SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE CHRISTINE STIX-HACKL,

predstavljeni 14. decembra 2004[1]

I – Uvod

1. Komisija s to tožbo predlaga, naj se ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, s tem da je v nasprotju s členoma 17 in 18 Šeste direktive 77/388/EGS (v nadaljevanju: Šesta direktiva)[2] določilo pravico, da se za določene dobave goriva za motorna vozila, izvršene osebam, ki niso davčni zavezanci, odbije vstopni davek na dodano vrednost, ni izpolnilo obveznosti po Pogodbi ES.

2. V tej zadevi se zastavlja zlasti vprašanje, ali je britanska ureditev davka na dodano vrednost, po kateri je delodajalec pri povračilu stroškov dobavljenega goriva svojim delavcem upravičen odbiti vstopni davek, primerljiva z nizozemsko ureditvijo odbitka vstopnega davka, za katero je Sodišče v sodbi z dne 8. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski[3] presodilo, da ni združljiva s členoma 17(2)(a) in 18(1)(a) Šeste direktive.

II – Pravni okvir

A – *Skupnostna ureditev*

3. Člen 4 Šeste direktive med drugim določa:

„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.

[...]

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1997 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 — Sodba z dne 8. novembra 2001 (C-338/98, Recueil, str. I-8265).

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.

[...]"

4. Člen 17(2)(a) Šeste direktive, z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka", določa:

„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."

5. Člen 18 Šeste direktive, z naslovom „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka", določa:

„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);

[...]

3. Države članice določijo pogoje in postopke, po katerih se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami odstavkov 1 in 2.

[...]"

6. Člen 22(3)(a) Šeste direktive med drugim določa:

„Vsak davčni zavezanec za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo opravi drugemu

davčnemu zavezancu, izda račun [...] in hrani kopijo računa.

Vsak davčni zavezanec mora prav tako izdati račun za vsako predplačilo, ki mu ga opravi drug davčni zavezanec, preden je dobava blaga ali storitev opravljena ali dokončana."

7. Člen 22(3)(c) Šeste direktive določa:

„Države članice določijo merila za odločanje, ali se dokument prizna kot račun."

B – *Nacionalna ureditev*

8. Člena 2 in 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (v nadaljevanju: odlok o DDV 1991), ki je začel veljati 1. decembra 1991, glede povračila stroškov goriva s strani davčnega zavezanca določata:

„2. Člen 3 se uporablja, kadar je gorivo dobavljeno osebi, ki ni davčni zavezanec, ki ji davčni zavezanec

a) plača dejanske stroške, ki jih je imela z gorivom, ali

b) plača znesek, ki se v celoti ali delno približa stroškom goriva, da bi povrnil te stroške, in ki je določen glede na:

i) celotno pot, ki jo prevozi vozilo, ki je porabilo gorivo (ne glede na to, ali se pri tem upoštevajo poti, ki niso bile prevožene v poslovne namene davčnega zavezanca), in

ii) delovno prostornino vozila ne glede na to, ali davčni zavezanec tej osebi povrne druge stroške.

3. Kadar se uporablja ta člen, se šteje, da je bilo gorivo v smislu člena 14(3) zakona o DDV 1983 [Value Added Tax Act 1983] dobavljeno davčnemu zavezancu za opravljanje njegove poslovne dejavnosti in za znesek, ki ustreza znesku, ki ga je plačal v skladu s členom 2(a) ali (b) (vsi drugi stroški razen goriva, so izvzeti).“

9. V pojasnilih, priloženih temu odloku, je navedeno:

„Ta odlok, ki začne veljati 1. decembra 1991, daje pravno veljavo že dolgo obstoječi upravni praksi. Odlok določa, da se gorivo, ki so ga kupili delavci, obravnava kot dobavljeno delodajalcu, kadar delavec prejme povračilo v obliki kilometrine ali na podlagi dejansko plačanega zneska. [...]“

10. Po opisu vlade Združenega kraljestva izvrši delodajalec v praksi povračilo stroškov v skladu s členom 2(b) odloka o DDV 1991 po sistemu: delavec izroči delodajalcu podroben dnevnik voženj, v katerem so zabeleženi službene vožnje, ustrezno število kilometrov in delovna prostornina uporabljenega vozila. Poleg tega delavec predloži delodajalcu tako imenovani poenostavljen račun goriva, ki poimensko ne izkazuje uporabnika goriva.

11. Delavec izračuna stroške goriva glede na objavljen seznam povprečnih stroškov goriva na kilometer, ki ga sestavi Royal Automobile Club, Automobile Association ali UK Customs (britanski carinski organ) na podlagi tarife, ki jo priznava Inland Revenue (finančna uprava), in na podlagi podrobnih podatkov proizvajalcev vozil. S pomočjo teh dejstev – števila kilometrov službenih voženj in stroškov goriva na kilometer za zadevno vozilo – lahko delodajalec, kot to potrjuje vlada Združenega kraljestva, natančno izračuna stroške službenih voženj delavca in jih ustrezno povrne.

III – Predhodni postopek in sodni postopek

12. Komisija je z opominom z dne 10. maja 1995 proti Združenemu kraljestvu začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, ker je menila, da je z

možnostjo odbitka iz členov 2 in 3 odloka o DDV 1991 kršen člen 18(1)(a) Šeste direktive, ker ni predpisana predložitev računa.

13. Po temeljiti preiskavi je Komisija svoj očitek razširila z opominoma z dne 17. oktobra 1996 in z dne 3. decembra 1997, v katerih je navedenemu očitku dodala še očitek kršitve člena 17 Šeste direktive. Potrdila je, da odlok o DDV 1991 krši tudi to določbo, ker dopušča odbitek davka na dobavo blaga in storitev delavcem, torej osebam, ki niso davčni zavezanci, ter v namene, ki niso povezani z dejavnostjo delodajalca.

14. Vlada Združenega kraljestva je očitke Komisije zavrnila z dopisi z dne 13. julija 1995, 16. decembra 1996 in 28. januarja 1998 ter zatrjevala, da po Šesti direktivi mora obstajati pravica do odbitka za povračilo stroškov goriva, ki so delavcem nastali pri opravljanju poslovne dejavnosti za račun delodajalca, kot je to urejeno v odloku o DDV 1991.

15. Stališče Komisije se ni spremenilo, zato je 14. oktobra 1998 na vlado Združenega kraljestva naslovila obrazloženo mnenje, v katerem je obdržala svoje mnenje iz pisnega odgovora z dne 15. decembra 1998. Komisija je, potem ko je bila 8. novembra 2001 izdana pričakovana sodba Sodišča v zadevi Komisija proti Nizozemski, 27. januarja 2003 vložila to tožbo, ki je bila v vpisnik Sodišča vpisana 28. januarja 2003.

16. Komisija Sodišču predlaga, naj ugotovi:

— da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, s tem da je v nasprotju z določbami členov 17 in 18 Šeste direktive davčnim zavezancem podelilo pravico do odbitka DDV za nekatere dobave goriva, izvršene osebam, ki niso davčni zavezanci, ni izpolnilo obveznosti iz Pogodbe ES;

— da se Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska naloži plačilo stroškov postopka.

Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska Sodišču predlaga, naj tožbo Komisije zavrne.

IV – Prizkus tožbenih razlogov Komisije

17. Tožbeni razlogi, ki jih je navedla Komisija, se nanašajo na pogoje za nastanek pravice do odbitka vstopnega davka, kot so določeni v členu 17(2) Šeste direktive, in na pogoje, ki so za izvrševanje pravice do odbitka vstopnega davka določeni v členu 18 te direktive.[4]

A – *Kršitev člena 17 Šeste direktive*

1. Glavne trditve strank

18. Po mnenju Komisije sporni odlok o DDV 1991 krši člen 17(2)(a) Šeste direktive, s tem da dopušča odbitek vstopnega davka pri dobavah osebi, ki ni davčni zavezanec, namreč delavcu, in s tem da ne zagotavlja, da bi se pravica do odbitka vstopnega davka nanašala samo na dobave goriva, ki se uporablja za obdavčljivo dejavnost delodajalca. Pri tem se Komisija v prvi vrsti opira na sodbo Komisija proti Nizozemski in meni, da je ta britanska ureditev primerljiva z ureditvijo, za katero je Sodišče v tej sodbi menilo, da ni združljiva s Šesto direktivo.

19. Komisija ne izključuje, da gre pri nakupih delavcev v številnih primerih v resnici za dobave za njihove delodajalce, torej dobave davčnemu zavezancu, ki ima pravico do odbitka vstopnega davka. Vendar v obravnavanem primeru v nasprotju s primerom iz sodbe Intiem[5] ni neposredne povezave med dvema davčnima zavezancema, torej med dobaviteljem goriva in delavcem.

20. Vlada Združenega kraljestva se najprej sklicuje na pomen načela, po katerem ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV na uporabljeno blago ali storitve, če in v obsegu, v katerem se to blago in storitve uporabljajo za njihove obvdavčljive transakcije. To naj bi zagotavljalo davčno nevtralnost vseh gospodarskih transakcij v Skupnosti.

4 — O tej delitvi glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Recueil, str. I-5583) in v opombi 3 navedeno sodbo Komisija proti Nizozemski, točka 71.

5 — Sodba z dne 8. marca 1988 (165/86, Recueil, str 1471).

21. Ta zadeva naj bi se nanašala na vprašanje, ali člen 17 Šeste direktive daje pravico do odbitka vstopnega davka, če delavec kupuje za delodajalčevo podjetje oziroma v korist delodajalčevega podjetja in mu potem podjetje te izdatke povrne. Če se blago ali storitve uporabljajo v okviru obdavčljivih transakcij, naj bi bilo brez pomena, ali je dejanski (ali pogodbeni) prejemnik blaga ali storitev delodajalec ali njegov delavec oziroma zastopnik.

22. Komisija naj se ne bi zavedala gospodarske realnosti. Če bi sledili njenim – formalnim – trditvam, delodajalec v nasprotju z določbami Šeste direktive ne bi mogel uveljavljati odbitka vstopnega davka za vse poslovne odhodke. Dobava goriva delodajalcu, ki je davčni zavezanec, za njegove obdavčljive transakcije bi se v resnici izvajala prek delavca. Položaj je približno primerljiv s položajem delavca, ki ima na poslovnem potovanju stroške prenočevanja, hrane in prevoza, ali delavca na gradbišču zunaj gradbenega podjetja, ki kupi orodje. Z nakupom goriva so sicer povezani posebni problemi razmejevanja, vendar to načeloma ne bi smelo biti v nasprotju s pravico do odbitka vstopnega davka.

23. Vlada Združenega kraljestva sicer priznava, da med sistemom, za katerega je šlo v sodbi Komisija proti Nizozemski, in britanskim sistemom obstajajo podobnosti. Vendar pa britanski sistem zagotavlja, da je davek na dodano vrednost v nasprotju s prvim sistemom – kolikor je to razumno mogoče pri sistemu, ki temelji na ocenah – odbiten le glede dejanskih prevoznih stroškov delavca. Vlada Združenega kraljestva se strinja z mnenjem, da bi morala biti pravica do odbitka vstopnega davka po odloku o DDV 1991 omejena na gorivo, uporabljeno v zvezi z obdavčljivimi transakcijami delodajalca. Pravica do odbitka vstopnega davka bi bila pri uporabi in izvajanju odloka o DDV 1994 dejansko omejena v tem smislu. V interesu delodajlca naj ne bi bilo, da povrne stroške goriva, ki presegajo stroške poslovnih voženj.

24. Vlada Združenega kraljestva je v pisnem odgovoru na vprašanje Sodišča priznala, da v odloku o DDV 1991 ni določena pravno zavezujoča povezava med pravico delodajalca do odbitka vstopnega davka na podlagi členov 2 in 3 odloka o DDV 1991 ter uporabo goriva, ki ga je kupil delavec v zvezi z obdavčljivimi transakcijami delodajalca. Potrebna povezava naj bi nastopila v smislu Value Added Tax Act 1994 (v nadaljevanju: zakon o DDV 1994). Določbe tega zakona, ki

jih opisuje vlada Združenega kraljestva, vsebujejo pravno podlago za odlok o DDV 1991, splošno definicijo davka na dodano vrednost (DDV na dobave blaga in storitve za potrebe podjetja, ki je davčni zavezanec) in ureditev, po kateri je pri mešani uporabi mogoče odbiti vstopni davek le *pro rata* za blago in storitve, uporabljene za potrebe podjetja.

2. Presoja

25. Preden se preizkusi vprašanje, ali je sporni mehanizem odbitka vstopnega davka na podlagi odloka o DDV 1991 združljiv s členom 17 Šeste direktive, je treba spomniti na določena pravna načela glede pravice do odbitka vstopnega davka, ki so urejena s temi določbami.

26. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do odbitka vstopnega davka del mehanizma DDV in je načeloma ni mogoče omejiti.[6] Namen ureditve o odbitku vstopnega davka je, da se podjetnika popolnoma razbremeni DDV, ki ga dolguje ali plača v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Zato sistem enotnega DDV zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen in rezultat, nevtralno davčno obremeni, če so te dejavnosti obdavčljive z DDV.[7]

27. V skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive ima „davčni zavezanec" pravico dolgovani ali plačani DDV na blago in storitve, ki mu jih je dobavil oziroma opravil „drug davčni zavezanec", odbiti, „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij".

28. Po besedilu te določbe torej pravica do odbitka predvideva, da je zadevna oseba davčni zavezanec v smislu Šeste direktive in da se zadevno blago in storitve uporabljajo za njegove obdavčljive transakcije[8].

29. Iz besedila člena 17(2)(a) Šeste direktive nadalje izhaja, da pravica do odbitka vstopnega davka obstaja le glede DDV, ki se plača

6 — Glej med drugim sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl (C-90/02, Recueil, str. I-3303, točka 38).

7 — Glej med drugim sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83. Recueil, str. 655, točka 19) in z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15).

8 — Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld (C-137/02, Recueil, str. I-5547, točka 24).

za blago ali storitve, ki jih davčnemu zavezancu dobavi drug davčni zavezanec.

30. Glede očitka Komisije, da delavec ni davčni zavezanec oziroma da je veriga storitev prekinjena, je treba najprej navesti, da v obravnavanem primeru – v skladu z določbo člena 4(4) Šeste direktive – med strankama ni sporno, da zadevni delavci, ki se jim povrnejo stroški goriva, niso davčni zavezanci.[9] Gre za vprašanje, ali je kljub temu „trikotnemu razmerju", za katero odlok o DDV 1991 dopušča odbitek vstopnega DDV, mogoče izhajati iz načela, da gre za dobavo med davčnima zavezancema, in sicer med prodajalcem goriva in delodajalcem.

31. Iz zgoraj navedene sodbe Intiem izhaja, da fizična dobava blaga delavcu ni v nasprotju s pravico delodajalca do odbitka vstopnega davka. V zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, je bilo gorivo tako kot v tej zadevi dobavljeno delavcu. Sodišče je glede tega menilo, da cilj omejitve pravice do odbitka vstopnega davka v členu 17(2) Šeste direktive plačanega za „blago [...], ki mu [ga] je dobavil [...]" „ne [more] biti izključitev pravice do odbitka DDV, plačanega za blago ki je bilo, čeprav je bilo prodano davčnemu zavezancu izključno za uporabo v okviru njegove poslovne dejavnosti, fizično izročeno njegovim delavcem, "[10].

32. Komisija je priznala, da delavci pogosto delujejo za račun svojega delodajalca in da je treba v takem primeru blago in storitve, ki jih prejmejo, v resnici obravnavati, kot da so dobavljeni delodajalcu. Vendar meni, da glede obravnavane ureditve to ni dokazano.

33. Zastavlja se torej vprašanje, v kakšnih okoliščinah je treba priznati dobavo delodajalcu, če je blago ali storitev prejel delavec. Pri tem gre v bistvu za „vprašanje dejstva, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh dejavnikov dejanskega stanja".[11] Vlada Združenega kraljestva je s primerom zastopnika, ki prejme povračilo za stroške potovanja, ali delavca, ki kupi orodje za gradbišče, dokazala, da glede tega lahko nastanejo problemi razmejevanja.

9 — Glej v opombi 3 navedeno sodbo Komisija proti Nizozemski, točki 45 in 46.

10 — V opombi 5 navedena sodba Intiem, točka 14.

11 — Glej sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 21).

34. Za nadaljnjo obravnavo je koristno spomniti, da obstaja tesna povezava med vprašanjem, ali gre za dobavo med dvema davčnima zavezancema, in vprašanjem, ali se zadevno blago oziroma storitve uporabljajo za gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca, ki jih je prejel.

35. V skladu z ustaljeno sodno prakso oseba kupi blago kot davčni zavezanec in ne kot zasebnik oziroma končni potrošnik, kadar ga pridobi za potrebe svojih obdavčljivih transakcij.[12] Če delavec uporabi blago ali storitve za potrebe svojega delodajalca, je to blago ali storitve del stroška blaga ali storitev, ki jih dobavi davčno zavezani delodajalec. V tem primeru delavec ne deluje kot končni potrošnik in veriga storitev ni prekinjena glede na to blago ali storitve.

36. Sodišče je v sodbi Intiem očitno izhajalo iz načela, da je bilo gorivo dobavljeno v okviru poslovne dejavnosti delodajalca oziroma da je bilo gorivo kupljeno za poslovne potrebe delodajalca.[13]

37. Poleg tega in v skladu z utemeljitvijo Sodišča v sodbi Komisija proti Nizozemski so bili v zadevi Intiem pogoji za odbitek vstopnega davka – zlasti pogoj, da obstaja dobava med davčnimi zavezanci – izpolnjeni, ker je delodajalec v tem primeru naročil, naj se blago na njegov račun dobavi njegovim delavcem, in je zato od dobavitelja prejel račune, s katerimi mu je bil zaračunan DDV za dobavljeno blago.[14]

38. V ureditvi, ki je podlaga za sodbo Komisija proti Nizozemski, pa te okoliščine niso bile podane; zadeva se je nanašala na pavšalno povračilo stroškov za amortizacijo delavčevega vozila in njegove porabe goriva. To povračilo stroškov za Sodišče ni veljalo kot zadosten indic obstoja „dobave“ v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive. Zato je Sodišče menilo, da ni mogoče presoditi, da je nizozemski mehanizem odbitka vstopnega davka združljiv s to določbo.[15]

12 — Glej v opombi 8 navedeno sodbo Faxworld, točka 28, in v opombi 11 navedeno sodbo Lennartz, točki 8 in 14, poleg tega glej sodbi z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 47) in z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 34).

13 — Glej točke 12, 14 in 16.

14 — Glej v opombi 3 navedeno sodbo Komisija proti Nizozemski, točki 52 in 53.

15 — *Ibidem*, točki 48 in 54.

39. Sodišče je v tej sodbi priznalo, da ta rešitev, ki temelji na dobesedni razlagi Šeste direktive, ni v celoti združljiva z namenom določbe člena 17(2)(a) in z nekaterimi cilji, ki jih zasleduje Šesta direktiva, vendar ni določilo – brez delovanja Skupnosti – podlage za pravico odbitka vstopnega davka, kot jo je določilo nizozemsko pravo.[16]

40. Če v obravnavanem primeru vzamemo za podlago sodbo Komisija proti Nizozemski, je treba ugotoviti, da ureditev o odbitku, kot je določena v odloku o DDV 1991 in kot jo je prikazala vlada Združenega kraljestva, vsekakor ne predvideva neposrednega obračuna ali druge neposredne povezave med dobaviteljem goriva in delodajalcem ter tako torej ne gre za dobavo predmetov med davčnima zavezancema. Očitek Komisije glede tega je torej utemeljen.

41. Očitek Komisije gre dlje – kar se mi zdi pomembnejše –, tako da zadevni mehanizem odbitka vstopnega davka naj ne bi zagotavljal, da se nanaša samo na blago, ki se uporablja za potrebe obdavčljivih transakcij delodajalca. Vlada Združenega kraljestva je nasprotno zatrjevala, da britanski mehanizem odbitka vstopnega davka v nasprotju s tistim iz sodbe Komisija proti Nizozemski, zagotavlja, da je DDV mogoče odbiti samo glede dejanskih stroškov goriva, ki jih imajo delavci.

42. Treba je priznati, da obračunska metoda, ki se uporablja v Združenem kraljestvu, načeloma dopušča, da delodajalec povrne stroške na podlagi prevožene razdalje, delovne prostornine vozila in dejanskih povprečnih stroškov goriva, kar natančneje ustreza dejanskim stroškom goriva delavčevih službenih voženj kot pavšalna približna ureditev, kot je v zadevi Komisija proti Nizozemski.

43. Pri odloku o DDV 1991 ni zelo problematičen obračunski ključ za gorivo, ampak bolj dejstvo, da besedilo odloka o DDV 1991 ne zagotavlja, da delodajalec ne bi mogel opraviti odbitka vstopnega davka na gorivo za neslužbene vožnje svojih delavcev.

44. Člen 2(b) odloka o DDV 1991 namreč dopušča odbitek vstopnega davka glede na znesek, ki se v celoti ali delno približa

16 — *Ibidem*, točki 55 in 56; kar je lahko prej restriktivna razlaga glede na druge sodbe Sodišča v zvezi s Šesto direktivo. Kot primer glej v opombi 8 navedeno sodbo Faxworld, točka 42, v tem kontekstu glej tudi sodbo z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 23), po kateri je „upoštevanje gospodarske realnosti temeljno merilo pri uporabi skupnega sistema DDV".

stroškom goriva osebe, ki ni davčni zavezanec (delavec), in se mu plača kot povračilo teh stroškov.

45. Vlada Združenega kraljestva je prav tako priznala, da ne obstaja pravno zavezujoča povezava med pravico delodajalca do odbitka vstopnega davka v skladu s členoma 2 in 3 odloka o DDV 1991 ter uporabo goriva, ki ga je delavec kupil za obdavčljive transakcije delodajalca.

46. Glede določb zakona o DDV 1994, na katere je bilo opozorjeno šele v pisnem odgovoru na vprašanje Sodišča[17], po eni strani ni mogoče razumeti, v kakšnem obsegu bi te splošne določbe lahko zagotavljale, da se pravica do odbitka vstopnega davka po členu 2 odloka o DDV 1991 nanaša le na gorivo, uporabljeno v poslovne namene, zlasti ker se gorivo v smislu tega člena presoja po členu 3 tega odloka v povezavi s členom 14(3) zakona o DDV 1994, kot da je dobavljeno davčnemu zavezancu za potrebe poslovne dejavnosti, ki jo opravlja; po drugi strani je mogoče ugotoviti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso direktive nedvomno izvesti zavezujoče, določno in jasno, tako da ustrezajo načelu pravne varnosti[18].

47. Vendar odlok o DDV 1991 – v povezavi z zakonom o DDV 1994 – ne pomeni temu ustreznega prenosa pravice do odbitka vstopnega davka in praksa v skladu z direktivo pri uporabi odloka o DDV 1991, kot jo zatrjuje vlada Združenega kraljestva, ne more zadostiti zahtevam jasnosti in pravne varnosti.[19]

48. Končno je vlada Združenega kraljestva izjavila, da je pripravljena spremeniti odlok o DDV 1991 in da je Komisiji to že predlagala. V tej zvezi zadošča navedba, da je neizpolnitev obveznosti v skladu z ustaljeno sodno prakso treba presojati glede na položaj, v katerem je bila država članica ob izteku roka, ki je bil določen v obrazloženem mnenju;

17 — Glej zgoraj, točka 24.

18 — Glej med drugim sodbe z dne 13. marca 1997 v zadevi Komisija proti Franciji (C-197/96, Recueil, str. I-1489, točki 14 in 15); z dne 4. decembra 1997 v zadevi Komisija proti Italiji (C-207/96, Recueil, str. I-6869, točka 26) in z dne 18. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Italiji (C-162/99, Recueil, str. I-541, točka 22).

19 — Glej med drugim sodbo z dne 30. maja 1991 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-59/89, Recueil, str. I-2607, točka 28).

Sodišče ne more upoštevati sprememb, ki so nastopile kasneje.[20]

49. Očitek Komisije, da sporna ureditev odbitka ne zagotavlja, da bi se odbitek vstopnega davka izvajal le glede blaga in storitev, ki se uporabljajo za potrebe obdavčljivih transakcij delodajalca, je torej utemeljen.

50. Upoštevajoč zgoraj navedeno je očitek kršitve člena 17 Šeste direktive utemeljen.

B – *Kršitev člena 18 Šeste direktive*

1. Glavne trditve strank

51. Komisija s tem tožbenim razlogom zatrjuje, da je odlok o DDV v nasprotju s členom 18(1)(a) Šeste direktive, ker daje pravico do odbitka vstopnega davka, ne da za to določil pogoj, da ima davčni zavezanec račun, izstavljen v skladu s členom 22(3).

52. Komisija, ki se opira na sodbo Komisija proti Nizozemski, navaja, da kadar ne gre za dobavo blaga ali storitev med davčnimi zavezanci in zato ni bilo mogoče izdati računa ali drugega ustreznega dokumenta, bi dodelitev pravice do odbitka vstopnega davka kršila tudi člen 18(1)(a) Šeste direktive.

53. Vlada Združenega kraljestva se s tem mnenjem strinja, če bi Sodišče ugodilo prvemu tožbenemu razlogu. Če pa bi Sodišče odločilo, da v primeru, kot je obravnavani, obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, tudi člena 18 Šeste direktive ne bi bilo mogoče razlagati tako, da neobstoj računa nasprotuje tej pravici. Vlada Združenega kraljestva se glede tega sklicuje na svojo pravico na podlagi člena 18(3) Šeste direktive, da določi „pogoje in postopke“ pravice do posebnega odbitka.

20 — Glej med drugim sodbi z dne 26. junija 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-152/00, Recueil, str. I-6625, točka 15) in z dne 12. septembra 2002 v zadevi Komisija proti Franciji (C-233/00, Recueil, str. I-6873, točka 15).

2. Presoja

54. Vlada Združenega kraljestva ni zanikala, da je, kadar pogoji za dodelitev pravice do odbitka vstopnega davka niso izpolnjeni, kršen tudi člen 18(1)(a) Šeste direktive. Ker mehanizem odbitka vstopnega davka ni v skladu s členom 17 Šeste direktive, je tudi drugi tožbeni razlog Komisije utemeljen.

V – Predlog

55. Glede na zgoraj navedeno, Sodišču predlagam, naj:

1. ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, s tem da 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 dodelilo pravico do odbitka DDV za določene dobave goriva, izvršene osebam, ki niso davčni zavezanci, ni izpolnilo obveznosti na podlagi Pogodbe ES;

2. Združenemu kraljestvu naloži plačilo stroškov postopka.