

PRESUDA SUDA

21. rujna 1988.(*)

„Povreda obveza države članice – Članci od 17. do 20. Direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. – Ograničavanja prava na odbitak PDV-a na davanje nekretnina u zakup”

U predmetu 50/87,

Komisija Europskih zajednica, koju zastupaju Johannes F. Buhl, pravni savjetnik Komisije, u svojstvu agenta, i Alain Van Solinge, član njezine pravne službe, u svojstvu suagenta, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg u uredu Georgiosa Kremlisa, člana njezine pravne službe, zgrada Jean Monnet, Kirchberg,

tužitelj,

protiv

Francuske Republike, koju zastupaju Régis de Gouttes i Bernard Botte, Uprava za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenata, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg u sjedištu veleposlanstva Francuske, 9 boulevard Prince Henri,

tuženik,

povodom tužbe radi utvrđivanja da je uvođenjem i zadržavanjem na snazi poreznog sustava kojim se ograničava pravo određenih poreznih obveznika na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a (pretporeza) u trenutku nastanka obveze obračuna poreza Francuska Republika povrijedila obveze iz Ugovora o EEZ-u,

SUD,

u sastavu: A. J. Mackenzie Stuart, predsjednik, G. Bosco, J. C. Moitinho de Almeida i G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednici vijeća, T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. N. Kakouris i F. A. Schockweiler, suci,

nezavisni odvjetnik: Sir Gordon Slynn,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu i nakon usmenog postupka održanog 3. ožujka 1988.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. svibnja 1988.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Tužbom podnesenom tajništvu Suda 18. veljače 1987. Komisija Europskih zajednica zatražila je na temelju članka 169. Ugovora o EEZ-u utvrđivanje da je uvođenjem i zadržavanjem na snazi poreznog sustava kojim se ograničava pravo određenih poreznih obveznika na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a (pretporeza) u trenutku nastanka obveze obračuna poreza i nepoštovanjem Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), a posebno njezinih članaka od 17. do 20., Francuska Republika povrijedila obveze iz Ugovora.
- 2 Dekretom br. 79-310 od 9. travnja 1979. o utvrđivanju posebnih pravila za odbitak poreza na dodanu vrijednost na davanje nekretnina u zakup Francuska Republika uvela je porezni sustav u skladu s kojim poduzeća koja daju u zakup nekretnine koje su kupila ili izgradila mogu odbiti samo dio poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) obračunanog na kupnju ili izgradnju tih nekretnina, ako je godišnji prihod ostvaren od njihova davanja u zakup manji od jedne petnaestine vrijednosti tih nekretnina. Odredbe tog dekreta uključene su u Code général des impôts (Opći porezni zakonik) kao članci od 233. A do 233. E.
- 3 Smatrajući da je francusko zakonodavstvo nespojivo sa Šestom direktivom, Komisija je u skladu s člankom 169. prvim stavkom Ugovora o EEZ-u 27. ožujka 1985. vladi Francuske Republike uputila pismo opomene.
- 4 Budući da francuska vlada nije odgovorila na to pismo, Komisija joj je 14. svibnja 1986. dostavila obrazloženo mišljenje. Francuska Republika odbila je postupiti u skladu s mišljenjem te je Komisija 18. veljače 1987. podnijela ovu tužbu.
- 5 Za potpuniji prikaz predmetnih odredaba nacionalnog zakonodavstva, tijekom postupka te zahtjeva, razloga i argumenata stranaka upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se navode samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje presude Suda.

Dopuštenost

- 6 Francuska Republika tvrdi da je tužba nedopuštena uz obrazloženje da se jedini prigovor koji je Komisija iznijela u pismu opomene odnosi na nespojivost predmetnog dekreta sa Šestom direktivom, dok je se u obrazloženom mišljenju i tužbi optužuje za povredu članaka 99. i 100. Ugovora o EEZ-u zbog donošenja tog dekreta i zbog nepoštovanja navedene direktive. Zbog te promjene predmeta spora Francuska Republika nije mogla na odgovarajući način pripremiti svoju obranu tijekom presudskog postupka.

- 7 Komisija tvrdi da je prigovor iznesen u pismu opomene u cijelosti ponovljen u obrazloženom mišljenju i tužbi. Šesta direktiva donesena je na temelju članka 99. i 100. Ugovora; Komisija se u obrazloženom mišljenju i tužbi ograničila na definiranje opsega prigovora iznesenog u pismu opomene time što je Francuskoj Republici prigovorila zbog donošenja zakonodavstva koje nije spojivo s direktivom i zbog posljedične povrede obveza iz prethodno navedenih odredaba Ugovora.
- 8 U tom pogledu valja napomenuti da iz pisma opomene i iz obrazloženog mišljenja i tužbe proizlazi da je predmet spora pitanje protivi li se francusko zakonodavstvo Šestoj direktivi. Budući da u različitim fazama postupka nije došlo do promjene predmeta spora, prava obrane Francuske Republike nisu povrijeđena.
- 9 Prigovor nedopuštenosti koji je iznijela Francuska Republika stoga treba odbiti.

Meritum

- 10 Komisija tvrdi da se člancima od 17. do 20. Šeste direktive državama članicama koje svojim poreznim obveznicima u skladu s člankom 13. dijelom C točkom (a) osiguravaju pravo izbora u pogledu oporezivanja u slučaju davanja nekretnina u zakup nameće obveza da tim osobama dodijele pravo na ukupni i neposredni odbitak plaćenog ulaznog PDV-a (pretporeza), pri čemu se to pravo ne može ograničiti s obzirom na iznos naplaćene zakupnine.
- 11 Francuska Republika smatra da se predmetno zakonodavstvo odnosi na davanja u zakup kod kojih su zakupnine niže od onih koje se uobičajeno naplaćuju na tržištu, kao što su zakupnine koje određena poduzeća odobravaju svojim društvima kćerima ili koje određena lokalna tijela iz socijalnih razloga odobravaju sportskim ili kulturnim udruženjima ili poduzećima kako bi im pomogla pri uspostavi poslovnog nastana. Takve aktivnosti općenito uključuju donacije, međutim bilo bi pretjerano strogo u takvim slučajevima zakupodavcu ne omogućiti nikakvo pravo odbitka. Predmetno zakonodavstvo u skladu je s člankom 2. Direktive Vijeća 67/227 od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 1967, str. 1301., u daljnjem tekstu: Prva direktiva); tom se odredbom utvrđuje načelo da se cijena kupljene nekretnine mora prenijeti na cijenu nekretnine koju u zakup daje porezni obveznik.
- 12 Prvo valja podsjetiti na elemente i značajke sustava PDV-a koji su relevantni za ovaj slučaj.
- 13 U članku 4. stavku 1. Šeste direktive porezni obveznik definiran je kao „svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2. i na bilo kojem mjestu, neovisno o ciljevima ili rezultatima te djelatnosti”. U stavku 2. tog članka dodano je da „gospodarske djelatnosti iz stavka 1. uključuju sve aktivnosti proizvođača, trgovaca i osoba koje pružaju usluge”. Gospodarskom djelatnošću smatra se i „korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi”. [neslužbeni prijevod]
- 14 Člankom 17. stavkom 1. te direktive predviđeno je da „pravo na odbitak nastaje u trenutku nastanka obveze obračuna poreza”, dok je na temelju članka 17. stavka 2. porezni obveznik, u mjeri u kojoj se roba i usluge upotrebljavaju u svrhu njegovih

oporezivih transakcija, ovlašten „odbiti od dugovanog poreza PDV koji je dužan platiti ili je platio za robu ili usluge koje mu je isporučio ili će mu isporučiti drugi porezni obveznik”. [neslužbeni prijevod]

- 15 Kao što je Sud naveo u svojoj presudi od 14. veljače 1985. (268/83, Rompelman, Zb., str. 655.), iz značajki opisanog PDV-a može se zaključiti da se svrha sustava odbitaka sastoji u tome da se poduzetnika u cijelosti oslobodi tereta PDV-a koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga jamči potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene djelatnosti same podliježu obvezi plaćanja PDV-a.
- 16 Iz svih prethodno navedenih pravila proizlazi da u nedostatku odredaba kojima se državama članicama dopušta ograničavanje prava na odbitak koje je dodijeljeno poreznim obveznicima, to se pravo mora ostvariti neposredno u pogledu svih poreza koji se primjenjuju na ulazne transakcije.
- 17 Takva ograničenja prava na odbitak utječu na razinu poreznog opterećenja i moraju se primjenjivati na sličan način u svim državama članicama. Stoga su odstupanja dopuštena samo u slučajevima koji su izričito predviđeni direktivom.
- 18 Kad je riječ osobito o oporezivanju davanja nekretnina u zakup, valja napomenuti da je Šestom direktivom državama članicama dopušteno da takvo davanje u zakup izuzmu od poreza (članak 13. dio B točka (b)) ili da svojim poreznim obveznicima dodijele pravo izbora u pogledu oporezivanja (članak 13. dio C točka (a)). U potonjem slučaju, koji je ovdje relevantan, ako se ostvari pravo izbora u pogledu oporezivanja, poduzeća koja daju nekretnine u zakup i koja su porezni obveznici u smislu članka 4. Šeste direktive obuhvaćena su prethodno navedenim sustavom odbitaka.
- 19 Francuskim zakonodavstvom o odbitku PDV-a obračunanog na davanje nekretnina u zakup ne dopušta se ukupan i neposredan odbitak ako je ukupni iznos prihoda ostvarenih od davanja nekretnina u zakup manji od jedne petnaestine njihove vrijednosti. Takvo je zakonodavstvo stoga nespojivo s prethodno navedenim odredbama Šeste direktive.
- 20 Točno je da je, kao što je istaknula Francuska Republika, takvo zakonodavstvo osobito neophodno u slučajevima u kojima lokalna tijela po niskim zakupninama daju nekretnine u zakup udruženjima sa socijalnim ciljevima ili poduzećima koja su na njihovu području uspostavila poslovni nastan. Ako bi se u tim slučajevima primijenilo načelo ukupnog i neposrednog odbitka, takvim bi se praksama lokalnim tijelima omogućilo davanje subvencija koje bi djelomično snosila država.
- 21 Međutim, u tom pogledu valja utvrditi da je, kako bi se riješile situacije kao što su one na koje upućuje Francuska Republika, člankom 20. Šeste direktive predviđen sustav ispravka. Ako se zbog iznosa zakupnine davanje u zakup mora nužno smatrati darovanjem, a ne gospodarskom aktivnošću u smislu direktive, početni se odbitak ispravlja uz mogućnost produljenja roka za ispravak za najviše deset godina.
- 22 U pogledu potrebe sprječavanja utaje poreza koju navodi Francuska Republika valja napomenuti da se tom potrebom mogu opravdati mjere koje odstupaju od direktive

samo u okviru postupka predviđenog njezinim člankom 27., koji Francuska Republika nije primijenila.

- 23 Naposljetku, valja napomenuti da članak 2. Prve direktive, u skladu s kojim se „pri svakoj transakciji porez na dodanu vrijednost, izračunan na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa poreza na dodanu vrijednost koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente” [neslužbeni prijevod], ne može služiti kao osnova za predmetno francusko zakonodavstvo. Tom se odredbom samo utvrđuje načelo prava na odbitak, dok su uvjeti koji se primjenjuju na njega utvrđeni prethodno navedenim odredbama Šeste direktive.
- 24 Iz prethodno navedenoga proizlazi da je Francuska Republika povrijedila obveze iz Ugovora time što je protivno Šestoj direktivi od 17. svibnja 1977. uvela i zadržala na snazi porezni sustav kojim se poduzećima koja daju u zakup nekretnine koje su kupila ili izgradila ograničava pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednosti (pretporeza) ako je iznos prihoda od davanja u zakup tih nekretnina manji od jedne petnaestine njihove vrijednosti.

Troškovi

- 25 Sukladno članku 69. stavku 2. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je snositi troškove. Budući da Francuska Republika nije uspjela u svojem tužbenom zahtjevu, treba joj se naložiti snošenje troškova.

Slijedom navedenog,

SUD,

proglašava i presuđuje:

- 1. Francuska Republika povrijedila je obveze iz Ugovora time što je protivno Šestoj direktivi od 17. svibnja 1977. uvela i zadržala na snazi porezni sustav kojim se poduzećima koja daju u zakup nekretnine koje su kupila ili izgradila ograničava pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednosti (pretporeza) ako je iznos prihoda od davanja u zakup tih nekretnina manji od jedne petnaestine njihove vrijednosti.**
- 2. Francuskoj Republici nalaže se snošenje troškova.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 21. rujna 1988.

[Potpisi]

* Jezik postupka: francuski