

62018CJ0265

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 2. maja 2019 (*1)

„Predhodno odločanje – Harmonizacija davčne zakonodaje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Posebna ureditev za mala podjetja – Členi od 282 do 292 – Oprostitev malih podjetij, katerih letni promet je nižji od predpisanega praga, DDV – Hkratna dobava dveh nepremičnin z eno samo transakcijo – Prekoračitev letne omejitve prometa ob upoštevanju prodajne cene ene od dveh nepremičnin – Obveznost plačila davka od celotne vrednosti transakcije“

V zadevi C-265/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) z odločbo z dne 11. aprila 2018, ki je na Sodišču prispela 17. aprila 2018, v postopku

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

proti

Akvilė Jarmuškienė,

ob udeležbi

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik senata, E. Juhász (poročevalec) in I. Jarukaitis, sodnika,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za litovsko vlado R. Krasuckaitis in V. Vasiliauskienė, agentki,

—

za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskaitis, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 282 do 292 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 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve, v nadaljevanju: nacionalni davčni inšpektorat) in Akvilė Jarmuškienė, ker je bila tej zavrnjena oprostitev davka na dodano vrednost (DDV) v okviru ekonomske transakcije, ki zajema dobavo hiše in zemljišča, na katerem je ta hiša zgrajena.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

V uvodni izjavi 49 Direktive o DDV je navedeno, da je treba „omogočiti, da države članice še naprej uporabljajo posebne ureditve za majhna [mala] podjetja v skladu s skupnimi določbami in z namenom tesnejše uskladitve“.

4

Poglavje 1, ki se nanaša na „dobavo blaga“ iz naslova IV, „Obdavčljive transakcije“, vsebuje člen 14 te direktive. Ta člen v odstavku 1 določa, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

5

V oddelku 2, naslovljenem „Oprostitev in progresivne olajšave“, iz poglavja 1, ki se nanaša na „posebno ureditev za mala podjetja“, ki je pod naslovom XII te direktive, „Posebne ureditve“, so členi od 282 do 292 te direktive.

6

V skladu s členom 282 te direktive se oprostitev in progresivne davčne olajšave, predvidene v tem oddelku, uporabljajo za dobavo blaga in storitev malih podjetij (v nadaljevanju: posebna ureditev za mala podjetja).

7

Člen 287 Direktive o DDV določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarj[u] 1978, lahko oprostito davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

[...]

(11)

Litva: 29.000 EUR;

[...]“

8

Člen 288 te direktive določa:

„Promet, ki je osnova za uporabo postopkov iz tega oddelka, obsega naslednje zneske brez DDV:

(1)

znesek dobav blaga in storitev, kolikor so ti obdavčeni;

(2)

znesek transakcij, ki so oproščene s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi na podlagi člena 110 ali 111, člena 125(1), člena 127 ali člena 128(1);

(3)

znesek transakcij, ki so oproščene na podlagi členov [od] 146 do 149 in členov 151, 152 ali 153;

(4)

znesek transakcij z nepremičninami, finančnih transakcij iz točk [od] (b) do (g) člena 135(1) in zavarovalnih storitev, razen če so te transakcije postranske transakcije.

Pri izražanju prometa pa se ne upošteva odtujitev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev podjetja.“

9

Člen 1 Izvedbenega sklepa Sveta 2011/335/EU z dne 30. maja 2011 o dovoljenju Republiki Litvi za uporabo ukrepa, ki odstopa od člena 287 Direktive o 2006/112 (UL 2011, L 150, str. 6) določa, da se „z odstopanjem od člena 287[, točka 11,] Direktive o [DDV] [...] Republiki Litvi dovoli oprostitev DDV za davčne zavezance, katerih letni promet ne presega 45000 EUR v protivrednosti v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njenega pristopa k Evropski uniji“.

Litovsko pravo

10

Člen 4(1), točka 1, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost), kakor je bil spremenjen z zakonom št. XI-1817 z dne 20. decembra 2011 (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Dobava blaga je:

(1)

prenos blaga na drugo osebo, kadar v skladu s pogoji transakcije ta oseba ali tretja stran pridobi pravico do razpolaganja s tem blagom kot lastnik [...]"

11

Člen 71(1), (2) in (4) tega zakona določa:

„1. Obveznost identifikacije za DDV ter izračuna DDV in njegovega plačila v državni proračun se naloži davčnim zavezancem, ki dobavijo blago na ozemlju države [...]. Oseba, za katero velja obveznost identifikacije za DDV, mora vložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV.

2. Ne glede na odstavek 1 davčnemu zavezancu v Republiki Litvi ni treba vložiti zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV ter izračunati DDV in ga plačati v državni proračun, kot je to določeno s tem zakonom, za dobavljeno blago [...] in/ali opravljene storitve, kadar celoten letni znesek plačil v zadnjih 12 mesecih za dobavljeno blago in/ali opravljene storitve na ozemlju države pri opravljanju gospodarskih dejavnosti ni presegel 155.000 litovskih litasov (LTL). DDV se začne računati od meseca, ko je bila ta meja presežena. DDV se ne izračuna v zvezi z dobavljenim blagom in opravljenimi storitvami, če plačilo zanje ni preseglo navedenega zneska 155.000 LTL. [...]

[...]

4. Če davčni zavezanec ne vloži zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV, ta ni oproščen obveznosti obračuna DDV od dobavljenega blaga in/ali opravljenih storitev.“

12

Člen 92(1) navedenega zakona določa:

„Davčni zavezanec, ki bi moral vložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV v skladu s členom 71 [tega] zakona, [...] vendar tega ni storil, mora v skladu s postopkom, določenim v tem členu, izračunati in v državni proračun plačati DDV za blago in storitve, za katere bi moral v skladu z določbami [tega zakona] izračunati in plačati DDV kot zavezanec za DDV. Znesek DDV, ki ga je treba plačati za dobavljeno blago in/ali opravljene storitve, se izračuna po tej formuli ([...] za dobavljeno blago in opravljene storitve, za katere plačilo ni preseglo zneska 155.000 LTL, določenega v členu 71(2) tega zakona, se DDV ne izračuna, če pa je bila navedena omejitev presežena, je treba DDV izračunati za vse dobavljeno blago in/ali opravljene storitve, glede katerega je bila navedena omejitev presežena):

znesek DDV, ki ga je treba plačati = plačilo * S/(100 % + S),

pri čemer S pomeni stopnjo DDV (%), določeno v tem zakonu za to blago in/ali storitve; * pa je znak za množenje.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13

A. Jarmuškienė je s prodajno pogodbo z dne 10. februarja 2011 v solastništvu z drugo fizično osebo kupila kmetijsko zemljišče. Gradbeno dovoljenje za to zemljišče ji je bilo izdano 4. julija 2011. Na kupljeni parceli so bili potem zgrajeni stanovanjski objekt in dva turistična objekta.

14

A. Jarmuškienė in solastnik sta 28. decembra 2012 stanovanjski objekt z delom zemljišča prodala za 450.000 LTL (približno 130.329 EUR) (v nadaljevanju: zadevna transakcija). Od te prodajne cene je A. Jarmuškienė prejela 112.500 LTL (približno 32.437 EUR) za del zemljišča in 150.000 LTL (približno 43.443 EUR) za del stanovanjskega objekta, zgrajenega na tem zemljišču.

15

Lokalna davčna uprava je po inšpekciji v zvezi z DDV za obdobje 2012–2013 v odločbi z dne 23. oktobra 2015 ugotovila, da zadevna transakcija ni bilo enkratna ali občasna, temveč da je A. Jarmuškienė opravljala gospodarsko dejavnost v smislu zakona o DDV. Po mnenju te davčne uprave bi ta tako morala znesek 45.558 LTL (približno 13.195 EUR) prijaviti kot izstopni DDV, izračunan od celotnega zneska, ki ga je prejela v okviru zadevne transakcije, in sicer 262.500 LTL (približno 76.025 EUR). Ker pa je vstopni DDV za gradbena dela v zvezi s stanovanjskim objektom znašal 21.000 LTL (približno 6082 EUR), je lokalna davčna uprava menila, da bi A. Jarmuškienė morala ta znesek od prej navedenega zneska 45.558 LTL (približno 13.195 EUR) odšteti, tako da iz naslova izstopnega DDV v okviru zadevne transakcije ostane dolžna plačati znesek 24.558 LTL (7112 EUR). Na koncu je lokalna davčna uprava ob upoštevanju obstoja kasnejše ločene dobave odločila, da mora A. Jarmuškienė za obdobje 2012–2013 iz naslova DDV plačati znesek 21.915,55 EUR, skupaj z zamudnimi obrestmi v višini 5034 EUR in globo v višini 2192 EUR.

16

A. Jarmuškienė je zoper to odločbo vložila pritožbo na nacionalni davčni inšpektorat, ki je z odločbo z dne 2. februarja 2016 potrdil zneske DDV, katerih plačilo je naložila lokalna davčna uprava.

17

A. Jarmuškienė se je potem obrnila na Mokestinų ginčų komisija (komisija za davčne spore, Litva) (v nadaljevanju: KDS), ki je z odločbo z dne 9. maja 2016 odločbo nacionalnega davčnega inšpektorata z dne 2. februarja 2016 razglasila za nično in temu zadevo vrnila v ponovno obravnavo. V utemeljitev svoje odločbe je KDS ocenila, da je z zadevno transakcijo A. Jarmuškienė prodala dve ločeni enoti blaga, in sicer del zemljišča in del stanovanjskega objekta, ter da je zato lokalna davčna uprava napačno menila, da je bila prodaja nepremičnin v okviru te transakcije ena sama dobava blaga. Po mnenju KDS so bile v resu dejanskega stanja z DDV obdavčene le dobave blaga, katerega cena je presegala prag, določen z zakonom o DDV. V tem primeru pa naj bi samo ena od prodaj blaga, ki je bilo predmet zadevne transakcije, omogočala preseganje tega praga.

18

Nacionalni davčni inšpektorat je zoper odločbo KDS z dne 9. maja 2016 vložil tožbo pred sodiščem in zatrjeval, da je A. Jarmuškienė z zadevno transakcijo izvedla eno samo dobavo blaga, ker zadevno blago ni moglo biti dobavljeno ločeno, saj je neločljivo povezano in z ekonomskega vidika pomeni celoto.

19

Prvostopenjsko sodišče je to tožbo zavrnilo, zato je nacionalni davčni inšpektorat pri predložitvenem sodišču, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve), vložil pritožbo.

20

To sodišče navaja, da je treba za rešitev spora, ki mu je predložen, vedeti, kako je treba ureditev za mala podjetja iz členov od 282 do 292 Direktive o DDV razlagati v okoliščinah, kot so te v tem sporu, v katerem sta dve enoti blaga predmet dobave v okviru iste transakcije, vendar pa je letni prag prometa, določen v členu 287 te direktive, presežen le pri dobavi ene od teh enot blaga.

21

Po eni strani predložitveno sodišče poudarja, da bi bilo logično stališče, da so davčni zavezanci, za katere velja ta posebna ureditev za mala podjetja, zavezani k plačilu DDV le takrat, kadar so zneski iz člena 287 Direktive o DDV prekoračeni. Navaja, da je v litovskem pravu dobava zgradbe mogoča brez prenosa lastninske pravice na parceli, na kateri je ta zgradba zgrajena, in da sta bili v tem primeru navedeni nepremičnini v pogodbi navedeni ločeno z lastnima prodajnima cenama. Poleg tega to sodišče ocenjuje, da bi dejstvo, da se A. Jarmuškienė ne omogoči pridobitev oprostitve DDV glede ene od enot blaga, ki sta bili predmet zadevne transakcije, povzročilo neenako obravnavanje glede na drugega davčnega zavezanca, ki bi prišel do enakega rezultata, vendar z dvema ločenima transakcijama, in ki bi letni prag presegel le s kasnejšimi transakcijami. Dodaja še, da po njegovem mnenju sodbe z dne 8. junija 2000, Breitsolu (C-400/98, EU:C:2000:304), ni mogoče prenesti na to zadevo.

22

Po drugi strani predložitveno sodišče poudarja, da je treba določbe posebne ureditve za mala podjetja kot odstopanje od splošne ureditve iz Direktive o DDV razlagati ozko. Navaja tudi, da se v skladu z besedilom člena 288(1) te direktive „znesek dobav blaga“, ki sestavlja promet, naveden v členu 287 te direktive, specifično nanaša na celotno vrednost zadevne dobave, neodvisno od števila enot blaga, ki to dobavo sestavljajo. To sodišče s sklicevanjem na točko 70 sodbe z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), meni, da bi bil tak pristop skladen s ciljem te posebne ureditve, katere namen je spodbujanje izključno malih podjetij. To sodišče poleg tega navaja, da mora davčni zavezanec, preden izvede transakcijo, ki se nanaša na več enot blaga, vedeti, ali bo za to sestavljeno transakcijo deležen oprostitve DDV, ki se uporablja za mala podjetja.

23

V teh okoliščinah je Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člene od 282 do 292 Direktive [o DDV] razlagati tako, da mora davčni zavezanec (dobavitelj) v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi – kadar se dve enoti blaga dobavita v isti transakciji, vendar je omejitev letnega prometa (obseg dejavnosti), določena v členu 287 Direktive [o DDV] (in v ustrezni določbi nacionalne zakonodaje), presežena le z dobavo ene od enot tega blaga – med drugim izračunati in plačati DDV od celotnega zneska transakcije (zneska dobave obeh enot blaga) ali le od dela transakcije, s katerim je bila zgoraj navedena omejitev (obseg dejavnosti) presežena (zneska dobave ene od enot blaga)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

24

Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene od 282 do 292 Direktive o DDV razlagati tako, da mora davčni zavezanec, kadar dobava istemu kupcu zajema dve nepremičnini, ki sta po naravi povezani in sta predmet ene prodajne pogodbe, ter je letni prag prometa, ki je referenca za uporabo posebne ureditve za mala podjetja iz te direktive, presežen, plačati davek na podlagi vrednosti celotne zadevne dobave, torej ob upoštevanju vrednosti dveh enot blaga, ki sta predmet te dobave, čeprav upoštevanje vrednosti ene od teh enot blaga ne bi privedla do prekoračitve tega letnega praga.

25

V zvezi s tem je treba opozoriti, da členi od 282 do 292 Direktive o DDV določajo možnost držav članic, da mala podjetja oprostitjo DDV.

26

Na podlagi člena 287 te direktive lahko države članice, ki so pristopile po 1. januarju 1978, oprostitjo davka davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti v nacionalni valuti zneskov, ki so navedeni po državah članicah, ki so v njem našteje. V skladu z Izvedbenim sklepom 2011/335 se Republiki Litvi, ki je poleg tega po njegovem začetku veljavnosti uvedla euro, z odstopanjem od člena 287, točka 11, Direktive o DDV dovoli „oprostitev DDV za davčne zavezance, katerih letni promet ne presega 45000 EUR v protivrednosti v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njenega pristopa k Evropski uniji“. Ta promet se izračuna z uporabo člena 288 iste direktive.

27

V skladu s sodno prakso Sodišča je treba posebno ureditev za mala podjetja kot izjemo od skupnega sistema Direktive o DDV uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg njenega cilja, in jo razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 28. septembra 2006, Komisija/Avstrija, C-128/05, EU:C:2006:612, točka 22).

28

V tem primeru ni sporno, da je davčni zavezanec s prodajo iz postopka v glavni stvari presegel prag, prek katerega ni mogoče več pridobiti oprostitve za mala podjetja. Vendar pa predložitveno sodišče sprašuje, ali mora biti z DDV obdavčena samo vrednost enega od sestavnih delov transakcije, ki je privedel do prekoračitve tega praga.

29

Ker je samo to vprašanje predmet spora o glavni stvari, Sodišču v tem primeru ni treba obravnavati vprašanja, ali mora davčni zavezanec takrat, ko je prag, določen v členu 287 Direktive o DDV, presežen, DDV obračunati za vse transakcije, ki jih je izvedel, vključno z vsemi transakcijami pred tisto, katere vrednost je povzročila prekoračitev tega praga.

30

Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je bila prodaja dela hiše in zemljišča, na katerem ta hiša stoji, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, izvedena v korist istega kupca z eno pogodbo.

Iz te odločbe tudi izhaja, da je bilo plačilo, prejeto za dobavo teh nepremičnin, skupen znesek.

31

Res je, da se je v tem primeru v prodajni pogodbi razlikovalo med ceno hiše in ceno zemljišča. Vendar ostaja dejstvo, da sta ti enoti blaga ozko povezani tako po svoji naravi kot po svojih cenah, ki sta bili določeni skupno.

32

V zvezi s tem je treba navesti, da se v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV za „dobavo blaga“ šteje prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

33

V zadevi v glavni stvari pa je bil prenos pravice do razpolaganja z nepremičninama v celoti izveden z istim pravnim aktom.

34

V tem primeru v smislu člena 14(1) Direktive o DDV obstaja le ena dobava, čeprav sta njen predmet dve enoti blaga.

35

Sestavnih delov te enotne dobave namreč ni mogoče razstaviti, saj bi bilo to z vidika sistema DDV umetno (glej po analogiji sodbo z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, točka 22).

36

Iz tega sledi, da je treba DDV plačati od celotnega zneska zadevne transakcije.

37

To ugotovitev potrjuje cilj posebne ureditve za mala podjetja. Ta namreč določa upravne poenostavitve, katerih namen je krepitev ustanavljanja, dejavnosti in konkurenčnosti malih podjetij ter ohranitev razumnega razmerja med upravnimi bremenmi, povezanimi z davčnim nadzorom, in nizkimi davčnimi prihodki, ki se pričakujejo. Tako je cilj te ureditve, da se taka upravna bremena prihranijo tako malim podjetjem kot davčnim upravam (glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, točki 63 in 68).

38

Poudariti pa je treba, da upravna bremena, ki jih nosita zadevni davčni organ in davčni zavezanec, ne bi bila zmanjšana, če bi bilo treba izvesti ločene izračune, ki se nanašajo na različno blago v okviru ene in iste dobave, ki je predmet iste prodajne pogodbe.

39

Iz prej navedenega izhaja, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 282 do 292 Direktive o DDV razlagati tako, da mora davčni zavezanec, kadar dobava v korist istega kupca zajema dve nepremičnini, ki sta po naravi povezani in sta predmet ene same prodajne pogodbe, ter je letni prag prometa, ki je referenca za uporabo posebne ureditve za mala podjetja, ki jo določa ta direktiva, presežen, plačati davek na podlagi vrednosti celotne zadevne

dobave, torej ob upoštevanju vrednosti dveh enot blaga, ki sta predmet te dobave, čeprav upoštevanje vrednosti ene od teh enot blaga ne bi privedlo do prekoračitve tega letnega praga.

Stroški

40

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 stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člene od 282 do 292 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da mora davčni zavezanec, kadar dobava v korist istega kupca zajema dve nepremičnini, ki sta po naravi povezani in sta predmet ene same prodajne pogodbe, ter je letni prag prometa, ki je referenca za uporabo posebne ureditve za mala podjetja, ki jo določa ta direktiva, presežen, plačati davek na podlagi vrednosti celotne zadevne dobave, torej ob upoštevanju vrednosti dveh enot blaga, ki sta predmet te dobave, čeprav upoštevanje vrednosti ene od teh enot blaga ne bi privedlo do prekoračitve tega letnega praga.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: litovščina.