



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 29. marca 2012*

„DDV — Šesta direktiva — Člen 17(2)(b) — Obdavčitev proizvoda, uvoženega iz tretje države — Nacionalna ureditev — Pravica do odbitka DDV pri uvozu — Pogoj — Dejansko plačilo DDV s strani davčnega zavezanca“

V zadevi C-414/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija) z odločbo z dne 30. julija 2010, ki je prispela na Sodišče 19. avgusta 2010, v postopku

Véleclair SA

proti

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits in J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. oktobra 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Véleclair SA É. Arcil, odvetnik,
- za francosko vlado N. Rouam in G. de Bergues, zastopnika,
- za nemško vlado C. Blaschke in T. Henze, zastopnika,
- za nizozemsko vlado C. Wissels, zastopnica,
- za portugalsko vlado S. Jaulino, L. Ines Fernandes in R. Campos Laires, zastopniki,
- za Evropsko komisijo D. Recchia, C. Soulay in F. Dintilhac, zastopniki,

* Jezik postopka: francoščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 17. novembra 2011

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Véleclair SA (v nadaljevanju: Véleclair) in ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État v zvezi z nacionalno ureditvijo, ki za uveljavljanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pri uvozu določa pogoj, da je davčni zavezanec navedeni davek dejansko plačal.

Pravni okvir

Šesta direktiva

- 3 Člen 10(1) Šeste direktive določa:

„(a) ‚Obdavčljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚Obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.“

- 4 Člen 10(2) in (3) Šeste direktive določa:

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

[...]

Z odstopanjem od zgornjih določb lahko države članice določijo, da obveznost obračuna davka za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane:

- najkasneje ob izdaji računa ali dokumenta, ki se priznava kot račun, ali
- najkasneje ob prejemu plačila ali
- če račun ali dokument, ki se priznava kot račun, ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.

3. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3), obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta samo, če se za to blago ti postopki končajo.

Če pa je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenih v okviru skupne politike, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna teh dajatev v Skupnosti.

Če uvoženo blago ni zavezano plačilu katerih koli od teh dajatev Skupnosti, države članice glede obdavčljivega dogodka in trenutka nastanka obveznosti obračuna davka uporabljajo določbe, ki veljajo za obračun carine.“

5 Člen 17(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države;

(b) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago na ozemlju države;

[...]“

6 Člen 18(1)(b) in 2 Šeste direktive določa:

„1. Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

[...]

(b) za odbitke po členu 17(2)(b) imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je znesek naveden oziroma omogoča izračun zneska dolgovanega davka;

[...]

2. Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

[...]“

7 Člen 21(2) Šeste direktive določa:

„Davek na dodano vrednost so dolžni plačati:

[...]

2. pri uvozu: oseba ali osebe, ki jih države članice, v katere se blago uvozi, določijo ali sprejmejo kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

Nacionalna ureditev

8 Člen 271(II)(1) code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za namene njihovih obdavčljivih transakcij in ob predpostavki, da velja za te transakcije pravica do odbitka, lahko davčni zavezanci odbijejo zlasti:

[...]

(b) davek, ki se obračunava pri uvozu

[...]“

9 Člen 291(I)(2)(a) CGI določa:

„Za uvoz blaga se šteje:

(a) vnos blaga z izvorom ali poreklom iz države ali z ozemlja, ki ne pripada Evropski skupnosti, ki ni bilo sproščeno v prosti promet, v Francijo [...]“

10 Člen 293(A)(1) CGI določa:

„Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka pri uvozu nastaneta, ko se blago šteje za uvoženo v smislu člena 291(I)(2).

[...]

Davek mora plačati oseba, ki je na uvozni deklaraciji določena kot dejanski prejemnik blaga.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 11 Družba Véleclair je v letih od 1992 do 1995 uvažala kolesa, ki jih je prijavila kot kolesa s poreklom iz Vietnama. Francoska carinska uprava pa je menila, da so bila kolesa po poreklu dejansko iz Kitajske, zato je sestavila zapisnik o lažni prijavi porekla. Družbi Véleclair je zato naložila plačilo carine in protidampinških dajatev v znesku okrog 4 milijone EUR, ki so bili obdavčeni z DDV v znesku 735.437 EUR.
- 12 Družba Véleclair tega DDV ni plačala, carinska uprava pa je o tem obvestila davčno upravo, ki je torej proti tej družbi imela terjatev. Pristojni sodnik je s sklepom z dne 12. aprila 1999 ugotovil, da je ta terjatev prekludirana, ker ni bila dokončno prijavljena v dvanajstih mesecih po objavi začetka insolvenčnega postopka družbe Véleclair. Cour de cassation (kasacijsko sodišče) je 8. julija 2003 to odločbo potrdilo na zadnji stopnji.
- 13 Družba Véleclair je vložila zahtevek za povračilo zneska 723 503,37 EUR, kar ustreza dobropisu odbitnega DDV, do katerega je bila po njenem mnenju upravičena 31. decembra 1997 zaradi povišanja uvoznega DDV na utajeno dajatev.
- 14 Davčna uprava je ta zahtevek zavrnila, ker v skladu z določbami CGI za možnost odbitja DDV pri uvozu velja pogoj, da je bil ta predhodno dejansko plačan. Stališče, ki ga zagovarja davčna uprava, je na prvi stopnji potrdilo tribunal administratif d'Orléans (upravno sodišče v Orléansu). Ker je bila pritožba, vložena zoper to odločbo pri cour administrative d'appel de Nantes (upravno pritožbeno sodišče v Nantesu), prav tako zavrnjena, je družba Véleclair pri Conseil d'État vložila kasacijsko pritožbo.
- 15 Družba Véleclair je pred tem sodiščem trdila, da za uresničevanje njene pravice do odbitka ne more veljati pogoj, da je bil predhodno dejansko plačan davek, ki ga je dolžna plačati, saj določbe člena 271(II)(1)(b) CGI – po katerih za pravico do odbitka DDV velja pogoj, da ga davčna uprava dejansko pobere, in ne pogoj, da je izterljiv – niso združljive z določbami člena 17(2)(b) Šeste direktive.

- 16 V teh okoliščinah je Conseil d'Etat prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali lahko država članica na podlagi člena 17(2)(b) Šeste direktive za pravico do odbitka [DDV] pri uvozu, zlasti ob upoštevanju tveganja goljufije, določi pogoj, da je davčni zavezanec dejansko plačal ta davek, kadar sta zavezanec za [DDV] pri uvozu in ustrezní imetnik pravice do odbitka kot v Franciji ista oseba?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 17 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je člen 17(2)(b) Šeste direktive treba razlagati tako, da državi članici omogoča, da za pravico do odbitka DDV pri uvozu določi pogoj, da davčni zavezanec – kadar je tudi imetnik pravice do odbitka – navedeni davek predhodno dejansko plača.
- 18 Da bi se odgovorilo na to vprašanje, je treba opozoriti, prvič, da je v skladu s samim besedilom člena 17(2)(b) Šeste direktive davčni zavezanec upravičen odbiti DDV, „ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal“ za uvoženo blago na ozemlju države.
- 19 Samo besedilo te določbe, v katerem se ponovi izraz iz člena 17(2)(a) Šeste direktive, v skladu s katerim je davčni zavezanec upravičen odbiti DDV, „ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal“ za blago, ki mu je bilo dobavljeno ali mu bo dobavljeno, zato jasno določa, da se pravica do odbitka davka, ki jo ima davčni zavezanec, ne nanaša samo na DDV, ki ga je plačal, ampak tudi na DDV, ki ga je dolžan plačati, torej na tistega, ki ga mora še plačati.
- 20 Kakor je navedla generalna pravobranilka v točkah od 56 do 58 sklepnih predlogov, se namreč pojem „ki ga je dolžan plačati“ nanaša na izterljiv davčni dolg in torej pomeni, da ima davčni zavezanec obveznost plačila zneska DDV, ki ga želi odbiti kot vstopni davek.
- 21 Po eni strani je treba dodati, da če bi zakonodajalec Unije za pravico do odbitka DDV pri uvozu želel določiti pogoj, da je navedeni DDV predhodno dejansko plačan, bi to lahko izrecno izrazil, na primer tako, da bi iz navedenega člena 17 izbrisal pojem „ki ga je dolžan plačati“.
- 22 Po drugi strani je iz člena 17(1) Šeste direktive v povezavi s členom 10(3) te direktive razvidno, da nastanek pravice do odbitka DDV ni odvisen od tega, ali je bila dolgovana protivrednosti za uvoženo plačana.
- 23 Iz tega se lahko sklepa, da ob uporabi člena 17(2)(b) Šeste direktive za pravico do odbitka DDV pri uvozu načeloma ni mogoče določiti pogoja, da je bil ta DDV predhodno dejansko plačan.
- 24 Drugič, ugotoviti je treba, da je takšna razlaga člena 17(2)(b) Šeste direktive podkrepljena z drugimi določbami Šeste direktive.
- 25 Po eni strani je namreč člen 17(2)(a) Šeste direktive, ki – kot izhaja iz točke 19 te sodbe – vključuje tudi pojem „ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal“, treba razumeti tako, da vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan državni blagajni, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 54).
- 26 Po drugi strani – kakor je generalna pravobranilka navedla v točki 37 sklepnih predlogov – člen 18 Šeste direktive, naslovljen „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, v odstavku 1(b) določa le, da mora imeti davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka DDV pri uvozu samo uvozni

dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem „je znesek naveden oziroma omogoča izračun zneska“ dolgovanega davka. Torej pogoj, da je DDV pri uvozu predhodno dejansko plačan, ni določen niti za uveljavljanje navedene pravice do odbitka.

- 27 Tretjič, pojasniti je treba, da je zgoraj navedena razlaga v skladu s cilji Šeste direktive, saj omogoča zagotoviti, da pravica do odbitka, ki načeloma ne more biti omejena, ostane bistven del sistema DDV in se lahko še naprej takoj uveljavlja za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 47).
- 28 Poleg tega se z navedeno razlago najbolj zagotavlja spoštovanje načela davčne nevtralnosti.
- 29 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je sistem odbitkov namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki je plačljiv ali je bil plačan v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, kakršen koli je že njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti predmet DDV (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 48 in navedena sodna praksa).
- 30 Vendar bi iz razlogov, ki jih je generalna pravobranilka obširneje navedla v točkah od 39 do 42 sklepnih predlogov, to, da se za pravico do odbitka DDV pri uvozu določi pogoj dejanskega predhodnega plačila navedenega DDV, povzročilo, da bi bilo davčnemu zavezancu v nekem obdobju naloženo ekonomsko breme, ki ni njegovo in ki se mu sistem odbitkov skuša izogniti.
- 31 Te razlage ne omaje trditev, da obstaja tveganje utaje ali zlorabe DDV, če dejansko predhodno plačilo DDV pri uvozu ni opravljeno.
- 32 Najprej – kot izhaja iz ustaljene sodne prakse – boj proti utajam, izogibanju plačilu davkov in morebitnim zlorabam je namreč cilj, ki se s Šesto direktivo priznava in spodbuja. Kdor zahteva odbitek DDV, mora dokazati, da so pogoji zanj izpolnjeni, in če davčna uprava ugotovi, da je bila pravica do odbitka uveljavljena z goljufijo, je pooblaščen, da z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov. Naloga nacionalnega sodišča pa je, da zavrne pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente obravnavane zadeve ugotovi, da se je pravica uveljavljala z goljufijo (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točki 54 in 55 ter navedena sodna praksa).
- 33 Dalje, ni mogoče utemeljeno trditi, da je uvoz transakcija, v zvezi s katero obstaja povečano tveganje utaje ali zlorabe. Uvoz blaga namreč pomeni fizično dejanje, ki ga pristojni organ zaradi prisotnosti navedenega blaga na carini lahko potrdi in preveri.
- 34 Nazadnje, okoliščina, da je zavezanec za plačilo DDV pri uvozu tudi imetnik pravice do odbitka navedenega DDV, nič bolj ne povečuje tveganja utaje ali zlorabe DDV. Nasprotno, kot trdi Evropska komisija, okoliščina, da je ista oseba zavezanec za plačilo DDV in imetnik pravice do odbitka, ta položaj približa tistemu, ki je predstavljen v okviru postopka obrnjene davčne obveznosti glede DDV, ki jo določa Šesta direktiva. Kakor pa je zakonodajalec Unije ponovil v uvodni izjavi 42 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), ta postopek omogoča zlasti boj proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka pri nekaterih vrstah transakcij.
- 35 Glede na vse navedeno je na vprašanje za predhodno odločanje treba odgovoriti, da je člen 17(2)(b) Šeste direktive treba razlagati tako, da državi članici ne omogoča, da za pravico do odbitka DDV pri uvozu določi pogoj, da davčni zavezanec – kadar je tudi imetnik pravice do odbitka – navedeni davek predhodno dejansko plača.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 17(2)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da državi članici ne omogoča, da za pravico do odbitka DDV pri uvozu določi pogoj, da davčni zavezanec – kadar je tudi imetnik pravice do odbitka – navedeni davek predhodno dejansko plača.

Podpisi