

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

19. rujna 2000.(*)

„PDV – Odbitak pretporeza – Isključenje prava na odbitak – Troškovi reprezentacije – Proporcionalnost”

U spojenim predmetima C-177/99 i C-181/99,

povodom zahtjeva na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u, (koji je postao članak 234. UEZ-a) koje su uputili Tribunal Administratif, Nantes (Upravni sud u Nantesu, Francuska) (C-177/99) i Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu, Francuska) (181/99) s ciljem da u sporovima koji se vode pred tim sudovima između

Ampafrance SA

i

Directeur des Services Fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

i između

Sanofi Synthelabo, prije Sanofi Winthrop SA,

i

Directeur des Services Fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

ishode prethodnu odluku o valjanosti Odluke Vijeća 89/487/EEZ od 28. srpnja 1989. kojom se Francuskoj Republici odobrava primjena mjere koja odstupa od članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 1989., L 239, str. 21.),

SUD (peto vijeće),

u sastavu: D. A. O Edward, predsjednik vijeća, L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm i M. Wathelet (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Cosmas,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Ampafrance SA, J.-C. Bouchard i O. Cortez, odvjetnici članovi odvjetničke komore Hauts-de-Seine,
- za Sanofi Synthelabo, J.-C. Leroy, financijski direktor,

- za francusku vladu, K. Rispal-Bellanger, voditelj sektora u Upravi pravnih poslova Ministarstva vanjskih poslova i S. Seam, tajnik vanjskih poslova u istoj upravi, u svojstvu agenata,
- za Vijeće Europske unije, J. Monteiro, pravni savjetnik, i M.-J. Vernier, članica pravne službe, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, E. Traversa, pravni savjetnik, i H. Michard, članica pravne službe, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja društva Ampafrance SA, koje zastupaju J.-C. Bouchard i O. Cortez, društva Sanofi Synthelabo, koje zastupaju B. Geneste i O. Davidson, odvjetnici članovi odvjetničke komore Hauts-de-Seine, francuske vlade koju zastupaju J. Monteiro i M.-J. Vernier i Komisije, koju zastupa H. Michard, na raspravi održanoj 27. siječnja 2000.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 23. ožujka 2000.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Presudama od 3. prosinca 1998. i 11. svibnja 1999., koje je Sud zaprimio 14. odnosno 17. svibnja 1999., Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu) (C-181/99) i Tribunal Administratif, Nantes (Upravni sud u Nantesu) (C-177/99) uputili su na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a), svaki u sporu koji se pred njim vodi, prethodno pitanje o valjanosti Odluke Vijeća 89/487/EEZ od 28. srpnja 1989. kojom se Francuskoj Republici odobrava primjena mjere koja odstupa od članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 1989., L 239, str. 21.).
- 2 Ta su pitanja upućena u okviru dva spora između, prvo, društva Ampafrance SA (u daljnjem tekstu: Ampafrance) (C-177/99) i, drugo, društva Sanofi Winthrop SA, koje je nakon spajanja i pripajanja, 12. svibnja 1998. postalo Sanofi, a zatim 18. svibnja 1999. Sanofi Synthelabo (u daljnjem tekstu: Sanofi) (C-181/99), i poreznih vlasti u pogledu poreznih usklađenja primijenjenih na ta društva na osnovi isključenja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave.

Pravni okvir

Zakonodavstvo Zajednice

- 3 Prema tekstu članka 2. drugog stavka Prve direktive Vijeća 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL, posebno izdanje na engleskom jeziku, 1967., str. 14., u daljnjem tekstu: Prva direktiva):

„Pri svakoj transakciji se porez na dodanu vrijednost, izračuna[n] 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.”

- 4 U članku 17. stavku 2. točki (a) 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 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kojim se uređuje pravo poreznih obveznika na odbitak PDV-a koji se plaća na ulazne transakcije, predviđeno je:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih [oporezivih] transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti sljedeće od poreza koji je dužan platiti:

(a) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koju je za njega izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik.”

- 5 U članku 17. stavku 6. Šeste direktive sadržana je klauzula o zamrzavanju (ili klauzula *standstill*) kojom je predviđeno zadržavanje nacionalnih iznimaka od prava na odbitak PDV-a koja su bila primjenjiva prije stupanja na snagu Šeste direktive, tj. prije 1. siječnja 1979. Ta odredba glasi:

„Najkasnije prije isteka razdoblja od četiri godine od datuma stupanja na snagu ove Direktive, Vijeće, odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije, određuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili reprezentaciju.

Do početka stupanja na snagu gore navedenih odredbi, države članice mogu zadržati sve iznimke određene njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan stupanja na snagu ove direktive.” [neslužbeni prijevod]

- 6 Pravila Zajednice iz članka 17. stavka 6. prvog podstavka Šeste direktive još nisu donesena jer u Vijeću nije postignut dogovor o troškovima za koje je moguće predvidjeti isključenje prava na odbitak PDV-a.

- 7 U članku 27. Šeste direktive navodi se sljedeće:

„1. Vijeće, odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive kako bi se pojednostavio postupak obračunavanja poreza ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Mjere namijenjene pojednostavljenju postupka obračunavanja poreza ne smiju, osim u zanemarivom opsegu, utjecati na iznos poreza koji treba platiti u fazi konačne potrošnje.

2. Država članica koja želi uvesti mjere iz stavka 1. o njima izvješćuje Komisiju i dostavlja Komisiji sve potrebne informacije.
3. Komisija u roku od mjesec dana izvješćuje ostale države članice o predloženim mjerama.
4. Smatra se da je odluka Vijeća usvojena ako, u roku od dva mjeseca od izvješćivanja ostalih država članica, kako je određeno u stavku 3., ni Komisija ni bilo koja država članica ne zatraže od Vijeća da raspravlja o tom pitanju.
5. [...]”[neslužbeni prijevod]

Nacionalno zakonodavstvo

- 8 U Francuskoj je isključenje prava na odbitak PDV-a za troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave postupno uvedeno u razdoblju između 1967. i 1979.
- 9 Odredbe o isključenju prava na odbitak PDV-a koji se obračunava na određenu robu i usluge koje su se primjenjivale prije 1. siječnja 1979., odnosno prije datuma stupanja na snagu Šeste direktive, sadržane su u člancima od 7. do 11. Uredbe br. 67-604 od 27. srpnja 1967. (JORF, 28. srpnja 1967., str. 7541., u daljnjem tekstu: Uredba br. 67-60”).
- 10 U članku 7. te uredbe bilo je predviđeno sljedeće:

„Porez na troškove nastale u osiguravanju smještaja ili stanovanja za rukovodstvo i zaposlenike društava ne priznaje se kao odbitak.

Međutim, to isključenje ne odnosi se na porez na troškove nastale kako bi se osigurao besplatan smještaj na radnom mjestu za zaposlenike zadužene za sigurnost ili nadzor industrijskih ili trgovinskih kompleksa ili gradilišta.”
- 11 U članku 11. Uredbe br. 67-604 bilo je predviđeno sljedeće:

„Porez na troškove nastale kako bi se zadovoljile osobne potrebe rukovoditelja i zaposlenika društava, a posebno porez na trošak ugošćavanja, prehrane i zabave, ne priznaje se kao odbitak.

Međutim, to se isključenje ne primjenjuje na troškove s obzirom na:

robu koja je dugotrajna imovina i posebno je namijenjena za zajedničko zadovoljavanje potreba zaposlenika na radnom mjestu;

radnu odjeću ili zaštitnu odjeću koju društvo nabavlja za svoje zaposlenike.”
- 12 Uredbom br. 79-1163 od 29. prosinca 1979. (JORF, 31. prosinca 1979., str. 3333., u daljnjem tekstu: Uredba br. 79-1163), koja je donesena nakon stupanja na snagu Šeste direktive, određeno je da se članak 236. Priloga II. Općem poreznom zakoniku zamjenjuje sljedećim:

„Porez na robu ili usluge koje koriste osobe koje nisu zaposlene u društvu ili rukovodstvo ili zaposlenici društva, kao što je smještaj ili stanovanje, troškovi ugošćavanja, prehrane ili zabave ili bilo koji troškovi izravno ili neizravno povezani s putovanjem ili boravkom ne priznaju se kao odbitak.

Međutim, to se isključenje ne primjenjuje na radnu odjeću ili zaštitnu odjeću, prostorije i opremu koja se osigurava za zaposlenike na njihovim radnim mjestima ili na smještaj koji se besplatno pruža zaposlenicima zaduženima za sigurnost ili nadzor na radnom mjestu.”

13 U svojoj presudi od 3. veljače 1989. u predmetu *Compagnie Alitalia* (u daljnjem tekstu: presuda *Alitalia*), *Conseil d'État* (Državno vijeće) odlučilo je da članak 25. Uredbe br. 79-1163 nije valjan zbog toga što je njime pravo na odbitak PDV-a isključeno za svu robu i usluge kojima se koriste osobe koje nisu zaposlene u društvu, što „nije u skladu s ciljem određenim člankom 17. stavkom 6. Šeste direktive, a to je neproširenje postojećih isključenja.”

14 Nakon presude *Alitalia*, Francuska Republika zatražila je dopisom od 13. travnja 1989. odobrenje od Vijeća, u skladu s člankom 27. stavkom 1. Šeste direktive, da nakon stupanja na snagu konačnih odredaba članka 17. stavka 6. Šeste direktive uvede odstupanja od tog članka kako bi u svoje zakonodavstvo uvela odredbu o isključenju prava na odbitak troškova smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave.

15 Francuska je vlada izjavila:

„Svrha te posebne mjere jest spriječiti utaju ili izbjegavanje poreza zbog neobračunavanja [PDV-a] na troškove koji po prirodi čine konačnu potrošnju. Rizici utaje i izbjegavanja poreza su veliki jer će se društva navesti da u okolnostima kad se radi o konačnoj potrošnji, izvršavaju isporuke u naturi ili u obliku darova, bez obračunavanja [PDV-a], i neće ispravno razlikovati troškove koji su nastali za rukovodstvo i zaposlenike od troškova nastalih za osobe koje nisu zaposlenici.

Međutim, isključenje se ne bi primjenjivalo na:

– troškove nastale za poreznog obveznika povezane s osiguravanjem smještaja, obroka, hrane ili pića uz naknadu;

– troškove smještaja koji se pruža besplatno za zaposlenike zadužene za sigurnost, zaštitu ili nadzor na gradilištima ili u poslovnim prostorima;

– troškove nastale za poreznog obveznika u izvršavanju njegovih ugovornih ili zakonskih obveza prema klijentima (na primjer: troškovi koje prikaže zrakoplovno poduzeće a odnose se na smještaj i prehranu putnika zbog duljeg čekanja u zračnoj luci).”

16 Vijeće je 28. srpnja 1989. donijelo Odluku 89/487. Prema drugoj i trećoj uvodnoj izjavi iz preambule,

„ [...] dopisom, čiji je primitak Komisija evidentirala 17. travnja 1989., Francuska Republika zatražila je odobrenje za uvođenje posebnog odstupanja od članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive;

[...] za određene isporuke i usluge koje primi porezni obveznik, a posebno one koje se odnose na njegove troškove reprezentacije, u Francuskoj vrijedi isključenje prava na odbitak, u skladu s člankom 17. stavkom 6. drugim podstavkom Šeste direktive; [...] svrha je te mjere isključenje prava na odbitak PDV-a obračunanog u troškovima smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave kako bi se spriječila utaja i izbjegavanje poreza; [...] isključenje se ne odnosi na troškove nastale za poreznog obveznika povezane s njegovim osiguravanjem smještaja, obroka, hrane ili pića uz naknadu, troškove smještaja koji se osigurava besplatno za zaposlenike zadužene za sigurnost, zaštitu ili nadzor na gradilištima ili u poslovnim prostorima ili troškove koji za poreznog obveznika nastaju u izvršavanju njegovih ugovornih ili zakonskih obveza prema klijentima.”

17 U članku 1. Odluke 89/487 predviđeno je sljedeće:

„1. Odstupanjem od članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive, Francuskoj Republici ovime se odobrava, privremeno i dok ne stupe na snagu pravila Zajednice o postupanju s troškovima iz prvog podstavka tog stavka, da isključi pravo na odbitak poreza na dodatnu vrijednost za troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave.

2. Isključenje iz stavka 1. ne primjenjuje se na:

- troškove nastale za poreznog obveznika povezane s osiguravanjem smještaja, obroka, hrane ili pića uz naknadu,
- troškove smještaja koji se pruža besplatno za zaposlenike zadužene za sigurnost, zaštitu ili nadzor na gradilištima ili u poslovnim prostorima,
- troškove koji za poreznog obveznika nastaju u izvršavanju njegovih ugovornih ili zakonskih obveza prema klijentima.” [neslužbeni prijevod]

18 Nakon donošenja Odluke 89/487, francuska vlada, člankom 4. Uredbe br. 89-885 od 14. prosinca 1989. (JORF, od 15. prosinca 1989., str. 15578.), izmijenila je članak 236. Priloga II. Općem poreznom zakoniku. Taj članak sada glasi ovako:

„[...] Porez na dodanu vrijednost koji se obračunava na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave privremeno se isključuje iz prava na odbitak.

Međutim, to isključenje ne primjenjuje se na:

- troškove koji su za poreznog obveznika nastali u vezi s osiguravanjem smještaja, obroka, hrane ili pića uz naknadu;
- troškove smještaja koji se pruža besplatno za zaposlenike zadužene za sigurnost, zaštitu ili nadzor na gradilištima ili u poslovnim prostorima;
- troškove koji za poreznog obveznika nastaju u izvršavanju njegovih ugovornih ili zakonskih obveza prema klijentima.”

Glavni postupak

Predmet C-177/99

- 19 U okviru poslovnih aktivnosti koje obavlja Ampafrance, za to društvo nastaju troškovi smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave. U lipnju 1993. društvo je odbilo PDV koji se obračunava na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, i za svoje zaposlenike i za osobe koje nisu zaposlenici.
- 20 Porezna uprava uputila je 30. studenoga 1993. društvu Ampafrance porezni zahtjev u iznosu od 252 086 FRF, što odgovara iznosu odbitka PDV-a na prethodno navedene troškove. To se usklađivanje temeljilo na članku 236. Priloga II. Općem poreznom zakoniku, kojim je u francusko pravo prenesena Odluka 89/487 i isključeno pravo na odbitak PDV-a koji se obračunava za troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave.
- 21 Društvo Ampafrance podnijelo je žalbu na tu odluku. Porezna uprava Maine-At Loire tu je žalbu odbila odlukom protiv koje je društvo Ampafrance pokrenulo postupak na Tribunal Administratif (Upravni sud), Nantes.
- 22 U tom postupku društvo Ampafrance tražilo je povrat iznosa koji je platilo za PDV na svoje poslovanje u lipnju 1993. te je, podredno, zatražilo da se Sudu uputi prethodno pitanje o valjanosti Odluke 89/487.

Predmet C-181/99

- 23 Porezna je uprava 1995., također na temelju članka 236. Priloga II. Općem poreznom zakoniku, uputila laboratorijima Choay, Millot Solac i Clin Midy porezne zahtjeve u iznosima od 260 524 FRF za laboratorij Choay, 661 796 FRF za laboratorij Millot Solac i 635 422 FRF za laboratorij Clin Midy, za PDV na troškove ugostiteljskih usluga za dobavljače i klijente koji su za njih nastali u studenome i prosincu 1993. i koje su odbili.
- 24 Budući da su žalbe protiv tih zahtjeva odbijene odlukama Porezne uprave Val-de-Marnea, društvo Sanofi, koje je preuzelo prava i obveze laboratorija Choay, Millot Solac i Clin Midy, pokrenulo je postupak protiv tih odluka na Tribunal Administratif (Upravni sud), Pariz. Nakon što je osnovan Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu), predmet je upućen tom sudu, koji je mjesno nadležan.
- 25 Društvo Sanofi je pred Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu) tvrdilo da nije valjana posebno Odluka 89/487, na kojoj se temelji članak 236. Priloga II. Općem poreznom zakoniku. U tom pogledu, iznijelo je pet razloga za nevaljanost, od kojih je sud odbio četiri. Kao peti tužbeni razlog, društvo Sanofi navelo je da se Odlukom 89/487 krši načelo proporcionalnosti Zajednice.

Prethodna pitanja

- 26 U predmetu C-177/99 Tribunal Administratif, Nantes, (Upravni sud u Nantesu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Budući da rješenje ovog spora ovisi o tomu jesu li odredbe Odluke Vijeća Europskih zajednica od 28. srpnja 1989. kojom se francuskoj vladi odobrava odstupanje od zamrznutog stanja koje je uvedeno Šestom direktivom 77/388/EEZ Vijeća Europskih zajednica od 17. svibnja 1977. i proširenje na treće strane isključenja troškova smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave iz prava na odbitak poreza, prvo, u skladu s ciljevima Šeste direktive, a posebno s njezinim člankom 27., u kojem se navodi da Vijeće,

odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije, može bilo kojoj državi članici odobriti uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive kako bi se pojednostavio postupak obračunavanja poreza ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza te, drugo, u skladu s načelom proporcionalnosti između poreznog cilja koji se želi ostvariti i sredstava upotrijebljenih za njegovo ostvarenje; samo će odgovor na to pitanje, čije rješenje nije evidentno, omogućiti procjenu utemeljenosti tužbenih razloga.”

- 27 U predmetu C-181/99 Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu) smatrao je da:

„Nije sporno da se privremeno odobrenje za isključenje iz prava na odbitak poreza koji se obračunava na sve troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave koje snosi porezni obveznik ne temelji na utvrđenoj sustavnoj utaji ili izbjegavanju poreza, već na pretpostavci koja proizlazi iz mješovite prirode troškova, zbog čega je lako moguća takva zlouporaba. Iako upravna tijela ističu da je ta mjera sustavnog isključenja [od prava na odbitak PDV-a koji se obračunava na takve troškove] opravdana zbog poteškoće uvođenja učinkovitog sustava provjere poslovne prirode tih troškova, odbitak troškova od dobiti koja se oporezuje porezom na dobit poduzeća ili porezom na dohodak, prema članku 39. stavku 5. točkama (b) i (f) Općeg poreznog zakonika, podliježe toj provjeri, kontrolom dokumentacije ili izravnom kontrolom u poslovnim prostorijama od strane porezne uprave, uz kontrolu suda nadležnog za porezna pitanja, za što su pravila jasno primjenjiva, bez obzira na različite uvjete prijavljivanja i naplate dotičnih poreza. Zadani cilj isto se tako može ostvariti utvrđivanjem ograničenja iznosa dopuštenih odbitaka. Stoga, uzimajući u obzir činjenicu da ta mjera odstupanja, koja je općenita i apsolutna, sprječava odbitak poreza obračunatog na troškove čija strogo poslovna priroda nije upitna, postoji ozbiljna sumnja u to je li odstupanje dopušteno Francuskoj Republici [Odlukom 89/487] krajnje nužno i proporcionalno zadanim ciljevima.”

- 28 Sukladno tomu, taj je sud odlučio:

„[...] prekinuti postupak u kojem se zahtijeva oslobođenje od spornih poreznih obveza poreza dok Sud Europskih zajednica ne donese prethodnu odluku o valjanosti Odluke [...] [89/487], s obzirom na načelo proporcionalnosti.”

- 29 Rješenjem predsjednika petog vijeća od 18. studenoga 1999., dva su predmeta spojena u svrhu usmenog postupka i presude.

O prethodnim pitanjima

- 30 Pitanjima koja su uputili Sudu, oba nacionalna suda u biti traže od Suda da odluči o valjanosti Odluke 89/487.

- 31 Prije ispitivanja valjanosti Odluke 89/487, primjereno je odrediti njezin doseg.

Doseg Odluke 89/487

- 32 Tužitelji u glavnom postupku tvrde da iz samog teksta Odluke 89/487, koji odražava zahtjev francuske vlade za odstupanje, proizlazi da je doseg dopuštenog odstupanja općenit i da se odnosi na sve troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, pri

čemu se ne razlikuju troškovi koji su nastali u korist rukovodstva ili zaposlenika društva od onih koji su nastali za osobe koje nisu zaposlene u društvu, ili troškovi koji su nastali u poslovnu svrhu od onih za zadovoljavanje osobnih potreba. Sukladno tomu, ako Sud odluči da je Odluka 89/487 nevaljana, to isključenje prava na odbitak PDV-a takvo je da ta vrsta troškova u Francuskoj postaje u potpunosti neprimjenjiva.

- 33 Francuska vlada i Komisija smatraju da, iako se Odluka 89/487, koja odražava zahtjev francuske vlade za odstupanje, odnosi općenito na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, u stvarnosti njezin je doseg ograničen u većoj mjeri i odnosi se samo na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave koji su nastali u korist osoba koje nisu zaposlene u društvu. To ograničeno tumačenje temelji se na presudi Alitalia, u kojoj je Državno vijeće odlučilo da članak 25. Uredbe br. 79-1163 nije u skladu s člankom 17. stavkom 6. Šeste direktive samo po tome što iz prava na odbitak PDV-a isključuje troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave koji su nastali u korist osoba koje nisu zaposlene u društvu.
- 34 Valja istaknuti da se, u skladu s temeljnim načelom na kojem počiva sustav PDV-a i koji slijedi iz članka 2. Prve i Šeste direktive, PDV primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije nakon odbitka PDV-a obračunanog izravno na ulazne operacije (presuda od 6. srpnja 1995., BP Soupergaz/Grčka, C-62/93, Zb., str. I-1883., t. 16.). Ustaljena je sudska praksa da je pravo na odbitak iz članka 17. i sljedećih članaka Šeste direktive sastavni dio sustava PDV-a te, u načelu, ne može biti ograničeno. To se pravo ostvaruje odmah u odnosu na sve poreze koji se obračunavaju na ulazne transakcije (vidjeti posebno gore navedenu presudu BP Soupergaz, t. 18. i presudu od 21. ožujka 2000. u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi / AEAT, C-110/98 do C-147/98, Zb., str. I-1577., t. 43.). Svako ograničavanje prava na odbitak utječe na razinu poreznog opterećenja te se mora na sličan način primjenjivati u svim državama članicama. Sukladno tomu, odstupanja su dopuštena samo u slučajevima koji su izričito navedeni u direktivi (gore navedena presuda BP Soupergaz, t. 18.).
- 35 U tom okviru Sud treba ocijeniti doseg Odluke 89/487, koja je donesena na temelju članka 27. Šeste direktive, i kojom je predviđeno da državi članici može biti odobreno uvođenje posebnih mjera radi odstupanja od Šeste direktive kako bi se pojednostavio postupak obračunavanja poreza ili kako bi se spriječile određene vrste utaje ili izbjegavanja poreza.
- 36 Tom se odlukom Francuskoj Republici odobrava odstupanje od pravila iz Šeste direktive u pogledu općeg načela prava na odbitak PDV-a iz članka 17. te Direktive.
- 37 Budući da se temelji na članku 27. Šeste direktive, valja smatrati da se Odlukom 89/487, bez obzira na opće uvjete odstupanja koje je dopušteno Francuskoj Republici, potonjoj odobrava uvođenje u svoj nacionalni pravni poredak određenih isključenja prava na odbitak PDV-a u pogledu troškova smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, koja nisu bila na snazi u njezinu zakonodavstvu u trenutku kada je Šesta direktiva stupila na snagu.
- 38 Takvo se tumačenje temelji na tekstu članka 27. Šeste direktive, u kojem se upotrebljava riječ „uvesti” te se mora tumačiti zajedno s člankom 17. stavkom 6. drugim podstavkom te direktive, kojim se državama članicama odobrava zadržavanje isključenja od prava na odbitak koje je predviđeno njihovim nacionalnim zakonodavstvom u trenutku kada je Šesta direktiva stupila na snagu.

- 39 U tom pogledu valja istaknuti da su isključenja prava na odbitak PDV-a, koja su postojala prije stupanja na snagu Šeste direktive, naknadno zadržana nepromijenjena u francuskom pravu, koje je, štoviše, proširilo isključenje prava na odbitak na neke druge situacije. U takvim okolnostima za troškove za koje je već u skladu s Uredbom br. 67-604 postojalo isključenje prava na odbitak PDV-a mora se smatrati kao da su obuhvaćeni klauzulom *standstill* iz članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive.
- 40 Odstupanje odobreno na temelju Odluke 89/487 stoga se u stvarnosti odnosi, prvo, na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave nastale u korist osoba koje nisu zaposlene u društvu, koji nisu bili predviđeni Uredbom br. 67-604 te, drugo, na troškove iste vrste koji su nastali u korist rukovodstva i zaposlenika društva i nisu bili obuhvaćeni isključenjem koje je proizlazilo iz Uredbe br. 67-604. U tom pogledu korisno je ustvrditi da je Uredbom br. 67-604 bilo isključeno pravo na odbitak PDV-a za troškove nastale zbog osiguravanja smještaja za rukovodstvo ili zaposlenike društva, pri čemu se nisu razlikovali troškovi nastali u poslovnu svrhu od onih nastalih kako bi se zadovoljile osobne potrebe, kao i za troškove ugošćavanja, prehrane i zabave koji su nastali kako bi se zadovoljile osobne potrebe rukovodstva ili zaposlenika društva.
- 41 Sada kad je preciziran doseg odstupanja koje je odobreno Odlukom 89/489, valja razmotriti pitanje valjanosti te odluke s obzirom na načelo proporcionalnosti, kao što su zatražili nacionalni sudovi.

Valjanost Odluke 89/487

- 42 Na početku valja istaknuti da, budući da Sud dosljedno priznaje načelo proporcionalnosti kao dio općih načela prava Zajednice (vidjeti posebno presudu od 11. srpnja 1989., Schröder / Hauptzollamt Gronau, 265/87, Zb. str. 2237., t. 21.), valjanost akata institucija Zajednice može se preispitati na temelju tog općeg načela prava (vidjeti presudu od 15. travnja 1997., Bakers of Nausea, C-27/95, Zb. str. I.-1847., t. 17.).
- 43 Kako bi se to učinilo, valja ispitati jesu li odredbe Odluke 89/487 nužne i prikladne za postizanje konkretnog cilja koji se tim odredbama želi ostvariti te je li utjecaj tih odredaba na ciljeve i načela Šeste direktive najmanji mogući.
- 44 Društva Ampafrance i Sanofi, koja tvrde da Odluka 89/487 nije valjana, ističu, kao prvo, da se u njoj upotrebljavaju neproporcionalna sredstva za borbu protiv utaje i izbjegavanja poreza jer se njome uvodi opće i sustavno isključenje prava na odbitak od PDV-a, na temelju pretpostavke rizika utaje i izbjegavanja poreza zbog mješovite (osobne i poslovne) prirode dotičnih troškova. Ona smatraju da je neproporcionalno za određene troškove isključiti pravo na odbitak jer takvo isključenje znači mjeru sprječavanja utaje ili izbjegavanja poreza, a da se pri tome ne zahtijeva dokazivanje da rizik utaje i izbjegavanja poreza stvarno postoji ili da se ne dopušta poreznom obvezniku da dokaže nepostojanje utaje ili izbjegavanja poreza tako što će pokazati da je trošak zaista nastao u poslovne svrhe.
- 45 Društvo Ampafrance nadalje navodi da, u skladu s presudom od 29. svibnja 1997., Finanzamt Bergisch Gladbach / Skripalle, C-63/96, Zb., str. I.-2847., t. 30., Vijeće nije moglo odobriti uvođenje nacionalnog odstupanja čija je svrha ostvariti ciljeve koji nisu ograničeni na one predviđene člankom 27. Šeste direktive. Svojim traženjem odobrenja od Vijeća za odstupanje od pravila iz Šeste direktive, francuske vlasti nisu se željele boriti

protiv rizika utaje i izbjegavanja poreza, već uvesti mehanizam koji bi im omogućio da više ne moraju provjeravati jesu li određeni troškovi nastali u poslovne svrhe ili ne.

- 46 Društva Ampafrance i Sanofi tvrde, kao drugo, da Odluka 89/487 nije u skladu s načelom proporcionalnosti jer se cilj koji se njome želi ostvariti može postići i drugim sredstvima koja manje ugrožavaju načela i ciljeve Šeste direktive. Dakle, u francuskom pravu postoje druge mjere koje bi poreznim tijelima omogućile učinkovito rješavanje problema utaje i izbjegavanja poreza, a koje bi bile manje ograničavajuće za porezne obveznike od općeg i sustavnog isključenja prava na odbitak PDV-a koji se obračunava na sporne troškove.
- 47 U tom pogledu tužitelji u glavnom postupku prije svega ističu da je u francuskom pravu već postojala odredba koja je imala učinak da se ne odbija PDV na troškove nastale za poreznog obveznika za osobne potrebe. U članku 230. stavku 1. Priloga II. Općem poreznom zakoniku tako je predviđeno da se PDV koji se obračunava na robu i usluge koje porezni obveznici stječu ili isporučuju sami sebi priznaje kao odbitak samo ako su ta roba ili usluge nužni za poslovanje.
- 48 Nadalje, društvo Ampafrance tvrdi da u francuskom pravu postoji sustav za učinkovitu kontrolu dotičnih troškova, odnosno sustav kojim se uvodi obveza prilaganja iscrpnog izvješća o općim troškovima (obrazac br. 2067) uz godišnje izvješće o rezultatima poslovanja. To izvješće sadržava pet kategorija općih troškova, uključujući troškove prehrane i zabave.
- 49 Tužitelji zatim primjećuju da se, u skladu s odredbama francuskog prava koje uređuje porez na dobit poduzeća (članak 39.1.1. Općeg poreznog zakonika), troškovi smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, koji su poslovne prirode, ako se dokaže da su nastali u interesu društva, mogu odbiti od dobiti prije razrezivanja poreza na dobit poduzeća. Na temelju presude o prethodnom pitanju iz predmeta C-181/99 proizlazi da ako se takav trošak odbija od oporezive dobiti, porezna tijela mogu provjeriti poslovnu prirodu tog troška pregledom relevantne dokumentacije ili izravnom provjerom u poslovnim prostorijama poreznog obveznika, uz kontrolu suda nadležnog za porezna pitanja.
- 50 Na kraju, prema društvu Sanofi, iz četvrte uvodne izjave u preambuli Odluke 89/487 proizlazi da se odobrenje Francuskoj Republici za uvođenje mjera kojima se u pogledu prava na odbitak PDV-a odstupa od pravila Šeste direktive moglo izdati samo privremeno i samo do trenutka stupanja na snagu pravila Zajednice kojima se utvrđuju troškovi koji nisu prihvatljivi za odbitak PDV-a. Zbog činjenice da Vijeće nije bilo u mogućnosti donijeti odredbe iz članka 17. stavka 6. prvog podstavka Šeste direktive, privremena situacija se produljila na način da je odstupanje neizbježno postalo neproporcionalno zadanim ciljevima.
- 51 Francuska vlada, Vijeće i Komisija osporavaju te argumente.
- 52 Prvo, Vijeće i francuska vlada smatraju da je Odluka 89/487 opravdana bez obzira na utvrđivanje planirane ili stvarne sustavne utaje ili izbjegavanja poreza. Po svojoj prirodi troškovi smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave mogu se iskoristiti kao sredstvo za utaju i izbjegavanje poreza zbog rizika da na konačnu potrošnju neće biti obračunat PDV, što je nadležnim tijelima teško kontrolirati jer nije lako odrediti je li taj trošak nastao kako bi se zadovoljile poslovne ili osobne potrebe. U tom je pogledu važno da se u članku 17. stavku 6. prvom podstavku Šeste direktive predviđa da se prema pravilima Zajednice koja

će se donijeti ni u kome slučaju neće moći odbiti PDV za troškove koji nisu u strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu.

- 53 Drugo, francuska vlada, Vijeće i Komisija smatraju da isključenje prava na odbitak PDV-a koji se obračunava na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave nije neproporcionalno sredstvo u svjetlu cilja borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza koji je određen u članku 27. Šeste direktive, jer je u ovom predmetu isključenje prava na odbitak bilo izričito ograničeno na situacije u kojima su postojali stvarni rizici od utaje i izbjegavanja poreza koji odgovaraju situacijama u kojima nije moguće odrediti jesu li troškovi poslovne ili osobne prirode.
- 54 Francuska vlada i Komisija tvrde u tom pogledu da su se francuske vlasti u svom zahtjevu za odstupanje ograničile na isključenje prava na odbitak PDV-a za one troškove za koje postoji ozbiljan rizik utaje i izbjegavanja poreza, jer su tražile da se odobrenje isključenja prava na odbitak ne primjenjuje na tri situacije u kojima takav rizik utaje ili izbjegavanja poreza ne postoji. Na temelju istih argumenata Vijeće navodi da Odluka 89/487, čiji tekst odgovara francuskom zahtjevu, ispunjava zahtjeve koje je odredio Sud u pogledu proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i zadanih ciljeva.
- 55 Na kraju, prema mišljenju Vijeća i francuske vlade isključenje prava na odbitak PDV-a koji se obračunava na troškove navedene u Odluci 89/487 nužno je sredstvo za postizanje zadanog cilja. Vijeće priznaje da su mogle biti predviđene druge mjere, kao što je ograničavanje iznosa odobrenih odstupanja. Međutim, Vijeće smatra da ta mjera ne bi bila učinkovita jer bi imala minimalan učinak na situaciju poreznog obveznika kada bi iznos bio određen na vrlo niskoj razini ili se, u suprotnom slučaju vrlo visokog iznosa ograničenja, njome ne bi ostvario zadani cilj. Francuska vlada tvrdi da je isključenje prava na odbitak PDV-a koji se obračunava na troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave nužno za postizanje cilja borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza koji je određen u članku 27. Šeste direktive, jer ni jedna druga postojeća zadovoljavajuća mjera ne bi mogla omogućiti provjeru prirode dotičnih troškova.
- 56 U pogledu argumenta da je isključenje prava na odbitak opravdano zbog činjenice da nije moguće učinkovito kontrolirati poslovnu ili drugu prirodu spornih troškova i da mu je cilj borba protiv utaje i izbjegavanja poreza, valja naglasiti da će možda kod troškova smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, čak i kada nastaju u vezi s redovnim poslovanjem društva, biti teško razlikovati osobni od poslovnog elementa troška. Nije sporno da rizik utaje ili izbjegavanja poreza može biti takav da opravda vrstu posebnih mjera kao što su one čije se uvođenje dopušta člankom 27. Šeste direktive. Međutim, taj rizik ne postoji ako iz objektivnih podataka proizlazi da je trošak nastao u strogo poslovne svrhe.
- 57 Zbog toga se ne mogu prihvatiti argumenti koje su iznijeli francuska vlada, Vijeće i Komisija, navedeni u točkama 53. i 54. ove presude. Činjenica je da se, bez obzira na tri izuzetka od tog isključenja navedena u članku 1. stavku 2., Odlukom 89/487 Francuskoj Republici odobrava da gospodarskim subjektima uskrati pravo na odbitak PDV-a koji se obračunava na troškove za koje mogu dokazati da su strogo poslovne prirode.
- 58 Zbog primjene sustava isključenja prava na odbitak odobrenog Odlukom 89/487, društva možda ne bi mogla odbijati PDV obračunat na poslovne troškove koji su za njih nastali te

bi se PDV stoga obračunavao na određene oblike međufazne potrošnje, što je protivno načelu prava na odbitak PDV-a, kojim se jamči neutralnost tog poreza.

- 59 U pogledu nužnosti traženog isključenja prava na odbitak, valja naglasiti da se, prvo, u Odluci 89/487 ne navode razlozi zbog kojih je odstupanje koje je tražila francuska vlada bilo nužno za sprečavanje određenih utaja i izbjegavanja poreza.
- 60 Drugo, valja primijetiti da, kako bi mjera Zajednice koja se odnosi na sustav PDV-a bila u skladu s načelom proporcionalnosti, odredbe koje sadržava moraju biti nužne za ostvarenje posebnog cilja koji se njome želi ostvariti te moraju imati najmanji mogući učinak na ciljeve i načela Šeste direktive.
- 61 Međutim, za borbu protiv utaje ili izbjegavanja poreza, mjera koja obuhvaća isključenje prava na odbitak PDV-a načelno za sve troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave, a pravo odbitka je temeljno načelo sustava PDV-a uspostavljenog Šestom direktivom, nije nužna mjera sve dok se u slučaju određenih troškova mogu predvidjeti odgovarajuće mjere koje su manje štetne za to načelo od isključenja prava na odbitak, ili ako takve mjere već postoje u nacionalnom pravnom poretku.
- 62 Iako se Sud ne bi trebao očitovati o primjerenosti drugih mogućih načina borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, uključujući ograničavanje iznosa odobrenih odbitaka ili uvođenje kontrole sličnoj onoj koja se primjenjuje u pogledu poreza na dohodak ili poreza na dobit poduzeća, valja istaknuti da u skladu s trenutačnim stanjem prava Zajednice, nacionalno zakonodavstvo kojim se isključuje pravo na odbitak PDV-a za troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave a da poreznom obvezniku kako bi iskoristio pogodnost prava na odbitak, nije ostavljena mogućnost dokazivanja da utaja ili izbjegavanje poreza ne postoji, nije mjera proporcionalna cilju borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza nego na ciljeve i načela Šeste direktive ima prekomjeren učinak.
- 63 Sukladno tomu, na prethodna pitanja koja su uputili sudovi Tribunal Administratif, Nantes (Upravni sud u Nantesu) i Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu) valja odgovoriti da Odluka 89/487 nije valjana.

Ograničenje vremenskih učinaka presude

- 64 Na raspravi je francuska vlada zatražila od Suda da, u slučaju da odluči da je Odluka 89/487 protivna načelu proporcionalnosti, razmotri mogućnost ograničavanja vremenskih učinaka ove presude.
- 65 U prilog tom zahtjevu, francuska vlada pozvala se na legitimna očekivanja u pogledu usklađenosti Odluke 89/487 s pravom Zajednice na koja je imala pravo. U tom pogledu ona ističe da se pridržavala okvira propisanog člankom 27. Šeste direktive i da je prvo ishodila odobrenje Komisije, a potom i odluku Vijeća u kojoj se francuskim vlastima odobrava da, na temelju odstupanja i do donošenja usklađenog sustava isključenja prava na odbitak PDV-a, primjenjuju isključenje prava na odbitak za troškove smještaja, prehrane, ugošćavanja i zabave koji su nastali u korist osoba koje nisu zaposlene u društvu. Zbog odobrenja Komisije i odluke Vijeća, kod francuske vlade stvorila su se neutemeljena nadanja da je Odluka 89/487 usklađena s pravom Zajednice.

- 66 U tom pogledu valja podsjetiti da Sud samo iznimno može, primjenjujući opće načelo pravne sigurnosti svojstveno pravnom poretku Zajednice, ograničiti mogućnost da se na odredbu koju je on protumačio zainteresirane osobe pozovu s ciljem dovođenja u pitanje pravnih odnosa ustanovljenih u dobroj vjeri. Takvo ograničenje može se odobriti, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, samo u istoj presudi u kojoj se odlučuje o zatraženom tumačenju. Pri utvrđivanju treba li ili ne učinak presude vremenski ograničiti, nužno je imati na umu da iako praktične posljedice svake sudske odluke valja pažljivo razmotriti, Sud ne može ići toliko daleko da umani objektivnost prava i ugrozi njegovu buduću primjenu zbog mogućih posljedica koje bi sudska odluka mogla imati na prošlost (vidjeti presude od 2. veljače 1988., Blaizot, 24/86, Zb., str. 379., t. 28 i 30. i od 16. srpnja 1992., Administration des Douanes et Droits Indirects / Legros i dr., C-163/90, Zb., str. I-4625., t. 30.).
- 67 U pogledu ovog prethodnog postupka, valja primijetiti da je ovo prvi puta da se u prilog zahtjevu za ograničavanje privremenih učinaka presude neka vlada pozvala na načelo legitimnih očekivanja. Na to se načelo, koje je posljedica načela pravne sigurnosti (presude od 15. veljače 1996., Duff i dr. / Minister for Agriculture and Food, Irska i Attorney General, C-63/93, Zb., str. I-569., t. 20. i od 18. svibnja 2000., Rombi i Arkopharma, C-107/97, Zb., I-3367., t. 66.) u pravilu pozivaju pojedinci (gospodarski subjekti) u situaciji kada su njihova legitimna očekivanja nastala zbog tijela javne vlasti (vidjeti posebno gore navedenu presudu Duff i dr., t. 22. i tamo navedenu sudsku praksu). Kao što je nezavisni odvjetnik primijetio u točki 83. svojeg mišljenja, vlada se ne može pozivati na načelo legitimnih očekivanja kako bi izbjegla posljedice odluke Suda kojom se odredba Zajednice proglašava nevaljanom, jer bi se time ugrozila mogućnost da pojedinci budu zaštićeni od djelovanja tijela javne vlasti na temelju nezakonitih pravila.
- 68 U svakom slučaju, iako su u ovom slučaju Komisija i Vijeće odobrili zahtjev francuskih vlasti za odstupanje od pravila iz članka 17. Šeste direktive zbog razloga povezanih s borbom protiv utaje i izbjegavanja poreza, prema sudskoj praksi Suda jasno se zahtijeva da sekundarno pravo mora biti usklađeno s općim načelima prava, a posebno s načelom proporcionalnosti (vidjeti u tom pogledu presude od 5. srpnja 1997., 114/76, Bela-Mühle / Grows-Farm, Zb., st. 1211., t. od 5. do 7. i od 11. lipnja 1998., Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises / Bundesamt für Finanzen, C-361/96, Zb., st. I-3495., t. 30.) Posebice, Sud je već odlučio da mjera koja se temelji na članku 27. Šeste direktive i čiji je cilj izbjeći utaju ili izbjegavanje poreza ne smije odstupati od načela utvrđenog Šestom direktivom, osim u granicama strogo nužnim za postizanje tog cilja (vidjeti u tom pogledu presudu od 10. travnja 1984., Komisija/Belgija, 324/82, Zb., str. 1861., t. 29.) i stoga je morao poštovati načelo proporcionalnosti.
- 69 U ovom slučaju, francuske su vlasti u velikoj mjeri doprinijele utvrđivanju sadržaja Odluke 89/487, u koju je doslovno prenesen njihov zahtjev za odstupanje (točke 9. i 10. dopisa od 13. travnja 1989.), s učinkom odobravanja isključenja prava na odbitak PDV-a plaćenog na ulazne transakcije, kao posebne mjere s ciljem sprječavanja utaje i izbjegavanja poreza, čak i ako je dotični trošak očigledno strogo poslovne prirode. U takvim okolnostima, francuske vlasti nisu mogle zanemariti činjenicu da prema svojem sadržaju Odluka 89/487 nije bila u skladu s načelom proporcionalnosti i stoga ne mogu tvrditi da je razumno vjerovati da je ta odluka valjana.
- 70 U takvim okolnostima nije primjereno ograničiti vremenske učinke ove presude.

Troškovi

- 71 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale francuska vlada, Vijeće i Komisija ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudovima koji su uputili zahtjev, na tim je sudovima da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (peto vijeće),

odgovarajući na pitanja koja su mu uputili sudovi Tribunal Administratif, Melun (Upravni sud u Melunu) presudom od 3. prosinca 1998. i Tribunal Administratif, Nantes (Upravni sud u Nantesu), presudom od 11. svibnja 1999., odlučuje:

Odluka Vijeća 89/487/EEZ od 28. srpnja 1989. kojom se Francuskoj Republici odobrava primjena mjere koja odstupa od članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet nije valjana.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgü 19. rujna 2000.

[Potpisi]

* Jezik postupka: francuski