

Združeni zadevi C-538/08 in C-33/09

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

in

Oracle Nederland BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki sta ju vložili Hoge Raad der Nederlanden in Gerechtshof Amsterdam)

„Šesta direktiva o DDV – Pravica do odbitka vstopnega davka – Nacionalna ureditev, ki za nekatere kategorije blaga in storitev izključuje pravico do odbitka – Možnost držav članic, da ohranijo pravila o izključitvi pravice do odbitka, ki so veljala ob začetku veljavnosti Šeste direktive o DDV – Sprememba po začetku veljave te direktive“

Povzetek sodbe

1. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izključitve pravice do odbitka – Možnost, da države članice ohranijo izključitve, ki so obstajale ob začetku veljave Šeste direktive*

(direktivi Sveta 67/228, člen 11(4), in 77/388, člen 17(6))

2. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izključitve pravice do odbitka – Možnost, da države članice ohranijo izključitve, ki so obstajale ob začetku veljave Šeste direktive*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(6))

3. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izključitve pravice do odbitka – Možnost, da države članice ohranijo izključitve, ki so obstajale ob začetku veljave Šeste direktive*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(6))

1. Člen 11(4) Druge direktive 67/228 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih ter člen 17(6) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta davžni ureditvi države članice, veljavni ob začetku veljave Šeste direktive, ki izključuje odbitek davka na dodano vrednost, ki se nanaša, na eni strani, na kategorije izdatkov za zagotavljanje „zasebnega prevoza“, „hrane“, „pijače“, „namestitve“ in „omogočanje dejavnosti za sprostitev“ za osebe zavezanca ter, na drugi strani, na zagotavljanje „promocijskih in drugih daril“, ker so te kategorije izdatkov, ki so izključene iz

odbitka, dovolj natančno opredeljene v tej ureditvi. Možnost, ki jo člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive daje državam članicam, namreč predpostavlja, da te za zagotovitev, da ta možnost ni namenjena določenju splošnih izključitev iz te ureditve, zadostno opredelijo vrsto in namen blaga in storitev, za katere je odbitek izključen.

(Glej točke 44, 45 in 57 ter točko 1 izreka.)

2. Člen 17(6) Šeste direktive 77/338 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive, v skladu s katero davčni zavezanec ob pridobitvi nekaterega blaga in storitev iz kategorij, ki se deloma uporabljajo v poslovne in deloma v zasebne namene, DDV ne more odbiti v celoti, ampak ga lahko odbije le sorazmerno z uporabo v poslovne namene.

Čeprav – ob upoštevanju obsega možnosti, ki jih državam članicam daje ta določba – lahko države članice v celoti ohranijo izključitev odbitka za dovolj opredeljene kategorije izdatkov, jim je dovoljeno tudi, da določijo omejitve obsega izključitve pravice do odbitka glede teh kategorij izdatkov, ker je taka razlaga v skladu z namenom te direktive, ki se odraža zlasti v njenem členu 17(2).

(Glej točke od 59 do 61 in točko 2 izreka.)

3. Člen 17(6) Šeste direktive 77/338 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica po začetku veljave te direktive uvede spremembo izključitve pravice do odbitka, ki je natančno namenjena omejitvi obsega, vendar glede katere ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in v določenem davnem obdobju obseg te izključitve zaradi pavšalnosti spremenjene ureditve razširi. Samo možnost, da bi se tak primer lahko pojavil, ne more voditi k ugotovitvi, da se taka sprememba ureditve šteje za neskladno s členom 17(6) te direktive, ker je sprememba za davčnega zavezanca na splošno ugodnejša kot pred tem datumom uporabljana ureditev. V teh okoliščinah naj obstoj – celo če je dokazan – takega posameznega ali izjemnega primera ne bi vplival na natečaj, v skladu s katerim je sprememba nacionalne zakonodaje, sprejeta po začetku veljavnosti Šeste direktive, omejila področje uporabe izključitve pravic do odbitka, ki so obstajale pred tem.

(Glej točki 70 in 71 ter točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. aprila 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – Pravica do odbitka vstopnega davka – Nacionalna ureditev, ki za nekatere kategorije blaga in storitev izključuje pravico do odbitka – Možnost držav članic, da ohranijo pravila o izključitvi pravice do odbitka, ki so veljala ob začetku veljavnosti Šeste direktive o DDV – Sprememba po začetku veljave te direktive“

V združenih zadevah C-538/08 in C-33/09,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki sta ju

vložili Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) (C-538/08) in Gerechtshof Amsterdam (Nizozemska) (C-33/09) z odločbama z dne 14. novembra 2008 in z dne 20. januarja 2009, ki sta na Sodišču prispeli 4. decembra 2008 in 26. januarja 2009, v postopkih

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08)

in

Oracle Nederland BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász, T. von Danwitz in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 3. decembra 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Oracle Nederland BV H. Hop, odvetnik, in P. Schrijver, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado C. M. Wissels, M. de Mol in Y. de Vries, zastopniki,
- za grško vlado O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra in G. Konstantinos, zastopniki,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in W. Roels, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. januarja 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 11(4) Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva) ter členov 6(2) ter 17(2) in (6) 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov, na eni strani med X Holding BV (v nadaljevanju: X Holding) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) ter na

drugi strani med Oracle Nederland BV (v nadaljevanju: Oracle) in Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (davčni inšpektor v Utrecht-Gooiju, v nadaljevanju: inšpektor), glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za nekatere skupine izdatkov.

Pravni okvir Skupnosti

3 Člen 11(1) Druge direktive je določal:

„Če se blago in storitve uporabljajo za namene njegovega podjetja, je davčni zavezanec upravičen odbiti od davka, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki mu je bil zaračunan za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ali za storitve, opravljene zanj;

[...]“

4 V odstavku 4 istega člena je določeno:

„Določeno blago in storitve so lahko izključeni iz odbitnega sistema, še posebej tisti, ki se lahko uporabljajo izključno ali delno za zasebne potrebe davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih.“

5 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

6 Člen 6(2) Šeste direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

7 Člen 17(2) in (6) Šeste direktive določa:

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

(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;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog

Komisije soglasno odloži, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso strogo poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.“

Nacionalni pravni okvir

8 člen 2 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) določa:

„Od davka, ki ga je treba plačati na dobavo blaga in opravljanje storitev, se odbije davek, ki se plača za dobavo blaga in opravljanje storitev, namenjenih podjetniku, opravljene nakupe blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, ki mu je namenjeno.“

9 člen 15(1) tega zakona določa:

„1. Davek iz člena 2, ki ga podjetnik odbije, je:

(a) davek, ki so mu ga v obdobju, na katero se nanaša obračun, obračunali drugi podjetniki na račun, sestavljenem v skladu z veljavnimi pravili, za blago in storitve, ki so mu jih dobavili;

[...]“

10 člen 16(1) istega zakona določa:

„Odbitek iz člena 15(1), prvi pododstavek, je lahko v nekaterih primerih na podlagi kraljevega odloka v celoti ali delno izključen, da se prepreči položaj, v katerem bi bili blago in storitve, povezani z izdatki za luksuzne predmete, za namene oseb, ki niso podjetniki [...], v celoti ali delno oproščeni davka.“

11 člen 1 kraljevega odloka iz leta 1968 o izključitvi odbitkov DDV (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, v nadaljevanju: kraljevi odlok o DDV) je v različici, ki je veljala od 1. januarja 1969 do 31. oktobra 1979, določal:

„1. Odbitek iz člena 15(1) [zakona o DDV] ni dovoljen, kadar in če se blago in storitve uporabljajo za:

[...]

(b) dajanje promocijskih daril ali zagotavljanje drugih ugodnosti osebam, ki ustreznega davka na dodano vrednost, če bi bile zanj zavezane, ne bi mogle odbiti v celoti ali vsaj ne v obsežnem delu;

(c) zagotavljanje hrane in pijače, nastanitve, plačila v naravi, možnosti za udeležbo pri športnih ali prostovoljskih dejavnostih ali zasebnega prevoza za osebje podjetnika oziroma druge zasebne namene tega osebja.

2. ‚Promocijska darila‘ ali ‚druge ugodnosti‘ so vse blago in storitve, ki jih podjetnik zagotovi v okviru svojih poslovnih odnosov ali iz velikodušnosti do drugih brez povračila ali za povračilo, ki je nižje od stroška nakupa ali proizvodnje oziroma v primeru storitev od njihove lastne cene brez davka na dodano vrednost.“

12 člen 2 tega kraljevega odloka je določal:

„Če je podjetnik za storitev iz člena 1(b) ali (c) zaračunal povračilo in je zato treba plačati davek na

dodano vrednost, odbitek v višini davka, ki ga je treba plažati za to blago ali storitev, ni izključen.“

13 Člen 3 istega kraljevega odloka je določal:

„Če celotni strošek nakupa ali proizvodnje oziroma lastna cena, brez davka na dodano vrednost, vseh storitev iz člena 1(b) ali (c), ki jih podjetnik v enem poslovnem letu zagotovi isti osebi, ne presega 250 NLG, zadevne storitve ne spadajo na področje uporabe tega odloka.“

14 Kraljevi odlok o DDV je bil z učinkom od 1. januarja 1980 spremenjen zaradi uvedbe posebne ureditve za zagotavljanje hrane in pijače, pri čemer so druge določbe navedenega odloka ostale nespremenjene.

15 Tako je bilo zagotavljanje hrane in pijače od 1. januarja 1980 izključeno iz člena 1(1)(c) kraljevega odloka o DDV. Vstavljen je bil nov člen 3, v katerem je bila predvidena izključitev odbitka DDV, ki se nanaša na zagotavljanje hrane in pijače. Znesek, naveden v prejšnjem členu 3, postal člen 4 tega odloka, se je z 250 NLG povečal na 500 NLG.

16 Člena 3 in 4 kraljevega odloka o DDV sta od tedaj določala:

„Člen 3

1. Če podjetnik blago in storitve uporablja, da svojemu osebju zagotovi hrano in pijačo, ter za to zaračuna znesek, ki je nižji od zneska iz odstavka 2, je odbitek izključen do višine 6 % razlike med tem in zaračunanim zneskom.

2. Znesek iz odstavka 1 ustreza strošku nakupa hrane in pijače brez davka na dodano vrednost, povečanemu za 25 %. Če je podjetnik hrano in pijačo proizvedel sam, je treba namesto stroška nakupa hrane in pijače upoštevati strošek nakupa uporabljenih surovin.

Člen 4

1. Če celotni strošek nakupa ali proizvodnje oziroma lastna cena, brez davka na dodano vrednost, vsega blaga in storitev v smislu člena 1(1)(b) ali (c), ki jih podjetnik v enem poslovnem letu zagotovi isti osebi, in delež razlike iz člena 3(1) v zvezi z navedeno osebo ne presegata 500 NLG, se zadevno blago in storitve ter ta delež navedene razlike za uporabo tega odloka ne upoštevajo.

2. Za izračun skupnega zneska iz odstavka 1 se razlika iz člena 3(1) ne upošteva, če je bil za zagotavljanje hrane in pijače osebju podjetnika odbitek izključen na podlagi člena 3.“

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-538/08

17 Družba X Holding je v obdobju med 1. januarjem 1997 in 31. decembrom 1999 od avtomobilskih koncesionarjev kupila 34 osebnih vozil. Vozila je obdržala omejeno obdobje, nato pa jih je prodala.

18 Družba X Holding je v celoti odbila DDV, ki ji je bil zaračunan ob nakupu vozil. Na podlagi obračuna je plačala DDV, zaračunan za dobavo vsakega vozila.

19 Preiskava o pravilnosti obračunov DDV, ki jih je družba X Holding predložila v zadevnih letih, se je začela 10. julija 2001. Finančni inšpektorat je v poročilu z dne 13. novembra 2002 ugotovil, da večina kupljenih vozil ni bila namenjena potrebam podjetja in da je družba X Holding

torej neupravičeno uveljavljala pravico do odbitka plačane vstopnega DDV. Zato je bil opravljen naknadni obračun DDV, ki je znašal 887.852 NLG (402.889 EUR).

20 Družba X Holding je vložila pritožbo zoper to odločbo. Finančni inšpektorat je pri ponovnem pregledu, ki je sledil, ugotovil, da so bila štiri od 34 vozil v podjetju kupljena in so jih uporabljali samo za poslovne namene. V teh okoliščinah je bil odbitek vstopnega DDV, plačane za nakup teh štirih vozil, dovoljen. Znesek naknadnega obračuna DDV, ki je bil predmet pritožbe, se je torej zmanjšal na 856.605 NLG (388.710 EUR).

21 Družba X Holding je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu). To sodišče je razsodilo, da so 30 vozil, za katera je bil opravljen naknadni obračun DDV, uporabljali za poslovne in zasebne namene, zato je pritožbo zavrnilo.

22 Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske), ki mu je bila predložena kasacijska pritožba zoper sodbo Gerechtshof Amsterdam, je poudarilo, da člen 11(4) Druge direktive državam članicam dovoljuje, da iz sistema odbitkov izključijo nekatero blago in storitve, zlasti tiste, ki se lahko izključno ali delno uporabljajo za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovega osebja. Ta določba naj bi državam članicam torej omogočila, da iz navedenega sistema izključijo nekatere kategorije motornih vozil, vendar naj jim ne bi dovoljevala izključitve vsega blaga, če se uporablja za zasebne namene davčnega zavezanca. Zato naj bi se ta možnost nanašala le na izključitve za kategorije izdatkov, opredeljene glede na vrsto blaga ali storitve, in ne glede na njihovo namembnost ali načine uporabe.

23 Hoge Raad der Nederlanden je ugotovilo, da se omejitev odbitka iz člena 1(1)(c) kraljevega odloka o DDV nanaša tudi na blago in storitve, „ki se uporabljajo za druge zasebne namene osebja [podjetnika]“ in za nadomestilo v naravi. Ta omejitev naj bi bila na splošno premalo natančno določena in preširoka, ker se nanaša na vse blago, namenjeno za zasebno rabo. Vendar naj bi bile v navedeni določbi natančneje opredeljene nekatere kategorije blaga in storitev, zlasti blago in storitve, ki se uporabljajo za zagotavljanje zasebnega prevoza osebja podjetnika.

24 Zato je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da je država članica, ki je želela uporabiti možnost, opredeljeno v teh členih, da od odbitka izključijo (oziroma to izključitev ohrani) kategorije izdatkov, ki so opredeljeni kot ‚zagotovitev zasebnega prevoza‘, izpolnila pogoje, da opredeli kategorijo dovolj določljivega blaga in storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen – ali je v skladu s členoma 6(2) ter 17(2) in (6) Šeste direktive dopustna nacionalna zakonodaja, kot je ta v obravnavani zadevi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive in v skladu s katero davčni zavezanec ob pridobitvi določenega blaga in storitev, ki se deloma uporabljajo v poslovne in deloma v zasebne namene, DDV ne more odbiti v celoti, ampak ga lahko odbije le sorazmerno z DDV, ki ga je mogoče pripisati uporabi v poslovne namene?“

Zadeva C-33/09

25 Družba Oracle je maja 2005 svojemu osebju proti plačilu zagotavljala hrano in pijačo. Poleg tega je za službeno zabavo najela DJ-ja in poiskala nastanitev za enega od zaposlenih v podjetju. Kot poslovno darilo za osebe, ki niso zaposlene v podjetju, je zakupila igrišča za golf. Nekaterim zaposlenim je deloma proti plačilu dala na razpolago tudi vozila, ki so bila v njeni lasti ali predmet njenega lizinga.

26 Družba Oracle je v prijavi obračuna DDV za maj 2005 znesek DDV 62.127 EUR opredelila kot neodbiten, medtem ko je celotni znesek, ki ga je plačala kot davek za ta mesec, znašal 9.768.326 EUR.

27 Znesek 62.127 EUR se je nanašal na te postavke:

- lizing avtomobilov
- brez prispevka zaposlenega 8480 EUR,
- s prispevkom zaposlenega 41520 EUR,
- lastni avtomobili 306 EUR,
- mobilni telefoni 6358 EUR,
- strežba 3977 EUR,
- zabave 850 EUR,
- nastanitve 380 EUR,
- poslovna darila 256 EUR.

28 Družba Oracle je nato vložila pritožbo, v kateri je trdila, da dejansko ima pravico, da od teh izdatkov odbije DDV.

29 Inšpektor je to pritožbo zavrnil kot neutemeljeno.

30 Družba Oracle je zoper to odločbo pri Rechtbank te Haarlem (sodišče v Haarlemu) vložila tožbo.

31 To je odločilo, da je inšpektor neupravičeno zavrnil odbitek vstopnega DDV za stroške mobilnih telefonov, najemnin za nepremičnine in zakupa igrišča za golf, ker naj ne bi ustrezali dovolj določenim omejitvam za odbitek. Vendar pa je menilo, da so bile druge kategorije neodbitnih stroškov dovolj določene in da je inšpektor zato upravičeno zavrnil odbitek vstopnega DDV za zadevne postavke.

32 Družba Oracle in inšpektor sta zoper to sodbo pri Gerechtshof Amsterdam vložila pritožbo.

33 Pred tem sodiščem je družba Oracle med drugim trdila, da upoštevne določbe sporne nizozemske zakonodaje, ki izključujejo ali omejujejo pravico do odbitka DDV za dobavo blaga in storitev v postopku v glavni stvari, niso v skladu s členom 11(4) Druge direktive niti s členom 6(2) Šeste direktive. Po drugi strani je inšpektor trdil, da izključitev pravice do odbitka DDV temelji na določbi, ki je bila na Nizozemskem sprejeta pred začetkom veljavnosti Šeste direktive, vendar se v skladu z možnostjo, ki je državam članicam zagotovljena s členom 17(6) te direktive, še vedno uporablja.

34 V teh okoliščinah je Gerechtshof Amsterdam prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da je država članica, ki je želela uporabiti v teh členih določeno možnost (ohraniti) izključitve odbitka vstopnega davka za kategorije izdatkov, ki so opisani kot izdatki za:

- „zagotavljanje hrane in pijače osebju podjetnika“;
- „dajanje promocijskih daril ali dajanje drugih daril tistim, ki – če se jim obračuna ali bi se jim obračunal prometni davek – niso upravičeni do odbitka v celoti ali v obsežnem delu“;
- „zagotavljanje namestitve osebju podjetnika“;
- „omogočanje dejavnosti za sprostitev osebja podjetnika“,

izpolnila pogoj, da opredeli kategorijo dovolj določenega blaga in storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen za eno od navedenih kategorij – ali člena 6(2) ter 17(2) in (6) Šeste direktive dopuščata nacionalno zakonodajno določbo, kakršna je v obravnavani zadevi, ki je veljala pred začetkom veljavnosti te direktive in na podlagi katere davčni zavezanec ne more v celoti odbiti DDV, ki je bil plačan ob pridobitvi določenega blaga in storitev, ker se je zanje obračunalo plačilo, ki je predmet DDV, temveč le do zneska davka, dolgovanega za to storitev?

3. Če je tako glede „zagotavljanja hrane in pijače“ izpolnjen pogoj, da se opredeli kategorija zadosti določenega blaga in storitev, ali člen 17(6) Šeste direktive nasprotuje spremembi obstoječe izključitve odbitka davka, ki je namenjena omejitvi dometa, a glede katere ni mogoče izključiti, da se v posamičnem primeru in v določenem davčnem obdobju obseg te izključitve zaradi pavšalnosti spremenjene ureditve razširi?“

35 Zadevi C-538/08 in C-33/09 sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 17. junija 2009 združeni za ustni postopek in izdajo sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje, postavljeno v obeh zadevah

36 Predložitveni sodišči s tema vprašanjema v bistvu sprašujeta, ali člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive dovoljujeta državi članici izključitev od pravice do odbitka vstopnega DDV nekaterega blaga in storitev, naštetih v nacionalni ureditvi, ki je veljala ob začetku veljavnosti Šeste direktive.

37 Za odgovor na ti vprašanji je treba uvodoma opozoriti, da pravica do odbitka DDV, določena v členu 6(2) Šeste direktive, kot sestavni del mehanizma DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej sodbe z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfriša in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43; z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 33).

38 Kljub temu pa je načelo pravice do odbitka omiljeno z določbo o odstopanju, vsebovano v členu 17(6) Šeste direktive, in še posebej z drugim pododstavkom tega odstavka. Državam članicam je namreč dovoljeno ohraniti vse izključitve pravice do odbitka, določene v njihovih

nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive, do takrat, ko Svet sprejme določbe, predvidene v tem členu (glej sodbi z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-345/99, Recueil, str. I-4493, točka 19, in z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca, C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 28).

39 Ker pa Svet ni sprejel nobenega od predlogov, ki mu jih je predložila Komisija na podlagi člena 17(6), prvi odstavek, Šeste direktive, lahko države članice ohranijo svojo zakonodajo, ki se nanaša na izključitev pravice do odbitka DDV, dokler zakonodajalec Unije ne sprejme skupne ureditve o izključitvah in tako postopno uresniči uskladitev nacionalnih zakonodaj na področju DDV. Pravo Unije torej trenutno ne vsebuje nobene določbe, ki bi naštevala izdatke, ki niso upravičeni do odbitka DDV (glej sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 23, in zgoraj navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca, točka 29).

40 Vendar je Sodišče razsodilo, da člen 17(6) Šeste direktive predpostavlja, da so izključitve, ki jih države članice na podlagi te določbe lahko ohranijo, v skladu z Drugo direktivo, ki je veljala pred Šesto direktivo, zakonite (glej sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi, C-305/97, Recueil, str. I-6671, točka 21).

41 V zvezi s tem prvi odstavek člena 11 Druge direktive določa pravico do odbitka, četrti pa, da lahko države članice iz sistema odbitka izključijo nekatero blago in storitve, zlasti tiste, ki jih davčni zavezanec ali njegovi zaposleni lahko izključno ali delno uporabijo za zasebne namene.

42 Ta določba torej državam članicam ni dala neomejene diskrecijske pravice, da iz pravice do odbitka izključijo vso oziroma skoraj vso blago in storitve in tako odvzamejo bistvo sistemu, ki ga je uvedel člen 11(1) Druge direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Royscot in drugi, točka 24).

43 Poleg tega se člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ob upoštevanju tega, da ga je treba kot določbo o odstopanju razlagati ozko, ne sme obravnavati, kot da državi članici dovoljuje ohranitev omejitve pravice do odbitka DDV, ki bi lahko veljala na splošno za kateri koli izdatek, povezan s pridobitvijo blaga, ne glede na njegovo vrsto ali njegov namen (glej sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točka 28).

44 Iz navedenega je razvidno, da možnost, ki jo člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive daje državam članicam, predpostavlja, da te za zagotovitev, da ta možnost ni namenjena določanju splošnih izključitev iz te ureditve, zadostno opredelijo vrsto in namen blaga in storitev, za katere je odbitek izključen (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo PARAT Automotive Cabrio, točka 29).

45 Treba je torej preučiti, ali so kategorije izdatkov, ki so kot v spornih nacionalnih določbah izključene iz odbitka, v zadevah v glavni stvari dovolj natančno opredeljene.

46 Prvič, glede takih izdatkov, na katere se nanaša prvo vprašanje v zadevi C-538/08, torej tistih, ki izhajajo iz transakcij iz člena 1(1)(c) kraljevega odloka o DDV, v obravnavanem primeru blaga in storitev, ki jih podjetnik uporablja za zagotavljanje „zasebnega prevoza“, je treba ugotoviti, da ta posebna skupina transakcij zajema blago in storitve za zagotavljanje zasebnega prevoza in za dajanje na voljo vozila za prevoz osebja zavezanca iz kraja prebivališča do delovnega mesta.

47 Posebne značilnosti teh transakcij je treba šteti za dovolj natančen opis vrste ali namena blaga in storitev, na katere se nanašajo, glede na zahteve sodne prakse v zvezi z ureditvijo o odstopanju iz člena 17(6) Šeste direktive.

48 Drugič, treba je presoditi, ali je tudi izdatke, kot so ti, na katere se nanaša prvo vprašanje v

zadevi C-33/09, mogoče šteti za skladne s temi zahtevami.

49 V obravnavanem primeru gre za zagotavljanje „hrane“ in „pijače“ ter dajanje na razpolago „namestitve“ osebju podjetnika, v nekaterih okoliščinah dajanje „promocijskih“ ali „drugih daril“ in možnost za osebje, da se udeležuje športnih in prostovoljskih dejavnosti.

50 Kategorije izdatkov, kot so ti v zvezi z zagotavljanjem hrane, pijače in namestitve, je treba šteti za dovolj določene glede na zahteve iz zgoraj navedene sodne prakse.

51 Kot namreč pojasnjuje Gerechtshof Amsterdam, se kategorija „hrana in pijača“ nanaša na živila ter blago in storitve, namenjene proizvodnji in pripravi hrane in pijače. Druga kategorija izdatkov, torej tista, ki se nanaša na dajanje na voljo namestitve, vključuje, kot navaja isto sodišče, dajanje osebju podjetnika na voljo namestitev ter stroške, ki nastanejo ob uporabi storitev agencije ali posrednikov, ki omogočajo to dajanje na voljo.

52 Tudi kategorije, kot je tista v zvezi z možnostjo udeležbe pri „športnih in prostovoljskih dejavnostih“ ter tista, ki se nanaša na „promocijska ali druga darila“, je treba šteti za dovolj omejene glede na zgoraj navedene zahteve.

53 Kategorija „promocijska darila“ je namreč določena v členu 1(2) kraljevega odloka o DDV, v skladu s katerim je treba med „promocijska ali druga darila“ šteti storitve, ki jih podjetnik zagotovi „v okviru svojih poslovnih odnosov ali iz velikodušnosti do drugih“.

54 Tudi kategorija „omogočanje dejavnosti za sprostitev osebja podjetnika“ je omejena na določeno blago in storitve. Te je namreč mogoče opredeliti ob upoštevanju običajnih praks podjetij za motivacijo osebja.

55 Ta razlaga je poleg tega podkrepljena z drugim stavkom prvega pododstavka člena 17(6) Šeste direktive, v skladu s katerim so v okviru zakonodajnega akta Sveta na tem področju izdatki, ki niso strogo poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo, vsekakor izključeni iz odbitka.

56 Zato je treba vse zgoraj obravnavane kategorije šteti za skladne z ureditvijo izključitve iz člena 17(6) Šeste direktive.

57 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje, postavljeno v obeh zadevah, odgovoriti, da je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni ureditvi države članice, ki izključuje odbitek DDV, ki se nanaša, na eni strani, na kategorije izdatkov za zagotavljanje „zasebnega prevoza“, „hrane“, „pijače“, „namestitve“ in „omogočanje dejavnosti za sprostitev“ za osebje zavezanca ter, na drugi strani, na zagotavljanje „promocijskih in drugih daril“.

Drugo vprašanje, postavljeno v obeh zadevah

58 Ker je bilo na prvo vprašanje, postavljeno v obeh zadevah, odgovorjeno pritrdilno, je treba v obeh zadevah na enak način preučiti, ali člena 6(2) ter 17(2) in (6) Šeste direktive nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive, v skladu s katero davčni zavezanec ob pridobitvi nekaterega blaga in storitev iz kategorij, ki so predmet postopkov v glavni stvari in ki se deloma uporablja v poslovne in deloma v zasebne namene, DDV ne more odbiti v celoti, ampak ga lahko odbije le sorazmerno z uporabo v poslovne namene.

59 Za odgovor na to vprašanje je treba preučiti, ali ob upoštevanju razširitve možnosti, ki jih državam članicam daje člen 17(6) Šeste direktive, te lahko v celoti ohranijo izključitev odbitka za dovolj opredeljene kategorije izdatkov, državam članicam pa je dovoljeno tudi, da določijo omejitve

obsega izključitve pravice do odbitka glede teh kategorij izdatkov.

60 Taka razlaga je namreč v skladu z namenom Šeste direktive, ki se odraža zlasti v njenem členu 17(2).

61 Zato je na drugo vprašanje, postavljeno v obeh zadevah, treba odgovoriti, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive, v skladu s katero davčni zavezanec ob pridobitvi nekaterega blaga in storitev iz kategorij, ki se deloma uporabljajo v poslovne in deloma v zasebne namene, DDV ne more odbiti v celoti, ampak ga lahko odbije le sorazmerno z uporabo v poslovne namene.

Tretje vprašanje, postavljeno v zadevi C-33/09

62 Ker je bilo na prvo vprašanje v zadevi C-33/09 glede kategorije blaga in storitev v zvezi z zagotavljanjem „hrane in pijače“ odgovorjeno pritrdilno, je treba preučiti tretje vprašanje za predhodno odločanje, postavljeno v tej zadevi.

63 Gerechtshof Amsterdam se s tem vprašanjem sprašuje, ali člen 17(6) Šeste direktive nasprotuje temu, da država članica po začetku veljave te direktive uvede spremembo izključitve pravice do odbitka, ki je natančno namenjena omejitvi obsega, a glede katere ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in v določenem davčnem obdobju področno uporabe te izključitve zaradi pavšalnosti spremenjene ureditve razširi.

64 Za odgovor na to vprašanje je naprej treba navesti, da se nanaša le na posebni položaj delne izključitve pravice do odbitka za kategorijo izdatkov, povezanih z zagotavljanjem „hrane in pijače [osebju podjetnika]“, določenim v členu 1(1)(c) kraljevega odloka o DDV.

65 V zvezi s tem je treba spomniti, da je bil odlok o DDV po začetku veljave Šeste direktive spremenjen v delu, ki se nanaša na to kategorijo izdatkov.

66 Kot je navedlo Gerechtshof Amsterdam, je bil s to spremembo ureditve za kategorijo zadevnih izdatkov zmanjšan obseg izključitve pravice do odbitka.

67 Glede skladnosti take spremembe ureditve s členom 17(6) Šeste direktive je Sodišče odločilo, da če država članica po začetku veljavnosti Šeste direktive spremeni svojo ureditev tako, da omeji področno uporabe obstoječih izključitev in se s tem približa cilju Šeste direktive, je treba šteti, da je taka ureditev zajeta z izjemo, določeno v členu 17(6), drugi pododstavek, navedene direktive in ne krši njenega člena 17(2) (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Franciji, točka 22; Metropol in Stadler, točka 45, ter Danfoss in AstraZeneca, točka 32).

68 Kar zadeva možnost – ki jo je navedlo Gerechtshof Amsterdam, a glede katere ni sporno, da v postopku v glavni stvari ni upoštevna – da spremenjena ureditev delne pavšalne izključitve odbitka, uvedene po začetku veljave Šeste direktive, zaradi posameznih sprememb uporabe nove ureditve v izjemnem primeru lahko vodi do manj ugodnega rezultata kot tista iz prejšnje ureditve, je treba ugotoviti, da ta okoliščina ne pomeni izpodbijanja natančne skladne razlage, določenega v navedeni sodni praksi.

69 Kot je namreč pojasnilo Gerechtshof Amsterdam, bi tak položaj v obravnavanem primeru lahko nastal le, če bi davčni zavezanec zagotavljal hrano in pijačo članom svojega osebja, ne da bi prispeval k njuni pripravi ali omogočil njuno zaužitje, pri čemer bi bila v istem poslovnem letu presežena zgornja meja na člana osebja.

70 Kot pa je v točki 86 sklepnih predlogov navedel generalni pravobranilec, samo možnost, da bi se tak primer lahko pojavil, ne more voditi k ugotovitvi, da se taka sprememba ureditve,

uvedena po začetku veljavnosti Šeste direktive, šteje za neskladno s členom 17(6) te direktive, ker je sprememba za davčnega zavezanca na splošno ugodnejša kot pred tem datumom uporabljana ureditev. V teh okoliščinah naj obstoj – celo če je dokazan – takega posameznega ali izjemnega primera ne bi vplival na natečaj, v skladu s katerim je sprememba nacionalne zakonodaje, sprejeta po začetku veljavnosti Šeste direktive, omejila podrobnosti uporabe izključitev pravic do odbitka, ki so obstajale pred tem.

71 Zato je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica po začetku veljave te direktive uvede spremembo izključitve pravice do odbitka, ki je natečajoma namenjena omejitvi obsega, a glede katere ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in v določenem davčnem obdobju obseg te izključitve zaradi pavšalnosti spremenjene ureditve razširi.

Stroški

72 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenima sodiščema, ti odločita o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Člen 11(4) Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost ter člen 17(6) 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 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni ureditvi države članice, ki izključuje odbitek davka na dodano vrednost, ki se nanaša, na eni strani, na kategorije izdatkov za zagotavljanje „zasebnega prevoza“, „hrane“, „pijače“, „namestitve“ in „omogočanje dejavnosti za sprostitev“ za osebe zavezanca ter, na drugi strani, na zagotavljanje „promocijskih in drugih daril“.

2. Člen 17(6) Šeste direktive 77/338 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive, v skladu s katero davčni zavezanec ob pridobitvi nekaterega blaga in storitev iz kategorij, ki se deloma uporabljajo v poslovne in deloma v zasebne namene, DDV ne more odbiti v celoti, ampak ga lahko odbije le sorazmerno z uporabo v poslovne namene.

3. Člen 17(6) Šeste direktive 77/338 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica po začetku veljave te direktive uvede spremembo izključitve pravice do odbitka, ki je natečajoma namenjena omejitvi obsega, a glede katere ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in v določenem davčnem obdobju obseg te izključitve zaradi pavšalnosti spremenjene ureditve razširi.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.