SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. oktobra 2005*

V zadevi C-243/03,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 6. junija 2003,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa E. Traversa, zastopnik, ob sodelovanju N. Coutrelis, odvetnik, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Francoski republiki, ki jo zastopata G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Španije, ki jo zastopa N. Díaz Abad, zastopnica,

intervenientka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalec), J. Malenovský in U. Lõhmus, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. marca 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti z vlogo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da s tem, da je uvedla posebno pravilo, ki omejuje odbitnost davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se nanaša na nakup kapitalskih dobrin, financiranih s

subvencijami, Francoska republika ni izpolnila obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti, zlasti členov 17 in 19 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 Člen 2, drugi odstavek, Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301), kot je bila spremenjena s Šesto direktivo (v nadaljevanju: Prva direktiva), določa, da se „pri vsaki transakciji [...] davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente".

3 Člen 11A(1)(a) Šeste direktive določa, da je 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".

4 Člen 17(2)(a) te direktive v različici, ki izhaja iz člena 28f, kot je bil spremenjen z Direktivo 95/7/ES, določa, da „dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati [...] ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec".

5 Odstavek 5 istega člena določa:

„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.

[...]"

6 Člen 19(1) Šeste direktive, z naslovom „Izračun odbitnega deleža", določa:

„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 imenovalec vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

[...]"

Nacionalna ureditev

7 Člen 271 code général des impôts (francoski splošni davčni zakonik) (v nadaljevanju: CGI) določa:

„I. 1. Davek na dodano vrednost, ki bremeni elemente cene obdavčljive transakcije, se odbije od davka na dodano vrednost te transakcije.

[...]

II. 1. Kolikor se blago in storitve uporabljajo za namene njihovih obdavčljivih transakcij in ob predpostavki, da velja za te transakcije pravica do odbitka, lahko davčni zavezanci odbijejo [zlasti]:

a) davek, ki je izkazan na računih o nakupu, ki so jih izstavili prodajalci, če je bil izkaz davkov v navedenem računu upravičen;

[...]"

8 Člen 212 priloge II k CGI, v različici, ki izhaja iz člena 2 dekreta št. 94-452 z dne 3. junija 1994 (JORF z dne 5. junija 1994, str. 8143), določa:

„1. Davčni zavezanci, ki v okviru svojih dejavnosti na področju uporabe davka na dodano vrednost ne opravljajo izključno transakcij, za katere velja pravica do odbitka, so upravičeni, da odbijejo del davka na dodano vrednost, s katerim je bilo obremenjeno blago, ki predstavlja stalna sredstva za izvedbo teh transakcij.

Ta del ustreza znesku prejetega odbitnega davka, v tem primeru po uporabi določb člena 207bis, pomnoženega s količnikom, ki izhaja iz:

a) v številcu: celotnega letnega zneska prihodka, z odbitkom davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno teh transakcij;

b) v imenovalcu: celotnega letnega zneska prihodka, z odbitkom davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, ki se nahajajo v števcu, kot tudi vseh subvencij, vključno s tistimi, ki niso neposredno povezane s ceno teh transakcij.

[...]“

9 Navodilo Service de la législation fiscale (služba za davčno zakonodajo) z dne 8. septembra (Bulletin officiel des impôts, posebna izdaja 3 CA-94 z dne 22. septembra 1994, v nadaljevanju: navodila z dne 8. septembra 1994) v drugi knjigi glede pravil v zvezi s pravico do odbitka, pojasnjuje:

„150. Pojem kapitalskih subvencije.

Gre za neobdavčljive subvencije, ki so ob izplačilu namenjene financiranju določenih kapitalskih dobrin.

[...]

151. Pravila, ki veljajo za kapitalske subvencije.

Davek, ki se nanaša na investicije, financirane s subvencijami, se lahko dejansko odbije v običajnih pogojih, ko davčni zavezanec v ceno svojih transakcij vključi

odobritve za amortizacijo dobrin, ki so bile v celoti ali delno financirane s to subvencijo.

Če se izkaže, da pogoj prevalitve amortizacije za te dobrine v ceno ni bil upoštevan, se DDV, ki se nanaša na te iste dobrine, ne more odbiti za del zneska, ki je bil financiran s kapitalsko subvencijo.

Primer:

Kapitalska dobrina, katere nakupna cena vključno z davki znaša 1.186.000 FRF, pri čemer znaša DDV 186.000 F, je delno (20 %) financirana s kapitalsko subvencijo v znesku 237.200 FRF.

Davčni zavezanec v ceno teh obdavčljivih transakcij ni prevalil dela amortizacije dobrine, ki ustreza delu, financiranemu s kapitalsko subvencijo. Zato se lahko davek, ki bremeni dobrino (186.000 FRF), odvede le v višini 80 % tega zneska (148.800 FRF).

Davčni zavezanec, v tem primeru in v običajnih pogojih, na tako izračunan davek uporabi odstotek odbitka, ki velja za podjetje."

Predhodni postopek

10 Po prejemu pritožbe je Komisija 23. aprila 2001 vročila francoski vladi pisni opomin, v katerem je Francoski republiki očitala, da je kršila člena 17(2) in (5) in 19 Šeste direktive, po eni strani s tem, da je za vse davčne zavezance uporabila odbitni delež DDV, vključno s tistimi, ki opravljajo le obdavčljive transakcije, pri katerih je DDV odbiten (v nadaljevanju: splošni davčni zavezanci), in po drugi strani s tem, da je s predpisi glede kapitalskih subvencij omejila pravico do odbitka pod pogoji, ki jih ta direktiva ne predvideva.

11 Ker Komisija v določenem roku na ta pisni opomin ni prejela nobenega odgovora, je 20. decembra 2001 podala obrazloženo mnenje, v katerem je to državo članico pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za prilagoditev v roku dveh mesecev od vročitve tega obvestila.

12 S pismom z dne 7. januarja 2002 je francoska vlada na pisni opomin Komisije odgovorila, da se odbitni delež uporablja izključno za davčne zavezance, ki opravljajo odbavčljive transakcije in transakcije, ki so oproščene DDV (v nadaljevanju: mešani davčni zavezanci), in ne za splošne davčne zavezance.

13 Komisija je 26. junija 2002 poslala dodatno obrazloženo mnenje, v katerem je opustila prvi očitek v zvezi z uporabo odbitnega deleža za splošne davčne zavezance, vendar je obdržala drugi očitek v zvezi z omejitvijo pravice do odbitka DDV pri dobrinah, financiranih s kapitalskimi subvencijami.

14 Ker z odgovorom francoske vlade na dodatno obrazloženo mnenje ni bila zadovoljna, se je Komisija odločila, da bo vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

15 Komisija francoski vladi očita, da je v točkah 150 in 151 navodil z dne 8. septembra 1994 uvedla omejitev pravice do odbitka DDV, ki jo Šesta direktiva ne predvideva in ki ne bi mogle biti utemeljene na podlagi člena 2 Prve direktive.

16 Komisija glede tega navaja, da je glede mešanih davčnih zavezancev, v skladu s Šesto direktivo, odbitnost DDV omejena na raven transakcij, pri katerih je DDV odbiten, bodisi z uporabo splošnega deleža za podjetje, kot je navedeno v členu 19(1) te direktive, oziroma kot je v tem primeru, če to država članica želi, da bi preprečila zlorabe, v skladu z metodo, navedeno v členu 17(5), tretji pododstavek te direktive (različni deleži za različne panoge podjetja ali neposredna dodelitev dobrine specifični dejavnosti). Kadar država članica uporabi odbitni delež, ne bi nobena določba Šeste direktive dovolila, da se predhodno zmanjša osnova za odmero DDV, za katero velja ta delež, na podlagi porekla sredstev, s katerimi se je kupila dobrina, oziroma na način izračuna cene obdavčljivih transakcij, ki jih opravijo zadevni davčni zavezanci.

17 Glede splošnih davčnih zavezancev ne bi nobena določba Šeste direktive dovolila, da se odbitnost DDV, ki se nanaša na kapitalske dobrine, podvrže omejitvi, ki je v zvezi s poreklom sredstev, s katerimi so bile kupljene dobrine, ali pa je v zvezi z načinom izračuna cene izvedenih transakcij.

18 Glede subvencij, ki jih je prejel davčni zavezanec, razen členov 11A(1)(a) in 19, Šesta direktiva ne predvideva upoštevanja subvencij pri obračunu DDV, ki ga dolgujejo davčni zavezanci. V skladu z ustaljeno sodno prakso naj bi bile omejitve pravice do odbitka dovoljene samo v izrecnih primerih, predvidenih s Šesto direktivo (glej sodbi z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil str. 4797, točki 16 in 17, in z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil str. I-1883).

19 Glede člena 2, drugi odstavek Prve direktive Komisija navaja, da ta določba ni drugačna od vsebine člena 17(2) Šeste direktive.

20 Francoska vlada meni, da določbe v zvezi s kapitalskimi subvencijami in zlasti pogoj, povezan z amortizacijo dobrin, predstavljajo izpolnitve splošnih pogojev pravice do odbitka, določene v členu 2, drugi odstavek, Prve direktive, dopolnjenem s členom 17(2) Šeste direktive.

21 Iz kombinacije določb teh dveh členov bi izhajalo, da pravica do odbitka stopi v veljavo, kadar se dobrina uporablja za dejavnosti, pri katerih je DDV odbiten, in kadar je v ceno naknadno izvedenih transakcij vključena cena te dobrine, neodvisno od tega, ali je bila financirana s kapitalsko subvencijo ali iz drugega vira davčnega zavezanca.

22 Po mnenju francoske vlade iz sodne prakse Sodišča izhaja, da bi bil lahko odbit le znesek DDV, ki neposredno bremeni različne elemente stroškov cene obdavčljive transakcije, oziroma da bi bil lahko odbit DDV, morajo stroški davčnega zavezanca izkazovati neposredno in takojšnjo vez z obdavčljivo transakcijo ali podobno transakcijo (glej zlasti sodbi z dne 5. maja 1982, Schul, 15/81, Recueil str. 1409, točka 10, in z dne 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil str. I-6663, točke od 31 do 33).

23 Francoska vlada poleg tega meni, da bi uporaba možnosti, navedene v členu 19(1) Šeste direktive, da se v imenovalec odbitnega deleža vštejejo kapitalske subvencije, vodila do omejevanja izvrševanja pravice do odbitka za vse stroške davčnih zavezancev, medtem ko naj bi imela dodelitev teh subvencij *adhoc* značaj.

24 Dalje bi lahko uporaba možnosti, ki naj bi zadevala zgolj mešane davčne zavezance, prispevala k bistvenemu izkrivljanju konkurence med njimi in splošnimi davčnimi zavezanci.

25 Francoska vlada dodaja, da bi se s pogojem, da bi bili stroški davčnih zavezancev prevaljeni v ceno obdavčljivih transakcij, lahko preprečilo, da prejemnik neobdavčenih subvencij, mehanizma odbitnosti tega davka ne bi izkoriščali v svojo korist. V tem pogledu ta vlada navaja zlasti, da se lahko ta mehanizem, kolikor zadeva kapitalske dobrine, financirane s kapitalskimi subvencijami, uporabi tako, da bi bil odbitni vhodni davek višji kot pozneje pobrani DDV.

26 Španska vlada navaja, da neposredna omejitev pravice do odbitka DDV pri nakupu kapitalskih dobrin, financiranih s subvencijami, pomeni konkretno uporabo načela,

da vključitev subvencij v imenovalec odbitnega deleža, v skladu s členom 19(1) Šeste direktive, ne pomeni davčne osnove, skladno s členom 11A(1)(a) te direktive. Ta omejitev bi bila torej skladna s pravom Skupnosti in bi bila upravičena z določbami Šeste direktive.

27 Ta vlada tudi poudarja, da lahko države članice uporabijo člen 19 Šeste direktive neodvisno od njenega člena 17(5) in tako uporabijo te določbe ne le za mešane davčne zavezance, temveč za vse davčne zavezance.

Presoja Sodišča

28 Spomniti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica do odbitka, določena v členu 17 in naslednjih Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in se je načelno ne more omejiti. To pravico je treba izvršiti takoj, ob upoštevanju vseh davkov na vhodne transakcije. Vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako. Zato so kršitve dovoljene le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, točke od 15 do 17, in BP Soupergaz, točka 18, ter sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil str. I-81, točka 42).

29 V tem pogledu člen 17(1) omenjene direktive določa, da nastane pravica do odbitka takrat, ko nastane zahtevek za odbitek davka in je davčni zavezanec, na podlagi

drugega odstavka tega člena, kolikor se blago in storitve uporabi za potrebe obdavčljivih transakcij, pooblaščen, da od davkov, ki jih dolguje ali jih je plačal, odbije DDV za blago, ki mu ga je ali mu ga bo dostavil drugi davčni zavezanec.

30 Za mešane davčne zavezance izhaja iz člena 17(5), prvi in drugi pododstavek, Šeste direktive, da se pravica do odbitka izračuna po deležu, določenem v skladu s členom 19 iste direktive. Vendar člen 17(5), tretji pododstavek, države članice vseeno pooblašča, da odobrijo druge metode za določitev pravice do odbitka, navedene v tem pododstavku, zlasti določitev deleža za vsako področje dejavnosti ali odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev za določeno dejavnost.

31 Člen 11A(1)(a) Šeste direktive določa, da se subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev, obdavči enako kot slednje. Glede subvencij, ki niso neposredno povezane s ceno, vključno s temi v zadevnem primeru, člen 19(1) iste direktive določa, da lahko države članice pri izračunu odbitnega deleža v imenovalec vključijo subvencije, kadar davčni zavezanec opravlja take dejavnosti, pri katerih je DDV odbiten, in oproščene dejavnosti.

32 Kot je Komisija upravičeno navedla, Šesta direktiva, z izjemo teh dveh določb, pri izračunu DDV ne upošteva subvencij.

33 Vendar je treba ugotoviti, da te nacionalne določbe v primeru, ko je nakup zadevnega blaga financiran s subvencijami, pravico do odbitka DDV podredijo pogoju, da se amortizacijo tega blaga prevali v ceno izvedenih transakcij davčnih

zavezancev. Šesta direktiva tega pogoja ne predvideva in zato pomeni omejitev pravice do odbitka, ki je ta direktiva ne dovoli.

34 V zvezi s tem je treba, prvič, zavrniti trditve francoske vlade, ki temeljijo na členu 2, drugi pododstavek, Prve direktive. Ta določba, ki določa zgolj načelo pravice do odbitka, pogoji za njeno uporabo pa so navedeni v Šesti direktivi, ne more biti podlaga za omejitev pravice do odbitka, ki ni predvidena v teh določbah (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 23).

35 Drugič, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 23 sklepnih predlogov, je treba ugotoviti, da morajo države članice uporabiti Šesto direktivo, tudi če menijo, da jo je treba izboljšati. Kot izhaja iz sodbe z dne 8. novembra 2001, Komisija proti Nizozemski (C-338/98, Recueil str. I-8265, točki 55 in 56), tudi če bi razlaga, ki so jo podale določene države članice, omogočila, da se bolje upoštevajo določeni cilji Šeste direktive, kot je nevtralnost davka, se države članice ne morejo oddaljiti od v tej direktivi izrecno predvidenih določb.

36 Glede trditev Kraljevine Španije, ki temeljijo na členu 19 Šeste direktive, je treba dodati, prvič, da se ta določba uporabi samo za mešane davčne zavezance, in drugič, da se uporabi samo v položajih, ki jih sama predvideva (glej današnjo sodbo v zadevi Komisija proti Španiji, C-204/03, ZOdl. 2005, str. I-8389, točki 24 in 25).

37 Sicer je treba ugotoviti, da Francoska republika s tem, da je uvedla posebno pravilo, ki omejuje odbitnost DDV od nakupa kapitalskih dobrin, ker je bil ta financiran s kapitalskimi subvencijami, ni izpolnila obveznosti na podlagi prava Skupnosti in zlasti člena 17 in 19 Šeste direktive.

Stroški

38 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Francoski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta s pritožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu s členom 64(4) Kraljevina Španija, ki je v tem sporu intervenient, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Francoska republika ni izpolnila obveznosti na podlagi prava Skupnosti in zlasti členov 17 in 19 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, saj je uvedla posebno pravilo, ki omejuje odbitnost DDV od nakupa kapitalskih dobrin, ker je bil ta financiran s kapitalskimi subvencijami.**

2. **Francoska republika nosi svoje stroške.**

3. **Kraljevina Španija nosi svoje stroške.**

Podpisi