

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 21. februarja 2006*

V zadevi C-419/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 8. novembra 2002, ki je na Sodišče prispela 20. novembra 2002, v postopku:

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jezik postopka: angleščina.

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, predsedniki senatov, S. von Bahr (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász in G. Arestis, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. novembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za BUPA Hospitals Ltd in Goldsbrough Developments Ltd R. Venables, QC, skupaj s T. Lyonsom, barrister, po pooblastilu D. Garcie, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva R. Caudwell, zastopnica, skupaj s C. Vajdo, QC,
- za Irsko D. J. O'Hagan, zastopnik, skupaj z A. M. Collinsom, SC,

— za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, zastopnica,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
7. aprila 2005

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1), člena 10(2) in člena 17 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 L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- ² Ta predlog je bil vložen v okviru spora med BUPA Hospitals Ltd (v nadaljevanju: BUPA Hospitals) in Goldsborough Developments Ltd (v nadaljevanju: Goldsborough Developments), družbama skupine BUPA, in Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners), ker so ti zavrnili pravico do odbitka

družbama BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments v višini 17,5 milijona GBP (približno 26,2 milijona eurov) na podlagi vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačanega na izvršitev plačila za prihodnje dobave, ki naj bi jih opravili dve drugi družbi skupine BUPA.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa, da je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

- 4 Na podlagi člena 4(1) te direktive se kot davčni zavezanec šteje vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena. Pojem „gospodarska dejavnost“ je v navedenem odstavku 2 opredeljen kot obsegajoč vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, zlasti transakcije, ki pomenijo izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

5 Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive določa:

„S pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.“

6 V skladu s členom 5(1) te direktive „[p]omeni ‚dobava blaga‘ prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

7 Člen 10(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. (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.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Dobave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, se štejejo za zaključene v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo.

Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska.

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.“

8 Člen 13(A)(1), od (b) do (e), te direktive določa, da države članice oprostitjo določene dejavnosti iz sektorja zdravniških storitev.

9 Člen 17(1) te direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

10 Odstavek 2(a) istega člena določa:

„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.“

11 V smislu člena 28(2)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive se v prehodnem obdobju, določenem v členu 28I, „še naprej [...] lahko uporabljajo oprostitve z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, in nižje stopnje, ki so nižje od najnižjih stopenj, določenih v členu 12(3), ki so veljale 1. januarja 1991 in so v skladu s pravom Skupnosti ter izpolnjujejo pogoje iz zadnje alineje člena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967.“

Nacionalna ureditev

12 Člen 6(4) zakona 1994 o DDV (Value Added Tax Act 1994) določa:

„Če oseba, ki izvrši dobavo, pred datumom, določenim na podlagi zgornjih odstavkov 2 in 3, izstavi račun z DDV za navedeno dobavo ali če pred datumom, določenim na podlagi zgornjih odstavkov 2(a) ali (b) ali 3, prejme plačilo za to dobavo, se šteje – do obsega, ki ga račun ali plačilo zajema –, da je bila opravljena, ko je bil račun izdan ali plačilo prejeto.“

13 V skladu s členom 30(1) tega zakona, v različici, ki je veljala pred 1. januarjem 1998:

„Kadar davčni zavezanec dobavi blago ali storitve in je stopnja DDV za to dobavo nič, potem velja, ne glede na to, ali je ta dobava predmet DDV na podlagi drugih določb, da:

— ta dobava ne sme biti predmet DDV; ampak

— se mora obravnavati kot obdavčljiva dobava v vseh drugih pogledih;

in bi morala biti stopnja DDV, za katerega se šteje, da je bil obračunan za to dobavo, torej nič“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 14 Iz predložitvene odločbe izhaja, da sta BUPA Hospitals in BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (v nadaljevanju: BUPA Gatwick Park) del skupine BUPA in za namene člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive del skupine DDV BUPA.
- 15 Več let, do vključno leta 1997, je BUPA Hospitals med drugim upravljala veliko zasebnih bolnišnic. V skladu z odločbo Court of Appeal v okviru spora med BUPA Hospitals in Commissioners, ki se je začel leta 1993, so bile dobave zdravil in protez bolnikom v njenih bolnišnicah, ki jih je opravljala BUPA Hospitals, obdavčene z DDV po stopnji nič, kar je omogočilo BUPA Hospitals, da je dobila nazaj vstopni DDV, plačan za nakup teh izdelkov, ki jih je prejela od svojih dobaviteljev.
- 16 Ker je House of Lords 24. julija 1997 zavrnila pritožbo Commissioners, je vlada Združenega kraljestva 13. avgusta 1997 najavila svoj namen, da bo hitro sprejela zakonodajo, da bi odstranila učinke odločbe Court of Appeal.
- 17 Predložitveno sodišče poudarja, da se je zaradi najave te prihajajoče zakonodaje skupina BUPA odločila, da se zateče k dogovorom o predčasnem plačilu. Ideja je bila, da trgovec, katerega dobave so obdavčene po stopnji nič in ki torej lahko zahteva nazaj vstopni davek, plačan na dobave zdravil in protez, ker so ali bodo predmet obdavčljivih dobav, sklene kupne pogodbe za blago in storitve ob pričakovanju zakonodajne spremembe. Trgovec nato zahteva oprostitev plačanega

vstopnega DDV za obdobje, ko je bilo plačilo prejeto ali ko je bil izdan račun, čeprav bi bila dobava lahko opravljena v prihodnjem obračunskem obdobju.

- 18 Za namene teh dogovorov je bilo odločeno, da se kot dobavitelja uporabi družbo skupine BUPA, da bi obdržala predčasno plačilo znotraj skupine. Družba, ki je bila izbrana, je bila BUPA Medical Supplies Ltd (v tistem trenutku še imenovana Goldsborough Retirement Property Services Ltd, v nadaljevanju: BUPA Medical), družbo skupine Goldsborough, ki jo je v začetku avgusta 1997 kupila skupina BUPA in je pozneje ostala samo družba na papirju. Ta družba, čeprav je bila del družbe BUPA, ni pripadala isti skupini DDV kot BUPA Hospitals.
- 19 Odločba predložitvenega sodišča navaja, da je bilo z namenom izogniti se tveganju, da bi Commissioners našli razlog, na podlagi katerega bi lahko odlašali z vračilom DDV, odločeno, da druga družba skupine Goldsborough, namreč Goldsborough Developments, družba, ki upravlja štiri zasebne bolnišnice in je prav tako del druge skupine DDV kot BUPA Hospitals, sklene dogovor o predčasnem plačilu za enak znesek in med istim obračunskim obdobjem kot zadnjeomenjena z dobaviteljem, ki pripada skupini DDV BUPA. Družba BUPA Gatwick Park, ki je bila takrat druga družba na papirju, je bila izbrana kot drugi dobavitelj v okviru dogovorov o predčasnem plačilu.
- 20 5. septembra 1997 so bila srečanja upravnih odborov štirih zadevnih družb. Upravna odbora BUPA Hospitals in BUPA Medical sta se odločila, da skleneta dve pogodbi o nakupih oziroma dobavah zdravil oziroma protez.

- 21 Na srečanju upravnega odbora BUPA Hospitals je bilo odločeno, da se izvrši predčasno plačilo v višini 60 milijonov GBP plus DDV za nakup zdravil in 40 milijonov GBP plus DDV za nakup protez od družbe BUPA Medical.
- 22 Istega dne je bila sprejeta posebna odločitev, s katero je bilo odločeno, da se spremeni ime Goldsborough Retirement Property Services Ltd v BUPA Medical in da se spremeni njena dejavnost, tako da se je vključila dejavnost trgovine s farmacevtskimi izdelki in protezami.
- 23 Prav tako 5. septembra 1997 je BUPA Medical družbi BUPA Hospitals izstavila račune za dobavo zdravil v višini 60 milijonov GBP plus 10,5 milijona GBP na podlagi DDV in za dobavo protez v znesku 40 milijonov GBP plus 7 milijonov GBP na podlagi DDV.
- 24 Istega dne sta upravna odbora Goldsborough Developments in BUPA Gatwick Park odločila, da skleneta dve pogodbi v zvezi z nakupi oziroma dobavami zdravil oziroma protez.
- 25 Upravni odbor Goldsborough Developments je odločil, da družbi BUPA Gatwick Park takoj plača 50 milijonov GBP plus DDV za nakup zdravil in 50 milijonov GBP plus DDV za nakup protez.

26 Istega dne je BUPA Gatwick Park izstavila računa Goldsbrough Developments za dobavo zdravil v znesku 50 milijonov GBP plus 8,75 milijona GBP na podlagi DDV in za dobavo protez v znesku 50 milijonov GBP plus 8,75 milijona GBP na podlagi DDV.

27 Iz predložitvene odločbe izhaja, da so si bile pogodbe, na podlagi katerih so bila izvršena predčasna plačila, podobne. Te pogodbe so natančno določale, da:

- mora kupec plačati pogodbeno ceno prodajalcu na dan sklenitve pogodbe,
- so izdelki, ki jih pogodba zajema, opisani v prilogi, ki jo stranke lahko spremenijo sporazumno,
- prodajalec dobavi navedene izdelke ali en del izdelkov v skladu z naknadnimi navodili kupca, dokler vrednost celotne dobave ni enaka pogodbeni ceni,
- lahko vsaka stranka odpove pogodbo z odpovednim rokom sedmih dni in
- lahko kupec v tem primeru zahteva nazaj pogodbeni znesek, zmanjšan za vrednost tistega, kar je bilo že dobavljeno na dan odpovedi pogodbe.

Po ugotovitvi predložitvenega sodišča je bila priloga enaka za vse pogodbe in je vsebovala raznovrsten seznam več sto zdravil, protez in drugih izdelkov. Predložitveno sodišče opaza, da je bilo očitno, da nobeden od direktorjev štirih družb ni bil pozoren na vsebino tega dokumenta.

28 V skladu s predložitveno odločbo bi ti dogovori, če bi uspeli, omogočali skupini BUPA, da se izogne izgubi plačilne sposobnosti in da se v tem okviru izogne plačilu DDV Commissioners. Dejansko je skupina DDV BUPA lahko v obračunu DDV za obdobje, ki se je končalo novembra 1997, obračunala vstopni DDV v znesku 17,5 milijona GBP v zvezi z nakupi družbe BUPA Hospitals od BUPA Medical, ki mu je ustrežal izstopni DDV v višini 17,5 milijona GBP v zvezi s prodajami družbe BUPA Gatwick Park družbi Goldsborough Developments. Skupina Goldsborough, ločena od skupine DDV BUPA, je lahko postopala enako: njen obračun DDV je vključeval vstopni DDV v znesku 17,5 milijona GBP v zvezi z nakupi družbe Goldsborough Developments od BUPA Gatwick Park in izstopni DDV v višini 17,5 milijona GBP v zvezi s prodajami družbe BUPA Medical družbi BUPA Hospitals.

29 8. septembra 1997 je bilo Midland Bank naročeno, naj z računa druge družbe skupine BUPA, BUPA Investments Ltd (v nadaljevanju: BIL), prenese skupni znesek v višini 235,5 milijona GBP, in sicer na račun družbe BUPA Hospitals 118 milijonov GBP in na račun družbe Goldsborough Developments 117,5 milijona GBP. Mesečne obresti so se zaračunale vsak mesec po povprečni obrestni meri za depozite čez noč.

30 Istega dne je bilo Midland Bank naročeno, naj prenese 117,5 milijona GBP, najprej od BUPA Hospitals na BUPA Medical, nato od Goldsborough Developments na BUPA Gatwick Park, potem pa ponovno nazaj na BIL. BUPA Medical in BUPA Gatwick Park sta pridobili obresti od zneskov njunih depozitov pri BIL.

- 31 18. novembra 1997 je bila parlamentu predložena uredba o DDV za zdravila, farmacevtske izdelke in pripomočke za invalide (VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)). Veljati je začela 1. januarja 1998. Spremenila je Prilogo 8, razred 12, k zakonu iz leta 1994 o DDV, tako da je s seznama izdelkov, obdavčljivih po stopnji nič, izključila dobave medicinskih izdelkov, ki jih opravijo zasebni dobavitelji v Združenem kraljestvu. Te dobave so postale oproščene dobave. Iz tega izhaja, da plačanega vstopnega davka za te izdelke načeloma ni mogoče več odbiti.
- 32 Dogovori za izvajanje določb sporazumov o predčasnem plačilu, sklenjenih med BUPA Hospitals in BUPA Medical, so bili izvršeni septembra 1998. Predložitvena odločba navaja, da je bilo dovoljenje za prodajo medicinskih izdelkov na debelo podeljeno družbi BUPA Medical 19. avgusta 1998 in da so proti začetku decembra 1998 vse bolnišnice, ki jih je upravljal BUPA Hospitals, naročale pri BUPA Medical. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je BUPA Hospitals uporabila ta predčasna plačila na način, ki ji je omogočal, da je ohranila ničelno stopnjo šest do sedem let po septembru 1998.
- 33 Pri sporazumih o predčasnem plačilu med Goldsbrough Developments in BUPA Gatwick Park so bili dogovori o dobavah protez izvršeni sredi leta 2001, dogovori o zdravilih pa novembra 2001. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se zdi, da so se resni problemi pojavili po nakupu skupine Goldsbrough in treba jih je bilo rešiti pred izvedbo postopka naročanja. Zato je BUPA Gatwick Park dobila dovoljenje za prodajo zdravil šele 8. junija 2001.
- 34 Predložitvena odločba navaja tudi, da je moral Goldsbrough Developments zato, da je lahko sodeloval pri dogovorih o predhodnem nakupu, vzeti posojilo 117,5 milijona GBP pri BIL, kar znaša približno 7-krat njegov promet v letu 1997, kar je povzročilo

povečanje njegove zadolženosti za približno 270 %. Commissioners so menili, da bi Goldsbrough Developments potreboval od 50 do 100 let, da bi v celoti uporabil svoje predplačilo.

35 Commissioners so z odločbo z dne 14. septembra 2000 družbama BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments zavrnilo pravico do odbitka plačanega vstopnega davka, ki ga je plačala vsaka izmed njiju na podlagi predčasnih plačil septembra 1997 na dobave, ki sta jih opravili BUPA Medical in BUPA Gatwick Park.

36 VAT and Duties Tribunal, London, je 25. februarja 2002 zavrnilo tožbo, ki je bila vložena zoper odločbo Commissioners z obrazložitvijo, da BUPA Medical in BUPA Gatwick Park nista izvrševali gospodarske dejavnosti in nista opravljali dobav v smislu skupnega sistema DDV. Menilo je, da so bili vsi ukrepi, ki so bili sprejeti v okviru dogovorov o predhodnem nakupu septembra 1997, namenjeni izključno temu, da se izogne plačilu DDV. Vloga družb BUPA Medical in BUPA Gatwick Park v teh dogovorih je bila samo to, da omogočita izvršitev tega cilja.

37 VAT and Duties Tribunal je kljub temu zavrnilo trditev Commissioners, v skladu s katero doktrina zlorabe pravic odvzame družbama BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV.

38 BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments sta se pritožila na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, in Commissioners so vložili nasprotno pritožbo.

Ob upoštevanju tega, da tako odločba VAT and Duties Tribunal kot pritožba pred High Court sprožita nekatera vprašanja glede prava Skupnosti, je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Kako je treba razlagati izraz ‚gospodarska dejavnost‘ v členu 4(1) in (2) [Šeste direktive] ob upoštevanju zadevnih okoliščin, zadevnih transakcij in položaja družb prodajalcev?

2. Kako je treba razlagati izraz ‚dobava blaga‘ v členu 5(1) [Šeste] direktive ob upoštevanju zadevnih okoliščin, zadevnih transakcij in položaja družb prodajalcev?

3. a) Ali obstaja načelo zlorabe pravic in/ali zlorabe prava, ki bi lahko (neodvisno od razlage, ki je dana v [Šesti] direktivi) izključilo pravico do odbitka plačanega vstopnega davka?

- b) Če to načelo obstaja, v kakšnih okoliščinah se ga lahko uporabi?

- c) Ali bi se ga lahko uporabilo v okoliščinah, kot so te, ki jih je ugotovilo VAT and Duties Tribunal?

4. Ali je odgovor na zgornja vprašanja od 1 do 3 drugačen, če se plačilo v zvezi z zadevnimi transakcijami izvede v obdobju, v katerem bi bila vsaka nadaljnja dobava blaga oproščena dobava z vračilom DDV, plačanega v predhodni fazi, kot dovoljuje člen 28(2)(a) [Šeste] direktive?

5. Kako je treba razlagati [Šesto] direktivo glede na naslednja vprašanja? Ali je treba v okoliščinah, kot so te v tem primeru, in če gre za transakcije, kot so zadevne transakcije, dobave obravnavati,
 - a) kot da so jih opravili zunanji dobavitelji družbam kupcem, pri čemer dobave niso bile opravljene družbam prodajalkam ali da bi jih opravile družbe prodajalke

 - ali

 - b) kot da so jih opravili zunanji dobavitelji družbam prodajalkam, pri čemer dobav niso opravile družbe prodajalke družbam kupcem?

6. Kako je treba razlagati člen 17 [Šeste] direktive in pravila, ki se nanašajo na odbitek, če vsaka družba prodajalka pri opravljanju gospodarske dejavnosti opravi dobave družbi kupcu in če

- a) so družbe kupci sklenile z družbami prodajalkami sporazum o dobavi blaga;
- b) je bil za to blago račun izdan in plačan pred dobavo;
- c) je bil DDV obračunan na predčasno plačilo v skladu z drugim pododstavkom člena 10(2) [Šeste] direktive;
- d) bi morale blago služiti družbam kupcem za opravljanje dobav, ki bi morale biti oproščene dobave s pravico do vračila davka, plačanega v predhodni fazi, če so nastopile ob plačilu, ampak
- e) ima vsaka družba kupec namen, da prevzame blago, določeno v sporazumih, samo če bi se med tem spremenil zakon, zaradi katerega bi družba kupec lahko uporabljala blago samo še za opravljanje oproščenih dobav brez pravice do vračila?

[Glede točke (e) je treba pripomniti, da bi imele družbe kupci, če opisane zakonodajne spremembe ne bi bilo, pravico odpovedati pogodbe, ki so jih sklenile z družbami prodajalkami in zahtevati vračilo plačanih zneskov, saj pogodbe, sklenjene med družbami kupci in družbami prodajalkami v okviru zadevnih transakcij, vsebujejo klavzule, ki tako odpoved dovoljujejo.]

7. VAT and Duties Tribunal je ugotovilo (v točki 89 svoje odločbe), da „nihče od odločujočih [družb BUPA Medical in BUPA Gatwick Park] [...] ni imel nobenega drugega razloga ali dejanskega namena kot izpeljati do konca načrt davčnega izogibanja“. Pritožbeni stranki sta v pritožbi pred High Court izpodbijali to ugotovitev dejstva. Ali bi bil odgovor na vprašanja od 1 do 6 drugačen in kako, če bi bila ta ugotovitev dejstva razveljavljena v pritožbenem postopku?“

Uvodne ugotovitve

- 40 Predložitveno sodišče s predhodnimi vprašanji v bistvu sprašuje, prvič, ali so transakcije, kot so te, sporne v postopku v glavni stvari, katerih cilj je pridobitev davčne ugodnosti, dobave blaga in gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2) ter člena 5(1) Šeste direktive in, drugič, ali bi bilo treba to direktivo razlagati tako, da davčni zavezanec nima pravice odbiti plačanega vstopnega DDV, kadar so transakcije, na katerih temelji ta pravica, zloraba.
- 41 Vendar iz predhodne odločbe in predvsem iz dejanskih okoliščin, opisanih v četrtem in šestem vprašanju za predhodno odločanje, izhaja, da je temelj dogovorov, ki ga je postavila skupina BUPA, obračunavanje DDV na predčasna plačila v skladu s členom 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive.
- 42 Sodišče pa lahko upošteva pravila prava Skupnosti, na katera se nacionalno sodišče v svojih vprašanjih za predhodno odločanje ni sklicevalo, da bi sodišču, ki je izdalo predložitveno odločbo, posredovalo uporaben odgovor (glej v tem smislu zlasti

sodbo z dne 12. oktobra 2004 v zadevi Wolff & Müller, C-60/03, ZOdl., str. I-9553, točka 24, in z dne 7. julija 2005 v zadevi Weide, C-153/03, ZOdl., str. I-6017, točka 25).

- 43 Zato je treba v okviru četrtega in šestega vprašanja, ki ju je treba obravnavati skupaj in najprej, preučiti, ali predčasna plačila, kot so ta, sporna v postopku v glavni stvari, sodijo na področje uporabe člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive.

Četrto in šesto vprašanje

- 44 Najprej je treba opozoriti, da člen 10(2), prvi pododstavek, Šeste direktive določa, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

- 45 Člen 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive, v skladu s katerim nastane obveznost obračuna davka, kadar se plačilo izvrši, preden je blago dobavljeno ali storitev opravljena, ob prejemu plačila in od prejetega zneska, pomeni izjemo od pravila, določenega v prvem pododstavku te določbe, in ga je kot takega treba razlagati ozko.

- 46 Nato je treba opozoriti, da člen 10(1)(a) Šeste direktive opredeljuje „obdavčljivi dogodek“ kot dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka. Iz tega izhaja, da lahko nastane obveznost obračuna davka hkrati ali po nastanku obdavčljivega dogodka, vendar ne pred njim, razen če obstaja določba, ki bi določala nasprotno.
- 47 Tako člen 10(2), tretji pododstavek, Šeste direktive dovoljuje državam članicam, da določijo, da obveznost obračuna davka nastane kasneje, kot je nastal obdavčljivi dogodek v treh primerih: najkasneje ob izdaji računa, najkasneje ob prejemu plačila ali če račun ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.
- 48 Drugi pododstavek navedenega odstavka 2 se odmakne od tega kronološkega vrstnega reda s tem, da predvideva, da kadar je treba izvršiti plačilo na račun, nastane obveznost obračuna DDV, ne da bi bila dobava blaga ali storitev že opravljena. Da bi lahko nastala obveznost obračuna davka v takem primeru, morajo biti vse upoštevne informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali prihodnje storitve, že znane in zlasti morajo biti, kot je generalni pravobranilec ugotovil v točki 100 sklepnih predlogov, blago in storitve natančno določeni, ko se plačilo izvrši na račun.
- 49 Ta ugotovitev je poleg tega podkrepljena z obrazložitvenim memorandumom predloga Šeste direktive (*Bilten Evropskih skupnosti*, dodatek 11/73, str. 13), v katerem Komisija poudarja, da „kadar so plačila na račun izvršena pred obdavčljivim dogodkom, nastane obveznost obračuna davka ob izvršitvi plačila, ker sopogodbениki tako prikažejo svoj namen, da vnaprej prevzemajo vse finančne posledice obdavčljivega dogodka“.

- 50 Glede tega je treba tudi opozoriti, da so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV, in ne plačila, izvršena kot nasprotna dajatev zanje (glej sodbo z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 17). *A fortiori*, plačila na račun, izvršena za dobave blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV.
- 51 Zato je treba na četrto in šesto vprašanje odgovoriti, da predčasna plačila v obliki pavšalnih vsot, kot so ta v postopku v glavni stvari, plačana za blago, določeno na splošno na seznamu, ki se lahko spremeni vsak trenutek s sporazumom med kupcem in prodajalcem in s katerega lahko kupec morda izbere izdelke na podlagi sporazuma, kateremu se lahko v vsakem trenutku enostransko odpove in tako dobi nazaj celotno neuporabljeno predplačilo, ne sodijo na področje uporabe člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive.

Prvo, drugo, tretje, peto in sedmo vprašanje

- 52 Glede na odgovor na četrto in šesto vprašanje ni treba odgovoriti na prvo, drugo, tretje, peto in sedmo vprašanje.

Stroški

- 53 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 (veliki senat) razsodilo:

Predčasna plačila v obliki pavšalnih vsot, kot so ta v postopku v glavni stvari, plačana za blago, določeno na splošno na seznamu, ki se lahko kadarkoli spremeni s sporazumom med kupcem in prodajalcem in s katerega lahko kupec morda izbere izdelke na podlagi sporazuma, kateremu se lahko v vsakem trenutku enostransko odpove in tako dobi nazaj celotno neuporabljeno predplačilo, ne sodijo na področje uporabe člena 10(2), drugi pododstavek, 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, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995.

Podpisi