



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 12. junija 2019*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 401 – Načelo davčne nevtralnosti – Odkup predmetov z visoko vsebnostjo zlata ali drugih plemenitih kovin od posameznikov s strani podjetja zaradi njihove nadaljnje prodaje – Davek na prenose premoženja“

V zadevi C-185/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) z odločbo z dne 7. februarja 2018, ki je na Sodišče prispela 9. marca 2018, v postopku

Oro Efectivo SL

proti

Diputación Foral de Bizkaia,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi C. Toader, predsednica senata, L. Bay Larsen (poročevalec) in M. Safjan, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za družbo Oro Efectivo SL K. Caminos García in A. Landeta Calvo, abogados, ter A. Rodríguez Muñoz,
- za Diputación Foral de Bizkaia M. F. Ortiz de Apodaca García, procurador, in M. Barrena Ezcurra, abogada,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskaitė, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: španščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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) in načela davčne nevtralnosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Oro Efectivo SL in Diputación Foral de Bizkaia (pokrajinska vlada v Biskaji, Španija) glede zavrnitve odbitka davka na prenose premoženja in overjene pravne akte.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

- 3 Člen 33(1) Šeste direktive 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti, zlasti tiste iz veljavnih predpisov Skupnosti glede splošne ureditve razpolaganja, pretoka in spremljanja trošarinskih izdelkov, ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe, davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, vse davke, dajatve ali bremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, vendar s pogojem, da ti davki, dajatve in bremenitve v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Direktiva o DDV

- 4 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV. V uvodnih izjavah 4 in 7 Direktive o DDV je navedeno:

„(4) Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev [harmonizacijo] zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.“

[...]

- (7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

5 Člen 401 te direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe prava Skupnosti ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, pod pogojem, da obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.“

Špansko pravo

- 6 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so upoštevne nacionalne določbe tiste iz členov 7 in 8 Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (pokrajinski zakon 3/1989 zgodovinskega ozemlja Biskaja o davku na prenose premoženja in overjene pravne akte) z dne 21. marca 1989 (za proračunsko leto 2010) in iz členov 9 in 10 Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (pokrajinski zakon 1/2011 zgodovinskega ozemlja Biskaja o davku na prenose premoženja in overjene pravne akte) z dne 24. marca 2011 (za proračunski leti 2011 in 2012). Te določbe so enake določbam iz členov 7 in 8 Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (kraljeva zakonska uredba 1/1993 o potrditvi kodificiranega besedila zakona o davku na prenose premoženja in overjene pravne akte) z dne 24. septembra 1993 (BOE št. 251, z dne 20. oktobra 1993). V tej predložitveni odločbi so upoštevni odlomki teh določb povzeti tako:

„[...]

- Prenosi premoženja, ki so predmet davka, so odplačni prenosi *inter vivos* vseh vrst blaga in pravic, ki sestavljajo premoženje fizičnih ali pravnih oseb.
 - Odplačni prenosi premoženja niso pravkar navedene transakcije, če jih izvajajo podjetniki ali ponudniki pri izvajanju svojih poslovnih ali poklicnih dejavnosti, vsekakor pa, če gre za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki so predmet [DDV]’.
 - Davčni zavezanec za plačilo davka je ‚tisti, ki kupi‘ blago in pravice vseh vrst v okviru njihovega prenosa, ne glede na to, če sta se stranki dogovorili drugače.“
- 7 V skladu s členom 4 Ley 37/1992 del Impuesto el Valor Añadido (zakon 37/1992 o davku na dodano vrednost) z dne 28. novembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992) transakcije, ki so predmet DDV, niso predmet davka na prenose premoženja in overjene pravne akte iz naslova odplačnih prenosov premoženja.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 8 Družba Oro Efectivo, ki je registrirana za nakup, prodajo, uvoz in izvoz surovin, dragih kamnov in plemenitih kovin, v okviru svoje dejavnosti od posameznikov odkupuje predmete z visoko vsebnostjo zlata ali drugih plemenitih kovin, in jih naprej prodaja podjetjem, ki so specializirana za proizvodnjo ingotov ali različnih predmetov iz plemenitih kovin, zaradi njihove predelave in kasnejšega ponovnega vnosa na trg.
- 9 Hacienda Foral de Bizkaia (pokrajinska davčna uprava v Biskaji, Španija) je menila, da so bili nakupi predmetov iz zlata in iz drugih kovin od posameznikov, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari izvedla v letih od 2010 do 2012, predmet davka na prenose premoženja in overjene pravne akte.

- 10 Družba Oro Efectivo je izpodbijala odločbo tega davčnega organa pred Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (pokrajinsko gospodarsko-upravno sodišče Biskaje, Španija) in navajala, da je več nacionalnih sodišč izdalo odločbe, iz katerih izhaja, da te transakcije nakupa ne smejo biti predmet davka na prenose premoženja in overjene pravne akte. Poleg tega je trdila, da so bili odkupi iz postopka v glavni stvari izvedeni v okviru njene poslovne dejavnosti. Dalje je navajala, da bi odmera tega davka, v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, povzročila dvojno obdavčitev, saj so bili ti odkupi že obdavčeni z DDV.
- 11 Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (pokrajinsko gospodarsko-upravno sodišče Biskaje) je s sodbo z dne 18. junija 2015 to tožbo zavrnilo.
- 12 Družba Oro Efectivo je zoper odločbo tega sodišča vložila pritožbo pri Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (vrhovno sodišče Baskije, Španija). Ta pritožba je bila zavrnjena s sodbo z dne 13. septembra 2016.
- 13 Družba Oro Efectivo je zato zoper to sodbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) vložila kasacijsko pritožbo.
- 14 To sodišče navaja, da je rešitev spora, ki teče pred njim, odvisna zlasti od obsega načela davčne nevtralnosti, kot ga razlaga Sodišče.
- 15 Natančneje sprašuje, ali je ureditev, ki od podjetja zahteva plačilo posrednega davka, ki ni DDV, in sicer v obliki davka na prenose premoženja in overjene pravne akte iz naslova tega, da je to podjetje od fizičnih oseb odkupilo premoženje, kot so zlato, srebro, ali nakit, kadar je to blago namenjeno gospodarski dejavnosti tega podjetja, ki poleg tega izvaja transakcije, ki so predmet DDV pri ponovnem vnosu tega blaga na trg, ne da bi imelo možnost, da v okviru teh transakcij odbije znesek, ki je bil plačan iz naslova tega davka pri prvotni pridobitvi tega blaga, združljiva z Direktivo o DDV in načelom davčne nevtralnosti.
- 16 V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali Direktiva o [DDV] in načelo davčne nevtralnosti, ki izhaja iz navedene direktive, ter sodna praksa Sodišča [...], v kateri je razlagalo to direktivo, nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko država članica zahteva plačilo posrednega davka, ki ni DDV, od podjetnika ali ponudnika, ki od fizične osebe odkupi premoženje (v konkretnem primeru zlato, srebro ali nakit), če:

- bo kupljeni predmet po obdelavi in prenosu namenjen gospodarski dejavnosti navedenega poslovnega subjekta;
- se bodo izvajale transakcije, ki so predmet DDV, potem ko bo kupljeni predmet ponovno dan na trg, in
- veljavna zakonodaja v tej državi podjetniku ali ponudniku ne dovoli, da pri takih transakcijah odbije ta davek, plačan za prvega od navedenih nakupov?“

Postopek pred Sodiščem

- 17 Predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe predlaga uporabo hitrega postopka iz člena 105(1) Poslovnika Sodišča.
- 18 Ta predlog je bil zavrjen s sklepom predsednika Sodišča z dne 30. aprila 2018, Oro Efectivo (C-185/18, neobjavljen, EU:C:2018:298).

Vprašanje za predhodno odločanje

- 19 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da je predmet posrednega davka na prenose premoženja, ki ni DDV, to, da podjetje od posameznikov odkupi predmete z visoko vsebnostjo zlata ali drugih plemenitih kovin, če so ti predmeti namenjeni gospodarski dejavnosti tega podjetja, ki jih zaradi njihove predelave in kasnejšega ponovnega vnosa na trg naprej proda podjetjem, ki so specializirana za proizvodnjo ingotov ali različnih predmetov iz plemenitih kovin.
- 20 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi člena 401 Direktive o DDV njene določbe ne preprečujejo, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katere koli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, če obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja. Ker pravo Unije tako dopušča obstoj konkurenčnih sistemov obdavčitve, se taki davki lahko poberejo, tudi kadar bi njihovo pobiranje lahko vodilo do kumulacije z DDV v zvezi z isto transakcijo (glej v tem smislu sodbi z dne 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, točka 28, in z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 26).
- 21 Iz jezikovne razlage te določbe je glede na negativni pogoj iz dikcije, „ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke“, mogoče sklepati, da se državi članici dovoli ohranitev ali uvedba davkov, dajatev ali obremenitev, le če jih ni mogoče enačiti s prometnim davkom (sodba z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 27).
- 22 Čeprav pojem „prometni davek“ ni opredeljen niti v členu 401 Direktive o DDV niti v kateri drugi določbi te direktive, je treba poudariti, da je ta člen v bistvu enak členu 33 Šeste direktive (sodba z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 28).
- 23 V okviru zadev, v katerih sta bila izrečena sklep z dne 27. novembra 2008, Renta (C-151/08, neobjavljen, EU:C:2008:662), in sodba z dne 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), pa je Sodišče odločalo o združljivosti nacionalne ureditve glede davka na odplačne prenose premoženja, ki ima podobne značilnosti, kot so značilnosti davka iz postopka v glavni stvari, s členom 33(1) Šeste direktive. Sodišče je opozorilo na temeljne značilnosti DDV, ki so izpeljane v njegovi sodni praksi in ki so štiri, in sicer DDV na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije; znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve; ta davek se pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij, in davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in končno breme navedenega davka na koncu nosi potrošnik, in presodilo, da se tak davek razlikuje od DDV, tako da ga ni mogoče opredeliti za davek, ki ga je mogoče označiti kot prometni davek v smislu člena 33(1) Šeste direktive (sklep z dne 27. novembra 2008, Renta, C-151/08, neobjavljen, EU:C:2008:662, točki 32 in 45; in sodba z dne 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, točka 29).
- 24 V zvezi s tem je Sodišče zlasti ugotovilo, da s tem davkom niso na splošno obdavčene vse transakcije, katerih predmet so blago ali storitve, in da ta ni pobran v okviru proizvodnega in distribucijskega procesa ob tem, da bi bilo v vsaki njegovi fazi mogoče od davka odbiti zneske, ki so bili plačani v prejšnjih fazah tega procesa (glej v tem smislu sklep z dne 27. novembra 2008, Renta, C-151/08, neobjavljen, EU:C:2008:662, točki 41 in 43).

- 25 V zvezi s tem v spisu, predloženem Sodišču, nič ne kaže na to, da bi bilo treba to vprašanje v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe preučiti drugače. Zato je treba za preudarke, ki jih je Sodišče glede člena 33(1) Šeste direktive podalo v odločbah iz točk 23 in 24 te sodbe šteti, da se lahko v okviru te zadeve uporabijo za člen 401 Direktive o DDV.
- 26 Iz tega sledi, da davka, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ni mogoče označiti za prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV.
- 27 Predložitveno sodišče poleg tega ocenjuje, da bi lahko hkratna uporaba davka iz postopka v glavni stvari in skupnega sistema DDV kršila načelo davčne nevtralnosti na področju DDV.
- 28 Glede tega načela, ki je navedeno v uvodnih izjavah 4 in 7 Direktive o DDV, je treba poudariti, da je treba zaradi preprečitve neskladnih rezultatov glede na cilj doseganja enakosti pogojev obdavčitve iste transakcije ne glede na državo članico, v kateri je izvedena, ki mu sledi skupni sistem DDV, vsakršno primerjavo značilnosti davka, kot je davek iz postopka v glavni stvari, z značilnostmi DDV opraviti glede na ta cilj. V tem okviru je treba posebno pozornost nameniti zahtevi, da mora biti nevtralnost skupnega sistema DDV vedno zagotovljena (glej v tem smislu sodbo z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 41)
- 29 Vendar pa načelo davčne nevtralnosti na področju DDV, kot je upravičeno poudarila Evropska komisija, to nevtralnost nalaga le v okviru harmoniziranega sistema, vzpostavljenega z Direktivo o DDV. Ker gre v tem primeru za davek, ki ni harmoniziran v okviru te direktive, nevtralnost skupnega sistema DDV ne more biti kršena (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, točka 57).
- 30 Glede na vse prej navedene preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da je predmet posrednega davka na prenose premoženja, ki ni DDV, to, da podjetje od posameznikov odkupi predmete z visoko vsebnostjo zlata ali drugih plemenitih kovin, če so ti predmeti namenjeni gospodarski dejavnosti tega podjetja, ki jih zaradi njihove predelave in kasnejšega ponovnega vnosa na trg naprej proda podjetjem, ki so specializirana za proizvodnjo ingotov ali različnih predmetov iz plemenitih kovin.

Stroški

- 31 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 (šesti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da je predmet posrednega davka na prenose premoženja, ki ni davek na dodano vrednost, to, da podjetje od posameznikov odkupi predmete z visoko vsebnostjo zlata ali drugih plemenitih kovin, če so ti predmeti namenjeni gospodarski dejavnosti tega podjetja, ki jih zaradi njihove predelave in kasnejšega ponovnega vnosa na trg naprej proda podjetjem, ki so specializirana za proizvodnjo ingotov ali različnih predmetov iz plemenitih kovin.

Podpisi