

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

CHRISTINE STIX-HACKL,

predstavljeni 16. decembra 2004(1)

Zadeva C-536/03

António Jorge Lda

proti

Fazenda Pública

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska))

„Davek na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Nepremišninska dejavnost – Blago in storitve, ki se uporabljajo za obdavčljive in oprošene transakcije – Odbitni delež – Nezaključene in neplačane storitve“

I – Uvodne pripombe

1. To vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na razlago 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(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), in sicer odbitka vstopnega davka. Vprašanja za predhodno odločanje se v podrobnostih nanašajo na obravnavanje še ne zaključenih in še ne odsvojenih del, ki tudi še niso bila plačana.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

2. Člen 17(5) Šeste direktive glede nastanka in obsega pravice do odbitka vstopnega davka predvideva naslednje:

3. „(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.

Države članice pa lahko:

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

loženo knjigovodstvo za vsako področje;

b) zahtevajo, da davčni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi loženo knjigovodstvo;

c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga 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) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, doloži, da se šteje, kakor da ga ni.“

4. Člen 19 Šeste direktive določa:

„Izračun odbitnega deleža

(1) Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se doloži 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).

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

(2) Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo na transakcije iz člena 13B(d), če so to priložnostne transakcije, in na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. Če države članice uveljavijo izbiro iz člena 20(5), da ne zahtevajo popravka za investicijsko blago, lahko v izračun odbitnega deleža vključijo tudi odtujitev investicijskega blaga.

(3) Začetni delež za leto je delež, ki se izračuna na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Če v preteklem letu ni bilo takšnih transakcij ali če so bile transakcije v znesku neznatne, odbitni delež začetno doloži davčni zavezanec na podlagi svojih napovedi pod nadzorom davčnega organa. Države članice pa lahko ohranijo svoja sedanja pravila.

Odbitki na podlagi takšnega začetnega deleža se popravijo, ko se v naslednjem letu doloži končni delež.“

B – Nacionalno pravo

5. Uporablja se portugalski zakon o davku na dodano vrednost(3) (v nadaljevanju: CIVA), zlasti člen 23 zakona, ki ureja odbitek vstopnega davka. Glede nepremičnin je bila ta ureditev dopolnjena s členom 5 poznejšega decreto-lei.(4) Šele iz spisov je razvidno, da še en pravni akt(5) vpliva na člen 23 CIVA.

6. V skladu s portugalskim pravom, kot ga uporabljajo tamkajšnji davčni organi, se v števec ulomka, ki se uporablja za določanje odbitnega deleža, vključi tudi vrednost del, ki ob koncu leta še niso končana.

III – Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7. António Jorge Lda (v nadaljevanju: družba Jorge Lda) je podjetje, ki se ukvarja z gradbeno dejavnostjo, pri čemer predmet poslovanja obsega prevzemanje javnih in zasebnih gradbenih naročil ter nakup in prodajo stavb in zemljišč. Družba Jorge Lda je zavezanec za davek na dodano vrednost, pri čemer je glede prodaje stavb oproščena davka na dodano vrednost, ne pa glede gradbenih storitev.

8. Glede na predložitveno odločbo je družba Jorge Lda v letih od 1994 do 1997 opravljala storitve (prevzemanje naročil na podlagi podjemnih pogodb), ki ji dajejo pravico do odbitka davka na dodano vrednost, plačanega pri določenih nakupih in dejavnostih (gradnja stavb za prodajo), pri katerih tak odbitek ni bil dovoljen. V teh letih je približno 50 % prometa izhajalo iz gradbenih naročil za nepremičnine, pri katerih je bilo plačanih 5 % davka na dodano vrednost, odbitih pa 16 % oziroma 17 %. Za 20 % prometa so bili plačani davki v višini 16 % oziroma 17 %. Preostanek prometa so bile transakcije, oproščene davka na dodano vrednost, ki ne dajejo pravice do odbitka.

9. Pri davčnem pregledu je za to pristojna služba med drugim ugotovila, da:

- težave glede splošnih stroškov, ki jih je družba Jorge Lda odbila, čeprav so bili nakupi namenjeni tako oproščnemu sektorju kot tudi obdavčljivemu sektorju;
- nakup nepremičnin spada na področje, zavezano za davek na dodano vrednost (odbitno), pri čemer se del zneska amortizacije teh sredstev razdeli ali pripiše obdavčljivim dejavnostim na koncu davčnega obdobja.

10. Medtem ko je družba Jorge Lda odbila celotni znesek splošnih stroškov, je davčna uprava zahtevala doplačilo neodbitnega dela ter zamudne obresti.

11. Družba Jorge Lda je vložila ugovor proti taki določitvi davka.

12. Pravni spor se v bistvu nanaša na razlago pojma „transakcija“ v smislu Šeste direktive, in sicer na vprašanje, ali sme davčna uprava upoštevati tudi vrednost še ne zaključenih in še ne odsvojenih del.

13. Za razrešitev teh pravnih problemov v zvezi z razlago Šeste direktive je Supremo Tribunal Administrativo Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- 1) Kako je treba razlagati člen 19 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 (77/388/EGS)?
- 2) Ali je člen 23(4) CIVA združljiv z zgoraj navedeno določbo, če se jo razlaga tako, da je treba, kadar je davčni zavezanec podjetje, ki se ukvarja z nepremičninsko dejavnostjo in opravlja delo v dveh sektorjih dejavnosti, pri čemer je ena dejavnost gradnja nepremičnin za prodajo (oproščena DDV) in druga prevzemanje naročil na podlagi podjemnih pogodb (zavezano davku na dodano vrednost), za izračun odstotka davka na dodano vrednost, ki se lahko odbije, ali odbitnega deleža davka na dodano vrednost, ki ga nosi davčni zavezanec pri nabavi blaga in storitev, namenjenih za obe dejavnosti, v imenovalcu ulomka, uporabljenega za izračun, poleg letnega prometa upoštevati tudi vrednost ob koncu leta še ne zaključenih in še ne odsvojenih del, katerih vrednost v celoti ali delno še ni bila plačana?

3) Ali ga je treba razlagati tako, da je zajet samo promet?

IV – O vprašanjih za predhodno odločanje

14. Glede na vsebino in formulacijo treh vprašanj za predhodno odločanje je treba preveriti njihovo dopustnost.

15. Sodišče je v ustaljeni sodni praksi odločilo, da je mogoče zavrniti odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga predloži nacionalno sodišče, le če je zaprošena razlaga prava Skupnosti očitno nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali s predmetom spora o glavni stvari, če gre za hipotetičen problem ali če ne razpolaga z dejanskimi ali pravnimi navedbami, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja.(6)

16. Prvo vprašanje za predhodno odločanje sicer vsebuje prošnjo za razlago določbe prava Skupnosti, vendar je formulirano tako splošno, da ločen odgovor ni mogoč.

17. Drugo vprašanje pa nakazuje problem, na katerega Sodišče vedno znova opozarja. Tako je predmet tega vprašanja ugotavljanje združljivosti nacionalnega prava, in sicer člena 23(4) CIVA z določbo Direktive. Vprašanja glede združljivosti nacionalnega prava s pravom Skupnosti pa ni dopusten predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe.

18. Poleg tega predložitvena odločba vsebuje le skope navedbe glede nacionalnega prava, zlasti glede besedila člena 23 CIVA.

19. Torej je dvomljivo, ali predložitvena odločba izpolnjuje zahteve sodne prakse Sodišča, v skladu s katerimi je za koristen odgovor treba na zadosten način predstaviti tudi nacionalni pravni okvir.

20. Poleg tega je Sodišče v neki drugi zadevi v zvezi s portugalskim davkom na dodano vrednost(7) razglasilo vprašanje za predhodno odločanje za nedopustno med drugim zaradi nezadostne predstavitve nacionalnega prava, čeprav so bili predpisi nacionalnega prava dodani kot priloga. V tem postopku pa predložitvena odločba ne vsebuje niti besedila prvotne različice določbe niti zatem sprejetih sprememb.

21. Nadaljnje merilo za dopustnost vprašanj za predhodno odločanje je zahteva, naj navedbe v predložitvenih odločbah ne omogočajo le Sodišču, da poda koristne odgovore, temveč da bi tudi vladam držav članic in drugim udeležencem dajale možnost, da v skladu s členom 23 Statuta Sodišča predložijo stališča. Sodišče mora namreč paziti, da se ta možnost zaradi dejstva, da se udeležencem v skladu s to določbo vročijo samo predložitvene odločbe, ohrani.(8)

22. Pri tem je treba opozoriti na to, da v tem postopku nobena druga država članica, razen zadevne, ni predložila stališča kljub pomembnosti pravnega vprašanja, na katerem temelji. To kaže na to, da predložitvena odločba – ki je bila vročena drugim državam članicam – ne vsebuje dovolj podatkov.

23. Glede tretjega vprašanja za predhodno odločanje je treba navesti, da ima očitno za predmet razlago člena 23 CIVA, torej nacionalnega prava. Taka prošnja že glede na besedilo člena 234 ES ni dopustna.

24. Sedaj se je treba vprašati, ali ne bi bilo mogoče vprašanja za predhodno odločanje preoblikovati tako, da bi bilo dopustno. Lahko bi se ga na primer preoblikovalo tako, da bi se z njim zaprosilo za razlago člena 19 Šeste direktive, zlasti za razlago pojma „transakcija“.

25. V zvezi s tem se potem seveda zastavlja vprašanje, ali pri tem ne bi šlo za prošnjo za splošno mnenje. Taka prošnja pa v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ni dopusten predmet vprašanj za predhodno odločanje po členu 234 ES.(9)

26. Če pa naj bi se z vprašanji za predhodno odločanje dosegla rešitev konkretnega pravnega spora, ki poteka pred nacionalnim sodiščem, je nedopustna tudi taka prošnja, ker je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v postopku po členu 234 ES, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, za vsako presojo konkretnega dejanskega stanja pristojno predložitveno sodišče.(10)

27. Sodišče tako ni pristojno, da odloča o dejanskem stanju postopka v glavni stvari ali da uporabi predpise Skupnosti, ki jih samo razlaga, za nacionalne ukrepe ali dejstva v konkretnem primeru, saj je za to izključno pristojno predložitveno sodišče. Ocena posameznih transakcij družbe Jorge Lda z vidika predpisov o davku na dodano vrednost torej terja presojo dejstev, za katero je pristojno nacionalno sodišče.(11)

28. Ob upoštevanju – to je treba priznati – ozke razlage Sodišča pogojev za dopustnost vprašanj za predhodno odločanje lahko za ta postopek – podobno kot ob nekem prejšnjem vprašanju za predhodno odločanje istega nacionalnega sodišča(12) – ugotovimo, da nobeno od vprašanj za predhodno odločanje ni dopustno.

V – Predlog

29. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj vprašanje za predhodno odločanje razglasi za nedopustno.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 145, str. 1, medtem večkrat spremenjena.

3 – Decreto-lei št. 394B/84 z dne 26. decembra 1984 (DR serija 1, št. 297).

4 – Decreto-lei št. 241/86 z dne 20. avgusta 1986 (DR serija 1, št. 190).

5 – Decreto-lei št. 195/89 z dne 20. julija 1989.

6 – V zvezi s tem glej samo sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra (C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39), z dne 22. januarja 2002 v zadevi Canal Satélite Digital (C-390/99, Recueil, str. I-607, točka 19), z dne 27. februarja 2003 v zadevi Adolf Truley (C-373/00, Recueil, str. I-1931, točka 22 in nasl.) in z dne 5. februarja 2004 v zadevi Schneider (C-380/01, Recueil, str. I-4463, točka 22).

7 – Sklep z dne 11. julija 2001 v zadevi Caves Costa Verde (C-154/01, neobjavljena v Recueil, UL C 289, str. 8).

8 – Sodba z dne 1. aprila 1982 v povezanih zadevah Holdijk in drugi (141/81, 142/81 in 143/81, Recueil, str. 1299, točka 6) ter sklepa z dne 23. marca 1995 v zadevi Saddik (C-458/93, Recueil, str. I-511, točka 13) in z dne 28. junija 2000 v zadevi Laguillaumie (C-116/00, Recueil, str. I-4979, točka 24).

9 – Sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman (C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 60), z dne 10. decembra 2002 v zadevi Der Weduwe (C-153/00, Recueil, str. I-11319, točka 32), z dne 21. januarja 2003 v zadevi Bacardi-Martini in Cellier des Dauphins (C-318/00, Recueil, str. I-905,

točka 42) in z dne 12. junija 2003 v zadevi Schmidberger (C-112/00, Recueil, str. I-5659, točka 32).

10 – Sodbe z dne 15. novembra 1979 v zadevi Denkavit (36/79, Recueil, str. 3439, točka 12), z dne 5. oktobra 1999 v zadevah Lirussi in Bizzaro (C-175/98 in C-177/98, Recueil, str. I-6881, točka 37), z dne 22. junija 2000 v zadevi Fornasar in drugi (C-318/98, Recueil, str. I-4785, točka 31) in z dne 16. oktobra 2003 v zadevi Traunfellner (C-421/01, Recueil, str. I-11941, točka 21 in nsl.).

11 – Sodba z dne 4. decembra 2003 v zadevi EVN (C-448/01, Recueil, str. I-14527, točka 59).

12 – Glede nedopustnosti glej tudi sklep z dne 22. novembra 2001 v zadevi DAFSE proti Partex (C-223/00, neobjavljena v Recueil, UL 2002, C 84, str. 32).