



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 17. julija 2014*

„DDV — Direktiva 2006/112/ES — Člena 16 in 18 — Finančni lizing — Blago, ki je predmet pogodbe o finančnem lizingu — Nevračilo tega blaga liziški družbi po odpovedi pogodbe — Blago, za katero je izkazan inventurni manko“

V zadevi C-438/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (Romunija) z odločbo z dne 9. aprila 2013, ki je prispela na Sodišče 2. avgusta 2013, v postopku

BCR Leasing IFN SA

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

SODIȘČE (sedmi senat),

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

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za BCR Leasing IFN SA D. Dascălu, odvetnik,
- za romunsko vlado R. H. Radu, agent,
- za Evropsko komisijo G.-D. Balan in L. Lozano Palacios, agenta,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: romunščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 16 in 18 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo BCR Leasing IFN SA (v nadaljevanju: BCR Leasing) ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili in Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (v nadaljevanju: skupaj: Agenția) zaradi plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za blago, ki je bilo najeto v okviru pogodbe o finančnem lizingu, vendar je bil po tem, ko ni bilo vrnjeno lizinški družbi, zanj ugotovljen inventurni manko.

Pravni okvir

Direktiva o DDV

- 3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

- (a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;
[...]

- 4 Člen 14 Direktive o DDV določa:

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

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

[...]

- (b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;

[...]

- 5 Člen 16 te direktive določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga, s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo nameni za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.

Vendar pa se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ne šteje uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

6 Člen 18 Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, obravnavajo naslednje transakcije:

- (a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, kupi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer za takšno blago, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bila dana pravica do celotnega odbitka DDV;
- (b) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s točko (a);
- (c) zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, kjer je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s točko (a), razen v primerih iz člena 19.“

7 Členi od 184 do 186 Direktive o DDV, ki so v poglavju 5, naslovljenem „Popravki odbitkov“, pod naslovom X „Odbitki“, te direktive, določajo:

„Člen 184

Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

Člen 185

1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.

Člen 186

Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

Romunsko pravo

Davčni zakonik

8 V skladu s členom 125a(1), točka 16, zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927, z dne 23. decembra 2003) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), „za dobavo samemu sebi velja opredelitev iz člena 128(4)“ tega zakonika.

9 Člen 128 navedenega zakonika, naslovljen „Dobava blaga“, določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik;

[...]

3. Za dobavo blaga v smislu odstavka 1 se štejejo tudi:

- (a) dejanska predaja blaga drugi osebi na podlagi pogodbe, ki določa, da se plačilo opravi po obrokih, ali na podlagi kakršne koli druge pogodbe, ki določa, da se lastninska pravica prenese najpozneje ob plačilu zadnjega zapadlega zneska, razen pogodb o lizingu;

[...]

4. Za dobavo blaga proti plačilu se štejejo naslednje transakcije:

- (a) namenitev premičnin, ki jih je davčni zavezanec kupil ali proizvedel, za uporabo, ki ni vezana na opravljanje dejavnosti, če je bila za navedeno blago ali sestavine tega blaga priznana pravica do odbitka celotnega ali dela davka;
- (b) namenitev premičnin, ki jih je davčni zavezanec kupil ali proizvedel, za neodplačno rabo s strani tretjih oseb, če je bila za navedeno blago ali sestavine tega blaga priznana pravica do odbitka celotnega ali dela davka;
- (c) namenitev premičnin, ki jih je davčni zavezanec kupil ali proizvedel in ki niso osnovna sredstva iz člena 149(1)(a), za uporabo za transakcije, za katere se ne priznava pravica do celotnega odbitka, če je bila za navedeno blago ali sestavine tega blaga ob nakupu priznana pravica do odbitka celotnega ali dela davka;
- (d) blago, za katero je bil izkazan inventurni manko, razen tistega, navedenega v odstavku 8, od (a) do (c);

[...]

8. Za dobavo blaga v smislu odstavka 1 se ne šteje:

- (a) blago, uničeno v naravnih nesrečah ali zaradi višje sile, in izgubljeno ali ukradeno blago, o čemer so bili predloženi dokazi, kot je določeno v zakonu;
- (b) zaloge blaga, katerega kakovost je tako načeta, da ga ni več mogoče uporabiti, in odpisana opredmetena osnovna sredstva, v skladu s pogoji, ki jih določa zakon;
- (c) pokvarljivo blago v mejah, ki jih določa zakon.“

¹⁰ V skladu s členom 129(3)(a) davčnega zakonika „izposojanje blaga ali dajanje blaga v uporabo na podlagi pogodbe o lizingu“ pomeni opravljanje storitev.

Podrobna pravila za izvajanje davčnega zakonika

- 11 V točki 6 podrobnih navodil za uporabo davčnega zakonika, potrjenih z uredbo vlade št. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112, z dne 6. februarja 2004), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, je določeno:

„Točka 6 [...]

6. V primeru odpovedi pogodbe o finančnem lizingu za premičnine se šteje, da je za zadevne premičnine pri lizingodajalcu izkazan inventurni manko v smislu člena 128(4)(d) davčnega zakonika po preteku v pogodbi določenega roka, v katerem mora lizingojemalec vrniti blago, ki ne sme biti daljši od 30 koledarskih dni od odpovedi pogodbe. [...]“

- 12 Romunska vlada je s sklepom vlade št. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 621, z dne 29. avgusta 2012) s 1. januarjem 2013 razveljavila člen 128(4)(d) in (8), od (a) do (c), davčnega zakonika. Prav tako je romunska vlada z uredbo vlade št. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 753, z dne 8. novembra 2012) s 1. januarjem 2013 razveljavila točko 6(6) podrobnih pravil za izvajanje davčnega zakonika.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 13 BCR Leasing je delniška družba, ki opravlja dejavnost finančnega lizinga. Od več dobaviteljev kupuje avtomobile, za katere v celoti odbija obračunani vstopni DDV. Vzporedno ta družba za kupljene avtomobile sklepa pogodbe o finančnem lizingu s fizičnimi in pravnimi osebami, ki so v celotnem času trajanja pogodbe uporabnice tega blaga, medtem ko družba BCR Leasing ostaja lastnica teh avtomobilov.
- 14 Po zamudah s plačili ali neplačili je bila družba BCR Leasing prisiljena odpovedati del pogodb o finančnem lizingu, ki jih je sklenila z lizingojemalci neplačniki. V skladu s temi pogodbami so morali lizingojemalci v roku treh dni od odpovedi zadevne pogodbe družbi BCR Leasing vrniti blago, ki je bilo predmet te pogodbe. Ker del lizingojemalcev zadevnega blaga ni vrnil, je družba BCR Leasing zoper njih sprožila postopke za vračilo. Vendar kljub sprejetim ukrepom v nekaterih primerih blaga ni bilo mogoče izterjati v določenem roku.
- 15 Ker družba BCR Leasing ni prejela nobenega plačila iz naslova odpovedanih pogodb, je nehala izdajati račune v zvezi s temi pogodbami in obračunavati s tem povezani DDV.
- 16 Agencija je ob davčnem inšpekcijskem pregledu, ki ga je opravila leta 2011, ugotovila nepravilnosti v zvezi s prikazovanjem, knjiženjem in prijavljanjem DDV v obdobju od 1. septembra 2008 do 31. decembra 2010. Z odmerno odločbo z dne 30. avgusta 2011 in s poročilom o davčnem inšpekcijskem pregledu z istega dne je družbi BCR Leasing naložila obveznost plačila 19.266.551 romunskih levov (RON) dodatnega DDV in 9.502.774 RON iz naslova kazni za zamudo.
- 17 Agencija je v zgoraj omenjeni odmerni odločbi navedla, da je treba finančni lizing med izvrševanjem pogodbe obravnavati kot opravljanje storitev, ki mu lahko sledi prenos lastninske pravice na blagu ob izteku pogodbe, odvisno od tega, ali se lizingojemalec odloči za nakup.
- 18 Poleg tega je Agencija menila, da gre v primeru blaga, za katero je izkazan inventurni manko iz drugih razlogov kot tistih iz člena 128(8), od (a) do (c), davčnega zakonika, za dobavo blaga, od katere je treba plačati DDV, in da je bilo treba transakcijo opredeliti kot „dobavo samemu sebi“ v skladu s členom 125a(1), točka 16, davčnega zakonika.

- 19 Zato je Agencija menila, da je bila družba BCR Leasing zavezana, da ob izteku roka, ki je bil v pogodbi o finančnem lizingu določen za vračilo blaga s strani lizingojemalca, upošteva določbe člena 128(4)(d) davčnega zakonika o dobavi samemu sebi in obračunu DDV ter da si izda račun za te dobave.
- 20 Družba BCR Leasing je menila, da nacionalna ureditev, na kateri je bila utemeljena odmerna odločba iz točke 16 te sodbe, ni bila skladna s sistemom, ki je bil uveden z Direktivo o DDV, zato je zoper to odločbo vložila ničnostno tožbo, ki jo nazadnje obravnava Curtea de Apel București.
- 21 V teh okoliščinah je Curtea de Apel București prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je mogoče položaj, v katerem blago, ki je predmet pogodbe o finančnem lizingu in ki po odpovedi te pogodbe zaradi neizpolnitve lizingojemalca ni bilo vrnjeno lizingodajalcu, čeprav je ta sprožila zakonsko določene postopke za vračilo navedenega blaga, po odpovedi pogodbe pa ni prejela nobenega zneska od uporabe tega blaga, šteti za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu člena 16 [Direktive o DDV] ali, odvisno od primera, za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu člena 18 [te direktive]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 22 Predložitveno sodišče želi s tem vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člena 16 in 18 Direktive o DDV razlagati tako, da je to, da lizingodajalcu ne uspe doseči, da ji lizingojemalec vrne blago, ki je bilo predmet pogodbe o finančnem lizingu, po odpovedi te pogodbe zaradi kršitve lizingojemalca, čeprav je ta družba sprožila postopke za vračilo tega blaga, po odpovedi pogodbe pa ni prejela nobenega plačila, mogoče šteti za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu teh členov.
- 23 Najprej je treba opozoriti, da člen 16 Direktive o DDV nekatera ravnanja, za katera davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, šteje za dobavo blaga za plačilo, ki je predmet DDV. V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj te določbe zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki uporablja blago za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja, in končnega potrošnika, ki pridobi blago iste vrste (glej v tem smislu sodbo EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, točka 17 in navedena sodna praksa).
- 24 Za uresničitev tega cilja člen 16 Direktive o DDV za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje uporabo blaga – s strani davčnega zavezanca – ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo nameni za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih, brezplačno odtujitev ali, splošneje, uporabo blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.
- 25 Vendar je treba navesti, da v obravnavani zadevi to, da ni bilo mogoče doseči vračila blaga, ki je bilo predmet pogodbe o finančnem lizingu, v okoliščinah zadeve iz postopka v glavni stvari ne spada pod nobenega od teh primerov.
- 26 Prvič, za zadevno blago namreč ni mogoče šteti, da je namenjeno za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ker ni v njihovi posesti. Drugič, to, da lizingojemalec ostane posestnik tega blaga, ne da bi za to kar koli plačal, je posledica njegovega domnevnega krivdnega ravnanja, in ne tega, da je lizingodajalec to blago lizingojemalcu predal neodplačno. Tretjič, za to blago ni mogoče šteti, da je uporabljeno „za druge namene“ kot za namene dejavnosti davčnega zavezanca, ker je to, da se da v najem in da ga lizingojemalec uporablja, samo bistvo gospodarske dejavnosti lizingodajalca. Okoliščina, da zadnjemu ne uspe doseči vračila tega blaga po odpovedi pogodbe o finančnem lizingu, nikakor ne pomeni, da ga je uporabil za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

- 27 Zato tega, da lizinski družbi ne uspe doseči vračila blaga, ki je predmet pogodbe o finančnem lizingu, po odpovedi te pogodbe v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, ni mogoče šteti za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu člena 16 Direktive o DDV.
- 28 Dalje, v zvezi s členom 18 Direktive o DDV je treba ugotoviti, da se ta določba v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ne uporabi.
- 29 Iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da je družba BCR Leasing ob nakupu zadevnih vozil v celoti odbila vstopni DDV. Zato predpostavka iz člena 18(a) Direktive o DDV, ki se nanaša zgolj na primer, da predhodna pridobitev ne daje pravice do celotnega odbitka DDV, v obravnavani zadevi ni upoštevana.
- 30 V zvezi s predpostavkami iz člena 18(b) in (c) Direktive o DDV zadošča navesti, da v obravnavani zadevi davčni zavezanec ni niti uporabil zadevnega blaga „za namene neobdavčljivih transakcij“ v smislu člena 18(b) niti ni prenehal opravljati obdavčljive ekonomske dejavnosti, kot to zahteva navedeni člen 18(c).
- 31 Zato člen 18 Direktive o DDV državam članicam ne dovoljuje, da transakcije, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, štejejo za dobavo blaga, opravljeno za plačilo.
- 32 Nazadnje je treba, zato da bo predložitveno sodišče prejelo koristen odgovor, pojasniti, da je mehanizem popravkov, ki je določen s členi od 184 do 186 Direktive o DDV, sestavni del ureditve odbitkov DDV, ki jo določa navedena direktiva (sodba TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 30). Zgornji preudarki torej ne vplivajo na eventualno pravico davčne uprave, da od davčnega zavezanca zahteva popravek pod pogoji, ki so za to določeni v Direktivi o DDV.
- 33 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 16 in 18 Direktive o DDV razlagati tako, da tega, da lizinski družbi ne uspe doseči, da ji lizingojemalec vrne blago, ki je bilo predmet pogodbe o finančnem lizingu, po odpovedi te pogodbe zaradi kršitve lizingojemalca, čeprav je ta družba sprožila postopke za vračilo tega blaga, po odpovedi pogodbe pa ni prejela nobenega plačila, ni mogoče šteti za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu teh členov.

Stroški

- 34 Ker je ta postopek za stranke 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 (sedmi senat) razsodilo:

Člena 16 in 18 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da tega, da lizinski družbi ne uspe doseči, da ji lizingojemalec vrne blago, ki je bilo predmet pogodbe o finančnem lizingu, po odpovedi te pogodbe zaradi kršitve lizingojemalca, čeprav je ta družba sprožila postopke za vračilo tega blaga, po odpovedi pogodbe pa ni prejela nobenega plačila, ni mogoče šteti za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu teh členov.

Podpisi