

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 10. julija 2014(*)

„Obdavčenje – DDV – Direktiva 77/388/EGS – člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c) – člen 19 – Odbitek vstopnega davka – Transakcije lizinga – Blago in storitve za mešano uporabo – Pravilo za določanje zneska DDV, ki ga je treba odbiti – Izjeme – Pogoji“

V zadevi C-183/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska) z odločbo z dne 16. januarja 2013, ki je prispela na Sodišče 12. aprila 2013, v postopku

Fazenda Pública

proti

Banco Mais SA,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, K. Lenaerts, podpredsednik Sodišča v funkciji sodnika četrtega senata, M. Safjan, J. Malenovský (poročevalec), sodniki, in K. Jürimäe, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. marca 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in R. Laires, agenta,
- za finsko vlado J. Heliskoski, agent,
- za vlado Združenega kraljestva J. Beeko in V. Kaye, agentki, skupaj z O. Thomasom in R. Hillom, barristers,
- za Evropsko komisijo M. Afonso in C. Soulay, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometni davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v

slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Fazenda Pública (finančno ministrstvo) in lizing družbo Banco Mais SA (v nadaljevanju: Banco Mais) v zvezi s pravilom izražena, ki se uporablja za določanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je treba plačati ali je bil plačan pri pridobitvi blaga in storitev, ki se hkrati uporabijo za transakcije, pri katerih je davek odbiten, in za transakcije, pri katerih davek ni odbiten (v nadaljevanju: blago in storitve za mešano uporabo).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 17 Šeste direktive z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ v odstavkih 2 in 5 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) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal [v državi] za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

5. 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 [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam.

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

Države članice pa lahko:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) določijo, da kadar je [DDV], za katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka, neznaten, da se šteje, kakor da ga ni.“

4 Člen 19(1) Šeste direktive, naslovljen „Izračun odbitnega deleža“, določa:

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

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po ?lenu 17(2) in (3),
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vklju?ene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. Države ?lanice lahko v imenovalcu vklju?ijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz ?lena 11A(1)(a).

Delež se dolo?i na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.“

Portugalsko pravo

5 ?len 23 zakonika o davku na dodano vrednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) v razli?ici, ki se je uporabljala za dav?no leto 2004 (v nadaljevanju: CIVA), dolo?a:

„1. Kadar dav?ni zavezanec pri opravljanju svoje dejavnosti dobavlja blago ali opravlja storitve, pri ?emer pri nekaterih davek ni odbiten, se davek, pla?an za nakupe, odbije samo za delež, ki ustreza letnemu prometu transakcij, pri katerih je davek odbiten.

2. Ne glede na dolo?be prejšnjega odstavka lahko dav?ni zavezanec opravi odbitek glede na dejansko uporabo vsega uporabljenega blaga in storitev ali njihovega dela, ?e o tem predhodno obvesti generalno direkcijo za davke, kar pa ne vpliva na pravico zadnje, da mu naloži posebne pogoje ali da ta postopek kon?a, ?e je obdav?itev znatno izkrivljena.

3. Dav?ni organ lahko od dav?nega zavezanca zahteva, da ravna v skladu s prejšnjim odstavkom:

- a) kadar dav?ni zavezanec opravlja razli?ne gospodarske dejavnosti;
- b) kadar uporaba postopka iz odstavka 1 vodi do znatnega izkrivljanja obdav?itve.

4. Poseben odbitni delež iz odstavka 1 je rezultat ulomka, ki ima v števcu znesek letnega prometa – brez davka – od dobav blaga in opravljenih storitev, pri katerih je davek odbiten na podlagi ?lenov 19 in 20(1), in v imenovalcu znesek letnega prometa – brez davka – vseh transakcij, ki jih je dav?ni zavezanec opravil, vklju?no z oproš?enimi transakcijami ali tistimi, ki niso predmet obdav?itve, kar so predvsem neobdav?ene subvencije, ki niso subvencije za opremo.

5. Vendar izra?un iz prejšnjega odstavka ne vklju?uje dobav osnovnih sredstev, ki so se uporabljala v okviru dejavnosti podjetja, niti transakcij z nepremi?ninami ali finan?nih transakcij, ki so dopolnilne glede na dejavnost, ki jo opravlja dav?ni zavezanec.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

6 Banco Mais je banka, ki za avtomobilski sektor opravlja storitve lizinga in druge finan?ne dejavnosti.

7 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodiš?e, izhaja, da Banco Mais v okviru izvajanja teh dejavnosti opravlja transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten. Pri tem Banco Mais uporablja blago in storitve izklju?no za eno ali drugo izmed teh kategorij transakcij ter blago in storitve za mešano uporabo, za pridobitev katerih mora pla?ati

DDV.

8 Za davčno leto 2004 je Banco Mais v celoti odbila DDV, ki je bil plačan ob pridobitvi blaga in storitev, ki so se uporabili izključno za izvedbo transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, med katerimi je tudi pridobitev avtomobilov za potrebe lizinga, ki ga ta banka izvaja.

9 Glede blaga in storitev za mešano uporabo je Banco Mais izračunala svoj odbitni delež na podlagi ulomka, ki ima v števcu znesek plačil, opravljenih ob finančnih transakcijah, ki dajejo pravico do odbitka, tem pa je dodan znesek prometa, ki je nastal s transakcijami lizinga, ki dajejo pravico do odbitka, in v imenovalcu znesek plačil, prejetih za vse finančne transakcije, ki jim je bil dodan znesek prometa, ki je nastal z vsemi transakcijami lizinga. V praksi je lahko Banco Mais na podlagi te metode odbila 39 % DDV, ki bi moral biti plačan ali ki je bil plačan na to blago in storitve.

10 Po davčnem nadzoru leta 2007, ki se je nanašal na davčno leto 2004, je morala Banco Mais v skladu z odločbo, ki jo je 7. februarja 2008 izdalo Fazenda Pública, plačati neplačane zneske DDV in kompenzacijske obresti, ker je metoda, ki jo je ta družba uporabila pri izračunu svoje pravice do odbitka, privedla k znatnemu izkrivljanju izračuna zneska dolgovanega davka.

11 V tej odločbi se Fazenda Pública ni spraševalo o možnosti, ki jo ima Banco Mais, da izračuna svoj odbitni delež za kreditne transakcije razen lizinga, tako da bi v bistvu upoštevala del izplačanih plačil, ki dajejo pravico do odbitka. Nasprotno, menilo je, da je glede transakcij lizinga dejstvo, da je za merilo uporabilo del prometa, ki je bil posledica transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, ne da bi iz tega prometa izključilo plačila obrokov lizinga za nadomestilo stroškov pridobitve vozila, izkrivilo izračun odbitnega deleža.

12 S tožbo z dne 6. maja 2008 je Banco Mais pri tribunal tributário de Lisboa izpodbijala odločbo Fazenda Pública z dne 7. februarja 2008.

13 To sodišče je tožbi, ki jo je vložila Banco Mais, ugodilo z obrazložitvijo, da je davčna uprava člena 23(4) CIVA razlagala *contra legem*, saj je ta določba brez izjeme za dejavnosti lizinga določala, da je treba delež, ki se uporabi za blago in storitve za mešano uporabo, izračunati glede na del prometa transakcij, ki dajejo pravico do odbitka. V skladu s to določbo bi Banco Mais lahko upoštevala vse obroke lizinga, ki so jih plačali kreditorejmalci.

14 Fazenda Pública se je pri predložitvenem sodišču pritožilo zoper prvostopenjsko sodbo in v bistvu zatrjevalo, da se spor ne nanaša na razlago člena 23(4) CIVA, ki pojasnjuje pravilo odbitka, določeno v odstavku 1 tega člena, ampak na možnost, da uprava od davčnega zavezanca zahteva, da določi obseg svoje pravice do odbitka glede na uporabo zadevnega blaga in storitev, da bi tako popravil znatno izkrivljanje obdavčitve. Z metodo, ki jo je uporabila Banco Mais – ki je vključevala števec in imenovalec ulomka, s katerim je navedena banka določila svoj odbitni delež – naj bi namreč vsi obroki za lizing, ki so jih plačale stranke v okviru svoje pogodbe o lizingu, privedli do tega izkrivljanja, ker naj med drugim del obrokov lizinga, ki nadomešča pridobitev vozil, ne bi odražal resničnega deleža izdatkov za blago in storitve za mešano uporabo, ki bi se lahko pripisal obdavčenim transakcijam.

15 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba v okviru pogodbe o finančnem najemu (lizingu), v skladu s katero stranka plačuje obroke, ki so sestavljeni iz finančne amortizacije, obresti in drugih stroškov, te plačane obroke v celoti vključiti v imenovalac odbitnega deleža ali pa je treba upoštevati samo obresti, saj so te obresti plačilo ali dobiček, ki ga banka ustvari s pogodbo o finančnem najemu (lizingu)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Iz spise dokumentacije, s katero razpolaga Sodišče, izhaja, da se spor o glavni stvari nanaša na zakonitost odločbe Fazenda Pública o ponovnem izražanju pravice do odbitka, ki jo je imela Banco Mais za blago in storitve za mešano uporabo v skladu z ureditvijo odbitka, ki je bila določena v členu 23(2) CIVA.

17 Ta zadnja določba pa v povezavi s členom 23(3) CIVA določa, da se v primeru znatnega izkrivljanja obdavčitve lahko od davčnega zavezanca zahteva, da opravi odbitek DDV glede na dejansko uporabo vsega uporabljenega blaga in storitev ali njihovega dela.

18 Ta določba torej v bistvu povzema pravilo določitve pravice do odbitka, ki jo določa člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive, ki odstopa od pravil iz členov 17(5), prvi pododstavek, in 19(1) te direktive.

19 Zato je treba, kot je to potrdila portugalska vlada na obravnavi, člen 23(2) CIVA obravnavati kot prenos člena 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive v nacionalno zakonodajo zadevne države članice.

20 V teh okoliščinah je treba postavljeno vprašanje razumeti, kot da se v bistvu nanaša na to, ali je člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica v okoliščinah, kot so te v glavni stvari, naloži banki, ki med drugim opravlja dejavnosti lizinga, da v števec in imenovalac ulomka, s katerim določa enak odbitni delež za vse svoje blago in storitve za mešano uporabo, vključi le tisti delež obrokov za lizing, ki jih plačajo stranke v okviru svojih pogodb o lizingu, ki ustreza obrestim.

21 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je (sodba SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, točka 34).

22 V tem primeru člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive določa, da države članice lahko dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev.

23 Glede na besedilo te določbe lahko država članica določi, da se pri ureditvi odbitka upošteva posebna uporaba vsega zadevnega blaga in storitev ali njihovega dela.

24 Če v Šesti direktivi ni nobenega napotka glede pravil, ki se lahko v tem primeru uporabijo, jih morajo določiti države članice (glej v tem smislu sodbi Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, točka 25, in Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, točka 31).

25 Kot po eni strani namreč jasno izhaja iz besedila členov 17(5) in 19(1) Šeste direktive, se ta zadnja določba nanaša le na odbitni delež, ki je določen v členu 17(5), prvi pododstavek, te direktive, in tako določa podrobno pravilo izražanja le za primer, ki je naveden v temu členu 17(5), prvi pododstavek (glej v tem smislu sodbo Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, točka 22).

26 Po drugi strani pa, čeprav člen 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive določa, da se to pravilo za izražanje uporablja za vse blago in storitve za mešano uporabo davčnega zavezanca, se

¶len 17(5), tretji pododstavek, ki vsebuje tudi določbo v točki (c), začenja z izrazom „pa“, ki predpostavlja obstoj izjem od tega pravila (sodba Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, točka 23).

27 Vendar mora vsaka država članica pri uresnitvi te možnosti iz ¶lena 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive, da doloži izjemo od pravila izražuna, ki ga določa ta direktiva, spoštovati cilj in sistematično te direktive ter namreč, na katerih temelji skupni sistem DDV (sodbi BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, in Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, točka 52).

28 V zvezi s tem Sodišče opozarja, da je ureditev odbitkov namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti namreč predmet DDV (sodba Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, točka 15).

29 Sodišče je presodilo tudi, da ¶len 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive državam članicam omogoča, da upoštevajo specifične značilnosti nekaterih dejavnosti davčnega zavezanca, da dosežejo natančnejše rezultate pri določanju obsega pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbi Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, točka 24, in BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, točki 23 in 24).

30 Iz zgoraj navedenega izhaja, da mora glede na, prvič, besedilo ¶lena 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive, drugič, sobesedilo te določbe, tretjič, namreč davčne nevtralnosti in sorazmernosti in, četrtič, cilje ¶lena 17(5), tretji pododstavek, te direktive vsaka država članica pri uresnitvi te možnosti iz ¶lena 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive skrbeti, da namreč izražuna pravice do odbitka omogočajo, da se kar najbolj natančno doloži delež DDV za transakcije, ki dajejo pravico do odbitka (glej v tem smislu sodbo BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, točka 23).

31 Namreč nevtralnosti, ki je sestavni del skupnega sistema DDV, namreč zahteva, da namreč izražuna objektivno odražajo dejanski del stroškov za pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo, ki se lahko pripiše transakcijam, ki dajejo pravico do odbitka (glej v tem smislu sodbo Securita, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 37).

32 Zato Šesta direktiva ne nasprotuje temu, da države članice za določeno transakcijo uporabijo drugo metodo razdelitve ali razdelitveni ključ, kot je metoda na podlagi prometa, pod pogojem, da ta metoda zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža vstopnega DDV kot določitev, ki je rezultat uporabe metode na podlagi prometa (glej v tem smislu sodbo BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, točka 24).

33 V zvezi s tem je treba navesti, da namreč je lahko za to, da banka uresniči transakcijo lizinga za avtomobilski sektor, kot je to v postopku v glavni stvari, potrebna uporaba določenega blaga in storitev za mešano uporabo, kot so zgradbe, poraba elektrike ali nekatere medsektorske storitve, je ta uporaba predvsem posledica financiranja in upravljanja pogodb, ki jih dajalec lizinga sklepa s svojimi strankami, ne pa dajanja vozil na razpolago. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali gre v zadevi v glavni stvari za tak primer.

34 V teh okoliščinah pa je izražun pravice do odbitka z uporabo metode na podlagi prometa, pri kateri se upoštevajo obroki lizinga, ki jih plačujejo stranke za nadomestilo uporabe vozil, zaradi česar se doloži odbitni delež vstopnega DDV, ki je manj natančen kot izražun z uporabo metode, ki jo je uporabilo Fazenda Pública in ki temelji le na obrokih lizinga, ki ustrezajo obrestim kot nadomestilo za stroške financiranja in upravljanja pogodb dajalca lizinga, če ti nalogi povzročita pretežni del uporabe blaga in storitev za mešano uporabo z namenom uresnitve transakcij

lizinga v avtomobilskem sektorju.

35 Glede na zgornje ugotovitve je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica v okoliščinah, kot so te v glavni stvari, naloži banki, ki med drugim opravlja dejavnosti lizinga, da v števec in imenovalec ulomka, s katerim določa enak odbitni delež za vse svoje blago in storitve za mešano uporabo, vključi le tisti delež obrokov za lizing, ki jih plačajo stranke v okviru svojih pogodb o lizingu, ki ustreza obrestim, če je ta uporaba tega blaga in storitev predvsem posledica financiranja in upravljanja pogodb, ki jih dajalec lizinga sklepa s svojimi strankami, ne pa posledica dajanja vozil na razpolago, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica v okoliščinah, kot so te v glavni stvari, naloži banki, ki med drugim opravlja dejavnosti lizinga, da v števec in imenovalec ulomka, s katerim določa enak odbitni delež za vse svoje blago in storitve za mešano uporabo, vključi le tisti delež obrokov za lizing, ki jih plačajo stranke v okviru svojih pogodb o lizingu, ki ustreza obrestim, če je ta uporaba tega blaga in storitev predvsem posledica financiranja in upravljanja pogodb, ki jih dajalec lizinga sklepa s svojimi strankami, ne pa posledica dajanja vozil na razpolago, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalsčina.