

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 10. marca 2005(1)

Zadeva C-204/03

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Španiji

„DDV – Omejitev pravice do odbitka – Subvencije“

1. Namen te tožbe, vložene na podlagi člena 226 ES, je ugotovitev, da Kraljevina Španija z omejitvijo pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za davčne zavezanke, ki prejemajo subvencije za financiranje svojih dejavnosti, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s pravom Skupnosti ter zlasti s členoma 17 in 19 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

I – Pravni okvir in predhodni postopek

A – Zakonodaja Skupnosti

2. Člen 17 Šeste direktive se nanaša na nastanek in obseg pravice do odbitka. V skladu z odstavkom 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 davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

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

3. Člen 19(1) Šeste direktive določa podrobna pravila za izračun odbitnega deleža:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi 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).“

4. Člen 11A(1)(a) Šeste direktive določa, da je pri transakcijah, opravljenih na ozemlju države, 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“.

B – Nacionalna zakonodaja

5. Iz spisa izhaja, da je bil španski zakon št. 37/1992 z dne 28. decembra 1992 o davku na dodano vrednost spremenjen z zakonom št. 66/1997 z dne 30. decembra 1997 (v nadaljevanju: zakon o DDV), da bi se uvedle nekatere omejitve pravice do odbitka DDV za podjetnike ali gospodarske subjekte, ki prejemajo subvencije, ki so namenjene za financiranje njihove trgovske ali poslovne dejavnosti in niso del davčne osnove obdavčljivih transakcij.

6. Člen 102(1) tega zakona sedaj določa:

„Pravilo odbitnega deleža se uporabi, kadar davčni zavezanec pri izvajanju svoje trgovske ali poslovne dejavnosti opravlja hkrati dobave blaga ali storitev, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, in druge transakcije iste narave, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten.

Pravilo odbitnega deleža se uporabi tudi, če davčni zavezanec prejme subvencije, ki v skladu s členom 78(2)(3) tega zakona niso del osnove za odmero, če so namenjene za financiranje trgovskih ali poslovnih dejavnosti davčnega zavezanca.“

7. Člen 104(2) istega zakona določa:

„Kapitalske subvencije se vključijo v imenovalac deleža, vendar se lahko v davčnem letu, v katerem so bile prejete, in v štirih naslednjih davčnih letih obračunajo po petinah. Vendar pa bodo kapitalske subvencije, dodeljene za financiranje nakupa določenega blaga ali storitev, pridobljenih v okviru obdavčljivih transakcij, ki niso oproščene DDV, znižale izključno znesek odbitka DDV, s katerim so obremenjene te transakcije ali je bil zanje plačan, za natanko toliko, kolikor so prispevale k njihovem financiranju.“

C – Predhodni postopek

8. Komisija Evropskih skupnosti je 21. maja 1999 Kraljevini Španiji poslala dopis, v katerem je zaprosila za informacije glede razlage člena 104 zakona o DDV. Kraljevina Španija je odgovorila z dopisom generalne direktije za davke pri ministrstvu za gospodarstvo in finance z dne 14. junija 1999. Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovori španskih organov, jim je 20. aprila 2001 poslala pisni opomin in nato 27. junija 2002 obrazloženo mnenje. V teh različnih aktih je Komisija opitala Kraljevini Španiji, da s tem, da v veljavi ohranja zgoraj navedene določbe členov 102 in 104 zakona o DDV, ne upošteva obveznosti iz Šeste direktive. Kraljevina Španija je z dopisom z dne 20. septembra 2002 deloma utemeljila ohranitev svoje zakonodaje. Zato je Komisija vložila to tožbo.

II – Analiza

A – Združljivost člena 102 zakona o DDV s Šesto direktivo

9. Učinek sporne določbe je za vse davčne zavezance, ki prejemajo subvencije za

financiranje svojih trgovskih ali poslovnih dejavnosti, omejitev pravice do odbitka z uporabo odbitnega deleža, katerega imenovalec vključuje te subvencije.

10. Ta razširitev pravila odbitnega deleža je v očitnem nasprotju s Šesto direktivo. Iz nedvoumnega besedila člena 17 navedene direktive namreč izhaja, da se odbitni delež, kakor ga določa člen 19 iste direktive, lahko uporablja samo za določeno kategorijo davčnih zavezancev. Gre za „mešane“ davčne zavezance, ki opravljajo hkrati transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. Odbitni delež se torej ne more uporabiti za „splošne“ davčne zavezance, ki opravljajo samo transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten.

11. Španska vlada vseeno trdi, da se člen 19 Šeste direktive lahko uporablja neodvisno. Zato bi bilo mogoče odbitni delež uporabljati zunaj pogojev, ki jih določa člen 17 Šeste direktive.

12. Tako razlago je treba zavrniti. Iz besedila člena 19(1) Šeste direktive izhaja, da se odbitni delež uporablja pod pogoji, določenimi v prvem pododstavku člena 17(5) navedene direktive. Zato ga ni mogoče ločiti od teh pogojev. Njegovo področje uporabe je omejeno natančno na področje uporabe prvega pododstavka člena 17(5), ki se jasno nanaša na „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“. (3)

13. Poleg tega je ta razlaga v nasprotju z duhom usklajenega sistema DDV, kakor je bil opredeljen s sodno prakso Sodišča. Ugotovljeno je, da je treba, „če nobena določba državam članicam ne dovoljuje, da omejijo pravico do odbitka, priznano davčnim zavezancem, to pravico izvršiti takoj za vse davke na vhodne transakcije [...]“ Zato so odstopanja dovoljena samo v primerih, izrecno določenih v direktivi. (4) Uporaba odbitnega deleža za vse davčne zavezance, ki prejemajo subvencije, torej pomeni prav omejiti pravico do odbitka zunaj primerov, ki jih določa Direktiva.

14. Vendar pa Kraljevina Španija navaja, da je njena razlaga bolj v skladu s pravičnostjo in da je primernejša za spodbujanje enakih konkurenčnih pogojev med gospodarskimi subjekti. Sistem, ki ga zagovarja Komisija, naj bi bil v nasprotju s pravičnostjo, saj ta omejitev pravice do odbitka bremeni samo mešane davčne zavezance, medtem ko se ji splošni davčni zavezanec, ki prejemajo iste vrste subvencij, izognejo. Poleg tega naj bi povzročal izkrivljanje konkurence, ker davčnim zavezancem, ki prejemajo subvencije, zagotavlja dodatne ugodnosti.

15. Teh argumentov ni mogoče sprejeti. Prvič je treba opomniti, kot je to storila Komisija, da je na podlagi člena 19 Šeste direktive vključitev subvencij, ki niso povezane s ceno, v odbitni delež samo možnost, ki je na voljo državam članicam. Kraljevina Španija bi se lahko popolnoma prosto odločila, da te možnosti ne izkoristi, in se tako izognila negativnim posledicam, za katere trdi, da obstajajo pri tej možnosti. Drugič, ugotovljeno je, da je bila ta možnost vključena v Šesto direktivo, da bi preprečili, da bi organizacija, ki prejema subvencije, ki se ne ukvarja z opravljanjem obdavčljivih transakcij, z izvedbo le simbolične obdavčljive dejavnosti dobila povračilo DDV. Ker je bila ta možnost uvedena v ta namen, je ni mogoče razširiti in uporabiti kot splošni mehanizem za izenačenje konkurenčnih pogojev med subjekti, zavezanimi za plačilo davka. Poleg tega se lahko domneva, da imajo države članice več drugih sredstev za ponovno vzpostavitev konkurenčnih pogojev med davčnimi zavezanec, ki prejemajo subvencije, in tistimi, ki jih ne.

16. Nazadnje, nacionalni organi v nobenem primeru niso pristojni za spreminjanje jasnega besedila. V določbah člena 17 Šeste direktive so natančno navedeni pogoji za nastanek in obseg pravice do odbitka ter pogoji za omejitev te pravice. Kot je Sodišče že imelo priložnost navesti, „državam članicam v zvezi z njihovim izvajanjem ni dopuščena nobena diskrecija“. (5) V teh okoliščinah je pomembno, da se omejitve pravice do odbitka uporabljajo enotno v vseh državah

žalnicah.(6)

B – *Združljivost člena 104 zakona o DDV s Šesto direktivo*

17. Sporna določba omejuje pravico do odbitka za nekatere davžne zavezance, ki prejemajo subvencije, preprosto z znižanjem zneska odbitka odmerjenega DDV.
18. Ni dvoma, da taka določba ni združljiva s pogoji Šeste direktive.
19. Kot izhaja iz predhodnih pojasnil, na podlagi členov 17 in 19 Šeste direktive omejitev pravice do odbitka zaradi odobritve subvencij, ki niso povezane s ceno, zadeva samo mešane davžne zavezance in se v zvezi z njimi lahko izvede samo v skladu s pravili o odbitnem deležu, opredeljenimi v členu 19. V zvezi s tem zakon o DDV opravi dvojno razširitev: razširi omejitev na davžne zavezance, ki ji niso podvrženi, za davžne zavezance, ki so ji podvrženi, pa določa omejitev, ki ni v skladu s pravili, določenimi v Šesti direktivi.
20. Vendar je treba opomniti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso „odstopanja [od pravice do odbitka] dovoljena samo v primerih, izrecno določenih v direktivi“.(7)
21. Kraljevina Španija v zvezi s tem ponavlja svoje argumente, ki temeljijo na gospodarski pravičnosti in potrebi po preprečevanju izkrivljanja konkurence. Vendar pa je imelo Sodišče priložnost opozoriti na to, da žeprav sistem odbitka DDV, ki ga je uvedel zakonodajalec Skupnosti, ni popoln, vseeno ne obstaja nobena možnost za odstopanje od tega sistema ali neuporabo tega sistema.(8) Enako velja za sistem omejitve pravice do odbitka. Države članice ne smejo ustvarjati omejitev, ki ne sodijo med možnosti, določene v Direktivi, žeprav bi se v nekaterih primerih take omejitve lahko zdele ekonomsko upravičene.(9) Drugažna odločitev bi lahko ogrozila cilj uskladitve, ki si ga prizadeva doseči Šesta direktiva.

III – Žasovni užinki sodbe zaradi neizpolnitve obveznosti

22. Podredno, Kraljevina Španija predlaga Sodišču, naj omeji žasovne užinke sodbe, že bi ugotovilo neizpolnitev obveznosti.
23. Opozoriti je treba, da sme Sodišče žasovne užinke svojih sodb, na podlagi splošnega načela pravne varnosti, ki je neločljivi del pravnega reda Skupnosti, omejiti na prihodnost le v izjemnem primeru. Taka možnost, ki se načeloma uporablja pri odločanju o predlogih za sprejetje predhodne odločbe, ni bila izključena v zvezi s sodbo, izdana na podlagi člena 226 ES.(10)
24. Poleg tega bi morale biti mogoče dokazati, da so bili državni organi vzpodbujeni k sprejetju ureditve ali vedenja, ki ni v skladu s pravom Skupnosti, zaradi objektivne in velike negotovosti glede vpliva zadevnih določb Skupnosti.(11) Vendar pa se je v tej zadevi izkazalo, da z zadevnimi določbami Skupnosti ni dopuščen noben dvom glede njihove razlage. Kraljevina Španija ni mogla prezreti, da njena ureditev ni združljiva z določbami Šeste direktive.
25. Zato je torej treba zavrniti prošnjo za omejitev žasovnih užinkov sodbe, ki bo izdana.

IV – Predlog

26. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj ugotovi:

Z omejitvijo pravice do odbitka davka na dodano vrednost pod pogoji, opredeljenimi v členih 102(1) in 104(2) zakona št. 37/1992 z dne 28. decembra 1992 o davku na dodano vrednost, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 66/1997 z dne 30. decembra 1997, Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti iz členov 17 in 19 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o

usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.

1 Jezik izvirnika: portugalska.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – Opomniti je treba, da je državni svet (Francija) v zvezi s tem menil, da se odbitni delež DDV, ki vključuje prejete subvencije, na podlagi nacionalnega prava, ki je v skladu s pravom Skupnosti, uporablja samo za davčne zavezanke, ki hkrati opravljajo transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten (sklep z dne 26. novembra 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, izdan na podlagi sklepnih predlogov vladnega komisarja Courtiala).

4 – Sodbe z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 16); z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Supergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18); z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 27) in z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji (50/87, Recueil, str. 4797, točka 17).

5 – V opombi 4 navedena sodba BP Supergaz, točka 35.

6 – V opombi 4 navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 17.

7 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 4.

8 – Sodba z dne 8. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-338/98, Recueil, str. I-8265, točki 55 in 56).

9 – Po analogiji glej sklepne predloge generalnega pravobranilca sira Gordona Slynnja k v opombi 4 navedeni zadevi Komisija proti Franciji (Recueil, str. 4811).

10 – Glej v tem smislu sodbi z dne 19. marca 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-426/98, Recueil, str. I-2793) in z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355).

11 – V zvezi s tem glej v opombi 10 navedeno sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu, točka 92.