SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 30. septembra 2010*

V zadevi C-395/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 6. avgusta 2009, ki je prispela na Sodišče 13. oktobra 2009, v postopku

Oasis East sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka), predsednica senata, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. julija 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Oasis East sp. z o.o. M. Wojda in J. Martini,

– za poljsko vlado M. Szpunar in M. Jarosz, zastopnika,

– za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann in D. Triantafyllou, zastopnice,

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(2) in (6) 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 L 145, str. 1, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva), katerega določbe je v bistvu povzel člen 176 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Oasis East sp. z o.o. (v nadaljevanju: Oasis East) in Minister Finansów (poljski minister za finance).

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 17(2) in (6) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28(f), 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) davek na dodano vrednost [(v nadaljevanju: DDV)], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka [DDV]. [DDV] v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo in zabavo.

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive."

4 Šesto direktivo je razveljavila in nadomestila Direktiva št. 2006/112.

5 Člen 176 te direktive določa:

„Svet na predlog Komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so Skupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa."

Nacionalna ureditev

6 Člen 25(1), točka 1a, zakona o davku na dodano vrednost (ustawa o podatku VAT z roku 1993) z dne 8. januarja 1993 (v nadaljevanju: zakon iz leta 1993 o DDV) določa:

„Znižanje zneska dolgovanega davka ali vračilo razlike dolgovanega davka se ne uporabi, če davčni zavezanec kupi uvoz storitev, ki jih plača neposredno ali posredno subjektu s stalnim prebivališčem, sedežem ali sedežem uprave na enem od ozemelj ali držav, ki so navedeni v prilogi 9 k temu zakonu."

7 Priloga 9 k zakonu iz leta 1993 o DDV, naslovljena „Seznam držav (ozemelj), pri katerih znesek DDV na uvoz storitev ne povzroči znižanja zneska dolgovanega davka ali ne pomeni pravice do vračila razlike dolgovanega DDV", vsebuje te navedbe:

„(1) Kneževina Andora;

(2) Angvila, samoupravno ozemlje, odvisno od Združenega Kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(3) Antigva in Barbuda;

(4) Aruba, samoupravno ozemlje Kraljevine Nizozemske;

(5) Bahami;

(6) Bahrajn;

(7) Barbados;

(8) Belize;

(9) Bermudi, odvisno ozemlje Združenega Kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(10) Britanski Deviški otoki, odvisno ozemlje Združenega Kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(11) Cookovo otočje, samoupravno ozemlje v prosti zvezi z Novo Zelandijo;

(12) Dominika;

(13) Gibraltar, odvisno ozemlje Združenega Kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(14) Grenada;

(15) Guernesey/Sark/Alderney, britansko kronsko ozemlje;

(16) Hongkong, posebno administrativno območje Ljudske republike Kitajske;

(17) Jersey, britansko kronsko ozemlje;

(18) Kajmanski otoki, odvisno ozemlje Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(19) Republika Liberija;

(20) Kneževina Lihtenštajn;

(21) Macao, posebno administrativno območje Ljudske republike Kitajske;

(22) Republika Maldivi;

(23) Otok Man, britansko kronsko ozemlje;

(24) Republika Marshallovi otoki;

(25) Republika Mauritius;

(26) Kneževina Monako;

(27) Montserrat, odvisno ozemlje Združenega Kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(28) Republika Nauru;

(29) Nizozemski Antili, samoupravno ozemlje Kraljevine Nizozemske;

(30) Niue, samoupravno ozemlje v prosti zvezi z Novo Zelandijo;

(31) Republika Panama;

(32) Samoa;

(33) Republika Sejšeli;

(34) Saint Kitts in Nevis;

(35) Saint Lucia;

(36) Saint-Vincent in Grenadine;

(37) Kraljevina Tonga;

(38) Turks in Caikos, odvisno ozemlje Združenega Kraljestva Velika Britanija in Severna Irska;

(39) Ameriški Deviški otoki;

(40) Republika Vanuatu;

(41) Združeni arabski emirati."

8 Ta davčna ureditev je bila v bistvu ohranjena z določbami zakona o davku na dodano vrednost (ustawa o podatku VAT z roku 2004) z dne 11. marca 2004 (zakon iz leta 2004 o DDV), in sicer s členom 88(1), točka 1, tega zakona, v povezavi s prilogo 5 k temu zakonu, pri čemer seznam v tej prilogi vsebuje 39 držav in ozemelj namesto 41. Te določbe so začele veljati 1. maja 2004.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Družba Oasis East proizvaja in prodaja naprave za hlajenje vode. V okviru svojih dejavnosti, ki vključujejo tudi storitve za kupce, koristi storitve podjetja s sedežem na ozemlju, navedenem v prilogi 9 k zakonu iz leta 1993 o DDV, ki jo je nadomestila priloga 5 zakona iz leta 2004 o DDV. To podjetje za družbo Oasis East opravlja storitve

upravljanja in tehnične pomoči. Te storitve zajemajo zlasti izvajanje naslednjih dejavnosti: trženje, organizacijo in sodelovanje na mednarodnih panožnih sejmih, vodenje operacijskih opravil s področja načrtovanja proizvodnje, inženirske storitve, finančne in knjigovodske storitve, organizacijo prevozov, storitve v povezavi z uporabo informacijskih sistemov in koordinacijo v zvezi z nabavo in prodajo.

10 Družba Oasis East je 28. decembra 2007 direktorju davčnega urada v Katowicah postavila vprašanje, ali je bila od 1. maja 2004 upravičena do odbitka vstopnega davka pri uvozu administrativnih storitev, ki jih je plačala podjetju s sedežem na ozemlju, navedenem v prilogi 5 k zakonu iz leta 2004 o DDV.

11 Direktor davčnega urada v Katowicah je z odločbo z dne 4. aprila 2008 negativno odgovoril na vprašanje družbe Oasis East. Menil je, da ni bila upravičena do odbitka vstopnega davka, ker so bile storitve plačane podjetju s sedežem v kraju njegovega prebivališča, sedeža ali sedeža uprave v državi ali na ozemlju, navedenem v prilogi 5 k zakonu iz leta 2004 o DDV.

12 Direktor davčnega urada v Katowicah je navedel, da nacionalna zakonodaja ni bila nezdružljiva s pravom Unije, ker imajo na podlagi člena 17(6) Šeste direktive države članice pravico, da ohranijo vse izključitve, določene v svojih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive. Iz tega je sklepal, da je imela Republika Poljska pravico, da ohrani omejitve v zvezi z odbitkom DDV, ki so obstajale na dan njenega pristopa k Evropski uniji.

13 Družba Oasis East je 18. junija 2008 pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (vojvodsko upravno sodišče v Gliwicah) vložila tožbo zoper to odločbo z dne 4. aprila 2008.

14 To sodišče je z odločbo z dne 22. decembra 2008 zavrnilo tožbo družbe Oasis East. Ugotovilo je, da ohranitev izključitev, določenih v členu 88(1), točka 1, zakona iz leta 2004 o DDV v nacionalnem pravnem redu ne pomeni kršitve člena 17(6) Šeste direktive.

15 Družba Oasis East je v kasacijski pritožbi z dne 9. marca 2009 ponovila predhodno navedeni argument. Naczelny Sąd Administracyjny je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali ima po pravu Skupnosti, zlasti členu 17(6) Šeste direktive […] (ki je postal člen 176 Direktive 2006/112/ES […]), država članica pravico do uporabe nacionalnih predpisov, na podlagi katerih je izključena pravica davčnega zavezanca do znižanja zneska dolgovanega davka ali vračila razlike dolgovanega davka v primeru nakupa uvoza storitev, ki se plačajo neposredno ali posredno subjektu, ki ima stalno prebivališče, sedež ali sedež uprave na ozemlju ali v državi, ki se po nacionalni zakonodaji šteje za tako imenovano ‚davčno oazo', pri čemer je treba upoštevati, da se je taka izključitev v državi članici uporabljala pred njenim članstvom v Skupnosti?"

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče sprašuje, ali se na podlagi člena 17(6) Šeste direktive, katerega določbe je v bistvu povzel člen 176 Direktive 2006/112, lahko v veljavi ohrani nacionalna zakonodaja, ki se uporablja ob začetku veljavnosti Šeste direktive v zadevni državi članici, ki na splošno izključuje pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega ob nakupu uvoženih storitev, plačanih neposredno ali posredno subjektu iz držav ali ozemelj, ki se po nacionalni zakonodaji štejejo za tako imenovano „davčno oazo".

17 Ker se besedilo postavljenega vprašanja nanaša tako na člen 17(6) Šeste direktive kot na člen 176 Direktive 2006/112, je treba najprej navesti, da sta ti dve določbi v bistvu enaki.

18 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da pravica do odbitka DDV, določena v členu 17(2) Šeste direktive, kot sestavni del mehanizma DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej sodbe z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42; z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 33, ter z dne 15. aprila 2010 v združenih zadevah X Holding in Oracle Nederland, C-538/08 in C-33/09, ZOdl., str. I-3129, točka 37).

19 Kljub temu pa je načelo pravice do odbitka DDV omiljeno z določbo o odstopanju, vsebovano v členu 17(6) Šeste direktive. Državam članicam je namreč dovoljeno ohraniti vse izključitve pravice do odbitka, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti Šeste direktive, do takrat, ko Svet sprejme določbe, predvidene v tem členu (glej sodbo z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca,

C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 28, ter zgoraj navedeno sodbo X Holding in Oracle Nederland, točka 38).

20 Ker Svet ni sprejel teh določb, lahko države članice ohranijo svojo zakonodajo, ki se nanaša na izključitev pravice do odbitka DDV. Pravo Unije torej trenutno ne vsebuje nobene določbe, ki bi naštevala izdatke, ki so izključeni iz pravice do odbitka DDV (glej sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 23, ter zgoraj navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca, točka 29).

21 Vendar pa je Sodišče glede obsega odstopanja, določenega v členu 17(6) Šeste direktive, razsodilo, da ta določba predpostavlja, da so izključitve, ki jih države članice na podlagi te določbe lahko ohranijo, v skladu z Drugo direktivo Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva), ki je veljala pred Šesto direktivo (glej sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi, C-305/97, Recueil, str. I-6671, točka 21, ter zgoraj navedeno sodbo X Holding in Oracle Nederland, točka 40).

22 V zvezi s tem prvi odstavek člena 11 Druge direktive določa pravico do odbitka, četrti pa, da lahko države članice iz sistema odbitka izključijo nekatero blago in storitve, zlasti tiste, ki jih davčni zavezanec ali njegovi zaposleni lahko izključno ali delno uporabijo za zasebne namene.

23 Zato pristojnost, ki jo imajo države članice na podlagi člena 17(6) Šeste direktive, ne pomeni neomejene diskrecijske pravice, da iz pravice do odbitka izključijo vse oziroma skoraj vse blago in storitve in tako odvzamejo bistvo sistemu, ki ga je uvedel

člen 11(1) Druge direktive. Ta pristojnost se zato ne nanaša na splošne izključitve in držav članic ne oprosti obveznosti, da zadostno opredelijo vrsto in namen blaga in storitev, za katere je odbitek izključen (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Royscot in drugi, točki 22 in 24, ter sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točki 33 in 35).

24 Ker gre za ureditev, ki pomeni odstopanje od načela pravice do odbitka DDV, jo je treba razlagati ozko (glej zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, točka 59, ter sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora, C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 28).

25 Glede postopka v glavni stvari in morebitne uporabe odstopanja, določenega v členu 17(6) Šeste direktive, je treba ugotoviti, da je ta direktiva za Poljsko začela veljati na dan pristopa te države članice k Uniji, torej 1. maja 2004. Zato je ta datum upošteven glede uporabe zgoraj navedene določbe za to državo članico (glej zgoraj navedeno sodbo Magoora, točka 27).

26 Glede sklicevanja poljske vlade na dejstvo, da besedilo člena 176 Direktive 2006/112 razlikuje med državami članicami, ki so pristopile k Uniji pred 1. januarjem 1979, in tistimi, ki so tako kot Republika Poljska pristopile po tem datumu, zadostuje ugotovitev, da naj bi se s tem razlikovanjem zgolj opredelil datum, pred katerim morajo biti izdatki, ki ne ustvarjajo pravice do odbitka vstopnega davka, določeni v nacionalni zakonodaji.

27 Zato člen 176 Direktive 2006/112 ne more voditi do drugačne razlage v zvezi z obsegom zadevnih izključitev glede na to, ali je zadevna država članica pristopila k Uniji pred 1. januarjem 1979 ali po tem datumu. V teh okoliščinah sprejetje tega člena 176 ni imelo nobenega učinka na sodno prakso glede razlage člena 17(6) Šeste direktive.

28 V okviru presoje zadevnih nacionalnih predpisov v postopku v glavni stvari je z vidika sistema izključitev, ki jih določajo, treba ugotoviti, da so ti predpisi, tako kot je navedlo tudi predložitveno sodišče, splošni ukrep, s katerim se omeji pravica do odbitka vstopnega DDV za vse nakupe uvoženih storitev, ki se neposredno ali posredno plačajo subjektu iz države oziroma z ozemlja, ki ga ta zakonodaja opredeljuje kot „davčno oazo“.

29 Vendar ti predpisi vsebujejo omejitev pravice do odbitka DDV, ki presega to, ki je dopustna na podlagi člena 17(6) Šeste direktive.

30 Sodišče je namreč pojasnilo, da države članice niso pooblaščene, da ohranijo izključitve pravice do odbitka DDV, ki se na splošno uporabi za kateri koli izdatek, povezan s pridobitvijo blaga ali storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točki 28 in 29, ter zgoraj navedeno sodbo X Holding in Oracle Nederland, točka 44).

31 Nazadnje, glede preudarka poljske vlade, da nacionalni predpisi ustrezajo zahtevi preprečevanja davčnih utaj, je treba poudariti, da je Sodišče v točki 70 sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609) sicer priznalo, da se načelo prepovedi zlorabe uporablja na področju DDV, vendar ta prepoved državam članicam ne dovoljuje, da razširijo področje uporabe zadevnih odstopanj. Dalje, če bi

bile, kot navaja predložitveno sodišče, v poljskem pravu določene omejitve utemeljene zaradi nujnosti preprečevanja davčnih utaj ali izogibanja plačila davkov, člen 27 Šeste direktive v tem primeru določa poseben postopek, v katerem lahko Svet vsako državo članico pooblasti, da uvede posebna odstopanja.

32 Glede na navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 17(6) Šeste direktive, katerega določbe je v bistvu povzel člen 176 Direktive 2006/112, razlagati tako, da ne dopušča, da se v veljavi ohrani nacionalna zakonodaja, ki se uporablja ob začetku veljavnosti Šeste direktive v zadevni državi članici, ki na splošno izključuje pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega ob nakupu uvoženih storitev, neposredno ali posredno subjektu iz države ali z ozemlja, ki ga ta zakonodaja opredeljuje kot „davčno oazo“.

Stroški

33 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 (sedmi senat) razsodilo:

Člen 17(6) 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, katere določbe je v bistvu povzel člen 176 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka

na dodano vrednost, je treba razlagati tako, da ne dopušča, da se v veljavi ohrani nacionalna zakonodaja, ki se uporablja ob začetku veljavnosti Šeste direktive 77/388 v zadevni državi članici, ki na splošno izključuje pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, plačanega ob nakupu uvoženih storitev, neposredno ali posredno subjektu iz države ali z ozemlja, ki ga ta zakonodaja opredeljuje kot „davčno oazo“.

Podpisi