Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. novembra 2012*

„Šesta direktiva o DDV — Člen 17(5), tretji pododstavek — Pravica do odbitka vstopnega davka — Blago in storitve, ki se uporabijo tako za obdavčene transakcije kot za oproščene transakcije — Dajanje nepremičnine v najem za poslovne namene in prebivanje — Merilo za izračun odbitnega deleža DDV“

V zadevi C-511/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 22. julija 2010, ki je prispela na Sodišče 27. oktobra 2010, v postopku

Finanzamt Hildesheim

proti

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za nemško vlado T. Henze in J. Möller, zastopnika,

— za grško vlado F. Dedousi in G. Kotta, kot tudi K. Boskovits, zastopniki,

— za vlado Združenega kraljestva C. Murrell, zastopnica,

— za Evropsko komisijo C. Soulay in B.-R. Killmann, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. aprila 2012

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(5), tretji pododstavek, 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) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Hildesheim (v nadaljevanju: Finanzamt) in BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: BLC), družbo nemškega prava, glede izračuna odbitnega deleža vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačanega za nepremičnino, ki se uporablja tako za transakcije, ki so obdavčene z DDV kot za transakcije, ki so DDV oproščene.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 V dvanajsti uvodni izjavi Šeste direktive je navedeno:

„ker je treba uskladiti pravila za odbitke glede na to, koliko vplivajo na dejansko pobrane zneske; ker je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način“.

4 Člen 17(5) Šeste direktive določa:

„Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi [kot] 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 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 [DDV], ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

5 Člen 19(1) Šeste direktive določa:

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

— v številcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], 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 [DDV], ki se nanaša na transakcije, vključene v številcu, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države članice lahko v imenovalec vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

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

Nemško pravo

6 Člen 15(4) zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270), kakor je bil spremenjen z zakonom o davčni reformi iz leta 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, str. 2645) (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Če davčni zavezanec za namene svojega poslovanja uporablja blago ali storitev, uvoženo, dobavljeno ali pridobljeno v Skupnosti, le delno za izvajanje transakcij, za katere je odbitek vstopnega davka izključen, del vstopnega davka, ki je ekonomsko povezan s transakcijami, za katere je pravica do odbitka izključena, ni odbiten. Davčni zavezanec lahko ustrezno oceni delne zneske, ki jih ni mogoče odbiti. Ugotovitev dela vstopnega davka, ki ga ni mogoče odbiti, v skladu z odstotnim deležem prometa, ki izključuje odbitek davka, glede na promet, na podlagi katerega obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, je dopustna le, če ni mogoča nobena druga ekonomska povezava.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Družba BLC je v letih 2003 in 2004 zgradila stanovanjsko-poslovno stavbo. Po njeni izgradnji jo je dala v najem, pri čemer je bil ta najem deloma oproščen DDV in deloma obdavčen s tem davkom. V svojem obračunu DDV za leto 2004 je družba BLC deloma odbila vstopni davek za to stavbo. V ta namen je družba BLC izračunala znesek odbitnega DDV z uporabo deleža, določenega glede na razmerje med prometom od dajanja v najem za poslovne namene in prometom od drugih transakcij dajanja v najem (v nadaljevanju: metoda na podlagi prometa).

8 Na podlagi davčnega pregleda je Finanzamt ugotovil, da bi se moral znesek odbitnega vstopnega DDV v skladu s členom 15(4) UStG določiti glede na razmerje med površino poslovnih prostorov in površino stanovanjskih prostorov. V danem primeru je razdelitev v skladu s to metodo pomenila zmanjšanje zneska odbitnega DDV. Zato je Finanzamt družbi BLC poslal odločbo o odmeri davka.

9 Družba BLC je zoper to odmerno določbo pri Finanzgericht vložila tožbo. To sodišče je ugodilo tej tožbi, ker naj bi bil člen 15(4), tretji stavek, UStG v nasprotju s pravom Unije. Člen 17(5), tretji pododstavek, točka (c), Šeste direktive naj bi namreč nasprotoval temu, da država članica kot primarno merilo razdelitve določi drugo metodo, kot je ta na podlagi prometa.

10 Finanzamt je zoper odločbo Finanzgericht pri Bundesfinanzhof vložil revizijo. Bundesfinanzhof ocenjuje, da je treba obravnavati vprašanje, ali ena izmed možnosti iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive oziroma natančneje možnost iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (c), te direktive državam članicam dovoljuje, da omejijo razdelitev z uporabo metode na podlagi prometa tako, da je to metodo mogoče uporabiti le, kadar ni mogoča nobena druga ekonomska povezava.

11 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive [...] razlagati tako, da državo članico pooblašča, da za razdelitev vstopnega DDV od izgradnje stavbe z mešano rabo primarno predpiše drugo razdelitveno merilo kot [tisto, ki izhaja iz metode na podlagi] prometa?“

Vprašanje za predhodno odločanje

12 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da kot primarni razdelitveni ključ za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV, plačanega v zvezi z izgradnjo stavbe z mešano rabo, določijo drug razdelitveni ključ kot tisti, ki temelji na prometu, iz člena 19(1) te direktive.

13 Zaradi odgovora na to vprašanje je treba opozoriti, da člen 17(5) Šeste direktive določa ureditev, ki se uporablja za pravico do odbitka DDV, kadar se ta nanaša na blago ali storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja „tako za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, kot za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten“. V takem primeru je v skladu s členom 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive odbitek dovoljen samo za takšen delež DDV, ki je sorazmeren znesku prvih obdavčenih transakcij (sodba z dne 18. decembra 2008 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-488/07, ZOdl., str. I-10409, točka 17).

14 Pravica do odbitka se na podlagi člena 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive izračuna glede na delež, določen v skladu s členom 19 iste direktive (zgoraj navedena sodba Royal Bank of Scotland, točka 18).

15 Vendar, kot je razvidno iz točke 19 zgoraj navedene sodbe Royal Bank of Scotland, člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, ki vsebuje izraz „pa“, dovoljuje odstopanje od pravila iz prvega in drugega pododstavka navedenega člena 17(5), ker državam članicam dopušča, da predpišejo eno izmed drugih metod za določitev pravice do odbitka, ki so navedene v tretjem pododstavku te določbe, in sicer določitev ločenih deležev za vsako področje dejavnosti ali odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev za določeno dejavnost, ali celo izključitev pravice do odbitka, če se spoštujejo določeni pogoji.

16 Ker je treba zato člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive šteti za določbo o odstopanju od prvega in drugega pododstavka člena 17(5), morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih daje ta člen, spoštovati polni učinek člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive in načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

17 Zato bi bilo dejstvo, da se državi članici dovoli, da sprejme zakonodajo, kot jo opisuje predložitveno sodišče, ki na splošno odstopa od pravil iz člena 17(5), prvi in drugi pododstavek, in iz člena 19(1) Šeste direktive, v nasprotju s to direktivo. Zaradi take zakonodaje bi bil namreč vprašljiv cilj Šeste direktive, naveden v njeni dvanajsti uvodni izjavi, in sicer da je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način.

18 Tako razlago poleg tega potrjuje namen člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, katerega določbe se uporabljajo za opredeljene primere, saj je njihov cilj zlasti to, da državam članicam, ob upoštevanju specifičnih značilnosti za posamezno dejavnost davčnega zavezanca, omogočijo, da dosežejo natančnejše rezultate izračuna odbitnega deleža (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Royal Bank of Scotland, točka 24).

19 Zato člen 17(5) Šeste direktive ne nasprotuje temu, da država članica, ob spoštovanju načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, za določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe z mešano rabo, kot primarno določi eno izmed metod izračuna odbitnega deleža, ki so predvidene v tretjem pododstavku te določbe.

20 Glede pravil o izračunu odbitnega deleža, ki jih je treba uporabiti v tovrstnem položaju, je treba navesti, da se pravila iz člena 19(1) te direktive, razen tistih, ki jih je treba uporabiti v primeru uporabe člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive, ki izrecno napotuje na pravilo za izračun iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive, ne uporabljajo, kadar za določen primer veljajo druge posebne ureditve iz člena 17(5), tretji pododstavek, te direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Royal Bank of Scotland, točka 21).

21 Iz besedila členov 17(5) in 19(1) Šeste direktive je namreč razvidno, da se slednja določba nanaša le na odbitni delež iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive in torej določa podrobno pravilo izračuna le za delež, ki ga navaja prva od teh določb (zgoraj navedena sodba Royal Bank of Scotland, točka 22) in, razširjeno, za odbitek, ki ga je treba izračunati ob uporabi člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), te direktive.

22 Ker v Šesti direktivi ni navedb, države članice, ob spoštovanju prava Unije in načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, določijo metode in pravila, ki urejajo izračun odbitnega deleža vstopnega DDV. Pri izvrševanju tega pooblastila morajo te države spoštovati cilj in sistematiko te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta, C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točki 34 in 35).

23 V tem primeru je treba ugotoviti, da morajo države članice glede na, prvič, namen člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, ki, kot je bilo opozorjeno v točki 18 te sodbe, je, da se državam članicam omogoči, da dosežejo natančnejše rezultate izračuna odbitnega deleža, drugič, sistematiko člena 17(5) te direktive ter, tretjič, načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, za katerega se lahko šteje, da člen 17(5), tretji pododstavek, predstavlja njegovo izvajanje, pri izvrševanju prerogativ, ki jim jih daje zadnjenavedena določba, paziti na to, da je izračun odbitnega deleža vstopnega DDV kolikor je le mogoče natančen (glej po analogiji, glede določitve deleža kar zadeva gospodarske in negospodarske dejavnosti, zgoraj navedeno sodbo Securenta, točka 37).

24 Zato Šesta direktive ne nasprotuje, da države članice pri izvrševanju tega pooblastila za določeno transakcijo uporabijo drugo metodo razdelitve ali razdelitveni ključ od metode na podlagi prometa, kot je med drugim metoda na podlagi površine, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, pod pogojem, da sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža vstopnega DDV kot tista, ki je rezultat uporabe metode na podlagi prometa.

25 V zadevi v glavni stvari predložitveno sodišče preveri spoštovanje teh pogojev.

26 Zato je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da kot razdelitveni ključ za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV, plačanega v zvezi z določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe z mešano uporabo, primarno določijo drug razdelitveni ključ kot tisti, ki temelji na prometu iz člena 19(1) te direktive, pod pogojem, da sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 17(5), tretji pododstavek, 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 državam članicam dovoljuje da kot razdelitveni ključ za izračun odbitnega deleža vstopnega davka na dodano vrednost, plačanega v zvezi z določeno transakcijo, kot je izgradnja stavbe z mešano uporabo, primarno določijo drug razdelitveni ključ kot tisti, ki temelji na prometu iz člena 19(1) te direktive, pod pogojem, da sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža.

Podpisi