstavek nanaša na izrpen seznam odstopanj, ki morajo biti zato predmet ozke razlage (glej po analogiji sodbo z dne 16. maja 2013 v zadevi TNT Express Worldwide, C-169/12, točka 24 in navedena sodna praksa).

28 Nazadnje je treba opozoriti, da je cilj, ki mu sledi prehodna ureditev DDV, ki velja za trgovino med državami članicami, vzpostavljena s to direktivo, prenos davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga (glej zlasti sodbi z dne 22. aprila 2010 v združenih zadevah X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 in C-539/08, ZOdl., str. I-3581, točka 30, in z dne 18. novembra 2010 v zadevi X, C-84/09, ZOdl., str. I-11645, točki 22 in 31). Tako je treba odstopanje iz člena 17(2)(f) iste direktive razlagati predvsem glede na ta cilj.

29 V skladu z načelom obdavčitve v namembni državi članici, navedenim v predhodni točki te sodbe, je treba člen 17(2)(f) Direktive o DDV torej razlagati tako, da omogoča, da se prenos blaga v drugo državo članico ne opredeli kot dobava znotraj Skupnosti, samo če to blago začasno

ostane v tej državi članici in naj bi se nato vrnilo v državo članico izvora.

30 Namreč, prenosa blaga v drugo državo članico ni treba opredeliti za dobavo znotraj Skupnosti, le če se tak prenos ne opravi za končno potrošnjo tega blaga v tej državi članici, ampak za izvedbo predelave navedenega blaga, ki ji sledi njegova vrnitev v državo članico izvora.

31 Glede na zgoraj navedeno je treba vrnitev blaga davčnemu zavezancu v državo članico, iz katere je bilo to blago prvotno odposlano ali odpeljeno, šteti za pogoj, ki je potreben za uporabo člena 17(2)(f) Direktive o DDV.

32 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2)(f) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba blago, potem, ko se delo na njem opravi v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz navedenega blaga konča, nujno vrniti davčnemu zavezancu v državi članici, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljeno, da se odpošiljanja ali prevoza tega blaga ne bi opredelilo kot prenos v drugo državo članico.

Prvo vprašanje

33 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2)(f) Direktive o DDV razlagati tako, da preizkus prilagodljivosti blaga, prenesenega iz prve države članice na ozemlje druge države članice, drugemu blagu, pridobljenemu na ozemlju zadnje države, ne da bi bil na prenesenem blagu opravljen kakršen koli poseg, spada pod pojem „delo, ki se opravi na tem blagu“ v smislu te določbe.

34 Opozoriti je treba, da v okviru delitve sodne pristojnosti med nacionalnimi sodišči in Sodiščem iz člena 267 PDEU, čeprav Sodišče o predhodnih vprašanjih naeloma odloča, ne da bi moralo upoštevati okoliščine, v katerih so mu nacionalna sodišča vprašanja postavila in ki narekujejo uporabo določbe prava Unije, glede katere želijo njegovo razlago, pa je drugače predvsem v primeru, kadar je očitno, da določbe prava Unije, predložene v razlago Sodišču, ni mogoče uporabiti (glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 1990 v združenih zadevah Dzodzi, C-297/88 in C-197/89, Recueil, str. I-3763, točki 39 in 40, in z dne 14. junija 2007 v zadevi Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, ZOdl., str. I-4887, točki 22 in 23).

35 Kot je bilo poudarjeno v točki 32 te sodbe, je vrnitev blaga davčnemu zavezancu v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljeno, nujni pogoj za uporabo člena 17(2)(f) Direktive o DDV.

36 Iz predložitvenih odločb pa je razvidno, da v zadevah iz postopkov v glavni stvari zadevno blago, potem ko je bilo delo na njem opravljeno v Italiji, ni bilo vrnjeno v državo članico izvora, in sicer v Francosko republiko.

37 Ker pogoj, ki se nanaša na vrnitev blaga v državo članico izvora, ni izpolnjen, se člen 17(2)(f) Direktive o DDV ne uporabi v postopkih v glavni stvari.

38 Zato na prvo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 17(2)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba blago, potem ko se delo na

njem opravi v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz navedenega blaga konča, nujno vrniti davčnemu zavezancu v državi članici, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljeno, da se odpošiljanja ali prevoza tega blaga ne bi opredelilo kot prenos v drugo državo članico.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.