



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 11. julija 2018 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 311(1), točka 1 – Posebna ureditev rabljenega blaga – Pojem ‚rabljeno blago‘ – Blago, ki vsebuje plemenite kovine ali drage kamne in ki ga je preprodajal trgovec – Predelava navedenega blaga po prodaji – Pridobitev plemenitih kovin ali dragih kamnov – Pojem ‚plemenite kovine ali dragi kamni‘“

V zadevi C-154/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 21. marca 2017, ki je prispela na Sodišče 27. marca 2017, v postopku

SIA „E LATS“

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi E. Levits, predsednik senata, A. Borg Barthet in F. Biltgen (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. januarja 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih je predložili:

- za SIA „E LATS“ N. Podvinska, advokāte, in J. Lagzdīņš, advokāts,
- za latvijsko vlado I. Kucina in J. Davidoviča, agentki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in E. Kalniņš, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. aprila 2018

izreka naslednjo

* Jezik postopka: latvijščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 311(1), 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 družbo SIA „E LATŠ“ (v nadaljevanju: „E LATŠ“) in Valsts ieņēmumu dienests (davčna uprava, Latvija) glede plačila davka na dodano vrednost (DDV) in, natančneje, glede uporabe obdavčitve po maržni ureditvi za prodajo blaga iz zlasti zlata, srebra in dragih kamnov.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodni izjavi 51 Direktive o DDV je navedeno:

„Da se prepreči dvojna obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.“

- 4 Člen 1(2) te direktive določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnje 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, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...]“

- 5 Naslov XII Direktive 2006/112, „Posebne ureditve“, vsebuje poglavje 4 z naslovom „Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, ki ga sestavljajo členi od 311 do 343 te direktive.

- 6 Člen 311(1), točki 1 in 5, Direktive o DDV določa:

„Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

- (1) ‚rabljeno blago‘ pomeni premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamenja, kot določijo države članice;

[...]

- (5) ‚obdavčljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo“.

Latvijsko pravo

- 7 Člen 138 pievienotās vērtības nodokļa maksātājs likums (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) v Latviji uvaja posebno ureditev DDV, ki se uporablja za transakcije z rabljenim blagom, umetniškimi predmeti, zbirkami ali starinami in ki mora zagotoviti prenos posebne ureditve DDV, ki je določena med drugim v členu 311 Direktive o DDV, v nacionalno pravo.
- 8 Latvijski zakonodajalec je rabljeno blago opredelil kot premičnine, ki so bile uporabljene in so primerne za nadaljnjo istovrstno uporabo brez predelave ali po popravilu ter ki niso umetniški predmeti, zbirke ali starine in niti ne plemenite kovine ali dragi kamni. Predmeti, ki vsebujejo plemenite kovine ali drage kamne, so kljub temu zajeti s pojmom rabljeno blago, če je prodajalec iz člena 138(4) zakona o DDV dobavil oziroma posredoval to blago drugemu preprodajalcu.
- 9 V skladu s členoma 183 in 184 Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai“ (uredba sveta ministrov št. 17 z dne 3. januarja 2013 o postopku uporabe določb zakona o DDV in nekaterih pogojih v zvezi s plačilom in upravljanjem davka na dodano vrednost) je treba kot predmete s plemenitimi kovinami in dragimi kamni obravnavati predmete, ki spadajo v poglavja 71, 82, 83, 90 ali 96 kombinirane nomenklature v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja. V ta poglavja se uvrščajo med drugim prstani, zapestnice, ogrlice, broške, uhani, verižice za ure in obeski.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 10 Družba „E LATŠ“ je zavezanka za DDV. Posameznikom, ki niso zavezanci za DDV, zagotavlja posojila v zameno za zastavo plemenitih kovin in izdelkov, ki vsebujejo zlato in/ali srebro, kot so verižice, obeski, prstani, poročni prstani, jedilni pribor ali zobno zlato.
- 11 Družba „E LATŠ“ je drugim trgovcem, ki so prav tako zavezanci za DDV, preprodajala obdržane zastavljene predmete, tako da jih je razvrstila glede na zadevno kovino in čistino. Za te transakcije je uporabila posebno ureditev DDV in plačala navedeni davek samo na razliko med nakupno in prodajno ceno predmetov iz plemenitih kovin.
- 12 Davčna uprava je pri družbi „E LATŠ“ opravila nadzor glede DDV in ugotovila, da je preprodajala predmete iz plemenitih kovin kot ostanke, ne pa kot rabljeno blago. Ob upoštevanju, da v teh okoliščinah posebne ureditve DDV iz člena 138 zakona o DDV ni bilo mogoče uporabiti, je davčni uprava odločila, da bo družbi „E LATŠ“ naložila doplačilo DDV.
- 13 Administrativā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) je tožbo, ki jo je družba „E LATŠ“ vložila zoper to odločbo, zavrnilo, ker je družba „E LATŠ“ preprodajala predmete iz zlata in srebra kot ostanke, in ne kot rabljeno blago, in torej ni bilo podlage za uporabo maržne ureditve, ki je določena v členu 138 zakona o DDV.
- 14 V utemeljitev svoje kasacijske pritožbe pri Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) je družba „E LATŠ“ zlasti trdila, da uporaba maržne ureditve ne more biti odvisna od tega, ali je vedela, kako bo kupec uporabil prodano blago, in sicer za nadaljnjo prodajo ali za predelavo, in da bi bilo nelogično meniti, da bi razvrščanje nakita v skupine moralo povzročiti njegovo prerazvrstitev iz „rabljenega blaga“ v „odpadke“.
- 15 Po mnenju predložitvenega sodišča zadevno blago iz postopka v glavni stvari, ki se proda z izključnim namenom, da se iz njega pridobijo plemenite kovine in dragi kamni, ki jih vsebuje, ne spada pod pojem „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive o DDV, ampak je zajeto s pojmom „plemenite kovine ali drago kamenje“, ki je vsebovan v tej določbi. Prav tako je menilo, da ta določba ne daje

diskrecijske pravice državam članicam v zvezi s tem. Sicer pa Sodišče po mnenju predložitvenega sodišča še ni odločalo o takšni razlagi navedene določbe in njegova razlaga je odločilnega pomena za rešitev zadeve.

- 16 V teh okoliščinah je Augstākā tiesa (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je treba člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV razlagati tako, da se nekateri rabljeni predmeti, ki jih kupi preprodajalec in vsebujejo plemenite kovine ali drage kamne (kot v obravnavanem primeru) ter se preprodajajo predvsem zaradi pridobivanja plemenitih kovin ali dragih kamnov, ki so vsebovani v teh predmetih, lahko štejejo za rabljeno blago?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je za omejitev uporabe posebne ureditve pomembno, da preprodajalec pozna namen poznejšega kupca, da bo iz rabljenih predmetov pridobil plemenite kovine ali drage kamne, ki so vsebovani v teh predmetih, ali pa so pomembne objektivne značilnosti transakcije (količina izdelkov, pravni status pogodbene stranke v transakciji itd.)?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 17 S tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ zajema rabljeno blago, ki vsebuje plemenite kovine ali drage kamne in ki se preprodaja z namenom pridobitve teh kovin oziroma teh kamnov.
- 18 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je za razlago določbe prava Unije treba upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je, zlasti zgodovino nastanka te ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 17. aprila 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, točka 44).
- 19 Kar na prvem mestu zadeva besedilo člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112, je treba opozoriti, da v skladu s to določbo „rabljeno blago“ pomeni „premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamenja, kot določijo države članice“.
- 20 Iz tega izhaja, da je za rabljeno blago v smislu te določbe mogoče šteti blago, ki izpolnjuje več pogojev, in sicer, najprej, biti mora premičnina, dalje, biti mora primerno za nadaljnjo uporabo takšno, kot je, ali po popravilu ter, nazadnje, ne sme spadati med umetniške predmete, zbirke ali starine niti med plemenite kovine ali drage kamne.
- 21 Glede prvega in drugega pogoja je treba spomniti, da je Sodišče že razsodilo, da pojem „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive o DDV ne izključuje premičnin, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne, kot so, ali po popravilu in ki izhajajo iz drugega blaga, katerega sestavni del so bile, ter da opredelitev „rabljenega blaga“ zahteva le, da je rabljeno blago ohranilo funkcionalnosti, ki jih je imelo, ko je bilo novo, in da je zato primerno za nadaljnjo uporabo takšno, kot je, ali po popravilu (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, točki 31 in 32).
- 22 Glede tretjega pogoja je treba navesti, da čeprav v skladu s členom 311(1), točka 1, Direktive o DDV umetniških predmetov, zbirk ali starin ni mogoče šteti za „rabljeno blago“, se za te izdelke, za razliko od plemenitih kovin in dragih kamnov, lahko uporabi obdavčitev po ureditvi, v skladu s katero se obdavči razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, in ki pomeni odstopanje od splošne ureditve po Direktivi o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 18. maja 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, točka 24).

- 23 Poleg tega je treba ugotoviti, da so v členu 311(1), točka 1, Direktive o DDV izrecno omenjene plemenite kovine in dragi kamni kot taki, vendar ta člen ne vsebuje izrecnega sklicevanja na izdelke, ki vsebujejo plemenite kovine ali drage kamne in so primerni za „nadaljnjo uporabo“ v smislu te določbe, kot jo razlaga Sodišče.
- 24 Na drugem mestu je treba glede sobesedila, v katero spada člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV, opozoriti, da je ta člen 311 edini člen v oddelku 1, naslovljenem „Opredelitve“, iz poglavja 4 Direktive o DDV, ki je namenjen posebnim ureditvam, ki se uporabljajo na področju rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk in starin ter ki odstopajo od splošne ureditve Direktive o DDV in se zato smejo uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg njihovega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, točka 35).
- 25 Ker pa se nobena določba navedenega poglavja 4 ne nanaša na plemenite kovine ali drage kamne niti na predmete, ki vsebujejo takšne kovine ali kamne, ni mogoče na podlagi sobesedila, v katerega se umešča člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV, priti do nikakršnega zaključka za določitev, v kolikšnem obsegu bi lahko predmeti iz plemenitih kovin in/ali dragih kamnov spadali pod pojem „rabljeno blago“ v smislu te določbe.
- 26 Zato se je treba, tretjič, sklicevati na cilj, ki mu sledi člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV.
- 27 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da navedena določba vsebuje opredelitve, ki se uporabljajo za maržne ureditve, ter da iz uvodne izjave 51 Direktive o DDV izhaja, da je namen maržne ureditve izogibanje dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence med zavezanci na področju rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin (sodba z dne 18. maja 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, točka 25).
- 28 Dalje, kot je navedel generalni pravobranilec v točkah od 49 do 55 sklepnih predlogov, so plemenite kovine in dragi kamni izvzeti iz maržne ureditve zato, ker vrednost, ki jo je treba pripisati plemenitim kovinam in dragim kamnom, ne izhaja samo iz njihove uporabnosti kot surovine za proizvodnjo drugega blaga, ampak je v bistvu odvisna od lastne vrednosti, ki jim jo je mogoče pripisati. Tako, ne da bi jih bilo treba vključiti oziroma spremeniti v proizvod, ki ima posebno funkcionalnost, imajo te surovine in kamni lastno funkcionalnost, ki je ta, da predstavljajo finančno vrednost, ki jo je mogoče doseči na trgu plemenitih kovin in dragih kamnov. Poleg tega se ta lastna vrednost ne izgubi, ker se navedene kovine in kamni lahko večkrat ponovno uporabijo, saj jih je mogoče zlahka ponovno pridobiti in predelati, pri tem pa ohranijo svojo vrednost.
- 29 Nazadnje, iz postopka sprejemanja Direktive 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), s katero je bil v Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) uveden člen 26a, katerega besedilo je enako besedilu člena 311(1), točka 1, Direktive o DDV, je razvidno, da je zakonodajalec v določeni meri želel, da se za predmete, ki vsebujejo plemenite kovine ali drage kamne, uporabi navedena maržna ureditev.
- 30 Evropska komisija je v predlogu direktive (COM(88) 846 final) namreč predlagala, da so predmet navedene ureditve „predmeti [...] iz zlata ali druge plemenite kovine oziroma ki vsebujejo drage kamne, kadar vrednost teh vsebovanih materialov ne presega 50 % prodajne cene teh izdelkov“, in tako uvedla razlikovanje med, na eni strani, plemenitimi kovinami in dragimi kamni ter, na drugi strani, predmeti, ki vsebujejo te materiale, kot je nakit.

- 31 Vendar kot je navedel generalni pravobranilec v točkah od 45 do 48 sklepnih predlogov, v končni različici člena 26a Šeste direktive 77/388 ni nobenega sklicevanja na predmete, ki vsebujejo plemenite kovine ali drage kamne, in iz maržne ureditve so izključene le „plemenite kovine in dragi kamni“ kot takšni, opredelitev tega, kaj je mišljeno z izrazom „plemenite kovine ali dragi kamni“, pa se zahteva od držav članic.
- 32 Čeprav je zakonodajalec Unije tako državam članicam dal pooblastilo za opredelitev pojma „plemenite kovine ali dragi kamni“, je to pooblastilo za opredelitev – v skladu s sodno prakso Sodišča – omejeno s prepovedjo poseganja ne samo v besedilo odstopanja, ki ga je določil zakonodajalec Unije, s tako široko opredelitvijo, ki bi pojmu „rabljeno blago“ odvzela njegov pomen (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 28. junija 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, točka 21, ter z dne 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, točka 41), ampak tudi v cilje, ki jih uresničuje Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, točka 42).
- 33 To pomeni, da mora imeti predmet, ki je sestavljen iz plemenitih kovin ali dragih kamnov, da bi spadal v kategorijo „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive o DDV, za katero se lahko uporablja posebna maržna ureditev, in ne v kategorijo „plemenite kovine ali dragi kamni“, ki so izključeni iz te ureditve, drugo funkcionalnost od tiste, ki je neločljivo povezana z materiali, iz katerih je sestavljen, pri čemer je moral to drugo funkcionalnost ohraniti in ga mora biti mogoče ponovno uporabiti takega, kot je, ali po popravilu.
- 34 Vendar kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 72 sklepnih predlogov, če predmet nima druge funkcionalnosti od te, ki je neločljivo povezana z njegovimi sestavinami, ali če tej drugi funkcionalnosti ni zmožen služiti, za zadevni predmet ne more veljati posebna maržna ureditev, saj ne ostane v gospodarskem krogotoku, ki je bil njegov, in bo uporaben samo za predelavo v nov predmet, ki bo imel nov gospodarski krogotok, tako da ni več tveganja dvojne obdavčitve, ki je bila vzrok vzpostavitve maržne ureditve.
- 35 Med elementi, ki jih je treba upoštevati za določitev v konkretnem primeru, ali blago, ki je predmet preprodaje, spada v kategorijo „rabljeno blago“ ali v kategorijo „plemenite kovine in dragi kamni“, so vse objektivne okoliščine, v katerih je prišlo do ponovne prodaje. Namreč, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, so pojmi, ki so vsebovani v Direktivi o DDV, objektivni in se uporabljajo neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 41).
- 36 Tako je upoštevanje elementov, kot je namen davčnega zavezanca, ki sodeluje pri transakciji, razen v izjemnih primerih, v nasprotju s ciljema skupnega sistema DDV zagotoviti pravno varnost in olajšati uporabo DDV z upoštevanjem objektivnosti zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 37 Po drugi strani pa, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 78 in 82 sklepnih predlogov, elementi, kot so predložitev zadevnega blaga, metoda ocene vrednosti takega blaga in način izdajanja računov, in sicer za blago v razsutem stanju (bruto/teža) ali po kosih, pomenijo objektivne značilnosti, ki se lahko veljavno upoštevajo.
- 38 V zvezi s tem je treba dodati, da ker mora biti davčna osnova, ki je določena v skladu z maržno ureditvijo, razvidna iz računovodstva, ki omogoča preveritev, ali so vsi pogoji za uporabo te ureditve izpolnjeni (sodba z dne 18. januarja 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, točka 43), računovodstvo obdavčljivega preprodajalca in računi v zvezi z njim lahko, razen v izjemnih primerih, zagotovijo objektivne informacije o zadevni transakciji in prodanih predmetih.

- 39 Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ ne zajema rabljenega blaga, ki vsebuje plemenite kovine ali drage kamne, če to blago ni več zmožno izpolnjevati svoje prvotne funkcionalnosti in je ohranilo le funkcionalnosti, ki so neločljivo povezane s temi kovinami in s temi kamni, kar mora preveriti nacionalno sodišče ob upoštevanju vseh upoštevnihi objektivnih okoliščin vsakega posameznega primera.

Stroški

- 40 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 311(1), točka 1, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ ne zajema rabljenega blaga, ki vsebuje plemenite kovine ali drage kamne, če to blago ni več zmožno izpolnjevati svoje prvotne funkcionalnosti in je ohranilo le funkcionalnosti, ki so neločljivo povezane s temi kovinami in s temi kamni, kar mora preveriti nacionalno sodišče ob upoštevanju vseh upoštevnihi objektivnih okoliščin vsakega posameznega primera.

Podpisi