

Zadeva C-204/03

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Španiji

„Neizpolnitev obveznosti države – ?lena 17 in 19 Šeste direktive o DDV – Subvencije – Omejitve pravice do odbitka“

Povzetek sodbe

Dav?ne dolo?be – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Omejitev pravice do odbitka – Subvencije – Nacionalna zakonodaja, ki dolo?a odbitni dele? davka, ki ga pla?ajo dav?ni zavezanci, ki opravljajo izklju?no obdav?ljive transakcije, in ki omejuje odbitek davka od nakupa blaga in storitev, ki se financirajo z subvencijami – Nedopustnost

(Direktiva Sveta 77/388, ?lena 17(2) in (5) ter 19)

Dr?ava ?lanica, ki za subvencionirane dejavnosti dolo?a odbitni dele? davka na dodano vrednost za dav?ne zavezance, ki opravljajo samo obdav?ljive transakcije, in uvede posebno pravilo, ki omejuje odbitnost davka na dodano vrednost od nakupa subvencioniranega blaga ali storitev, ne izpolni obveznosti na podlagi prava Skupnosti in zlasti ?lena 17(2) in (5) ter ?lena 19 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje dr?av ?lanic o prometnih davkih.

(Glej to?ko 31 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. oktobra 2005(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – člena 17 in 19 Šeste direktive DDV – Subvencije – Omejitve pravice do odbitka“

V zadevi C-204/03,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 14. maja 2003,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata E. Traversa in L. Lozano Palacios, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopa N. Díaz Abad, zastopnica, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalec), J. Malenovský in U. Lohmus, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. marca 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti z vlogo Sodišča predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti, zlasti člena 17(2) in (5) ter člena 19 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), s tem, da predvideva odbitni delež za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) davčnih zavezancev, ki opravljajo zgolj obdavčljive transakcije, in s tem, da je vpeljala posebno pravilo, ki omejuje odbitnost DDV, ki se nanaša na nakup subvencioniranega blaga ali storitev.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 Člen 11A (1)(a) Šeste direktive določa, da je davčna osnova:

„pri dobavah blaga in storitev [...] vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

3 Člen 17(2)(a) zgoraj navedene direktive, v razlombi, ki izhaja iz člena 28f, kot je bil spremenjen z Direktivo 95/7/ES, določa, da „dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati [...] znotraj države za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec“.

4 Člen 17(5) določa:

„Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.“

Ta delež se v skladu s členom 19 določa za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

[...]

5 Člen 19(1) Šeste direktive, z naslovom „Izračun odbitnega deleža“, določa:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določa z ulomkom, ki ima:

– v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),

– v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

[...]

6 Člen 102 Zakona št. 37/1992 z dne 28. decembra 1992 o davku na dodano vrednost (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247), kot je bil spremenjen z Zakonom št. 66/1997 z dne 30. decembra 1997 (BOE št. 313 z dne 31. decembra 1997, str. 38517, v nadaljevanju: Zakon št. 37/1992) ureja pravilo odbitnega deleža za ta davek. Prvi odstavek tega člena določa:

„Pravilo odbitnega deleža se uporabi, kadar davčni zavezanci ob opravljanju trgovske ali poslovne dejavnosti zagotavljajo tudi dobavo blaga ali storitve, za katere velja pravica do odbitka, za druge enake transakcije pa ta pravica ne obstaja.

Pravilo deleža velja tudi takrat, ko davčni zavezanci prejmejo subvencije, ki – kolikor so namenjene financiranju trgovskih ali poslovnih dejavnosti davčnih zavezancev – v skladu s členom 78(2), točka 3, tega zakona niso del osnove za odmero.“

7 Člen 104 tega zakona se nanaša na splošni delež. Odstavek 2, drugi pododstavek, točka 2, tega člena določa:

„Kapitalske subvencije se vključijo v imenovalec deleža, vendar se jih lahko v davčnem obdobju, za katero so bile dodeljene, in v naslednjih štirih obdobjih vračuna po petinah. Vendar bodo kapitalske subvencije, dodeljene za nakup določenega blaga ali storitev, pridobljenih v okviru obdavčljivih transakcij, ki niso oproščene DDV, izključno znižale znesek odbitka DDV, dopuščenega ali plačanega v zvezi s temi transakcijami, natanko toliko, kolikor so prispevale k njihovem financiranju.“

Predhodni postopek

8 Komisija je začela postopek zaradi neizpolnitve na podlagi člena 226 ES s tem, da je 20. aprila 2001 španski vladi poslala poziv, v katerem je poudarila, da člena 102 in 104(2), drugi pododstavek, točka 2, Zakona št. 37/1992, v nasprotju s členom 17(2) in (5) in členom 19 Šeste direktive, omejujeta pravico do odbitka DDV.

9 Kraljevina Španija je v odgovoru na ta poziv, v dopisu z dne 8. maja 2001, podala pripombe.

10 Ker s tem odgovorom ni bila zadovoljna, je Komisija 27. junija 2002 podala obrazloženo mnenje, v katerem je to državo članico pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za prilagoditev v roku dveh mesecev od vročitve tega obvestila.

11 Kraljevina Španija je v dopisu z dne 20. septembra 2002 na to obrazloženo mnenje odgovorila s tem, da je ponovila nestrinjanje s stališčem Komisije.

Tožba

Uvodne opombe

12 Določbe Zakona št. 37/1992, navedene v točkah 6 in 7 te sodbe, vsebujejo splošno in posebno pravilo.

13 V skladu s splošnim pravilom, navedenim v členu 102 tega zakona, v povezavi s prvim stavkom člena 104 istega zakona, citiranim v točki 7 te sodbe, se subvencije, ki so namenjene financiranju trgovskih ali poslovnih dejavnosti davčnih zavezancev, ki niso del osnove za odmero DDV, upošteva pri izračunu odbitnega deleža, tako da se jih vključijo v imenovalec ulomka, iz katerega ta delež izhaja. Te subvencije tako tudi na splošno zmanjšajo pravico do odbitka, ki jo

imajo davčni zavezanci. Med te sodijo davčni zavezanci, ki za izvajanje obdavčljivih transakcij uporabljajo blago in storitve, pridobljene na vložke, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, in oproščeni transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten (v nadaljevanju: mešani davčni zavezanci), kot tudi davčni zavezanci, ki te blago in storitve uporabljajo izključno za obdavčljive transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten (v nadaljevanju: splošni davčni zavezanci).

14 Drugi stavek člena 104 Zakona št. 37/1992, citiranega v točki 7 te sodbe, vsebuje posebno pravilo. V skladu s tem pravilom subvencije za financiranje nakupa določenega blaga ali storitev, pridobljenih v zvezi z obdavčljivimi transakcijami in ki niso oproščene DDV, izključno znižajo znesek odbitka DDV, dopuščenega ali plačanega za te transakcije, natanko toliko, kolikor so prispevale k njihovemu financiranju. Zato se pri subvenciji, ki znaša na primer 20 % cene nakupa blaga ali storitve, pravica odbiti DDV, ki je to blago posebno obremenilo, zmanjša za 20 %.

Trditve strank

15 Komisija poudarja, da Zakon št. 37/1992 s splošnim pravilom nezakonito razširja omejitev pravice do odbitka iz člena 17(5), v povezavi s členom 19 Šeste direktive, s tem da se ta omejitev ne uporablja zgolj za mešane davčne zavezance, temveč tudi za splošne davčne zavezance. Sicer naj bi posebno pravilo, ki ga določa ta zakon, vzpostavilo mehanizem odbitnosti, ki ga Šesta direktiva ne določa, oziroma bi bilo z njo v nasprotju.

16 Španska vlada meni, da Komisija Šesto direktivo obravnava dobesečno in ne upošteva ciljev besedila, zlasti načela nevtralnosti DDV.

17 Po mnenju te vlade naj člen 19 Šeste direktive ne bi bil preprosto pravilo za izračun deleža, omenjenega v členu 17(5) te direktive, katere namen je, da se pri mešanih davčnih zavezancih izračuna sorazmerje obdavčljivih dejavnosti, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, v razmerju do celote obdavčljivih dejavnosti in oproščenih dejavnosti davčnih zavezancev. Z določbo v členu 19, da lahko države članice v imenovalcu ulomka vključijo subvencije, ki niso v neposredni zvezi s ceno transakcij in ki torej niso vključene v davčni osnovi, definirani v členu 11A(1)(a) te direktive, je zakonodajalec uvedel izjemo od pravila, opredeljenega v členu 17(5) o mešanih davčnih zavezancih, tako da omogoča omejitev pravice do odbitka splošnih davčnih zavezancev.

18 Po mnenju španske vlade je cilj člena 19 Šeste direktive dovoliti državam članicam, da vzpostavijo ravnovesje glede konkurence in s tem spoštujejo načelo nevtralnosti davka. Stališče podpira z navedbo primera prevoznika, ki prejme subvencijo za nakup vozila. Subvencija naj bi mu omogočila, da zniža ceno storitve in s tem znesek DDV, ki se nanj uporabi. Če lahko poleg tega ta prevoznik v celoti zniža DDV na izdatke, ki jih je prvenstveno poravnal s to subvencijo, je deležen dodatne ugodnosti v primerjavi s konkurenti, ki subvencije ne prejemajo.

19 Posebno pravilo, ki ga določa Zakon št. 37/1992, naj bi določalo omejitev pravice do odbitka, ki je širša od tiste, ki izhaja iz uporabe člena 19 Šeste direktive, saj naj bi se nanašala na odbitek davka samo za blago ali storitve, pridobljene s subvencijo, na odbitek davka za drugo blago ali storitve, ki so jih davčni zavezanci pridobili, pa naj ne bi imelo učinka.

20 Vlada podredno predlaga Sodišču, naj ob nestrinjanju s to razlago omeji časovne učinke sodbe. Izključitev retroaktivne veljave sodbe bi bila upravičena po eni strani z dejstvom, da naj bi pristojni španski organi ob sprejetju zadevne zakonodaje ravnali z najboljšimi nameni, po drugi strani pa s težavami, ki jih lahko povzroči sodba Sodišča.

Odgovor Sodišča

- 21 Člen 17(2) Šeste direktive določa načelo pravice do odbitka DDV. Ta pravica vpliva na davek za blago ali storitve, ki so jih davčni zavezanci uporabili za potrebe svojih davčnih transakcij.
- 22 Kadar davčni zavezanci sočasno opravljajo obdavčljive transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, in oproščene transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, člen 17(5) te direktive predvideva, da se odbitek prizna samo za del DDV, ki je sorazmeren znesku obdavčljivih transakcij. Ta delež se izračuna v skladu z določili iz člena 19 te direktive.
- 23 Tako kot je Sodišče velikokrat navedlo, imajo vse omejitve pravice do odbitka posledice na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako. Zato so kršitve dovoljene le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil, str. 4797, točka 17, sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Supergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42).
- 24 V tem pogledu je treba navesti, da se člen 19 Šeste direktive z naslovom „Izračun odbitnega deleža“ izrecno sklicuje na člen 17(5) iste direktive, na katero se v celoti nanaša.
- 25 Določbe tega člena 19(1), drugi odstavek, v zvezi z drugimi subvencijami, kot so navedene v členu 11A(1)(a) Šeste direktive, torej subvencijami, ki niso vključene v ceno priskrbljenega blaga ali storitve in niso v osnovi za odmero DDV, je treba torej razlagati ob upoštevanju člena 17(5). Ta, kot to izrecno izhaja iz njegovega besedila, določa le primer mešanih davčnih zavezancev. Tako navedeni člen 19(1), drugi odstavek, s tem, da ne ustvarja izjeme, ki bi veljala za mešane davčne zavezance, omogoča zgolj omejitev pravice do odbitka s tem, da pri mešanih davčnih zavezancih upošteva tako definirane subvencije.
- 26 Zato splošno pravilo, ki ga vsebuje Zakon št. 37/1992, s tem, da razširja omejitev pravice do odbitka na splošne davčne zavezance, uvaja omejitev, ki presega tisto, ki je v členih 17(5) in 19 Šeste direktive izrecno navedena, in nasprotuje določbam te direktive.
- 27 Glede posebnega pravila, ki ga vzpostavlja ta zakon, zadostuje navedba, da uvaja mehanizem za omejevanje pravice do odbitka, ki ni predvidena niti v členih 17(5) in 19 Šeste direktive niti v drugih njenih določbah. Zato navedena direktiva tega mehanizma ne dovoli.
- 28 Trditev španske vlade, da njena razlaga člena 19 Šeste direktive omogoča ravnovesje v smislu konkurence in zato zagotavlja načelo nevtralnosti DDV, je treba zavrniti. Kajti države članice morajo uporabiti Šesto direktivo, tudi če menijo, da jo je treba izboljšati. Kot izhaja iz sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-338/98, Recueil, str. I-8265, točki 55 in 56, tudi če bi razlaga, ki so jo podale določene države članice omogočala, da bi se bolje upoštevali določeni cilji Šeste direktive, kot je nevtralnost davka, se države članice ne morejo oddaljiti od izrecno predvidenih določb s tem, da v tem primeru uvedejo druge omejitve pravice do odbitka od tistih, ki jih predvidevata člena 17 in 19 te direktive.
- 29 Glede omejitev osnovnih ušinkov sodbe Sodišča, ki jih je zahtevala španska vlada, je treba spomniti, da lahko Sodišče odloči o taki omejitvi le v izjemnem primeru, z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je del pravnega reda Skupnosti.
- 30 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 24 sklepnih predlogov, je treba ugotoviti, da

se je državne organe spodbudilo k temu, da sprejmejo predpise ali vedenje, ki ni v skladu s pravom Skupnosti, zaradi objektivne in velike negotovosti v zvezi s posledicami zadevnih ukrepov Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 92). Vendar v tem primeru take negotovosti ni bilo. Zato ni treba omejiti časovnih ušinkov te sodbe.

31 Ob upoštevanju teh navedb je treba dodati, da Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti na podlagi prava Skupnosti in zlasti člena 17(2) in (5) ter člena 19 Šeste direktive s tem, da ohranja v veljavi predpise, ki določajo odbitni delež DDV za davčne zavezance, ki opravljajo samo obdavčljive transakcije, in s tem, da je uvedla posebno pravilo, ki omejuje odbijanje DDV na nakup subvencioniranega blaga ali storitev.

Stroški

32 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1) **Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti na podlagi prava Skupnosti in zlasti člena 17(2) in (5) ter člena 19 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, s tem da ohranja v veljavi predpise, ki določajo odbitni delež DDV za davčne zavezance, ki opravljajo samo obdavčljive transakcije, in s tem, da je uvedla posebno pravilo, ki omejuje odbitnost DDV na nakup subvencioniranega blaga ali storitev.**

2) **Kraljevini Španiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.