

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 10. marca 2005*

V zadevi C-33/03,

katere predmet je tožba zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES,
vložena 28. januarja 2003,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa R. Lyal, zastopnik, z naslovom za
vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopajo
P. Ormond in C. Jackson, zastopnika, skupaj z N. Pleming, QC, z naslovom za
vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

* Jezik postopka: angleščina.

SODIŠČE (prvi senat)

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts (poročevalec), N. Colneric, K. Schiemann in E. Juhász, sodniki,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,
sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. novembra 2004,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. decembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ S tožbo Komisija Evropskih skupnosti Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ni izpolnilo obveznosti iz Pogodbe ES, ko je – v nasprotju z določbami členov 17 in 18 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 – davčnim zavezancem dalo pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pri nekaterih dobavah goriva osebam, ki niso davčni zavezanci.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 V skladu s členom 4 Šeste direktive:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[...]

4. Uporaba besede ‚neodvisno‘ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

[...]“

3 Naslov člena 17 Šeste direktive je „Nastanek in obseg pravice do odbitka“:

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

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, 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;

[...]“

4 Naslov člena 18 Šeste direktive je: „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“:

„1. Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

a) za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3);

[...]“

Nacionalna ureditev

- 5 Člena 2 in 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (odlok o DDV iz leta 1991, v nadaljevanju: odlok o DDV), ki je začel veljati 1. decembra 1991, določata:

„2. Člen 3 se uporablja, kadar se gorivo dobavi osebi, ki ni davčni zavezanec, in davčni zavezanec tej osebi plača:

- a) stroške, ki jih je ta oseba dejansko plačala za gorivo; ali
- b) znesek, katerega celota ali del je približno enak strošku goriva; ta znesek se ji izplača kot povračilo tega stroška ter se določi glede na:
 - i) skupno prevoženo razdaljo z vozilom, s katerim je bilo porabljeno gorivo (ne glede na to, ali ta razdalja vključuje poti, opravljene za potrebe zavezanca, ki so povezane z dejavnostjo zavezanca ali ne), in
 - ii) delovno prostornino motorja vozila, ne glede na to, ali zavezanec tej osebi plača nadomestilo za druge stroške na kakšni drugi podlagi ali ne.

3. V primerih, v katerih se uporablja ta člen, se za namene člena 14(3) Value Added Tax Act 1983 (zakon o DDV iz leta 1983) šteje, da je bilo gorivo dobavljeno davčnemu zavezancu za namen dejavnosti, ki jo opravlja, in v višini, ki je enaka tisti, ki jo je plačal v skladu s členom 2(a) ali (b), odvisno od okoliščin primera (z izjemo povračil vseh drugih stroškov razen stroškov goriva).“

6 Treba je poudariti, da je bil člen 14(3) Value Added Tax Act iz leta 1983 v vmesnem času nadomeščen s členom 24(1) Value Added Tax Act 1994 (zakon o DDV iz leta 1994).

7 Čeprav je besedilo členov 2 in 3 odloka o DDV splošno, je očitno, da pravica do odbitka DDV iz teh določb zadeva gorivo, katerega strošek delodajalec povrne svojim zaposlenim, kot je to razvidno iz pojasnjevalne opombe, ki je priložena temu odloku in se glasi:

„Ta odlok, ki začne veljati 1. decembra 1991, uzakonja že dolgo uporabljano upravno prakso. Določa, da se gorivo, ki ga nabavijo zaposleni, šteje za dobavljeno delodajalcu, če zaposleni prejmejo povračilo v obliki kilometrine ali na podlagi dejansko plačanega zneska [...]“

Predhodni postopek

8 Komisija je uvedla postopek zaradi neizpolnitve obveznosti države iz člena 226 ES, ko je 10. maja 1995 vladi Združenega kraljestva poslala pisni opomin, v katerem se je najprej omejila na prijavo kršitve člena 18(1)(a) Šeste direktive. Ocenila je, da

podelitev pravice do odbitka iz členov 2 in 3 odloka o DDV brez obveznosti predložitve računa ni v skladu z zahtevami navedenega člena 18.

- 9 Po natančnejši preučitvi je Komisija sklenila, da podelitev pravice do odbitka v okoliščinah iz členov 2 in 3 odloka o DDV krši tudi člen 17(1)(a) Šeste direktive. Združenemu kraljestvu je 17. oktobra 1996 poslala dodatni pisni opomin. Z namenom pregnati vsak dvom o dejstvu, da ocenjuje, da je pravica delodajalca do odbitka DDV pri povračilu stroška goriva zaposlenemu ob uporabi člena 2(a) in (b) navedenega odloka v nasprotju s členom 17(2)(a) Šeste direktive, je Komisija Združenemu kraljestvu 3. decembra 1997 poslala drugi dodatni pisni opomin.
- 10 Združeno kraljestvo je predložilo svoja stališča v dopisih z dne 13. julija 1995, 16. decembra 1996 in 28. januarja 1998.
- 11 Ti odgovori Komisije niso zadovoljili, zato je 14. oktobra 1998 Združenemu kraljestvu poslala obrazloženo mnenje, v katerem ga je pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe, da se uskladi s tem mnenjem v roku dveh mesecev od njegove vročitve.
- 12 V svojem odgovoru na obrazloženo mnenje z dne 15. decembra 1998 je Združeno kraljestvo ponovilo svoje nestrinjanje s stališčem Komisije.

Tožba*Kršitev člena 17 Šeste direktive*

- 13 Komisija poudarja, da člena 2 in 3 odloka o DDV kršita člen 17(2)(a) Šeste direktive s tem, da zavezancu dajeta pravico do odbitka DDV za gorivo, ki je bilo dobavljeno osebi, ki ni zavezanec. Poleg tega naj navedene nacionalne določbe ne bi pogojevale odbitka DDV, ki ga opravi zavezanec, s tem, da mora oseba, ki ni zavezanec, porabiti gorivo za potrebe obdavčenih dejavnosti zavezanca.
- 14 Vlada Združenega kraljestva zatrjuje, da je namen ureditve odbitkov iz Šeste direktive v celoti razbremeniti zavezance bremena DDV, ki ga dolgujejo ali so ga že plačali v okviru njihovih gospodarskih dejavnosti (sodba z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19). Kadar posamezna oseba opravlja gospodarsko dejavnost, so vse blago in storitve, ki so ji dobavljene za namen te dejavnosti, del stroškov njenih lastnih transakcij, in bi torej moral biti celoten DDV, ki jih bremeni, odbiten.
- 15 Ustaljena poslovna praksa naj bi bila, da delodajalec – zavezanec – svojim zaposlenim – osebam, ki niso zavezanci – zaupa nakup blaga, ki je namenjeno uporabi v okviru njegove poslovne dejavnosti. Z namenom zagotoviti, da bi delodajalec lahko uporabil svojo pravico do odbitka DDV na vse blago, ki ga je uporabil za namene svojih obdavčljivih transakcij, bi se moralo šteti, da so dobave, kadar zaposleni deluje za račun delodajalca, in nakupi blago, ki ga bo za potrebe svojih poslovnih dejavnosti uporabil delodajalec, dejansko opravljene delodajalcu.

- 16 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da določbe člena 17 Šeste direktive natančno določajo pogoje nastanka in obseg pravice do odbitka. Te določbe državam članicam ne puščajo nobenega manevrskega prostora v zvezi z njihovim izvajanjem (glej sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 35, in z dne 8. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-338/98, Recueil, str. I-8265, točka 43).
- 17 Nadalje iz člena 17(2)(a) Šeste direktive izhaja, da lahko zavezanec odbije DDV, ki ga dolguje ali plača za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil drug zavezanec v obsegu, v katerem so bili to blago ali storitve porabljeni za potrebe obdavčenih dejavnosti.
- 18 Vendar v tem primeru člena 2 in 3 odloka o DDV omogočata zavezancu, torej delodajalcu, da odbije DDV od goriva, dobavljenega osebam, ki niso zavezanci, če jim zavezanec povrne stroške goriva.
- 19 Res je sicer, kot poudarja vlada Združenega kraljestva, da zaposleni pri opravljanju svojih poklicnih dejavnosti v splošnem delujejo za račun delodajalca. Zaradi tega bi po mnenju te vlade morala obstajati pravica delodajalca do odbitka DDV za gorivo, ki ga nabavi zaposleni za potrebe obdavčljivih dejavnosti delodajalca.
- 20 Vendar je treba ugotoviti, da odlok o DDV pravice do odbitka ne pogojuje s tem, da bi moralo biti gorivo, ki ga nabavi oseba, ki ni zavezanec, porabljeno za namene

obdavčenih transakcij zavezanca. Dejansko niti odlok o DDV niti pojasnjevalno sporočilo za možnost uporabe odbitka DDV ne postavljata pogoja, da bi bilo gorivo, ki ga nabavi zaposleni, uporabljeno za potrebe obdavčenih poslov delodajalca. Nasprotno, člena 2(b)(i) in 3 tega odloka, brana skupaj, dovoljujeta delodajalcu odbiti DDV od zneska goriva, povrnjenega zaposlenemu in izračunanega glede na celotno razdaljo, prevoženo z vozilom zaposlenega, „če ta razdalja vključuje ali pa ne poti, ki so opravljene za potrebe, ki so različne od dejavnosti zavezanca“.

- 21 V odgovoru na pisno vprašanje Sodišča je vlada Združenega kraljestva izrecno potrdila, da „sam odlok ne določa obvezne zveze med pravico delodajalca do odbitka DDV za gorivo, ki ga nabavi zaposleni, in porabo goriva zaposlenega za potrebe obdavčljivih transakcij delodajalca“.
- 22 Iz tega sledi, da člena 2 in 3 odloka o DDV nista v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive, saj omogočata zavezancu, namreč delodajalcu, odbiti DDV za gorivo, dobavljeno nezavezancem, namreč zaposlenim, pod pogoji, ki ne zagotavljajo, da se odbiti DDV nanaša izključno na gorivo, porabljeno za potrebe obdavčljivih transakcij zavezanca.
- 23 Vlada Združenega kraljestva pa opozarja, da je obvezna zveza med pravico do odbitka DDV in porabo goriva za obdavčljive transakcije zavezanca zagotovljena z določbami Zakona o DDV iz leta 1994, kakor jih uporablja britanska davčna uprava. Ta vlada v zvezi s tem pojasnjuje, da sistem, ki daje pravico do odbitka DDV,

kakršnega priznava davčna uprava, deluje na naslednji način. Zaposleni delodajalcu najprej predloži podroben obračun kilometrine z navedbo, katere poti so bile opravljene v službene namene in ustrezno kilometrino, kot tudi moč motorja uporabljenega vozila. Zaposleni svojemu delodajalcu predloži tudi račune za nakup goriva. Nato delodajalec uporabi seznam, ki ga sestavijo Royal Automobile Club, Automobile Association ali UK Customs (britanska carinska služba), izhajajoč iz stopenj, ki jih odobri Inland Revenue (britanska davčna uprava) na podlagi podrobnih informacij proizvajalcev vozil, da bi določil strošek goriva na kilometer za zadevni tip vozila. Ta sistem naj bi dal zadostna jamstva za to, da znesek, ki se povrne zaposlenemu, ustreza dejanskemu strošku goriva, ki ga je slednji porabil za službene potrebe delodajalca.

- 24 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je Zakon o DDV iz leta 1994 splošni predpis o DDV, ki v svojih členih od 24 do 26 našteva načela glede odbitkov tega davka. Čeprav se v skladu s tem zakonom pravica do odbitka DDV nanaša načeloma na blago in storitve, ki jih zavezanec porabi za potrebe svojih obdavčljivih transakcij, pa ta zakon ni take narave, da bi zaradi njega določbe členov 2 in 3 odloka o DDV lahko šteli za združljive z določbami člena 17(2)(a) Šeste direktive. Kadar se v skladu s členom 3 navedenega odloka gorivo, katerega strošek delodajalec povrne zaposlenim, za namene Zakona o DDV iz leta 1994 avtomatično šteje, da je bilo dobavljeno zavezancu za potrebe njegove poklicne dejavnosti, pa zadevna nacionalna zakonodaja ne zagotavlja, da se pravica do odbitka DDV nanaša zgolj na gorivo, ki ga zaposleni dejansko porabijo za namene obdavčljivih transakcij delodajalca.

- 25 V zvezi s trditvijo Združenega kraljestva, da naj bi uporabljena praksa davčnega organa zagotavljala obstoj obvezne zveze med pravico delodajalca do odbitka DDV

in uporabo goriva zaposlenih za obdavčljive transakcije delodajalca, je treba spomniti, da po ustaljeni sodni praksi nezdružljivost nacionalne zakonodaje z določbami Skupnosti ni mogoče dokončno odpraviti drugače kot z notranjepравnimi določbami zavezujoče narave, ki imajo enako pravno moč kot tiste, ki jih je treba spremeniti. Zgolj upravnih praks ni mogoče šteti za veljavno izpolnitev obveznosti, ki izvirajo iz prava Skupnosti (glej v tem smislu sodbe z dne 13. marca 1997 v zadevi Komisija proti Franciji, C-197/96, Recueil, str. I-1489, točka 14; z dne 9. marca 2000 v zadevi Komisija proti Italiji, C-358/98, Recueil, str. I-1255, točka 17, in z dne 7. marca 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-145/99, Recueil, str. I-2235, točka 30).

- ²⁶ Iz navedenega torej izhaja, da sta z dodelitvijo pravice zavezancu do odbitka DDV od določenih dobav goriva nezavezancu pod pogoji, ki ne zagotavljajo, da se odbiti DDV nanaša izključno na gorivo, porabljeno za potrebe obdavčenih transakcij zavezanca, člena 2 in 3 odloka o DDV v neskladju z določbami člena 17(2)(a) Šeste direktive.

- ²⁷ Iz vsega navedenega izhaja, da je prvi očitek Komisije utemeljen.

Kršitev člena 18 Šeste direktive

- 28 Komisija trdi, da je priznavanje odbitka iz členov 2 in 3 odloka o DDV, ne da bi bila zahtevana predložitev računa, kršitev člena 18(1)(a) Šeste direktive.
- 29 Vlada Združenega kraljestva ta očitek zavrača le, če bi bilo ugotovljeno, da prvi očitek ni utemeljen.
- 30 V teh okoliščinah je treba šteti, da je očitek kršitve člena 18(1)(a) Šeste direktive prav tako utemeljen.
- 31 Treba je torej ugotoviti, da Združeno kraljestvo s podelitvijo pravice zavezancem v nasprotju z določbami členov 17(2)(a) in 18(2)(a) Šeste direktive, da odbijejo DDV pri določeni dobavi goriva osebam, ki niso zavezanci, ni izpolnilo obveznosti iz te direktive.

Stroški

- ³² V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Združenemu kraljestvu naloži plačilo stroškov, in ker to s predlogi ni uspelo, se mu naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ni izpolnilo obveznosti iz Šeste direktive, ker je – v nasprotju z določbami členov 17(2)(a) in 18(1)(a) 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 – davčnim zavezancem dalo pravico do odbitka davka na dodano vrednost pri nekaterih dobavah goriva osebam, ki niso davčni zavezanci.**
- 2. Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi