SODBA SODIŠČA (drugi senat)
z dne 26. maja 2005*

V zadevi C-536/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska) z odločbo z dne 26. novembra 2003, ki je na Sodišče prispela 22. decembra 2003, v postopku

António Jorge L^da^

proti

Fazenda Pública,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, J. Makarczyk, P. Kūris in G. Arestis, sodniki,

* Jezik postopka: portugalščina.

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Portugalsko republiko L. Fernandes, zastopnik,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Alves Vieira, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. decembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 19 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva) glede določitve obsega pravice do odbitka vstopnega davka pri opravljanju dejavnosti gradnje nepremičnin.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora pred Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) Republike Portugalske med družbo António Jorge L^{da} in portugalskimi organi glede obračuna dodatnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in zamudnih obresti za leta od 1994 do 1997.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 10 Šeste direktive določa:

„1. (a) ‚Obdavčljivi dogodek' je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚Obveznost obračuna' davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]

Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska."

4 Člen 17 Šeste direktive, z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka", določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

[...]

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."

5 V skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, lahko države članice dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec uporabi druga merila, kot so ta, ki so določena v členu 19.

6 Člen 19 Šeste direktive, z naslovom „Izračun odbitnega deleža", določa:

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

— v številcu 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 številcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost 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.

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. [...]"

Nacionalna ureditev

7 Na Portugalskem je davek na dodano vrednost urejen s Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o DDV, v nadaljevanju: CIVA), ki je bil odobren z decreto-lei št. 394B/84 z dne 26. decembra 1984 (*Diário da República*, serija A, št. 297).

8 Člen 23 CIVA določa:

„1. Kadar davčni zavezanec med izvajanjem svoje dejavnosti opravlja dobave blaga in storitev, pri čemer pri nekaterih davek ni odbiten, je vstopni davek odbiten samo v odstotku, ki je enak letnemu prometu transakcij, pri katerih je davek odbiten.

2. Ne glede na določbe prejšnjega odstavka lahko davčni zavezanec opravi odbitke na podlagi dejanske dodelitve vsega ali dela uporabljenega blaga in storitev, brez poseganja v pravico generalnega direktorja za davke, da mu naloži posebne pogoje ali da konča ta postopek, če se ugotovi pomembno izkrivljanje obdavčitve.

3. Davčni organ lahko od davčnega zavezanca zahteva, da ravna v skladu s prejšnjim odstavkom:

a) kadar opravlja različne gospodarske dejavnosti;

b) kadar uporaba postopka iz odstavka 1 vodi do pomembnih izkrivljanj obdavčitve.

4. Odstotek odbitka iz odstavka 1 sledi iz ulomka, ki ima v številcu znesek letnega prometa brez davka od dobav blaga in opravljenih storitev, pri katerih je davek odbiten na podlagi členov 19 in 20(1), in v imenovalcu znesek letnega prometa vseh transakcij, ki jih je opravil davčni zavezanec, vključno z oproščenimi transakcijami in tistimi, ki jih davek ne zajema, predvsem subvencijami, ki niso predmet DDV, če niso subvencije za opremo.

5. Vendar izračun iz prejšnjega odstavka ne vključuje dobave osnovnih sredstev, ki se jih je uporabljalo v okviru dejavnosti podjetja, ali transakcij z nepremičninami in finančnih transakcij, ki so pomožne glede na dejavnost, ki jo opravlja davčni zavezanec [...]"

9 Decreto-lei št. 241/86 z dne 20. avgusta 1986 (*Diário da República,* serija A, št. 190) je naknadno dopolnil ureditev v CIVA glede dejavnosti dobave nepremičnin.

10 Člen 5 tega decreto-lei določa:

„1. Odbitek davka za vsako stavbo ali samostojni del stavbe se opravi glede na dejansko dodelitev vsega uporabljenega blaga in storitev v skladu z določbami člena 23(2) [CIVA].

2. Če generalna direkcija za neposredne in posredne davke oceni, da so merila vračunavanja, uporabljena za dejansko dodelitev, neprimerna, določi drugačna merila in obvesti davčnega zavezanca ter obrazloži to odločitev."

Postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba António Jorge L^{da} (v nadaljevanju: António Jorge), katere sedež je v Santarém (Portugalska), je na Supremo Tribunal Administrativo vložila tožbo, s katero je izpodbijala sodbo Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (davčno sodišče prve stopnje Santarém), ki je deloma ugodilo tožbi zoper obračun dodatnega DDV in zamudnih obresti za leta od 1994 do 1997.

12 Dejstva, kot so predstavljena v sodbi Sodišča prve stopnje, so:

„1. Za leta od 1994 do 1997 je bila [...] [António Jorge] obdavčena z davkom od dohodka pravnih oseb (splošna ureditev) in se je za namene DDV uvrstila v normalno ureditev [...].

2. Na podlagi službene odredbe št. 9097 z dne 5. septembra 1996 je bil v [...] [António Jorge] izveden davčni pregled, po katerega zaključku je bilo izdelano poročilo 26. junija 1997, ki je priloženo [...] spisu [v postopku v glavni stvari].

3. Po tem poročilu so službe za davčni nadzor okrožja v zvezi z DDV ugotovile:

— [da] je bilo težko natančno ugotoviti znesek davka, ki je bil nepravilno odbit kot „splošni stroški", saj ga je tožeča stranka v celoti odbila, medtem ko so bili njeni nakupi namenjeni tako oproščenemu sektorju kot tudi obdavčljivemu sektorju;

— [da] se za nakup osnovnih sredstev ta štejejo, kot da so bila namenjena sektorju, ki je zavezan za DDV (odbitni), pri čemer se del zneska amortizacije teh sredstev razdeli ali pripiše obdavčljivim dejavnostim na koncu davčnega obdobja.

[...]

4. Glede na to, kar je bilo ugotovljeno v točki 3, je strokovnjak, ki je opravil pregled, določil [...] znesek DDV, ki ga je po njegovem mnenju [...] [António Jorge] nepravilno odbila ob kršitvi člena 23 [CIVA] in na podlagi neformalnih ‚dokumentov', ter tudi davek, ki ni bil plačan.

[...]

8. Med leti od 1994 do 1997 je [...] [António Jorge] opravljala storitve (prevzemanje naročil na podlagi podjemnih pogodb), na podlagi katerih je mogoče uveljavljati odbitek DDV, plačan za nakupe in gradbena dela z namenom prodaje, ki so predmet sisa [davek na nakup nepremičnin, danes odpravljen] in pri katerih odbitek ni mogoč.

9. V teh letih je 50 % njenega prometa vključevalo izvedbo gradbenih del za izgradnjo nepremičnin, namenjenih stanovanjskim zadrugam in krajevnim skupnostim, za katere je plačala 5 % DDV in odbila 17 % (16 % leta 1994), medtem ko je od približno 20 % njenega prometa plačala DDV po stopnji 17 % (16 % leta 1994), preostale transakcije so bile predmet sisa, oproščene DDV in brez možnosti odbitka."

13 V podporo svoji tožbi pred Supremo Tribunal Administrativo je António Jorge zastavila vprašanje razlage člena 19 Šeste direktive.

14 V teh okoliščinah je to sodišče prekinilo odločanje in Sodišču 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 (predmet DDV), za izračun odstotka davka na dodano vrednost, ki se ga lahko odbije, ali odbitnega deleža davka na dodano vrednost, ki ga nosi davčni zavezanec pri nabavi blaga in storitev, namenjenih obema dejavnostma, 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?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Formulacija vprašanj

15 Glede besedila vprašanj, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče, je treba najprej opozoriti, da Sodišče sicer ni pristojno v smislu člena 234 ES, da uporabi pravilo Skupnosti v posamezni zadevi in torej da presoja to določbo nacionalnega prava glede na to pravilo, lahko pa v okviru sodnega sodelovanja, ki ga je uvedel ta člen, in na podlagi predloženih spisov, nacionalnemu sodišču vseeno posreduje razlago prava Skupnosti, ki bi lahko bila zanj koristna pri presoji učinkov te določbe (glej sodbo z dne 20. aprila 1988 v zadevi Bekaert, 204/87, Recueil, str. 2029, točka 5).

16 V zvezi s tem lahko Sodišče, če so bila vprašanja neprimerno formulirana ali presegajo okvir pooblastil, ki jih ima v skladu s členom 234 ES, razbere iz vseh podatkov, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, in zlasti iz obrazložitve predložitvenega akta, dele prava Skupnosti, ki zahtevajo razlago, pri čemer je treba upoštevati predmet spora (glej sodbo z dne 17. junija 1997 v zadevi Codiesel, C-105/96, Recueil, str. I-3465, točka 13).

17 Iz obrazložitve predložitvene odločbe izhaja, da Supremo Tribunal Administrativo prosi Sodišče za razlago člena 19(1) Šeste direktive in zastavlja vprašanje, ali 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 (predmet DDV), za izračun odstotka davka na dodano vrednost, ki se ga lahko odbije, ali odbitnega deleža davka na dodano vrednost, ki ga nosi davčni zavezanec pri nabavi blaga in storitev, namenjenih obema dejavnostma, 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.

18 Predložitveno sodišče želi torej vedeti, ali je treba za uporabo člena 19 Šeste direktive, in predvsem za izračun ulomka, na podlagi katerega je mogoče dobiti odbitni delež, predviden v členu 17 iste direktive, v imenovalcu upoštevati vrednost ob koncu leta še ne zaključenih in še ne odsvojenih del, katerih vrednost v celoti ali delno še ni bila plačana, ali ne.

Stališča, predložena Sodišču

19 Komisija Evropskih skupnosti in portugalska vlada se strinjata, da razlaga pravila notranjega prava, v skladu s katerim se v imenovalcu ulomka, na podlagi katerega je mogoče izračunati odbitni delež, upošteva vrednost še nezaključenih del, ki jih izvede davčni zavezanec pri opravljanju gradbene dejavnosti, ni združljiva s členom 19 Šeste direktive, če pri teh delih ne gre za prenose blaga ali storitev, ki jih je davčni zavezanec že opravil, ali za druge primere, na podlagi katerih nastane obdavčljivi dogodek ali obveznost obračuna davka.

20 Portugalska vlada pa navaja, da bi lahko nacionalne oblasti na podlagi člena 17(5), tretji pododstavek, te direktive uvedle merilo, na podlagi katerega bi se lahko določil obseg dejavnosti podjetja, pri čemer bi se upoštevala variacija proizvodnje ali vrednosti tekočih del na podlagi dejanske dodelitve. Komisija navaja možnost poznejših popravkov v skladu s členom 20 iste direktive.

Presoja Sodišča

21 Uvodoma je treba opozoriti, da je, kot je Sodišče že razsodilo, sistem odbitkov namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, pod pogojem, da so navedene dejavnosti same predmet DDV (sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil,

str. I-4177, točka 19, in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24).

22 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je António Jorge v okviru svoje gospodarske dejavnosti opravljala storitve v obliki izvršitve gradbenih naročil, ki so predmet DDV na podlagi členov 2(1) in 6 Šeste direktive. Ta družba je tudi izvedla prenose nepremičnin, ki so predmet DDV na podlagi členov 2(1) in 5 te direktive, ampak so oproščeni davka v skladu z besedilom člena 28(3)(b) v povezavi s prilogo F, točka 16, te direktive.

23 Če ne gre za priložnostne transakcije iz člena 19(2), drugi stavek, navedene direktive, ki so izključene iz izračuna odbitnega deleža iz člena 17(5), prvi pododstavek, iste direktive, je treba določiti, katere transakcije je treba upoštevati pri izračunu tega deleža.

24 Člen 17(1) Šeste direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Člen 10(2) iste direktive določa, da se to zgodi, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene (sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 36). Treba je opozoriti, da člen 10(1)(b) Šeste direktive določa, da obveznost obračuna davka nastane, „ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži".

25 Iz tega sledi, da so v sistemu Šeste direktive obdavčljivi dogodek, obveznost obračuna davka in možnost odbitka vezani na to, da se dobava ali storitve dejansko opravijo, razen če je plačilo izvršeno na račun in nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila. Člen 19(1) ne vsebuje nobene navedbe, ki bi izključila uporabo

tega splošnega pravila za izračun odbitnega deleža, in na podlagi ničesar v besedilu te določbe ni mogoče sklepati, da ta sistem vsebuje odstopanje, kar zadeva upoštevanje še nezaključenih transakcij, razen tistih, za katere je bilo plačilo izvršeno na račun ali so bila izdelana poročila o stanju del, v imenovalcu ulomka, ki omogoča izračun deleža.

26 S tega vidika je v nasprotju s tem sistemom, da bi se dopustilo, da bi se pri določitvi področja odbitka upoštevalo še neopravljene transakcije, ki se po možnosti pozneje ne bi izvršile, saj sta obdavčljivi dogodek in posledično pravica do odbitka odvisna od dejanske izvršitve transakcij. Kolikor za tekoča dela davčni zavezanec še ni izdal računa ali poročila o stanju del in ni prejel nobenega plačila na račun, ne gre niti za prenose blaga ali storitev, ki jih je davčni zavezanec že opravil, niti za drug primer, ki bi pomenil obdavčljivi dogodek, na podlagi katerega nastane obveznost obračuna davka. Torej se jih ne sme vključiti v imenovalec ulomka iz člena 19(1) Šeste direktive za izračun odbitnega deleža.

27 Na vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče, je treba torej odgovoriti, da člen 19(1) Šeste direktive nasprotuje temu, da bi se v imenovalcu ulomka, na podlagi katerega je mogoče izračunati odbitni delež, upoštevala vrednost še nezaključenih del, ki jih izvede davčni zavezanec pri opravljanju gradbene dejavnosti, kadar ta vrednost ne ustreza prenosom blaga ali storitev, ki jih je davčni zavezanec že opravil, ali za katere so bila izdelana poročila o stanju del in/ali je bilo plačilo prejeto na račun.

Stroški

28 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 (drugi senat) razsodilo:

1. **Člen 19 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 nasprotuje temu, da bi se v imenovalcu ulomka, na podlagi katerega je mogoče izračunati odbitni delež, upoštevala vrednost še nezaključenih del, ki jih izvede davčni zavezanec pri opravljanju gradbene dejavnosti, kadar ta vrednost ne ustreza prenosom blaga ali storitev, ki jih je davčni zavezanec že opravil, ali za katere so bila izdelana poročila o stanju del in/ali je bilo plačilo prejeto na račun.**

Podpisi