

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. decembra 2005*

V zadevi C-220/03,

zaradi tožbe na podlagi člena 238 ES, vložene 21. maja 2003,

Evropska centralna banka, ki jo zastopata C. Zilioli in M. Benisch, zastopnika, skupaj z H.-G. Kamannom in M. Selmayrjem, odvetnikoma, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Zvezni republiki Nemčiji, ki jo zastopa U. Forsthoff, zastopnik, skupaj z W. Höltersom, odvetnikom,

tožena stranka,

* Jezik postopka: nemščina.

SODIŠČE (prvi senat),

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

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. junija 2005,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi
13. septembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Evropska centralna banka (ECB) z vlogo v bistvu zahteva, naj Sodišče ugotovi, da ji mora Zvezna republika Nemčija za vse dostave blaga in zagotavljanje storitev, ki jih potrebuje za uradno rabo v Nemčiji, zlasti za vse najeme nepremičnin, nadomestiti zneske davka na dodano vrednost, pri katerih se lahko dokaže oziroma iz katerih mora pri razumni gospodarski analizi izhajati, da so vključene v cene, ki jih plača

ECB. Poleg te temeljne ugotovitve ECB zahteva, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo nadomestila zneska v višini 8.794.023,37 EUR na podlagi najemnin in 1.925.689,23 EUR na podlagi istega davka v stranskih stroških in različnih delih, v zvezi z istimi najemnimi objekti.

Pravni okvir

- 2 ECB opira svoje zahteve, zasnovane v skladu z arbitražno klavzulo iz Sporazuma z dne 18. septembra 1998, sklenjenega med vlado Zvezne republike Nemčije in Evropsko centralno banko o sedežu ECB (BGBl. 1998 II, str. 2745, v nadaljevanju: Sporazum o sedežu), na člen 8(1) tega sporazuma, ki se ga razlaga ob upoštevanju člena 3(2) in člena 23(1) Protokola o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti z dne 8. aprila 1965 (UL 1967, 152, str. 13, v nadaljevanju: Protokol).

- 3 Člen 291 ES določa:

„Na ozemljih držav članic uživa Skupnost v skladu s pogoji iz Protokola o privilegijih in imunitetah z dne 8. aprila 1965 privilegije in imunitete, ki jih potrebuje za opravljanje svojih nalog. Enako velja za Evropsko centralno banko, Evropski monetarni inštitut in Evropsko investicijsko banko.“

Protokol

- 4 Člen 3(2) Protokola določa:

„Vlade držav članic v vseh primerih, ko je zanje to mogoče, sprejmejo ukrepe za odpustitev ali vračilo zneskov posrednih davkov ali davkov na prodajo, ki so

vključeni v ceno nepremičnine ali premičnine, če Skupnosti za svoje službene potrebe izvedejo večje nakupe, katerih cena vključuje take davke. Vendar izvedba teh ukrepov ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence v Skupnosti.“

- 5 Člen 23(1) Protokola določa, da to velja za ECB.

Sporazum o sedežu

- 6 V skladu s odstavkom 5 preambule Protokola je namen Sporazuma o sedežu „opredeliti privilegije in imunitete Evropske centralne banke v Zvezni republiki Nemčiji, v skladu s Protokolom o privilegijih in imunitetah Skupnosti“.

- 7 Člen 8(1) Sporazuma o sedežu določa:

„Ob uporabi člena 3(2) Protokola Bundesamt für Finanzen (zvezni urad za finance) na zahtevo nadomesti davek na dodano vrednost iz dohodkov, ki izhajajo iz davka na dodano vrednost, ki so ga podjetja ECB posebej zaračunala za dostavo blaga in različne storitve, ki so jih zagotovile ECB, če so te transakcije namenjene uradni rabi ECB. Znesek dolgovanega davka za te transakcije mora biti v posameznem primeru višji od 50 DEM, ECB pa ga mora plačati podjetju [...]“.

- 8 Člen 21 Sporazuma o sedežu vsebuje to arbitražno klavzulo:

„Vsa nesoglasja med vlado [Zvezne republike Nemčije] in ECB v zvezi z razlago ali uporabo tega sporazuma, ki jih stranke sporazuma ne morejo rešiti neposredno, lahko v skladu s členom 34.5 Statuta ESCB [Evropskega sistema centralnih bank] vsaka od pogodbenih strank predloži Sodišču Evropskih skupnosti.“

Statut ESCB

- 9 Člen 35.4 Protokola o Statutu Evropskega sistema centralnih bank in Evropske centralne banke, priloženega Pogodbi ES (v nadaljevanju: Statut ESCB), določa:

„Sodišče Evropske unije je pristojno za izrekanje sodb na podlagi arbitražne klavzule v pogodbah, ki jih sklene Evropska centralna banka ali ki so sklenjene v njenem imenu, ne glede na to, ali jih ureja javno ali zasebno pravo.“

Določbe v zvezi z davkom na dodano vrednost

- 10 Namen zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz), katerega upoštevna različica za ta spor je različica z dne 9. junija 1999 (BGBl. 1999 I,

str. 1270, v nadaljevanju: UStG), je prenos 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva) v nemško pravo.

- 11 V skladu s členom 4(12)(a) UStG, ki temelji na členu 13 B(b) Šeste direktive, je lizing ali dajanje v najem nepremičnin oproščeno davka na dodano vrednost. Ta oprostitvev se nanaša na vse dodatne storitve v zvezi z dajanjem v najem, zlasti z dodatnimi stroški, ki jih najemodajalec zaračuna v skladu z najemno pogodbo.

- 12 Člen 9(1) UStG, ki temelji na členu 13 C Šeste direktive, določa možnost, da se transakcije, ki bi bile sicer v skladu s členom 4(12)(a) istega zakona oproščene, šteje za obdavčljive, če je ta transakcija izvedena v korist podjetja, ki opravlja obdavčljive transakcije, ki so upravičene do odbitka vstopnega davka.

- 13 ECB nima lastnosti podjetja v smislu nemškega davčnega prava, tako da najemodajalci nepremičnin, ki jih ima ECB v najemu, nimajo možnosti, predvidene v členu 9(1) UStG, da dajanje nepremičnin v najem in zagotavljanje dodatnih storitev obravnavajo kot transakcije, za katere se zaračuna davek od prometa. Ta možnost je za davčno dolžnost v skladu z nemškim pravom izključena tudi zato, ker ECB, tako kot banke in zavarovalne družbe iz zasebnega sektorja, izvaja le transakcije, ki izključujejo odbitek vstopnega davka.

- 14 V skladu s členom 15(1) UStG, ki temelji na členu 17(2) Šeste direktive, lahko podjetniki, ki opravljajo transakcije, obdavčljive z davkom na dodano vrednost, od slednjega odbijejo znesek davka, ki so ga vnaprej plačali pri dobaviteljih za njihove posredovalne storitve. Vendar te možnosti nimajo za oproščene transakcije, kot je dajanje v najem nepremičnin in zagotavljanje dodatnih storitev, v skladu s členom 4(12)(a) UStG, ki so oproščene plačila DDV, ker v tem primeru ni bil zaračunan davek na dodano vrednost in odbitek ni mogoč.

Dejanski okvir

- 15 ECB je v Frankfurtu (Nemčija), kjer je njen sedež, najela različne nepremičnine. Najpomembnejša objekta, ki ju ima v najemu, sta:

— stavba Eurotower na Kaiserstraße 29 (v nadaljevanju: Eurotower) in

— stavba Eurotheum na Neue Mainzer Straße in Junghofstraße (v nadaljevanju: Eurotheum).

- 16 Najem teh nepremičnin je v skladu s členom 4(12)(a) nesporno oproščen davka na dodano vrednost. Ravno tako so v skladu z načelom, da se dodatne storitve obravnava enako kot glavne storitve, z njimi povezani stroški (stroški vzdrževanja, elektrike, vode, zavarovanja itd., v nadaljevanju: stroški) oproščeni tega davka.

Posledično najemodajalci, ki te nepremičnine ECB oddajajo v najem in upravljajo s tem povezanimi stroški, ECB za te transakcije ne zaračunavajo davka na dodano vrednost.

- ¹⁷ Najemodajalci so glede dodatnih storitev v zvezi z nepremičninami, ki jih dajejo v najem (gradbena dela, gradnja in vzdrževanje ter stroški elektrike, vode, zavarovanja itd., v nadaljevanju: vhodne transakcije), sami zavezanci za davek na dodano vrednost. Če bi bila oddaja v najem s strani najemodajalca obdavčljiva, bi lahko zadnji, ob uporabi člena 15(1) UStG, od DDV, ki ga dolguje na podlagi obdavčljivih transakcij, odbil davek, ki ga je plačal za vhodne transakcije (v nadaljevanju: vhodni davek). Ta znesek bi tako lahko dobil nazaj.
- ¹⁸ Zato imajo najemodajalci interes, da izkoristijo možnost na podlagi člena 9(1) UStG, da oddajo v najem, ki bi bila sicer oproščena davka na dodano vrednost, štejejo za obdavčljivo. Kadar ima najemodajalec to možnost, torej v zvezi z oddajo v najem najemodajalcu, ki ima lastnosti podjetja in tudi sam opravlja obdavčljive transakcije, lahko najemodajalec sam odbije znesek davka na dodano vrednost, zaračunanega za najem, ki ga dolguje za izvršene transakcije. Načeloma lahko najemodajalec dobi nazaj znesek davka, ki ga je plačal na najemnino, in dejstvo, da je najemodajalec izbral obdavčitev, nima zanj nobene negativne finančne posledice.

- 19 Po mnenju ECB vodi ta sistem oprostitev k temu, da je najemodajalcem dolžna plačati zneske davka na dodano vrednost, ki so jih ti zaračunali za vhodne transakcije. Najemodajalci so zaračunali najemnine glede na njihove marže in so zato zahtevali višjo najemnino od najemnikov, kot je ECB, katerim se vhodnega davka ne bi moglo ponovno zaračunati. Čeprav ti zneski v računih niso bili posebej izkazani, bi bilo po mnenju ECB mogoče dokazati, da so bili vključeni v cene najema in dodatnih stroškov, zaračunane ECB. Iz tega ECB zaključuje, da je po ovinkih nosila breme davka na dodano vrednost.
- 20 Zvezna republika Nemčija ugovarja, da zneski najemnine in stranskih stroškov, ki jih je plačala ECB, vključujejo davek na dodano vrednost. Opozarja, da naj bi bilo veliko drugih najemnikov, kot so banke in zavarovalne družbe iz zasebnega sektorja, v istem davčnem položaju kot ECB. Cene najema in stranskih stroškov naj bi določal trg, ECB pa naj ne bi dokazala, da so bili zneski najemnine in stranskih stroškov povečani za zneske, ki dejansko ustrezajo zneskom vhodnih davkov, ki so jih v zvezi z oddajanjem v najem plačali najemodajalci za svoje obdavčljive transakcije.
- 21 Finanzamt Wiesbaden je v dopisu z dne 9. aprila 2001, ki je pristojen lokalni davčni urad, zavrnil zahtevo ECB za povračilo davka na dodano vrednost, ki naj bi ga vsebovali računi za najem in stranske stroške, ki so ji jih izstavili njeni najemodajalci. ECB je tej zavrnitvi ugovarjala ob sklicevanju na člen 8(1) Sporazuma o sedežu in člena 3(2) Protokola. Ker je ta nesporazum med nemškim davčnim organom in ECB trajal dalj časa, je zadnja vložila to tožbo.

Dopustnost tožbe

- 22 Zvezna republika Nemčija izpodbija dopustnost tožbe glede Protokola in glede Sporazuma o sedežu.
- 23 Prvič, po mnenju Zvezne republike Nemčije naj bi se arbitražna klavzula, določena v členu 21 Sporazuma o sedežu, uporabljala izrecno in izjemoma ob nesoglasjih glede razlage ali uporabe „tega sporazuma“. Zato naj Sodišče ne bi bilo pristojno za razlago in uporabo Protokola ali celo neposredno uporabo njegovega člena 3(2), tožba pa naj bi bila zato nedopustna.
- 24 K temu zadostuje ugotovitev, kot je navajala ECB na obravnavi, da s to tožbo ne namerava doseči razlage ali neposredne uporabe člena 3(2) Protokola, temveč zgolj uporabo člena 8(1) Sporazuma o sedežu, ki ga je treba razlagati v smislu člena 3(2) Protokola in pomeni njegovo specifično izvedbo v tem kontekstu. Sodišče je v skladu z arbitražno klavzulo iz člena 21 Sporazuma o sedežu pristojno za razlago in uporabo člena 8(1) tega sporazuma glede na pravni kontekst, v katerega je uvrščena ta določba.
- 25 Drugič, Zvezna republika Nemčija poudarja, da se arbitražne klavzule, ki jo je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča razlagati ozko, v tem sporu ne more

uporabiti, ker ni „nesoglasja glede razlage in uporabe Sporazuma o sedežu“. Z ECB se strinja, da naj bi besedilo člena 8(1) tega sporazuma določalo zgolj nadomestilo posebej izkazanega davka na dodano vrednost in da ta določba torej ne bi bila uporabna, ker v tem primeru ne gre za nadomestilo takega davka.

- 26 ECB v zvezi s tem upravičeno poudarja, da obstaja med njo in Zvezno republiko Nemčijo nesoglasje glede razlage in uporabe člena 8(1) Sporazuma o sedežu, zlasti glede vprašanja, ali je treba slednjega v smislu člena 3(2) Protokola razlagati širše, tako da mora ta država članica ECB nadomestiti davek na dodano vrednost ne le, če je slednji izkazan posebej, kot predvideva besedilo člena 8(1), temveč tudi takrat, ko je mogoče brez posebnega računa dokazati, da je ECB dejansko nosila breme takega davka.
- 27 Na podlagi teh preudarkov je treba zavrniti ugovore nedopustnosti, ki jih je navedla Zvezna republika Nemčija, in ugotoviti, da je Sodišče, v skladu s členom 21 Sporazuma o sedežu, v povezavi s členom 238 ES in členom 35(4) Statuta ESCB, pristojno za odločanje o tožbi ECB.

Temelj

- 28 Besedilo člena 8(1) Sporazuma o sedežu predvideva zgolj nadomestilo davka na dodano vrednost, ki je „posebej izkazano v računih [...] za dobavo blaga in

zagotovitev različnih storitev ECB“. Ravno tako velja, da za te dobave in storitve ni zaračunan noben davek na dodano vrednost in da „za“ te dobave in storitve zato ni mogoče posebej izkazati nobenega davka.

29 ECB vseeno trdi, da člen 8(1) Sporazuma o sedežu, ki se ga razlaga v smislu člena 3(2) Protokola, predvideva ne le nadomestilo posebej izkazanega davka na dodano vrednost, temveč tudi nadomestilo vseh davkov na dodano vrednost, vsebovanih v cenah, ki jih plača ECB, s tem pa tudi davka na dodano vrednost, ki posredno bremeni ECB zaradi prealitivte davka v zneske najema, ki so ga najemodajalci navedli v računih, in sicer neodvisno od dejstva, ali so bili ti zneski posebej zaračunani. To naj bi izhajalo iz dejstva, da člen 3(2) Protokola izrecno določa, da države članice nadomestijo davek na dodano vrednost „v vseh primerih, ko je zanje to mogoče“, in med drugim na splošno določa nadomestilo „zneskov posrednih davkov [...], ki so vključeni v ceno premičnin in nepremičnin“.

30 Tem trditvam ni mogoče pritrditi.

31 Člen 8(1) Sporazuma o sedežu izrecno in nedvoumno pogojuje nadomestilo davka na dodano vrednost s predpostavko, ki v tem primeru ni izpolnjena, in sicer da je bil ta davek „posebej izkazan“. Čeprav je razlaga določbe sporazuma mogoča „ob upoštevanju“ pravnega konteksta, v katerega je uvrščena, ta razlaga ne more voditi k temu, da se jasnemu in nedvoumnemu besedilu te določbe odvzame ves polni učinek.

- 32 Poleg tega pogoj, da je bil davek „posebej izkazan“, ne nasprotuje niti ciljem niti besedilu člena 3(2) Protokola. Ta določba predvideva zgolj sprejetje „primernih ukrepov“ za nadomestilo davka, in sicer zgolj glede „pomembnih nakupov“ in samo „v vseh primerih, ko je [...] to mogoče“. Inštitucije Skupnosti in države članice imajo s tem pri sklenitvi sporazuma glede izvedbe člena 3(2) Protokola na voljo manevrski prostor.
- 33 Izključitev nadomestila davkov, ki ECB niso bili izkazani, vendar so jih njene sopogodbence plačale kot vhodni davek in lahko tako vplivajo na cene, ki so bile zaračunane ECB, ne presega tega manevrskega prostora. To velja tudi za najmanjši znesek 50 DEM, ki je bil za nadomestilo davka določen v Sporazumu o sedežu. Te zahteve so v skladu s Protokolom.
- 34 V preostalem zgoraj navedena predpostavka varuje finančni interes Evropskih skupnosti in države članice prejemnice, ker preprečuje, da se uporabijo javna sredstva za izvedbo obsežnega in zapletenega postopka za nadomestilo, s katerim naj bi se dokazalo, da del izdatkov ECB dejansko ustreza vhodnemu davku, ki ga je zaračunala ena od sopogodbenc.
- 35 Nazadnje je treba dodati, da Sklep ECB z dne 17. decembra 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra proti Komisiji (2-68, Recueil str. 635) v tem primeru ni primeren, ker je bil izdan glede na položaj, v katerem je Komisija Evropskih skupnosti v sporazumu z italijansko vlado poskušala okrniti pravice in jamstva tretjih, ki niso bili stranke tega sporazuma, v skladu s Protokolom.

36 Glede na te ugotovitve je treba tožbo ECB zavrniti.

Stroški

37 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Zvezna republika Nemčija je predlagala, naj se ECB naloži plačilo stroškov, in ker ta s tožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Tožba se zavrne.

2. Evropski centralni banki se naloži plačilo stroškov.

Podpisi