

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 23. aprila 2009\*

V zadevi C-74/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Nógrád Megyei Bíróság (Madžarska) z odločbo z dne 16. julija 2007, ki je prispela na Sodišče 30. januarja 2008, v postopku

**PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft.**

proti

**Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,**

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, in J. Malenovský, sodnik,

\* Jezik postopka: madžarščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,  
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. marca 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi in M. Fehér, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in K. Talabér-Ritz, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

<sup>1</sup> Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2) in (6) 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).

- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med podjetjem PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (v nadaljevanju: PARAT) in Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (območni davčni urad, podrejen davčnemu uradu regije Severna Madžarska za davčno upravo in finančni nadzor, v nadaljevanju: APEH) glede določitve področja uporabe nacionalnega davčnega prava v zvezi s pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se obračuna ob nakupu subvencioniranega blaga.

## Pravni okvir

### *Skupnostna ureditev*

- 3 Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301) določa:

„Načelo skupnega sistema [DDV] zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se [DDV], izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska [DDV], ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...]“

- 4 Člen 17(2), (6) in (7) Šeste direktive, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18), 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) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal v državi za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil 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 ali zabavo [reprezentanco].

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

7. S pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica zaradi cikličnih gospodarskih razlogov iz sistema odbitkov v celoti ali delno izvzame vso ali nekatero investicijsko blago ali del investicijskega blaga ali drugo blago. Za ohranitev enakih pogojev konkurence lahko države članice, namesto da ne dovolijo odbitkov, obdavčijo blago, ki ga davčni zavezanec bodisi sam proizvede ali kupi v državi bodisi uvozi, tako da ta davek ne preseže [DDV], ki bi bil obračunan ob pridobitvi istovrstnega blaga.“

#### *Nacionalna ureditev*

- 5 Poglavje VIII madžarskega zakona št. LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: zakon o DDV), ki je začel veljati 1. maja 2004 – na dan pristopa Republike Madžarske k Evropski uniji –, je ob nastanku dejstev iz postopka v glavni stvari v členu 38(1)(a) v zvezi z razdelitvijo vstopnega davka pod naslovom „Odbitek davka“ vseboval to določbo:

„Razdelitev vstopnega davka

Davčni zavezanec mora v svojih računovodskih izkazih ločeno navesti znesek odbitnega vstopnega davka in vstopnega davka, ki ga ni mogoče odbiti [...]. Davčni zavezanec, ki pridobi subvencije iz javnih sredstev, ki niso vključena v davčno osnovo [...], lahko – če letni zakon o financah ne določa drugače –

- a) v primeru subvencij, dobljenih za pridobitev določenega blaga, uveljavi svojo pravico do odbitka le glede zadevne pridobitve in v višini največjega možnega zneska, ki je enak nesubvencioniranemu delu.

[...]“

- 6 Zgoraj navedena določba je bila razveljavljena z učinkom od 1. januarja 2006. Vendar ta ukrep ni bil retroaktiven. Tako je uporaba izračuna deleža subvencij, financiranih iz javnih sredstev, veljala za vsak nakup blaga, opravljen pred 31. decembrom 2005.

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

- 7 Na podlagi pogodbe o subvenciji, ki jo je PARAT 11. maja 2005 sklenil z Magyar Fejlesztési Bank (madžarska banka za razvoj), ki deluje v imenu Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (ministrstvo za gospodarstvo in promet), je prvonavedeni leta 2005 izvedel naložbo za razširitev njegovih proizvodnih zmogljivosti glede proizvodnje streh pri kabrioletih. Z navedeno pogodbo je bila PARAT dodeljena subvencija za izgubljena sredstva v višini 47 % skupnega zneska naložbenih izdatkov.
- 8 PARAT je iz naslova te naložbe vknjižil štiri račune, izdane za nakup strojev v skupnem znesku 43.882.853 HUF, pri čemer je v svojem obračunu DDV za september 2005 odbil celoten DDV, naveden na računih, to je 10.971.718 HUF.

- 9 Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (oddelek za nadzor direktorata za davčno upravo okrožja Nógrád) je preveril zgoraj navedeni obračun in ugotovil, da bi moral PARAT pri izvedeni naložbi znižati znesek DDV, odbit v zvezi z nakupom strojev, zaradi prejete subvencije za izgubljena sredstva.
- 10 APEH je torej izračunal znesek odbitnega vstopnega davka na podlagi dela prejetega financiranja (47 %), pri čemer je ugotovil, da je PARAT namesto zneska v višini 10.971.718 HUF, ki ga je zadnjenavedeni odbil kot DDV za kupljeno investicijsko blago, imel pravico do odbitka v višini 5.748.000 HUF. APEH je tako znesek DDV, ki ga ni mogoče odbiti, po izračunu ostalega deleža določil na 5.223.718 HUF, ki je kot davčni dolg postal breme PARAT. Poleg tega je bil ta znesek povečan za globo in kazen zaradi zamude.
- 11 PARAT je v ugovoru zoper to odločbo predlagal odpis navedenega davčnega dolga ter razveljavitev globe in kazni zaradi zamude. Trdil je zlasti, da je nacionalna ureditev, ki je veljala ob nastanku dejstev v postopku v glavni stvari, pomenila omejitev pravice do odbitka DDV, ki ni združljiva z določbami Šeste direktive. APEH je zavrnil ugovor PARAT.
- 12 PARAT je zato vložil tožbo za razglasitev ničnosti odločbe, s katero je bilo odrejeno vračilo davčnega dolga skupaj z globo in kaznijo zaradi zamude. Še posebej je poudaril, da mu člen 17(2) Šeste direktive omogoča odbitek celotnega DDV, navedenega na računih za pridobljeno investicijsko blago.

- 13 V teh okoliščinah je Nógrád Megyei Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je bila ob pristopu Republike Madžarske k Evropski uniji 1. maja 2004 ureditev, ki jo je uvedel člen 38(1)(a) zakona št. LXXIV [o DDV], združljiva z določbami člena 17 Šeste direktive [...]?
2. Če je odgovor nikalen, ali se tožeča stranka pri uveljavljanju pravice do odbitka lahko zoper člen 38(1)(a) zakona [o DDV] sklicuje neposredno na člen 17 Šeste direktive?“

### **Vprašanji za predhodno odločanje**

#### *Prvo vprašanje*

- 14 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali določbe iz člena 17 Šeste direktive nasprotujejo temu, da država članica izključi pravico do odbitka DDV za tisti del nakupne cene blaga, ki izhaja iz subvencije, financirane z javnimi sredstvi.
- 15 Za odgovor na to vprašanje je treba uvodoma opozoriti, da pravica do odbitka DDV kot sestavni del mehanizma DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej sodbje z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah

Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43; z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 33).

- 16 Sodišče je v navedenih točkah zgoraj navedenih sodb tudi presodilo, da se v skladu z načeli, ki urejajo skupni sistem DDV, ta davek uporablja za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbitek obračuna od DDV, ki se je neposredno obračunal od vstopnih transakcij. Pravico do odbitka je treba izvršiti takoj, ob upoštevanju vseh davkov na vstopne transakcije. Iz tega sledi, da vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako.
- 17 Poleg tega je treba opozoriti, da člen 17(2) Šeste direktive izrecno in natančno določa načelo pravice davčnega zavezanca do odbitka zneskov, ki so mu bili zaračunani iz naslova DDV za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ali za storitve, ki so mu bile opravljene, če so bili to blago ali te storitve uporabljeni za potrebe njegovih obdavčljivih transakcij (glej zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, točka 43; sodbi z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca, C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 27, in z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora, C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 29).
- 18 V teh okoliščinah so odstopanja dovoljena le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi (glej sodbo z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 34, ter zgoraj navedeni sodbi Danfoss in AstraZeneca, točka 26, in Magoora, točka 28).
- 19 V zvezi z nacionalno ureditvijo, kot je ta iz postopka v glavni stvari, naslovljena „Odbitek davka“, je treba upoštevati, da vsebuje splošno omejitev pravice do odbitka DDV, ki velja za vsako pridobitev blaga, za katero je bila dodeljena subvencija, financirana z javnimi sredstvi.

- 20 Taka ureditev glede nakupa blaga ali storitev, financiranih s subvencijo, uvaja omejitev pravice do odbitka, ki v členu 17(2) Šeste direktive ni dovoljena (glej v tem smislu sodbi z dne 6. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Španiji, C-204/03, ZOdl., str. I-8389, točki 26 in 27, in v zadevi Komisija proti Franciji, C-243/03, ZOdl., str. I-8411, točka 32).
- 21 Načelo pravice do odbitka DDV je kljub temu omiljeno z določbo o odstopanju, vsebovano v drugem pododstavku člena 17(6) Šeste direktive. Na podlagi te določbe je državam članicam namreč dovoljeno ohraniti vse izključitve pravice do odbitka, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive, do takrat, ko Svet odloči, kateri izdatki so do tega upravičeni (glej zgoraj navedeni sodbi Metropol in Stadler, točka 44, ter Danfoss in AstraZeneca, točka 28).
- 22 Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive vsebuje klavzulo „standstill“, ki predvideva ohranitev nacionalnih izključitev pravice do odbitka DDV, ki so veljale, preden je začela veljati Šesta direktiva. Cilj te določbe je dovoliti državam članicam, dokler Svet ne sprejme Skupnostne ureditve o izključitvah pravice do odbitka DDV, da ohranijo vsa pravila nacionalnega prava o izključitvi pravice do odbitka, ki so jih njihovi javni organi dejansko uporabljali, ko je začela veljati Šesta direktiva (glej zgoraj navedene sodbe Metropol in Stadler, točka 48; Danfoss in AstraZeneca, točki 30 in 31, ter Magoora, točka 35).
- 23 Vendar je treba sistem, s katerim je določeno odstopanje od načela pravice do odbitka DDV, ki je na splošno uvedena s členom 17(2) Šeste direktive in katere cilj je zagotavljanje nevtralnosti tega davka, razlagati ozko (glej zgoraj navedeni sodbi Metropol in Stadler, točka 59, ter Magoora, točka 28).
- 24 Glede položaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, in uporabe zgoraj navedenega sistema odstopanj je treba najprej ugotoviti, da je Šesta direktiva na Madžarskem začela

veljati ob pristopu te države članice k Evropski uniji, to je 1. maja 2004. Zato je ta datum upošteven za uporabo člena 17(6) navedene direktive za to državo članico (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Magoora, točka 27).

25 Za presojo sporne nacionalne ureditve je treba ob upoštevanju navedenega Skupnostnega sistema odstopanj ugotoviti, da – kot izhaja iz točke 19 te sodbe –, ta ureditev pomeni splošen ukrep, ki omejuje pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV v zvezi z vsako pridobitvijo blaga, financirano s subvencijo iz javnih sredstev.

26 Navedena ureditev tako vsebuje omejitev pravice do odbitka, ki presega to, kar je dovoljeno s členom 17(6) Šeste direktive.

27 Drugi pododstavek člena 17(6) Šeste direktive je treba brati glede na prvi pododstavek tega člena, s katerim je Svetu podeljena pristojnost, da na predlog Komisije odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka DDV, pri čemer je natančno določeno, da predmet te pravice v nobenem primeru niso izdatki, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali reprezentanco.

28 Zato se člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ob upoštevanju tega, da ga je treba kot določbo o odstopanju razlagati ozko, ne sme obravnavati, kot da državi članici dovoljuje ohranitev omejitve pravice do odbitka DDV, ki bi lahko veljala na splošno za kateri koli izdatek, povezan s pridobitvijo blaga, ne glede na njegovo vrsto ali njegov namen.

29 Taka razlaga je potrebna tudi glede na zgodovino te določbe, ki izraža neprekinjeno željo zakonodajalca Skupnosti po tem, da dovoli izključitev iz sistema odbitkov le za nekatero blago ali nekatere storitve, ne pa splošnih izključitev iz tega sistema (glej v tem smislu sodbi z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi, C-305/97, Recueil, str. I-6671, točka 22, ter z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točki 32 in 35).

30 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2) in (6) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki v primeru pridobitve blaga, subvencioniranega z javnimi sredstvi, dovoljuje odbitek DDV za to blago le za nesubvencionirani del te pridobitve.

### *Drugo vprašanje*

31 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali davčni zavezanec lahko nasprotuje nacionalni ureditvi, ki nezdružljivo s členom 17(2) in (6) Šeste direktive omejuje pravico do odbitka DDV, in se pri tem sklicuje na navedeni člen 17.

32 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da je Sodišče v sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 35) ugotovilo, da člen 17(2) Šeste direktive natančno določa pogoje za nastanek in obseg navedene pravice ter državam članicam ne daje nobene diskrecije glede njene uveljavitve.

33 Sodišče je zato v točkah 35 in 36 navedene sodbe ugotovilo, da člen 17(2) Šeste direktive posameznikom podeljuje pravice, ki jih lahko pred nacionalnim sodiščem uveljavljajo zoper nacionalno ureditev, ki je nezdružljiva z navedeno določbo.

34 Sodišče je tudi poudarilo, da če izključitev iz sistema odbitkov ni bila določena v skladu z določbami Šeste direktive, nacionalni davčni organi zoper davčnega zavezanca ne morejo uporabiti določbe, ki odstopa od načela pravice do odbitka DDV (glej sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Stradasfalti, C-228/05, ZOdl., str. I-8391, točka 66).

35 Davčni zavezanec, za katerega je veljal ta ukrep, mora biti sposoben izračunati svoj dolg DDV, v skladu s členom 17(2) Šeste direktive, če je blago in storitve uporabljal za potrebe obdavčljivih transakcij (glej zgoraj navedeno sodbo Stradasfalti, točka 68).

36 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da člen 17(2) Šeste direktive davčnim zavezancem podeljuje pravice, ki jih lahko pred nacionalnim sodiščem uveljavljajo zoper nacionalno ureditev, nezdružljivo s to določbo.

## **Stroški**

37 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 (četrti senat) razsodilo:

1. Člen 17(2) in (6) 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 je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki v primeru pridobitve blaga, subvencioniranega z javnimi sredstvi, dovoljuje odbitek davka na dodano vrednost za to blago le za nesubvencionirani del te pridobitve.
2. Člen 17(2) Šeste direktive 77/388 davčnim zavezancem podeljuje pravice, ki jih lahko pred nacionalnim sodiščem uveljavljajo zoper nacionalno ureditev, nezdružljivo s to določbo.

Podpisi