

62018CJ0388

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 29. julija 2019 (*1)

„Predhodno odločanje – Obdavčitev – Harmonizacija davčne zakonodaje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Člen 288, prvi odstavek, točka 1, in člen 315 – Posebna ureditev za mala podjetja – Posebna ureditev za obdavčljive preprodajalce – Obdavčljivi preprodajalec, za katerega se uporablja maržna ureditev – Letni promet, ki določa uporabo posebne ureditve za mala podjetja – Razlika v ceni ali prejeta plačila“

V zadevi C-388/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 7. februarja 2018, ki je prispela na Sodišče 13. junija 2018, v postopku

Finanzamt A

proti

B,

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 nemško vlado sprva T. Henze in S. Eisenberg, agenta, nato S. Eisenberg, agentka,

–

za Evropsko komisijo L. Mantl in L. Lozano Palacios, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 288, prvi odstavek, točka 1, 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 Finanzamt A (davčni urad A, Nemčija) in B, ki opravlja dejavnost preprodaje rabljenih vozil, glede metode izračuna letnega prometa B za namene uporabe posebne ureditve za mala podjetja, ki jo določa Direktiva o DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna 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

Naslov XII Direktive o DDV, „Posebne ureditve“, vsebuje poglavje 1 z naslovom „Posebna ureditev za mala podjetja“. V oddelku 2 tega poglavja 1 z naslovom „Oprostitve in progresivne olajšave“ so vsebovani členi od 282 do 292 te direktive.

5

V skladu s členom 282 te direktive se oprostitve in progresivne davčne olajšave, predvidene v navedenem oddelku 2, uporabljajo za dobavo blaga in storitev malih podjetij.

6

Člen 288 Direktive o DDV 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 [te obdavčene];

(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 146 do 149 in členov 151, 152 ali 153;

(4)

znesek transakcij z nepremi?ninami, finan?nih transakcij iz to?k (b) do (g) ?lena 135(1) in zavarovalnih storitev, razen ?e so te transakcije postranske transakcije.

Pri izra?unu prometa pa se ne upošteva odtujitev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev podjetja.“

7

V skladu s ?lenom 289 te direktive „[d]av?ni zavezanci, oproš?eni DDV, nimajo pravice do odbitka DDV v skladu s ?leni 167 do 171 in ?leni 173 do 177 niti ga ne smejo izkazovati na svojih ra?unih“.

8

?len 290 navedene direktive dolo?a:

„Dav?ni zavezanci, upravi?eni do oprostitve DDV, se lahko odlo?ijo za splošno ureditev DDV ali za poenostavljene postopke iz ?lena 281. V tem primeru imajo pravico do vsakršne progresivne dav?ne olajšave, ki jo lahko dolo?a nacionalna zakonodaja.“

9

V naslovu XII, poglavje 4, Direktive o DDV je dolo?ena „[p]osebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“. V oddelku 2 tega poglavja 4, naslovljenem „Posebna ureditev za obdav?ljive preprodajalce“, so v pododdelku 1, naslovljenem „Maržna ureditev“, vsebovani ?leni od 312 do 325 te direktive.

10

?len 313(1) navedene direktive dolo?a:

„Države ?lanice za obdav?itev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdav?ljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdav?uje razlika v ceni, ki jo doseže obdav?ljiv preprodajalec v skladu z dolo?bami tega pododdelka.“

11

?len 314 iste direktive dolo?a:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdav?ljivi preprodajalec, ?e mu to blago v [Uniji] dobavi ena od naslednjih oseb:

(a)

oseba, ki ni dav?ni zavezanec;

(b)

drug dav?ni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug dav?ni zavezanec, oproš?ena v skladu s ?lenom 136;

(c)

drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitve za mala podjetja iz členov 282 do 292 in vključuje osnovna sredstva;

(d)

drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi.“

12

Člen 315 Direktive o DDV določa:

„Davčna osnova za dobave blaga iz člena 314 je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni.

Razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca, je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.“

Nemško pravo

13

Člen 1 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost), naslovljen „Obdavčljive transakcije“, v različici tega zakona, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (BGBl. 2005 I, str. 386, v nadaljevanju: UStG), določa:

„(1) Predmet davka na dodano vrednost so naslednje transakcije:

1.

dobave ali druge storitve, ki jih na ozemlju države podjetnik v okviru svoje dejavnosti opravi za plačilo [...]“.

14

Člen 10 UStG, naslovljen „Davčna osnova za dobave, druge storitve in pridobitve blaga znotraj Skupnosti“, določa:

„Vrednost transakcije se pri dobavah in drugih storitvah (člen 1(1), točka 1, prvi stavek) [...] določa na podlagi prejetega plačila. Plačilo je vse, kar prejemnik storitve potroši za to, da storitev prejme, zmanjšano za davek na dodano vrednost. [...]“

15

Člen 19 UStG z naslovom „Obdavčitev malih podjetij“ določa:

„(1) Plačilo davka na dodano vrednost za opravljene transakcije iz člena 1(1), točka 1, so izvzeti podjetniki [...], katerih promet iz drugega stavka, vključno s pripadajočim davkom, v predhodnem koledarskem letu ni presegel 17.500 EUR, v tekočem koledarskem letu pa predvidoma ne bo presegel 50.000 EUR. Promet v smislu prvega stavka je skupni promet, ugotovljen na podlagi prejetih plačil, zmanjšan za transakcije v zvezi z osnovnimi sredstvi, ki jih vsebuje. [...]

[...]

(3) Skupni promet je vsota obdavčljivih transakcij v smislu §lena 1(1), točka 1, ki jih je opravil podjetnik, razen naslednjih transakcij:

[...]"

16

§len 25a UStG z naslovom „Maržna ureditev“ določa:

„(1) Dobave premišnin v smislu §lena 1(1), točka 1, se obdavčijo v skladu z naslednjimi določbami (maržna ureditev), če so izpolnjeni ti pogoji:

[...]

(3) Vrednost transakcije se doloži glede na znesek, za katerega prodajna cena presega nakupno ceno blaga;

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17

B je kot izvajalec dejavnosti preprodaje rabljenih vozil izvajal obdavčljive transakcije, za katere se uporablja maržna ureditev iz §lena 25a UStG. Njegov promet, izražen na podlagi prejetih plačil, je znašal 27.358 EUR v letu 2009 oziroma 25.115 EUR v letu 2010.

18

V obračunih DDV z dne 10. februarja 2010 (za leto 2009) in z dne 23. marca 2011 (za leto 2010) je B menil, da se lahko sklicuje na status „malega podjetnika“ v smislu §lena 19 UStG, saj je njegov promet v letih 2009 in 2010 znašal 17.328 EUR oziroma 17.470 EUR. B navedenih vrednosti prometa ni izražunal na podlagi prejetih plačil, temveč na podlagi razlik v ceni v skladu s §lenom 25a(3) UStG.

19

Glede prvega od obračunov DDV je davčna uprava potrdila, da se letni promet, ki je osnova za uporabo ureditve za mala podjetja, lahko doloži na podlagi zneska razlik v ceni, in torej sprejela, da se za B uporablja posebna ureditev za mala podjetja.

20

Vendar je glede drugega obračuna DDV davčni urad A v odmerni odločbi z dne 4. oktobra 2012 zavrnil uporabo ureditve za mala podjetja za leto 2010 za B. Upravna praksa je bila namreč spremenjena z Umsatzsteuer-Anwendungserlass (navodila za uporabo davka na dodano vrednost) z dne 1. oktobra 2010 (BStBl. 2010 I, str. 846), v skladu s katerim mora biti za uporabo ureditve za mala podjetja, zlasti v primeru uporabe maržne ureditve za preprodajalce, letni promet izražen glede na prejeta plačila, in ne na podlagi razlik v ceni.

21

Ker je bil ugovor zoper to odmerno odločbo zavrnen, je B vložil tožbo pri pristojnem Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija), ki je navedeno odmerno odločbo odpravilo, ker se prejeta plačila, ki

presejajo razlike v ceni, ne bi smela upoštevati pri izražanju prometa za namene uporabe posebne ureditve za mala podjetja.

22

To sodišče je menilo, da člen 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV nima neposrednega učinka in da nasprotuje metodi izražanja, ki jo uporablja davčni organ A. Ta določba namreč določa, da promet, ki ga je treba upoštevati za uporabo ureditve za mala podjetja, obsega znesek dobav blaga in storitev, „kolikor so ti obdavčeni [te obdavčene]“. Maržna ureditev, ki se uporablja za dobave, ki jih opravlja B, pa po mnenju tega sodišča v skladu s členom 315 Direktive o DDV določa, da se obdavči le razlika v ceni.

23

V okviru revizije, ki jo je davčni organ A vložil pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), je ta davčni organ navedel, da je bil člen 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV napačno razlagan.

24

Zdi se, da se predložitveno sodišče strinja z mnenjem Finanzgericht (finančno sodišče), da mora biti promet, ki ga je treba uporabiti kot osnovo za uporabo ureditve za mala podjetja, določen v členu 282 in naslednjih Direktive o DDV, za trgovce, za katere velja maržna ureditev iz člena 314 te direktive, določen na podlagi razlike v ceni, saj člen 313(1) navedene direktive za trgovce določa posebna pravila. Navaja, da v skladu s členom 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV promet, ki ga je treba upoštevati, obsega znesek dobav blaga, „kolikor so ti obdavčeni [te obdavčene]“. Vendar pa se to pojasnilo po njegovem mnenju nanaša na obseg davčne osnove, ki naj bi bila v okviru ureditve iz člena 315 te direktive omejena na razliko v ceni.

25

Vseeno pa to sodišče ugotavlja, da bi bilo besedno zvezo „kolikor so ti obdavčeni [te obdavčene]“ iz člena 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV mogoče razumeti tudi tako, da je treba za uporabo ureditve za mala podjetja iz upoštevne prometa izvzeti le oproščene storitve. V skladu s tem pristopom naj bi bilo treba dobave, za katere velja maržna ureditev in ki niso oproščene, temveč obdavčene kot take, upoštevati v celoti, in ne le v višini osnove prometa, določenega s posebno določbo iz člena 315 te direktive.

26

Predložitveno sodišče poleg tega ne izključuje, da se v skladu s členom 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV lahko šteje, da „znesek“ dobav blaga ustreza „vsoti“ prejetih plačil, in da se ta določba tako nanaša na davčno osnovo v smislu člena 73 te direktive.

27

Ker je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) menilo, da je za rešitev spora, o katerem odloča, potrebna razlaga določb Direktive o DDV, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba v primerih uporabe maržne ureditve na podlagi ?lenov 311 in naslednjih Direktive [o DDV] dolo?be ?lena 288, prvi odstavek, to?ka 1, te direktive razlagati tako, da se upoštevni promet pri dobavah blaga iz ?lena 314 Direktive o DDV v skladu s ?lenom 315 Direktive [o DDV] dolo?a na podlagi razlike med zara?unano prodajno ceno in nabavno ceno?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

28

Predložitveno sodiš?e s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 288, prvi odstavek, to?ka 1, Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji ali nacionalni upravni praksi, v skladu s katero se promet, ki je osnova za uporabo posebne ureditve za mala podjetja za dav?nega zavezanca, za katerega velja posebna maržna ureditev za obdav?ljive preprodajalce, izra?una v skladu s ?lenom 315 tako, da se upošteva samo dosežena razlika v ceni.

29

V skladu s ?lenom 288, prvi odstavek, to?ka 1, Direktive o DDV promet, ki se uporablja kot osnova za uporabo posebne ureditve za mala podjetja, zajema znesek dobav blaga in storitev brez DDV, kolikor so te obdav?ene.

30

V skladu z ustaljeno sodno prakso iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in na?ela enakosti izhaja, da je treba pojme iz dolo?be prava Unije, ki za dolo?itev svojega pomena in obsega ne napotuje izrecno na pravo držav ?lanic, obi?ajno v vsej Uniji razlagati avtonomno in enotno, pri ?emer se ne smejo upoštevati le pojmi iz te dolo?be, ampak tudi njeno sobesedilo in cilji, ki se uresni?ujejo z zadevno ureditvijo (sodba z dne 23. maja 2019, WB, C?658/17, EU:C:2019:444, to?ka 50 in navedena sodna praksa).

31

Glede jezikovne razlage ?lena 288, prvi odstavek, to?ka 1, Direktive o DDV je treba najprej opozoriti, po eni strani, da je celotni znesek obdav?enih dobav blaga in storitev brez DDV tisti, ki glede na samo besedilo te dolo?be pomeni promet dav?nega zavezanca, vendar pa se, po drugi strani, izraz „obdav?ene“ ne nanaša na „znesek“, temve? na „dobave“ ali „storitve“.

32

Iz tega sledi, da se v skladu z besedilom te dolo?be s to dolo?bo za to, da se znesek dobav ali storitev vklju?i v promet dav?nega zavezanca, zahteva, da so te dobave ali storitve obdav?ene kot take, brez podrobnih pojasnil, kako morajo biti obdav?ene, to je brez navedbe na?ina njihove obdav?itve.

33

Prav tako iz tega besedila ne izhaja, da morajo biti dobave ali storitve v vsakem primeru v celoti obdav?ene.

34

Vendar pa ni sporno, da so dobave, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, obdavčene, tudi če so obdavčene na podlagi posebne ureditve.

35

Zato iz jezikovne razlage člena 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV izhaja, da promet, ki je osnova za namene uporabe posebne ureditve za mala podjetja, obsega skupni znesek dobav, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, in ne razlike v ceni, ki jo ti dosežejo.

36

Splošna sistematika, zgodovina in namen Direktive o DDV to razlago potrjujejo.

37

V zvezi s splošno sistematiko te direktive je treba opozoriti, da se v tem primeru obravnava razmerje med dvema posebnima ureditvama, ki ju določa navedena direktiva, in sicer med posebno ureditvijo za mala podjetja in tisto za obdavčljive preprodajalce.

38

Vendar, kot je upravičeno trdila nemška vlada, sta posebna ureditev za mala podjetja in tista za obdavčljive preprodajalce dve avtonomni posebni ureditvi, ki sta neodvisni druga od druge. Ker ni sklicevanja v eni od teh posebnih ureditev na elemente in pojme, ki so določeni v drugi, je treba vsebino ene od teh posebnih ureditev na celoma presoditi brez upoštevanja vsebine druge.

39

V zvezi z zgodovino nastanka zakonodaje glede DDV je treba opozoriti, da razvoj te zakonodaje tudi potrjuje, da pojem „razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec“ ne more vplivati na razlago pojma „promet“ v okviru posebne ureditve za mala podjetja.

40

Opozoriti je treba namreč, da je bila posebna ureditev za mala podjetja uvedena s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodatno vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) in da je bila šele naknadno, z namenom določiti posebno ureditev za obdavčljive preprodajalce, sprejeta Direktiva Sveta 94/5/ES z dne 14. februarja 1994 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 255).

41

Zato se pravila o določitvi prometa za namene uporabe posebne ureditve za mala podjetja, določena v Šesti direktivi 77/388, ne morejo šteti za prilagojena tistim o posebni ureditvi za obdavčljive preprodajalce, ki so določena z Direktivo 94/5, saj ni izrecne določbe, ki bi določala tako prilagoditev.

42

Kar zadeva namen posebne ureditve za mala podjetja, je Sodišče razsodilo, da je zakonodajalec Unije s to posebno ureditvijo želel poenostaviti računovodske zahteve, ki jih prinaša splošni sistem

DDV (sodba z dne 6. oktobra 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, točka 39), pri čemer so te upravne poenostavitve namenjene zlasti okrepitvi ustanavljanja, dejavnosti in konkurenčnosti malih podjetij (sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, točka 63, in z dne 2. maja 2019, Japuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, točka 37).

43

V zvezi s tem je treba poudariti, podobno kot nemška vlada, da cilj, ki mu sledi posebna ureditev za mala podjetja, ni povečanje konkurenčnosti velikih podjetij, ki opravljajo dejavnost preprodaje rabljenega blaga. Če se prejeta plačila, ki presegajo razliko v ceni, ne bi upoštevala pri izračunu prometa za namene uporabe te posebne ureditve, bi lahko taka podjetja, ki imajo visok promet in dosegajo nizko razliko v cenah, spadala pod to ureditev in tako imela neupravičeno konkurenčno prednost.

44

Iz vseh prej navedenih preudarkov izhaja, da je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji ali nacionalni upravni praksi, v skladu s katero se promet, ki je osnova za uporabo posebne ureditve za mala podjetja za davčnega zavezanca, za katerega velja posebna maržna ureditev za obdavčljive preprodajalce, izračuna v skladu s členom 315 te direktive tako, da se upošteva samo dosežena razlika v ceni. Ta promet mora biti določen na osnovi vseh zneskov brez DDV, ki jih je prejel ali jih bo prejel ta obdavčljivi preprodajalec, ne glede na to, na kakšen način bodo ti zneski dejansko obdavčeni.

Stroški

45

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 288, prvi odstavek, točka 1, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji ali nacionalni upravni praksi, v skladu s katero se promet, ki je osnova za uporabo posebne ureditve za mala podjetja za davčnega zavezanca, za katerega velja posebna maržna ureditev za obdavčljive preprodajalce, izračuna v skladu s členom 315 te direktive tako, da se upošteva samo dosežena razlika v ceni. Ta promet mora biti določen na osnovi vseh zneskov brez davka na dodano vrednost, ki jih je prejel ali jih bo prejel ta obdavčljivi preprodajalec, ne glede na to, na kakšen način bodo ti zneski dejansko obdavčeni.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: nemščina.