

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 26. januarja 2012(1)

Združeni zadevi C-621/10 in C-129/11

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

in

OOD Provadinvest (C-129/11)

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenje na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihode

(Predlogi za sprejetje predhodne odločbe,
ki jih je vložilo Administrativen Sad Varna (Bolgarija))

„DDV – Transakcije med povezanimi osebami – Obseg možnosti obdavčitve na podlagi tržne vrednosti, ki jo imajo države članice v skladu z Direktivo 2006/112/ES – Možnost neposredne uporabe direktive, če nacionalna zakonodaja presega obseg možnosti“

1. Administrativen Sad Varna (upravno sodišče, Varna) (Bolgarija) s tema predlogoma za sprejetje predhodne odločbe prosi za pojasnila glede omejitev možnosti iz člena 80(1) Direktive 2006/112, (2) v skladu s katero lahko države članice v nekaterih primerih odstopajo od splošnega pravila, da je davčna osnova dejansko plačilo, ki ga prejme dobavitelj, in namesto tega odmerijo davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na osnovi tržne vrednosti dobave. Prav tako želi vedeti, ali je bolgarska zakonodaja, ki izvaja to možnost v večjem številu primerov, združljiva z Direktivo 2006/112, in če ni, ali ima člen 80(1) neposreden učinek in ga lahko nacionalno sodišče neposredno uporabi.

Zakonodaja EU na področju DDV

2. Splošno načelo sistema DDV je določeno v členu 1(2) Direktive 2006/112:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izra?unan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obra?una po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vklju?en v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vklju?no faze prodaje na drobno.“

3. ?len 73 Direktive 2006/112(3) opredeljuje splošno pravilo o dolo?anju dav?ne osnove za DDV:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz ?lenov 74 do 77[(4)], dav?na osnova zajema vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

4. ?len 80 Direktive 2006/112 dolo?a mogo?o nadaljnjo izjemo od tega splošnega pravila:

„1. Da se prepre?i dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davka, lahko države ?lanice 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[(5)];

(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 390b[(6)];

(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.

[...]“

5. Koristno je razumeti, zakaj je bila uvedena neobvezna izjema.(7)

6. Gospodarski subjekti na splošno nimajo razloga za to, da bi cene dolo?ali na podlagi zneska DDV, ki se bo zara?unal pri njihovih dobavah, zlasti ?e sta obe stranki dav?ni zavezanki s pravico do popolnega odbitka vstopnega davka.(8) ?e ni tako, obstajajo primeri, ko se celotna obremenitev DDV zmanjša in se pobere manj DDV, ?e se dobavitelj in prejemnik dogovorita o umetno zvišani ali znižani ceni. Zlasti sta pomembna dva primera.

7. Prvi primer je, ko prejemnik nima pravice do popolnega odbitka vstopnega DDV (lahko je končni potrošnik ali davčni zavezanec, ki uporablja svoje vstopne transakcije za opravljanje oproščenih dobav ali ki je „mešan“ dobavitelj s pravico zgolj do deleža odbitka(9)). Interes tega prejemnika je, da plača manj DDV za blago in storitve, ki jih prejme z nakupom po umetno nizkih cenah. Ta primer obravnava člen 80(1)(a) Direktive 2006/112.

8. Drugi primer je, ko je dobavitelj „mešan“ davčni zavezanec, ki ima pravico do odbitka vstopnega davka je odvisna od deleža obdavčenih dobav v njegovih celotnih dobavah. Delež vstopnega davka, ki ga je mogoče odbiti, se bo povečal, če bo vrednost njegovih oproščenih izstopnih transakcij umetno znižana ali če bo vrednost njegovih obdavčenih izstopnih transakcij umetno zvišana (primera obravnava člen 80(1)(b) oziroma (c)(10)).

9. Ureditve te vrste pa niso verjetne, razen če nista obe stranki tako tesno povezani, da je dejanska zaračunana cena brez DDV zanju nazadnje finančno nepomembna – v normalnih okoliščinah ni v poslovnem interesu dobavitelja, da bi se dogovoril o umetno nizki ceni, ali v poslovnem interesu prejemnika, da bi se dogovoril o umetno visoki ceni. Možnost obdavčitve na osnovi tržne vrednosti je tako v členu 80(1) Direktive 2006/112 omejena na dobave, kjer „obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, planske, finančne ali pravne vezi“.

10. „Tržna vrednost“ je v členu 72 Direktive 2006/112 opredeljena kot „celoten znesek, ki bi ga pridobitelj ali prejemnik v prodajni fazi pridobitve zadevnega blaga ali opravljene storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali ponudniku na ozemlju države članice, v kateri je transakcija obdavčljiva, da bi si v tem trenutku zagotovil zadevno blago ali storitve“.

Bolgarska zakonodaja na področju DDV

11. Predložitveno sodišče omenja več določb zakona z naslovom Zakon za danak vrhu dobavljena stojnost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDS) iz leta 2006. Zlasti:

- v skladu s členom 27(3), točka 1, je pri vseh dobavah med povezanimi osebami davčna osnova tržna vrednost;
- v skladu s členom 45(1) so prenosi lastništva nepremičnin ali omejene stvarne pravice na njih oproščeni dobave;
- v skladu s členom 45(5), točka 2, se člen 45(1) ne nanaša na prenose lastništva ali druge stvarne pravice na opremi, strojih, instalacijah ali stavbah, ki so trdno pritrjeni na tla ali nameščeni pod zemljo, ali na njihov najem;
- v skladu s členom 70(5) v primeru nezakonito obračunanega davka ne obstaja pravica do odbitka vstopnega DDV.

12. Druga ustrezna pravila so v „dodatnih določbah“ Danačno-osiguritelni procesualni kodeksi (zakonik o davčnem postopku in postopku socialnega zavarovanja, v nadaljevanju: DOPK). Zlasti:

- odstavek 1(3) določa „povezane osebe“ za namene člena 27(3), točka 1, ZDDS (podrobneje kot člen 80(1) Direktive 2006/112, vendar v mejah te določbe);
- v skladu z odstavkom 1(8) je „tržna vrednost“ znesek brez DDV in trošarin, ki bi ga bilo treba plačati pod istimi pogoji za enako ali enakovrstno blago ali storitve pri pravnem poslu med nepovezanimi osebami;

– v odstavku 1(10) je navedenih pet metod za določanje tržne vrednosti, ki se uporabljajo v skladu z navodili ministrstva za finance.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. Družba ADSITS Balkan and Sea Properties (v nadaljevanju: Balkan and Sea), ki je nepremičninski naložbeni sklad, je leta 2009 v mestu Ravda kupila več nepremičnin za skupno ceno 21.318.852 BGN(11) od družbe Ravda tur EOOD. Ta je bila enoosebna družba z omejeno odgovornostjo, povezana z družbo Balkan and Sea v smislu odstavka 1(3) dodatnih določb DOPK. Na ceno je bil obračunan DDV(12) in družba Balkan and Sea je želela odbiti ta davek od svojega izstopnega DDV.

14. V presoji, ki jo je naročil davčni organ, je bilo ugotovljeno, da je znašala tržna vrednost nepremičnin 21.216.300 BGN. Davčni organ je zato sprejel stališče, da je bila vrednost transakcije zvišana za 102.552 BGN, da je bil DDV, obračunan na ta znesek, nezakonito obračunan davek v smislu člena 70(5) ZDDS in da zato ne obstaja pravica do odbitka v zvezi z deležem davka, ki znaša 20.510,42 BGN.(13)

15. Družba Balkan and Sea to presojo zdaj izpodbija pred predložitvenim sodiščem, ki sprašuje:

„1. Ali je treba člen 80(1)(c) [Direktive 2006/112] 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 2006/112 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[(14)] – s katerimi je kot osnova za odmero davka določena izključno tržna vrednost?

3. Ali so v členu 80(1) Direktive 2006/112 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)[, točka 1, ZDDS], dopustna tudi v drugih okoliščinah, kot so tiste, ki so našteje v členu 80(1)(a), (b) in (c) Direktive 2006/112?

5. Ali ima v primeru, kakršen je obravnavani, določba člena 80(1)(c) Direktive 2006/112 neposredni učinek in ali jo sme nacionalno sodišče uporabiti neposredno?“

Zadeva C-129/11, Provadinvest

16. Družba OOD Provadinvest (v nadaljevanju: Provadinvest) je družba z omejeno odgovornostjo, ki daje v zakup kmetijska zemljišča za obratovanje rastlinjakov, sestavljenih iz jeklenih ogrodi in pokritih s polietilensko folijo (ali sestavljenih iz polietilenskih ogrodi – iz predložitvene odločbe ni povsem jasno razvidna natančna vrsta ogrodi). Družba je leta 2009

prodala tri tovrstna zemljišča, od katerih je vsako merilo približno šest hektarov, skupaj z ogrodji rastlinjakov, postavljenih na njih, ter vsemi izboljšavami in trajnimi nasadi. Dvoje teh zemljišč je bilo prodanih enemu od njenih delničarjev, tretje pa njenemu zastopniku. Kupnina je vsakokrat znašala 25.000 BGN, na računih pa ni bilo navedenega DDV.

17. Zemljišča, ogrodja rastlinjakov, izboljšave in nasade je ocenil cenilec, ki je ugotovil, da tržna vrednost ogrodij rastlinjakov na treh zemljiščih znaša skupaj 392.700 BGN.

18. Davčni organ je v skladu s tem sprejel stališče, da so transakcije vsebovale tako oproščene (parcele) kot obdavčljive dobave (instalacije, izboljšavi in nasadi). Glede na to, da so bile stranke povezane v smislu odstavka 1(3) dodatnih določb DOPK, je bila pri teh transakcijah davčna osnova tržna vrednost, ki jo je določil cenilec. Zato je davčni organ ocenil, da znaša dolgovan DDV 78.540 BGN.

19. Družba Provadinvest to presojo zdaj izpodbija pred predložitvenim sodiščem, ki sprašuje:

„1. Ali je treba člen 80(1)(a) in (b) [Direktive 2006/112] 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 2006/112 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 Direktive [(15)] 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 2006/112 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 2006/112 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)[, točka 1, ZDDS], dopustna tudi v drugih okoliščinah, kot so tiste, ki so našteje v členu 80(1)(a), (b) in (c) Direktive 2006/112?

6. Ali ima v primeru, kakršen je obravnavani, določba člena 80(1)(a) in (b) Direktive 2006/112 neposreden učinek in ali jo sme nacionalno sodišče uporabiti neposredno?“

20. Sodišču sta pisna stališča predložili bolgarska vlada v zadevi C-621/10 in Komisija v obeh zadevah. Družbi Balkan and Sea in Provadinvest stališč nista predložili. Zahteve za ustno obravnavo ni bilo, zato ni bila opravljena.

Presoja

Uvodne opombe

21. Nobenega dvoma ni bilo izraženega glede dopustnosti predlogov za sprejetje predhodne odločbe, vendar je treba priznati, da okoliščine postopka v glavni stvari v predložitvenih odločbah niso navedene tako podrobno, kot bi bilo zaželeno. Zlasti bi bilo bolje, če bi predložitveno sodišče v vsakem primeru natančneje navedlo obseg pravice do odbitka vstopnega DDV, ki ga je posamezna stranka v transakcijah dejansko imela in/ali uveljavila.

22. Iz predložitvenih odločb pa je razvidno, da zadevna določba nacionalnega prava, in sicer člen 27(3), točka 1, ZDDS, kar zadeva njeno uporabo, ne določa nobenega pogoja v zvezi z obsegom pravice povezanih oseb do odbitka. Poleg tega iz besedila vprašanj izhaja, da po mnenju predložitvenega sodišča okoliščine iz zadev v glavni stvari, ki sicer spadajo na področje uporabe člena 27(3), točka 1, ZDDS, ne spadajo na področje uporabe člena 80(1)(a), (b) ali (c) Direktive 2006/112 – vsaj ob upoštevanju ozke in dobresedne razlage njegovega besedila – z drugimi besedami, zadevne stranke v transakcijah so v obeh primerih imele pravico do popolnega odbitka.

23. Namen prvega vprašanja, predloženega v obeh zadevah, je v bistvu izvedeti, ali se možnost iz člena 80(1) Direktive 2006/112 nanaša le na primere, v katerih bodisi dobavitelj bodisi stranka nima pravice do popolnega odbitka. Namen drugega vprašanja v zadevi C-621/10 ter drugega in tretjega vprašanja v zadevi C-129/11 je izvedeti, ali v primerih, v katerih sta tak dobavitelj ali stranka uveljavila pravico do popolnega odbitka, države članice ne smejo določiti tržne vrednosti kot osnove za odmero davka. Namen tretjega vprašanja v zadevi C-621/10 in četrtega vprašanja v zadevi C-129/11 je izvedeti, ali člen 80(1) vsebuje izrpen seznam okoliščin, v katerih lahko država članica doloži tržno vrednost kot osnovo za odmero davka. Namen petega vprašanja v zadevi C-621/10 in petega vprašanja v zadevi C-129/11 je izvedeti, ali je nacionalna določba, ki predvideva, da tržna vrednost predstavlja osnovo za odmero davka pri vseh transakcijah med povezanimi osebami, dovoljena v drugih primerih kot tistih, naštetih v členu 80(1).

24. Namen vseh teh vprašanj je opredelitev obsega možnosti iz člena 80(1) in obravnavala jih bom skupaj.

25. Namen zadnjega vprašanja, predloženega v obeh zadevah, je izvedeti, ali imajo določbe člena 80(1) neposreden učinek in ali jih smejo nacionalna sodišča uporabiti neposredno. Tu gre za drugačno problematiko, ki jo bom obravnavala ločeno.

26. Končno, preizkusila bom dve točki, ki sicer nista bili obravnavani v predložitvenih odločbah, vendar sta lahko v pomoč predložitvenemu sodišču pri sprejetju dokončne odločitve: v zadevi C-621/10 je to ocena tržne vrednosti, v zadevi C-129/11 pa vprašanje, v kolikšni meri je treba transakcije obravnavati kot oproščene ali obdavčljive.

Obseg možnosti, predvidene v členu 80(1)

27. Zdi se mi jasno – in tako bolgarska vlada kot Komisija sta enakega mnenja – da je možnost, predvidena v členu 80(1) Direktive 2006/112, omejena na okoliščine, ki so v tej določbi nedvoumno navedene. Zato država članica ne sme sprejeti zakonodaje, ki bi določala, da bi bila tržna vrednost osnova za odmero davka pri vseh transakcijah med povezanimi osebami, ne glede na to, ali te okoliščine obstajajo ali ne.

28. Prvi?, v ?lenu 73 Direktive 2006/112 je navedeno jasno splošno pravilo v smislu, da je dav?na osnova dejansko pla?ilo za transakcijo. To pla?ilo pomeni subjektivno vrednost: dejansko prejeta vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih.(16) Vse dolo?be, ki odstopajo od splošnega pravila – tako kot ?len 80 Direktive 2006/112 – je treba razlagati ozko.(17)

29. Drugi?, v ?lenu 80(1) Direktive 2006/112 je navedeno, da je namen možnosti odstopanja, „da se prepre?i dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davka“. Ta namen je podrobneje pojasnjen v uvodni izjavi 3 Direktive 2006/69 – „in tako zagotovijo, da ne pride do izgube davka zaradi uporabe povezanih strank za pridobitev dav?nih ugodnosti“ – in uvodni izjavi 26 Direktive 2006/112 – „da se prepre?i izguba dav?nih prihodkov v primerih, ko se stranke povežejo zaradi pridobitve dav?nih ugodnosti“.

30. ?e se dobavi blago ali opravijo storitve po umetno nizki ali visoki ceni med strankama, ki imata obe pravico do popolnega odbitka v zvezi s transakcijo – torej ko tako dobavitelj kot prejemnik opravita le obdav?ljive izstopne transakcije – v tej fazi ni dav?ne utaje ali izogibanja pla?ilu davka. V zvezi z zadevno transakcijo je davek popolnoma dav?no nevtralen za obe stranki in bo tak ostal, ne glede na zara?unano ceno. V tej fazi tudi ne more priti do „izgube“ davka. Šele ko se dobavna veriga zaklju?i s kon?nim potrošnikom – ali se deloma zaklju?i z „mešanim“ dav?nim zavezancem, ki ima pravico do sorazmernega odbitka – je lahko posledica umetno nizke ali visoke cene izguba dav?nega prihodka. Šele v tej fazi se celotni dolgovani znesek DDV v celotni dobavni verigi dokon?no „izoblikuje“ in ta znesek je sorazmeren le glede na kon?no ceno, ne glede na prej zara?unane zneske v verigi.(18)

31. Tretji?, v uvodni izjavi 3 Direktive 2006/69 in uvodni izjavi 26 Direktive 2006/112 je navedeno, da bi morale biti državam ?lanicam omogo?eno, da posredujejo v „posebnih omejenih okoliš?inah“. Ta omejitev je bila jasneje dolo?ena v ?lenu 11(A)(6) Šeste direktive, v katerem je navedeno, da „se [uporaba možnosti] omeji na naslednje primere“. ?eprav se beseda „omeji“ ne pojavi ve? v ?lenu 80(1) Direktive 2006/112, iz uvodne izjave 3 te direktive izhaja, da preoblikovanje besedila ni prineslo bistvene spremembe.

32. Kon?no, ?len 80(2) Direktive 2006/112 izrecno pooblaš?a države ?lanice, ki uporabijo možnost, da *opredelijo* kategorije dobaviteljev ali prejemnikov, za katere veljajo ukrepi. Iz tega nujno izhaja, da ne obstaja pooblastilo za *širitev* teh kategorij na primer na dav?ne zavezance, ki imajo pravico do popolnega odbitka.

33. Zato ?len 80(1)(a), (b) in (c) vsebuje iz?rpen seznam primerov, v katerih lahko država ?lanica DDV v zvezi s transakcijo obra?una na podlagi tržne vrednosti, in ne dejanskega pla?ila. Te dolo?be državi ?lanici ne dajejo možnosti, da ravna tako, ?e ima bodisi dobavitelj ali prejemnik pravico do popolnega odbitka.

34. Iz tega izhaja, da možnost iz ?lena 80(1) ne dopuš?a nacionalne dolo?be, ki dolo?a, da se DDV obra?una na podlagi tržne vrednosti v vseh primerih, v katerih so stranke povezane, vsaj ?e se nanaša na primere, v katerih ima zadevna stranka v transakciji pravico do popolnega odbitka.

35. V zvezi s tem ugotavljam, da je bolgarska vlada leta 2010 od Komisije prejela uradni opomin glede nezdružljivosti ?lena 27(3) ZDDS s ?lenoma 73 in 80 Direktive 2006/112. Strinjala se je z utemeljitvijo stališ?a Komisije in se zavezala, da bo dolo?bo spremenila do 1. januarja 2012.

Posledice nezdružljivosti nacionalne zakonodaje

36. Predložitveno sodiš?e z zadnjim vprašanjem v obeh zadevah sprašuje, ali ima ?len 80(1)

Direktive 2006/112 neposreden u?inek in ali ga smejo nacionalna sodiš?a uporabiti neposredno. Bolgarska vlada in Komisija sta obravnavali to vprašanje, kot da gre za to, do kolikšne mere se lahko družbi Balkan and Sea in/ali Provadinvest sklicujeta na ?len 80(1) pri izpodbijanju odmer dav?nega organa. Menim, da to ni najboljše izhodiš?e.

37. Pri analizi prejšnjih vprašanj sem ugotovila, da možnost iz ?lena 80(1) ne dopuš?a nacionalne dolo?be, ki dolo?a, da se DDV obra?una na podlagi tržne cene v vseh primerih, v katerih so stranke povezane, vsaj ?e se nanaša na primere, v katerih ima zadevna stranka v transakciji pravico do popolnega odbitka.(19)

38. V skladu z ustaljeno sodno prakso mora nacionalno sodiš?e dolo?bo notranjega prava – v obsegu pooblastila za prosto presojo, ki mu ga priznava nacionalno pravo – razlagati in jo uporabiti v skladu s pravom EU.(20) Ta obveznost velja celo, kadar ne obstajajo drugi pogoji, ki omogo?ajo posamezniku, da se sklicuje na neposreden u?inek.(21) ?e taka razlaga ni mogo?a, to sodiš?e ne sme uporabiti dolo?be nacionalnega prava, ?e je nezdružljiva s pravom EU.(22)

39. Nacionalno sodiš?e bo zato moralo najprej poskušati razložiti ?len 27(3) ZDDS, tako da ga bo uskladilo s pravilno uporabo možnosti iz ?lena 80 Direktive 2006/112. ?e bo to mogo?e, ne bo ve? vprašanja združljivosti z direktivo ali neposrednega u?inka katere od njegovih dolo?b. ?e to ne bo mogo?e, se nacionalna dolo?ba ne sme uporabiti.

40. V zadnjem primeru je treba predvideti dve možnosti. Zadevni stranki v transakcijah v postopkih v glavni stvari sta imeli pravico do popolnega odbitka, tako da nista spadali v noben primer iz ?lena 80(1), ali pa nista imeli pravice do popolnega odbitka, tako da se ti primeri nanašajo nanje.

41. ?e bi zadevni stranki imeli pravico do popolnega odbitka, ?len 80(1) enostavno ne more imeti neposrednega u?inka oziroma ga ni mogo?e neposredno uporabiti v primerih, na katere se v skladu s svojim besedilom ne nanaša. Nasprotno pa je lahko upošteven ?len 73 Direktive 2006/112, ki ima neposreden u?inek(23). ?len 80(1) omogo?a državam, da uvedejo odstopanje od splošnega pravila glede dolo?anja obdav?ljive vrednosti. ?e tega pravila o odstopanju ni, je treba uporabiti splošno pravilo iz ?lena 73 Direktive 2006/112.(24) Dav?ni zavezanci se zato lahko nanj sklicujejo, nacionalna sodiš?a pa ga lahko neposredno uporabijo, zato da zagotovijo – razen v primerih, za katere direktiva predvideva odstopanje – da je osnova za odmero davka dejanska prejeta protivrednost.

42. ?e pa zadevni stranki, nasprotno, nista imeli pravice do popolnega odbitka, je vprašanje, ali se skuša na neposredni u?inek ?lena 80(1) sklicevati država ali posameznik.

43. V prvem primeru je treba opozoriti, da država ?lanica dolo?be direktive ne more uveljavljati proti posamezniku ali se sklicevati na dejstvo, da ni veljavno uporabila možnosti, predvidene v direktivi.(25)

44. Kadar pa se želi posameznik sklicevati na neposreden u?inek dolo?be direktive proti državi ?lanici, ki te dolo?be ni pravilno prenesla, je ustaljena sodna praksa, da je tako sklicevanje na?eloma mogo?e, ?e so dolo?be direktive dovolj jasne, natan?ne in nepogojne.(26)

45. V zvezi s tem se lahko zastavi vprašanje, ali je mogo?e dolo?bo, pri kateri gre zgolj za možnost in ki jo je država ?lanica nepravilno prenesla, v ta namen opisati kot „dovolj jasno, natan?no in nepogojno“.

46. Menim, da ni potrebno niti primerno, da bi se s tem vprašanjem ukvarjala v kontekstu obravnavanih zadev.

47. Res je, da se teoretično stranka v okviru transakcije, ki spada v primere, navedene v členu 80(1)(c) Direktive 2006/112, proti davčnemu organu še vedno lahko sklicuje na to določbo – čeprav se je strinjala, da bo plačala umetno zvišano ceno – zato da se DDV izračuna na podlagi tržne vrednosti. Če tak odjemalec sam ni imel pravice do popolnega odbitka, je zanj prednost, če plača manj DDV na transakcijo.

48. Vendar v nobeni od zadev, iz katerih izhajata predloga za sprejetje predhodne odločbe, ne gre za to. V skladu z ustaljeno sodno prakso razlog za predlog za sprejetje predhodne odločbe ni izdaja svetovalnih mnenj o splošnih ali hipotetičnih vprašanjih, ampak potreba po učinkoviti rešitvi spora.(27) V obravnavani zadevi vprašanje ni le hipotetično glede postopka v glavni stvari, ampak je tudi malo verjetno, da bi se v običajnem poteku dogodkov sploh zastavilo, saj bi to pomenilo, da se ena od obeh povezanih strank, ki sta se strinjali glede umetne cene, zato da bi pridobili skupno korist, ne bi držala dogovora med njima.

49. V takih pogojih predlagam, da se ta možnost ne obravnava, ampak da se obravnavata še dve vprašanji, ki ju predložitveno sodišče sicer ni navedlo, ampak sta lahko pomembni za postopek v glavni stvari.

Ocena tržne vrednosti

50. Države članice lahko v katerem koli primeru, navedenem v členu 80(1) Direktive 2006/112, sprejmejo ukrepe za zagotovitev, da bo osnova za odmero davka tržna vrednost. Eden od pogojev za to je, da mora biti dejansko plačilo nižje ali višje od tržne vrednosti – namreč, „celoten znesek, ki bi ga pridobitelj ali prejemnik v prodajni fazi pridobitve zadevnega blaga ali opravljene storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali ponudniku na ozemlju države članice, v kateri je transakcija obdavčljiva, da bi si v tem trenutku zagotovil zadevno blago ali storitve“.

51. Glede na to opredelitev in dejstvo, da je v zadevi C-621/10 družba Balkan and Sea kupila zadevno nepremičnino po ceni, ki je za manj kot 0,5 % presežala vrednost, ki so jo določili pooblašeni cenilci, bolgarska zakonodaja pa dopušča pet metod določanja tržne cene, ni izključeno, da bo moralo nacionalno sodišče preučiti, ali je v skladu s pravilno razlago nacionalnih določb zadevno ceno zares mogoče označiti kot višjo od tržne cene.

Vprašanje, ali gre za obdavčljive ali oproščene transakcije

52. Komisija ima pomisleke glede ugotovitve davčnega organa, v skladu s katero naj bi transakcije v zadevi C-129/11 vsebovale tako oproščene kot obdavčljive dobave. Strinjam se, da bi moralo predložitveno sodišče preučiti to ugotovitev z vidika upoštevanih določb Direktive 2006/112 in da glede na okoliščine ne bi smelo uporabiti tistih nacionalnih določb, ki vodijo k rezultatu, nezdržljivem z direktivo. Zadevne določbe direktive so:

53. Člen 12 določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi [...] 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 prenovo 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.“

54. V skladu s členom 135(1) Direktive 2006/112 morajo države članice oprostiti plačila DDV nekatere transakcije, med njimi zlasti:

„(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

(k) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1);

(l) lizing nepremčin ali dajanje nepremčin v najem.“(28)

55. Prvo vprašanje je, ali so bili rastlinjaki objekti za namene člena 12(1)(a) Direktive 2006/112, torej ali ustrezajo opredelitvi „vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh“ iz prvega pododstavka člena 12(2). Odločitev o tem je seveda stvar nacionalnega sodišča in je lahko odvisna od natančne vrste konstrukcije. Ne zdi se pa nemogoče, da bi rastlinjaki ustrezali tej opredelitvi, vsaj v primeru, ko je njihova konstrukcija iz jekla.

56. Če bi bili rastlinjaki objekti, je treba vsako transakcijo obravnavati kot enotno dobavo, ker objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo, za namene DDV ni mogoče obravnavati ločeno.(29)

57. V tem primeru je naslednje vprašanje, ali je bila dobava zemljišča in objektov opravljena „pred prvo uporabo“ oziroma ali so bile glede nje izpolnjena druga merila, ki jih določa nacionalno pravo, in sicer v dvehletnem oziroma petletnem obdobju, določenem v tretjem pododstavku člena 12(2). V zvezi s tem je zanimivo poudariti, da je družba Provadinvest pred nacionalnim sodiščem zatrjevala, da so se rastlinjaki uporabljali več kot 30 let.

58. Če je bila dobava opravljena „pred prvo uporabo“ ali so bila glede nje izpolnjena druga veljavna merila, se lahko šteje za obdavčljivo v skladu s členom 12(1)(a). Če ni bila, mora biti oproščena v skladu s členom 135(1)(j), in to ob upoštevanju uveljavitve morebitne pravice do izbire za obdavčitev.

59. Če rastlinjaki niso bili objekti v smislu člena 12(1)(a), je vseeno treba preveriti, ali se transakcije štejejo za ločene transakcije, katerih obravnavo z vidika DDV je treba presojati posebej, ali za enotne kompleksne transakcije, ki vsebujejo več elementov.

60. V skladu z ustaljeno sodno prakso je za ugotovitev, ali gre za dve ali več ločenih dobav ali enotno dobavo, treba pri transakciji, ki vsebuje različne elemente, upoštevati vse okoliščine. Vsako transakcijo je treba po navadi šteti za ločeno in neodvisno, medtem ko se transakcija, ki z

gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. Za enotno storitev gre zlasti, kadar sta dva ali več elementov tako tesno povezana, da dejansko sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna, ali če eden ali več elementov sestavljajo glavno storitev, drugi elementi pa so pomožni. V pristojnosti nacionalnega sodišča je, da ugotovi, ali je tako v postopku v glavni stvari.(30)

61. Če nacionalno sodišče ob upoštevanju teh vidikov odloči, da je šlo za ločene dobave zemljišč in drugih elementov, se zdi, da je bil pristop davčnega organa pravilen.

62. Če pa odloči, da je bila vsaka transakcija enotna kompleksna storitev, ki je vsebovala glavni element in pomožne elemente, se zdi verjetno, da je bil glavni element dobava zemljišča in da mora temeljiti obravnava z vidika DDV na tej dobavi.

63. V obeh primerih je verjetno treba ugotoviti, ali je bilo zemljišče za gradnjo, ki ga kot tako opredeljuje država članica v skladu s členom 12(3) Direktive 2006/112. Če je tako, je mogoče dobavo obdavčiti v skladu s členom 12(1)(b). Če ne, mora biti oproščena v skladu s členom 135(1)(k), ponovno ob upoštevanju uveljavitve morebitne pravice do izbire za obdavčitev.

Predlog

64. Zato menim, da bi morale Sodišče na vprašanja, ki jih je predložilo Administrativen Sad Varna, odgovoriti tako:

Člen 80(1)(a), (b) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost vsebuje izrpen seznam primerov, v katerih lahko država članica DDV v zvezi s transakcijo obračuna na podlagi tržne vrednosti, in ne dejanskega plačila.

Te določbe državi članici ne dajejo možnosti, da ravna tako, če ima bodisi dobavitelj ali prejemnik pravico do popolnega odbitka.

Nacionalna določba, ki določa, da se DDV obračuna na podlagi tržne vrednosti v vseh primerih, v katerih so stranke povezane, je nezdružljiva s členom 80(1) Direktive 2006/112, vsaj če se nanaša na primere, v katerih ima zadevna stranka v transakciji pravico do popolnega odbitka.

Nacionalno sodišče mora v obsegu pooblastila za prosto presojo, ki mu ga priznava nacionalno pravo, to nacionalno določbo razlagati in jo uporabiti v skladu s členom 80(1) Direktive 2006/112. Če taka razlaga ni mogoča, to sodišče določbe ne sme uporabiti, če je nezdružljiva s to direktivo.

Člen 73 Direktive 2006/112 ima neposreden učinek in davčni zavezanci se lahko nanj sklicujejo, nacionalna sodišča pa ga lahko neposredno uporabijo, zato da zagotovijo – razen v primerih, za katere direktiva predvideva odstopanje – da je osnova za odmero davka dejanska prejeta protivrednost.

Če država članica možnosti iz člena 80(1) Direktive 2006/112 ni veljavno uporabila, ne more določbe tega odstavka uveljavljati proti davčnemu zavezancu, zato da bi obdavčila transakcijo na podlagi njene tržne vrednosti.

PRILOGA I

Glej točko 38 in naslednje sklepni predlogov.

PRILOGA II

Glej točka 55 in naslednje sklepni predlogov.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

3 – Prejčlen 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje državčlanic 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. 23, večkrat spremenjena; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

4 – Ti členi opredeljujejo posebna pravila za določanje davčne osnove v primerih razpolaganja ali zadržanja poslovnih sredstev, zasebne rabe poslovnih sredstev ali storitev, prenosa v drugo državo člano in storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za namene svojega podjetja.

5 – Členi od 167 do 169 zadevajo pravico davčnih zavezancev do odbitka vstopnega DDV na dobave, ki se uporabljajo za njihove obdavčljive izstopne transakcije; člena 170 in 171 zadevata vračila DDV pri nekaterih čezmejnih transakcijah; členi od 173 do 175 določajo sorazmeren izračun odbitka vstopnega davka, kadar se vstopne transakcije uporabljajo za obdavčene in oproščene izstopne transakcije; člena 176 in 177 pa predvidevata možnost, da se nekatere kategorije vstopnega DDV ne odbijejo.

6 – Členi 132, 135 in 136 določajo, da so nekatere kategorije dobav oproščene DDV (brez odbitka vstopnega davka) v vseh državah članicah (glej tudi točka 54 spodaj); drugi navedeni členi posameznim državam članicam omogočajo, da z odstopanjem še naprej uporabljajo nekatere druge podobne oprostitve.

7 – Leta 2006, kot člen 11(A)(6) Šeste direktive; glej člen 1(3) Direktive Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL L 221, str. 9). Uvodni izjavi 1 in 3 Direktive 2006/69 določata njen cilj nadomestiti več odstopanj, odobrenih posameznim državam članicam, s splošno določbo, ki jih omogoča; državam članicam bi morale biti omogočeno, da v posebnih, natančno določenih okoliščinah posredujejo glede vrednosti dobav, storitev in nakupa in tako zagotovijo, da ne pride do izgube davka zaradi uporabe povezanih strank za pridobitev davčnih ugodnosti. Glej tudi obrazložitev predloga te direktive (COM(2005) 89 final), zlasti na straneh 5 in 6.

8 – V skladu s členoma 167 in 168 Direktive 2006/112 imajo davčni zavezanci v bistvu pravico, da v trenutku, ko nastane obveznost za obračun davka, odbijejo DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za dobave, ki so jim bile opravljene, če se te dobave uporabljajo za namene njihovih obdavčenih izstopnih transakcij. Za zadevne trgovce je tako DDV fiskalno nevtralen (glej tudi sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 39 in naslednje in navedena sodna praksa).

9 – V skladu s ?lenoma 167 in 168 Direktive 2006/112 je pravica do odbitka omejena na primere, ko se dobave uporabljajo za namene obdav?enih izstopnih transakcij, zato dobave, uporabljene za namene oproš?enih izstopnih transakcij, ne dajejo pravice do odbitka. ?e uporabe vstopnih dobav ni mogo?e dodeliti dolo?enim izstopnim dobavam, ki jih opravi dav?ni zavezanec, ?igar izstopne transakcije so tako obdav?ene kot oproš?ene, ?len 173 in naslednji Direktive 2006/112 dolo?ajo dele? odbitka, ki se dolo?i z razmerjem med obdav?enimi in oproš?enimi dobavami.

10 – Omeniti je treba, da so lahko v skladu s ?lenom 135(1), od (j) do (l), ali ?lenom 137(1), od (b) do (d), nepremi?ninske transakcije (prodaje, zakupi ali najemi) bodisi obdav?ljive bodisi oproš?ene – glej to?ko 54 spodaj.

11 – Vrednost bolgarskega leva je v zadevnem ?asu znašala približno polovico vrednosti evra.

12 – Iz tega je mogo?e sklepati, da transakcija ni bila oproš?ena v skladu s ?lenom 135(1)(j) ali (k), sicer bi bila uporabljena možnost za obdav?itev v skladu s ?lenom 137(1)(b) ali (c).

13 – Ustrezna stopnja DDV je znašala 20 %.

14 _ Sklicevanje na „popravek“ v skladu s temi ?leni morda ni najboljša izbira, saj se zadevni ?leni nanašajo na sorazmeren odbitek in omejitve pravice do odbitka – glej opombo 5.

15 – Glej opombo 14 zgoraj.

16 – Glej sodbo z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, ZOdl., str. I-743, to?ka 21 in navedena sodna praksa) in sodbo z dne 9. junija 2011 v zadevi Campsa Estaciones de Servicio (C-285/10, ZOdl., str. I-5059, to?ka 28).

17 – Glej na primer sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-41/09, ZOdl., str. I-831, to?ka 58 in navedena sodna praksa).

18 – Glej ?len 1(2) Direktive 2006/112.

19 Kratek povzetek razlogov, ki sledijo, je v tabelari?ni obliki v Prilogi I k tem sklepnim predlogom.

20 – Glej na primer sodbo z dne 10. junija 2010 v združenih zadevah Bruno in drugi (C-395/08 in C-396/08, ZOdl., str. I-5119, to?ka 74).

21 – Glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 1984 v zadevi Von Colson in Kamann (14/83, Recueil, str. 1891, to?ki 26 in 27).

22 – Glej na primer sodbo Bruno in drugi, navedeno v opombi 20, to?ka 74.

23 – Glej sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, to?ka 47).

24 – Glej sodbo Campsa Estaciones de Servicio, navedeno v opombi 16, to?ka 40.

25 – Glej na primer sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Accardo in drugi (C-227/09, ZOdl., str. I-10273, to?ke od 44 do 47 in navedena sodna praksa). Za uporabo te možnosti se morajo države ?lanice odlo?iti, ali se bodo nanjo sklicevale (glej sodbo z dne 15. septembra 2011 v združenih zadevah S?aby in drugi, C-180/10 in C-181/10, ZOdl., str. I-8641, to?ka 33).

26 – Glej na primer sodbo z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99,

Recueil, str. I-493, točki 30 in 31 in navedena sodna praksa).

27 – Glej na primer sklep z dne 10. junija 2011 v zadevi Mohammed Imran (C-155/11 PPU, ZOdl., str. I-5095, točka 21 in navedena sodna praksa).

28 – Zahteva za oprostitev v teh zadevah ni absolutna, saj lahko v skladu s členom 137(1), od (b) do (d), države članice zagotovijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev v vsaki od teh zadev. Kratek povzetek razlogov, ki sledijo, je v tabelarni obliki v Prilogi II k tem sklepnim predlogom.

29 – Sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 50).

30 – Glej na primer sodbo z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi (C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., str. I-1457, točka 51 in naslednje in navedena sodna praksa).