

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 11. decembra 2008¹

1. V skladu z zakonodajo Skupnosti o DDV, kot jo razlaga Sodišče, je oseba, ki zgradi stavbo za uporabo delno za namene obdavčljive dejavnosti in delno za zasebne namene, upravičena vključiti celo hišo v podjetje in tako pridobiti takojšnjo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV na gradbene stroške. Nato mora zasebno uporabo dela hiše šteti kot dobavo proti plačilu, ki je predmet izstopnega DDV. Kljub temu ji takšna ureditev lahko nudi finančne prednosti v razmerju do osebe, ki zgradi podobno hišo, ki ni predvidena za uporabo za obdavčljivo dejavnost in za katero tako ne nastane pravica do odbitka vstopnega davka.

2. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe avstrijsko Verwaltungsgerichtshof (Višje upravno sodišče) sprašuje, ali je ta prednost skladna z načelom enakega obravnavanja ali pravili Skupnosti o državni pomoči. Prav tako zastavlja vprašanja glede veljavnosti nacionalne izključitve pravice do odbitka, ki je veljala, preden je stopila v veljavo zakonodaja Skupnosti o DDV, vendar je bila

naknadno spremenjena zaradi napačnega razumevanja sodne prakse Sodišča.

Upoštevno pravo Skupnosti

Temeljne določbe

3. Spor pred nacionalnim sodiščem v glavni stvari se nanaša na hišo, zgrajeno med letoma 2002 in 2004, tako da je upoštevna zakonodaja Skupnosti Šesta direktiva o DDV.²

2 – Šesta direktiva 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, večkrat spremenjena; v nadaljevanju: Šesta direktiva). S 1. januarjem 2007 jo je nadomestila Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), katere cilj je bil predstaviti veljavne določbe jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, ne da bi to načeloma povzročilo vsebinske spremembe obstoječe zakonodaje. Spodnje napotitve na določbe Direktive 2006/112 tako ne pomenijo, da je njihovo besedilo enako kot v ustreznih določbah Šeste direktive.

1 – Jezik izvornika: angleščina.

4. Na podlagi člena 2(1) te direktive³ je predmet DDV vsaka „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“. V skladu s členom 11A(1)(a)⁴ je davčna osnova po splošnem pravilu predvsem celotni znesek prejetega plačila.

uporabljene za namen oproščenih transakcij, to pomeni za tiste, ki so navedene zlasti v členu 13 Šeste direktive⁷, ali za transakcije, ki so v celoti zunaj področja uporabe DDV, kakršne so tiste, ki niso opravljene za plačilo ali jih ne opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.

5. Vendar je v skladu s členom 17(2)⁵ davčni zavezanec upravičen odbiti od davka, ki ga je dolžan plačati („izstopni davek“), vsak DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec („vstopni davek“), dokler se to blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih (izstopnih) transakcij. Na podlagi člena 17(1)⁶ pravica do odbitka vstopnega davka nastane, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka (to pomeni, ko se davčnemu zavezancu dobavi blago oziroma opravi storitve, in ne ko sam opravlja obdavčljive transakcije).

Težave mešane uporabe

7. Več določb ureja vidike težav, ki lahko nastanejo, ker lahko davčni zavezanec obdavčene dobave blaga ali storitev iz katerega koli razloga uporabi delno za obdavčene izstopne transakcije in delno za druge namene. V takšnem položaju je jasno, da je pomembno ohraniti razliko med obdavčenimi in drugimi transakcijami ter ujemanje med odbitki vstopnega davka in obračunom izstopnega davka.

6. Ker pravica do odbitka nastane le glede dobav, uporabljenih za namen obdavčenih transakcij, takšna pravica ne nastane, če so

8. Obravnavani sta dve obliki mešane uporabe. Na eni strani so primeri, ko davčni zavezanec pridobi dobave v okviru dejavnosti

3 – Glej člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112.

4 – Glej člen 73 Direktive 2006/112.

5 – Glej člen 168(a) Direktive 2006/112.

6 – Glej člen 167 Direktive 2006/112.

7 – Glej člene od 131 do 137 Direktive 2006/112. Zlasti člen 13B(b) Šeste direktive oprošča lizing in dajanje nepremičnin v najem; vendar člen 13C(a) omogoča državam članicam, da dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev takšnega lizinga in dajanja v najem (člena 135(1)(l) in 137(1)(d) Direktive 2006/112).

in jih uporabi delno za poslovne in delno za neposlovne namene. Na drugi strani so tisti, pri katerih so v okviru dejavnosti opravljene izstopne transakcije, ki so obdavčene, in izstopne transakcije, ki niso obdavčene.

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

9. Prvič, v zvezi z zasebno uporabo blaga iz poslovnih sredstev in s primerljivimi položaji člen 5(6) Šeste direktive⁸ določa: „Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten.“

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi v izkrivljanje konkurence.“

10. V zvezi s storitvami člen 6(2)⁹ podobno določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

11. S pridržkom te možnosti odstopanja v primeru člena 6(2) pomenita ti določbi, da mora davčni zavezanec, kadar dobavi blago ali storitve od svoje družbe, vendar za svojo neposlovno uporabo, pri čemer je odbil vstopni davek na dobavo, ki jih je v ta namen pridobil, dejansko sam sebi zaračunati DDV na transakcijo.

⁸ – Glej člen 16 Direktive 2006/112.

⁹ – Glej člen 26 Direktive 2006/112.

12. V takšnih primerih je davčna osnova določena v skladu s členom 11A(1)(b) in (c)¹⁰, v skladu s katerim:

13. Drugič, člen 17(5) Šeste direktive¹¹ ureja primere, ko davčni zavezanec uporablja blago ali storitve za transakcije, pri katerih ima pravico do odbitka DDV in za transakcije, pri katerih nima te pravice. V takšnih primerih je v skladu s prvim pododstavkom „odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam“.

„[...]“

(b) [je] pri dobavah iz člena 5(6) [...] nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali, ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

(c) [so] pri dobavah iz člena 6(2) celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve;

14. Na podlagi drugega pododstavka se ta delež praviloma določi v skladu s členom 19¹² – ki ga v bistvenem določa kot ulomek prometa pri transakcijah, pri katerih je DDV odbiten, deljenega s celotnim prometom.¹³

[...]“

10 – Glej člena 74 in 75 Direktive 2006/112.

11 – Glej člen 173 Direktive 2006/112.

12 – Glej člena 174 in 175 Direktive 2006/112.

13 – Vendar člen 17(5) prav tako omogoča državam članicam, da znotraj določenih okvirov spremenijo pravilo. Natančneje, obstaja možnost ločenega računovodstva za obdavčljive in neobdavčljive dele dejavnosti in možnost določitve odbitnega deleža vstopnega davka v skladu z uporabo, za katero so dobave izvedene – na primer polovica vstopnega davka bo odbitna glede blaga, katerega polovica je bila uporabljena za namene obdavčljivih izstopnih transakcij, in polovica za neobdavčljive izstopne transakcije, ne glede na sorazmerno vrednost obeh vrst izstopnih transakcij.

15. Poleg tega člen 20(1) in (2) Šeste direktive¹⁴ določa, da se vsota odbitkov vstopnega davka popravi, kadar je to primerno:

izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

Z odstopanjem od prejšnjega odstavka, lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih petih let od trenutka prve uporabe blaga.

(a) če je ta odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.“

(b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije [...].

Sodna praksa Sodišča glede mešane uporabe investicijskega blaga

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali

16. Sodišče je imelo več priložnosti razlagati zgornje določbe Šeste direktive v povezavi

¹⁴ – Glej člene od 184 do 192 Direktive 2006/112.

z mešano uporabo investicijskega blaga, zlasti zgradb, nazadnje v zadevi Wollny. Druge pomembne sodbe so bile izdane v zadevah Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling in Charles.¹⁵

17. V sodbi Lennartz je Sodišče uvedlo načelo, da ima davčni zavezanec, ki uporablja blago za namen poslovne dejavnosti, ob pridobitvi blaga pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 17 Šeste direktive, ne glede na to, kako majhen je delež uporabe za namen dejavnosti.¹⁶

18. V sodbi Seeling je Sodišče odločilo, da je treba zasebno uporabo stavbe davčnega zavezanca, ki je v celoti vključena v poslovna sredstva njegovega podjetja, obravnavati kot obdavčljivo dobavo storitev (v skladu s členom 6(2) Šeste direktive) in je ni mogoče šteti za lizing ali dajanje lastnine v najem (ki bi bila v skladu s členom 13B(b) oproščena).¹⁷

15 – Sodbe z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795), z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775), z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi (C-415/98, Recueil, str. I-1831), z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101); z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C-434/03, Zodl., str. I-7037) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C-72/05, ZOdL., str. I-8297).

16 – Zlasti v točkah od 26 do 28 in 35 sodbe.

17 – Točke od 40 do 56 sodbe.

19. V sodbi Charles je veliki senat potrdil to sodno prakso, zlasti z izrecno ugotovitvijo, da ima davčni zavezanec pri uporabi investicijskega blaga za namene dejavnosti in za zasebne namene glede DDV izbiro (i) da to blago v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja, (ii) da ga v celoti ohrani v zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV ali pa (iii) da ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporabi za dejavnost. V zvezi s tem je ugotovilo, da člena 6(2) in 17(2) in (6) Šeste direktive nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki davčnemu zavezancu ne dovoli, da v poslovna sredstva podjetja v celoti vključi takšno blago in da, kadar je to primerno, v celoti in takoj odbije DDV, ki ga mora plačati za pridobitev takega blaga.¹⁸

20. Nazadnje je Sodišče v sodbi Wollny ugotovilo, da je, kadar se nepremičnina, ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, delno uporablja za zasebne namene, mogoče zaračunati davčno osnovo za dobavo v skladu s členom 6(2) Šeste direktive kot odstotek stroškov pridobitve in gradnje stavbe, ki pomeni delež, odmerjen za zasebno uporabo, razporejen na obdobje popravka začetnega odbitka v skladu s členom 20. Izpostavilo je, da takšna rešitev zagotavlja enakopravnost med davčnimi zavezanci in končnimi potrošniki, ker se izogiba določenim primerom neobdavčene končne potrošnje.¹⁹

18 – Točki 23 in 36 sodbe.

19 – Točke od 20 do 54 sodbe, zlasti točki 48 in 53.

21. Vendar je treba navesti, da je Komisija predlagala Svetu vključitev novega člena 168a v Direktivo 2006/112²⁰, ki se glasi:

„Pri pridobitvi, gradnji, prenovitvi ali občutni spremembi nepremičnine je izhodiščna uveljavitev pravice do odbitka, ki nastane, ko nastane obveznost obračuna davka, omejena na odstotek dejanske uporabe premoženja za transakcije, ki povzročijo pravico do odbitka.

Z odstopom od člena 26 [21] se sprememba v deležu uporabe nepremičnin iz prvega odstavka upošteva pod pogoji, ki so določeni v členih 187, 188, 190 in 192[22] za prilagoditev začetne uveljavitve pravice do odbitka.

Spremembe iz drugega odstavka bodo upoštevane v obdobju, ki ga določijo države članice v skladu s členom 187(1)[23] za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago.“

20 – COM(2007) 677 konč. z dne 7. novembra 2007, predlog direktive Sveta o spremembi DDV Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost člen 1(11).

21 – Enak členu 6(2) Šeste direktive.

22 – Enak členu 20(2), (3), (4) in (6) Šeste direktive.

23 – Enak drugemu in tretjemu pododstavku člena 20(2) Šeste direktive.

22. V obrazložitenem memorandumu je navedeno, da je cilj predlagane nove določbe razjasniti uveljavitev pravice do odbitka vstopnega DDV na pridobitev ali gradnjo nepremičnine, ki je namenjena za poslovno in neposlovno uporabo ali na gospodarsko primerljive transakcije glede takšnega premoženja. Začetni odbitek bi bil omejen na dejansko uporabo lastnine za izstopne transakcije, ki dajejo pravico do odbitka. Pri mešani uporabi celoten in takojšen odbitek ne bi bil več mogoč, vendar bi sistem popravkov upošteval povečanja in zmanjšanja poslovne uporabe. Ta sistem bi v obdobju popravkov nadomestil davek na zasebno uporabo v skladu s členom 26 Direktive 2006/112 (enak členu 6(2) Šeste direktive) in bi deloval podobno kot – in se uporabljal vzporedno z njim – obstoječi sistem popravkov odbitkov, kadar se odstotek obdavčenih in oproščenih transakcij spreminja.

„Prehodne“ določbe glede izključitev odbitkov

23. Člen 17(6) Šeste direktive²⁴ določa, da Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka DDV, vendar natančno navede, da v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso

24 – Glej člen 176 Direktive 2006/112.

nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

nega zavezanca za njegovo zasebno življenje, med drugim z izdatki za lasten dom. Ta določba je ostala nespremenjena v celotnem upoštevnem obdobju.

24. Za primere do odločitve Sveta drugi pododstavek člena 17(6) določa: „Do začetka veljavnosti zgornjih lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.“

25. Obravnavana pravila niso bila sprejeta, zato se še naprej uporabljajo prehodne določbe.

28. Po drugi strani člen 12(2), točka 1, ureja odbitke pri nepremičninah. Ko je v Avstriji z dnem pristopa k Skupnosti²⁵ začela veljati Šesta direktiva, je ta določba onemogočala vsakršen odbitek vstopnega davka glede dela stavbe, ki jo davčni zavezanec uporablja za zasebne stanovanjske namene. Na podlagi novele zakona iz leta 1997 je mogoče stavbe, ki so v mešani uporabi, v celoti šteti kot del sredstev družbe. Vendar je na podlagi členov 6(1), točka 16, 6(2) in 12(3) UStG, branih skupaj, uporaba dela stavbe za zasebne stanovanjske namene transakcija, ki je oproščena plačila DDV (in tako onemogoča odbitek vstopnega davka).

Upoštevena avstrijska zakonodaja

26. Predložitveno sodišče je obrazložilo, da dve prekrivajoči se določbi Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) 1994 („UStG“) preprečujeta odbitek vstopnega DDV pri nepremičninah, ki se uporabljajo za zasebne namene.

29. V pripravljavnih dokumentih k noveli zakona je izrecno navedeno, da zaradi sodne prakse Sodišča stavbe, ki jih davčni zavezanec uporablja za zasebne stanovanjske namene, lahko uživajo davčne ugodnosti in da je namen

27. Po eni strani člen 12(2), točka 2(a) preprečuje odbitke DDV pri izdatkih davč-

25 – Natančneje 1. januar 1995. Splošno znano je, da so upošteвне določbe, čeprav je UStG 1994 uradno začel veljati istega dne, samo ponovna uveljavitev predhodnih določb, ki so ostale nespremenjene od leta 1997. Tako ni vprašljivo, da niso bile v veljavi (v daljšem obdobju), preden je Šesta direktiva začela veljati v Avstriji.

oprostitve prepričati takšno nezaželeno davčno olajšavo pri zasebnem sektorju.

Dejansko stanje, postopek in predlog za sprejetje predhodne odločbe

30. Zdi se, da davčne oblasti menijo, da sodba Seeling (da zasebne uporabe nepremičnine, ki je del poslovnih sredstev, ni mogoče obravnavati kot oproščen lizing ali dajanje v najem) ne vpliva na položaj v Avstriji, saj je izključitev pravice do odbitka urejena v drugem pododstavku člena 17(6) Šeste direktive.

32. Med novembrom 2002 in junijem 2004 je bila zgrajena hiša z bazenom Sandre Puffer, ki je obvestila davčne oblasti, da bo del oddajala za poslovno uporabo, ki je predmet DDV. Približno 11 % stavbe se je uporabljalo za poslovne namene. S. Puffer je celotno hišo vključila v poslovna sredstva za poslovno dejavnost in, sklicujoč se na sodbo Seeling, zahtevala odbitek celotnega vstopnega davka, ki ji je bil obračunan v zvezi z gradnjo hiše. Davčne oblasti niso dovolile nobenega odbitka glede bazena. Za preostanek pa so dovolile odbitek v višini 11 % nepremičnine, ki se uporablja v poslovne namene.

31. Naj omenim, da je bila od upoštevne trenutka v predmetni zadevi nacionalna oprostitve davka za zasebno stanovanjsko uporabo prostorov, določenih za poslovno uporabo, ki preprečuje odbitek vstopnega davka, dvakrat spremenjena²⁶ in da je Svet dovolil Avstriji, da z odstopom od člena 17(2) Šeste direktive izključi izdatke od pravice do odbitka DDV, kadar je več kot 90 % blaga in storitev uporabljenih za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali na splošno za neposlovne namene.²⁷

33. Pritožbo S. Puffer zdaj obravnava Verwaltungsgerichtshof.

²⁶ – BGBl I št. 134/2003 in BGBl I št. 27/2004.

²⁷ – Sklep Sveta 2004/866/ES z dne 13. decembra 2004, ki dovoljuje Republikli Avstriji uporabo ukrepa o odstopanju od člena 17 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL L 371, str. 47), ki se uporablja do 31. decembra 2009. Francija in Nemčija uživata podobna odstopanja.

34. Zatrjuje, prvič, da ima v skladu s sodno prakso Sodišča pravico vključiti celotno hišo v poslovna sredstva s celotnim odbitkom vstopnega davka.

35. Predložitveno sodišče izpostavlja, da v skladu s sodbo Seeling davčni zavezanec lahko odbije vstopni DDV glede delov stavbe, ki se uporabljajo za zasebne namene, če se preostanek stavbe uporablja za obdavčljive namene. Če zgradi hišo za zasebno uporabo, lahko odbije celoten vstopni DDV, če se vsaj ena soba uporablja za njegovo poslovno dejavnost. DDV je obračunan na zasebno uporabo v skladu s členom 6(2) Šeste direktive, vendar je razporejen na obdobje 10 let. Tako se obravnava razlikuje glede na to, ali je upoštevana oseba davčni zavezanec ali ne. Oba primera vključujeta končno uporabo, vendar daje Šesta direktiva davčnemu zavezancu ugodnost v višini okoli 5 % stroškov hiše in okoli 25 % celotnega vstopnega DDV, medtem ko drugim državljanom v zvezi z enako končno uporabo na voljo ni nobena takšna ugodnost.²⁸ Tako predložitveno sodišče sprašuje, ali so določbe Šeste direktive v nasprotju s skupnostnim načelom enakega obravnavanja. Če bi takšno določbo sprejel avstrijski zakonodajalec, bi predvidoma nasprotovala načelu enakega obravnavanja iz člena 7(1) zvezne ustave. Poleg tega domača zakonodaja za prenos Šeste direktive razlikuje med zasebnimi stanovanji tistih, katerih promet je obdavčen, in tistih (kot so zdravniki), katerih promet je v celoti oproščen, in tako izkrivlja konkurenco, saj davčni zavezanec, katerega promet je v celoti oproščen, ne more odbiti vstopnega davka na zasebno domovanje zaradi poslovne uporabe ene sobe. To bi

lahko bilo v nasprotju s členom 87 ES, ki prepoveduje državno pomoč.

36. Drugič, S. Puffer zatrjuje, da v tem primeru Avstrija ni upravičena ohraniti obstoječe izključitve pravice do odbitka v skladu s členom 17(6) Šeste direktive.

37. Predložitveno sodišče navaja, da je člen 12(2), točka 2(a) UStG ostal nespremenjen, odkar je v Avstriji začela veljati Šesta direktiva (in je tako po njegovem mnenju zajet s klavzulo o zamrznitvi iz člena 17(6) Šeste direktive). Člen 12(2), točka 1, je bil spremenjen, vendar z namenom ohranitve enake izključitve pravice do odbitka za dele stavb, ki so v zasebni uporabi. Šele naknadno, v sodbi Seeling, zasebne uporabe stavb ni mogoče obravnavati kot oproščene transakcije. V skladu s sodbo Holböck²⁹ je spremenjena določba lahko zajeta s klavzulo o zamrznitvi,

28 – Na obravnavi je avstrijska vlada pojasnila, kako naj bi predložitveno sodišče prišlo do števil (5 % stroškov in 25 % vstopnega davka) na podlagi avstrijske 20-odstotne stopnje DDV in 10-letnega obdobja popravka, v povezavi z 10-odstotnimi letnimi stroški financiranja, ki bi omogočili upoštevnim osebam, da si v obdobju 10 let izposodi in povrne vsoto, ki je enaka takoj odbiti vsoti DDV. Tako je očitno, da je lahko vsak osnovni element – in tako natančen rezultat – različen glede na posamezno državo članico in pretek časa.

29 – Sodba z dne 24. maja 2007 (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 41).

če je vsebinsko enaka prejšnji zakonodaji. Spremenjena različica člena 12(2), točka 1, UStG, brana v povezavi s členom 6(1), točka 16, je vsebinsko enaka izvorni različici in temelji na identičnih namenih zakonodajalca. Če pa spremenjena različica ni zajeta s klavzulo o zamrznitvi, se postavlja vprašanje, ali bi lahko sprememba vplivala na veljavnost prekrivajočih se pravil v členu 12(2), točka 2 (a).

5 % ugodneje kot drugi davčni zavezanci, ki zasebnih stanovanj niti deloma ne uporabljajo za poslovno dejavnost?

38. V tem kontekstu Verwaltungsgerichtshof sprašuje:

2. Ali nacionalni predpis za prenos Šeste direktive, zlasti njenega člena 17, krši člen 87 ES, ker se v skladu z njim ugodnost, navedena v prvem vprašanju, za stanovanjske objekte, ki jih za zasebne namene uporabljajo davčni zavezanci, sicer prizna davčnim zavezancem, ki opravljajo obdavčljive transakcije, ne velja pa za davčne zavezance, katerih transakcije so oproščene?
- „1. Ali [Šesta direktiva], zlasti njen člen 17, krši temeljne pravice prava Skupnosti (skupnostno načelo enakosti), ker je njena posledica to, da lahko davčni zavezanci za DDV lastnino na stanovanjskih objektih, namenjenih njihovim lastnim stanovanjskim potrebam (potrošnja), pridobijo za približno 5 % ugodneje kot drugi državljani EU, pri čemer absolutni znesek te ugodnosti neomejeno narašča z višino nabavnih in gradbenih stroškov stanovanjskega objekta? Ali taka kršitev izhaja tudi iz dejstva, da lahko davčni zavezanci lastnino na stanovanjskih objektih, namenjenih njihovim lastnim stanovanjskim potrebam, ki jih vsaj deloma uporabljajo za svoje podjetje, pridobijo za približno
3. Ali člen 17(6) Šeste direktive še naprej ohranja učinek, če nacionalni zakonodajalec spremeni določbo nacionalne zakonodaje o izključitvi pravice do odbitka vstopnega davka (v tem primeru člen 12(2), točka 1, UStG 1994), ki bi lahko temeljila na členu 17(6) Šeste direktive, z izrecnim namenom, da se ta izključitev pravice do odbitka vstopnega davka ohrani, in če iz nacionalnega UStG prav tako izhaja ohranitev izključitve pravice do odbitka vstopnega davka, pri čemer pa je nacionalni zakonodajalec na podlagi šele naknadno spoznane napake v razlagi prava Skupnosti (v tem primeru člen 13B(b) Šeste direktive) sprejel pravilo, ki – če ga upoštevamo posebej –

v skladu s pravom Skupnosti (razlaga člena 13B(b) Šeste direktive iz sodbe Seeling) dopušča odbitek vstopnega davka?

stvari) in Komisija so podali Sodišču pisna in ustna stališča. Na obravnavi je avstrijska vlada podprla stališča Unabhängiger Finanzsenat.

4. Če je odgovor na tretje vprašanje nikalen, ali je mogoče omejiti učinek izključitve pravice do odbitka vstopnega davka (odstavek 12(2), točka 2(a) UStG 1994), ki temelji na klavzuli o zamrznitvi (člen 17(6) Šeste direktive), če nacionalni zakonodajalec eno izmed dveh prekrivajočih se določb nacionalne zakonodaje glede izključitve pravice do odbitka vstopnega davka (odstavek 12(2), točka 2(a), UStG 1994 in odstavek 12(2), točka 1, UStG 1994) spremeni in je zato ne upošteva, ker je napačno uporabil pravo?"

40. Poleg predlaganih odgovorov na vprašanja se pomembno razlikujejo osnovni pristopi teh strank. S. Puffer in Komisija sprejemata stališče, da Šesta direktiva dovoljuje davčnim zavezancem izbiro, da vključijo investicijsko blago v celoti v poslovna sredstva s celotnim in takojšnjim odbitkom vstopnega davka. Unabhängiger Finanzsenat in avstrijska vlada („avstrijske oblasti“) nasprotno zatrjujeta, da zakonodaja Skupnosti ne zahteva, da je takšna izbira na voljo, ampak dovoljuje odbitek samo glede deleža stroškov, ki ustreza poslovni uporabi.

Presoja

39. S. Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (toženi v pritožbenem postopku o glavni

41. Stališče avstrijskih oblasti bom preučila, preden začnem obravnavati postavljena vprašanja.

Stališče avstrijskih oblasti

42. Unabhangiger Finanzsenat zatrjuje, da besedilo este direktive ne zahteva razjasnitve in ga ni mogoče razlagati tako, kot predlaga Sodice.

43. V skladu s členom 17(2)(a) je vstopni davek mogoče odbiti, *dokler se blago in storitve, na katere se nanaša, uporabljajo za namene obdavčljivih izstopnih transakcij*. V skladu s členom 6(2)(a) je treba zasebno uporabo poslovnih sredstev obravnavati kot obdavčljivo izstopno transakcijo, *kadar je izstopni davek na sredstva mogoče odbiti*.³⁰ Posledično je treba najprej ugotoviti delež poslovne in zasebne uporabe, ki bo določil delež vstopnega davka, ki ga je mogoče odbiti. Zasebna uporaba bo torej obdavčljiva izstopna transakcija, samo dokler zadeva blago, ki sodi v delež, pridobljen za poslovno uporabo, za katero je mogoče uveljaviti

30 – Avstrijske oblasti izpostavljajo, da izmed šestih jezikov, v katerih je bila sprejeta esta direktiva, le anglecina uporablja besednik („je odbiten“). Vse druge jezikovne različice vsebujejo besedilo, ki bi ga v anglecino prevedli „has given rise to the right to deduct“ (je dal pravico do odbitka), kar kaže na kronološki potek. Poleg tega se v anglecini člen 26(1)(a) Direktive 2006/112 zdaj nanaša na vstopni davek, ki je „bil“ odbiten.

pravico do odbitka.³¹ Vključitev v poslovna sredstva sama po sebi ne daje pravice do odbitka, saj bi bil sicer brez pomena pogoj „kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten“. Tako avstrijske oblasti sklepajo, da se investicijsko blago lahko ob pridobitvi v celoti vključi v poslovna sredstva, kar povzroči nastanek pravice do odbitka v deležu, ki je takrat prenesen na obdavčljivo poslovno uporabo (ki je lahko tudi 0%), ki je predmet popravka začetnega odbitka v skladu s členom 20 este direktive, da se s tem upoštevajo spremembe v deležu poslovne in zasebne uporabe v obdobju odbitka.

44. Na tej podlagi avstrijske oblasti nasprotujejo stalicem³² Sodišča, da se šteje, da oseba, ki uporablja blago delno za poslovne in delno za zasebne namene in ki je ob pridobitvi odbila celoten ali del vstopnega DDV, uporablja blago v celoti za namene obdavčljivih transakcij v smislu člena 17(2) in ima tako pravico do celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega davka. Menijo, da je Sodice podalo neutemeljeno in krožno razlago zakonodaje, s tem da je izpeljalo

31 – Avstrijske oblasti se sklicujejo na sodbo z dne 17. maja 2001 v zadevi Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049), ki se nanaša na člen 5(6) este direktive, v kateri je Sodice v bistvenem ugotovilo, da je v primeru, ko je avto pridobljen brez odbitka vstopnega davka, vendar je prenesen na obdavčljivo poslovno dejavnost, ko je na avtu izvedeno delo, za katero je DDV odbiten, in ko je avto naknadno prenesen v zasebna sredstva davčnega zavezanca, davčna osnova za „dobavo samemu sebi“ lahko samo vrednost, glede katere je nastala pravica do odbitka.

32 – Sklicujejo se na sodbi v zadevi Lennartz, točka 26, in v zadevi Seeling, točka 43, obe navedeni zgoraj v opombi 15.

pravico do odbitka vstopnega davka iz naknadne obdavčljive izstopne transakcije v obliki zasebne uporabe.

45. Poleg tega želijo avstrijske oblasti izpodbiti številne druge argumente, ki jih je po njihovem mnenju mogoče šteti za podporo pravici do celotnega odbitka pri mešani uporabi. Primerjalna razlaga členov 5(6) in 6(2) in člena 17(5) Šeste direktive, ki jo je podal generalni pravobranilec Jacobs v zadevi Charles,³³ je neskladna in koristi samo prebroditvi težav, ki izhajajo iz celotnega odbitka. Njegov zaključek v zadevi Seeling³⁴ iz obrazložitvenega memoranduma predloga Komisije za Šesto direktivo, da je bil obračun izstopnega davka v skladu s členom 6(2)(a) posebej sprejet kot alternativa omejitvi pravice do odbitka vstopnega davka, ni podpiral celotnega odbitka za vse blago, ki je predmet mešane uporabe. In pri mešani uporabi stavbe davčnega zavezanca, ki ima le oproščene izstopne transakcije, bi izstopni davek na zasebno uporabo nihal iz leta v leto v odvisnosti od prometa, ki se ustvari s temi izstopnimi transakcijami (v skladu s sistemom *pro rata* iz člena 17(5)), namesto od deleža zasebne uporabe, kar pa bi bilo nesmiselno.

46. Sklicevanje avstrijskih oblasti na očitno krožnost razlage v točki 26 v zadevi Lennartz lahko razumem. Tam Sodišče navaja, da „se šteje, da oseba, ki uporablja blago delno za namene obdavčljive dejavnosti in delno za zasebno uporabo in ki ji je bil ob pridobitvi blaga povrnjen celoten vstopni DDV ali njegov del, blago uporablja v celoti za namene obdavčljivih transakcij v smislu člena 17(2). Posledično ima takšna oseba načeloma pravico do celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega davka na kupljeno blago.“ Vendar Sodišče takšne formulacije ni nikoli ponovilo. Sklicevanje nanj je bilo opisano z drugimi besedami, in sicer „če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim tako za namene dejavnosti in zasebne namene, ravna kot s poslovnimi sredstvi podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, načeloma v celoti in takoj odbiten“.³⁵ To pa je po mojem mnenju vse, kar je Sodišče kdaj imelo v mislih, kljub morebiti neposrečeni formulaciji v zadevi Lennartz.

47. Glavno vprašanje kljub temu ostaja osnovna razlika v pristopu med ustaljeno sodno prakso Sodišča in alternativno analizo avstrijskih oblasti, ki želita rešiti problem in uskladiti pravico do celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega davka na blago, ki se uporablja za namene obdavčljivih izstopnih transakcij, z neizogibnostjo, da bo na koncu

33 – V točkah 59 in 60 njegovih sklepnih predlogov.

34 – V točki 41 njegovih sklepnih predlogov; glej tudi točko 59 njegovih sklepnih predlogov v zadevi Lennartz.

35 – Sodba v zadevi Seeling, navedena v opombi 15, točka 41; sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 37); sodba v zadevi Charles in Charles-Tijmens, navedena v opombi 15, točka 24.

nekaj blaga uporabljenega za druge namene, kot je bilo prvotno predvideno.

48. Glede tega menim, da določbe Šeste direktive niso tako jasne, da je razlaga Sodišča odveč. Zdi se nepošteno od avstrijskih oblasti, da to zatrjujejo, medtem ko hkrati v pisnih stališčih na več straneh nadrobno utemeljujejo svoj predlog razlage. Če bi bilo v zvezi s tem vse tako jasno, bi zadoščala samo navedba določb samih.

49. Menim, da razlika v pristopu temelji na različnem razumevanju koncepta razporeditve blaga v poslovna sredstva. Čeprav se člena 5(6) in 6(2)(a) Šeste direktive nanašata na blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja, v zakonodaji koncept *razporeditve* blaga v takšna sredstva dejansko ni opredeljen. Pojem se je razvil v sodni praksi, začeti z zadevo Lennartz. Če povzamem to sodbo – nastane razporeditev, ko davčni zavezanec, ki deluje kot tak (torej ne kot zasebnik), pridobi blago za svojo gospodarsko dejavnost (ki seveda lahko obsega obdavčljive in oproščene transakcije).

50. Za Sodišče takšna razporeditev (če jo je glede na vse okoliščine mogoče šteti za pristno, vendar brez ozira na dejanski delež

poslovne uporabe³⁶) določi pravico do odbitka in nalaga obdavčitev nadaljnje zasebne uporabe. Vloga, v kateri oseba deluje, ko pridobi blago, in namen, za katerega ga je pridobila, določata, ali je to blago del gospodarske dejavnosti in tako predmet pravil o DDV ali zasebnega sektorja, v katerem se pravila o DDV ne uporabljajo. V prvem primeru je blago še vedno mogoče prenesti v zasebni sektor proti plačilu izstopnega davka (v obsegu, v kakršnem je bil vstopni davek odbiten, ker je gospodarska dejavnost obdavčljiva), s čimer je ohranjena davčna nevtralnost davčnega zavezanca. V drugem primeru vsak prenos v poslovno dejavnost vključuje sankcijo: vstopni davek, ki ga ni bilo mogoče odbiti, ker je bilo blago pridobljeno za zasebno uporabo, je dokončno izgubljen, vendar bo vrednost blaga (vključno z vstopnim davkom, ki ni povrnljiv) del davčne osnove, če bo blago uporabljeno za obdavčljive izstopne namene.³⁷

51. Vendar avstrijske oblasti menijo, če sem jih pravilno razumela, da je razporeditev v poslovna sredstva lahko le „zavlačevalna“ poteza. Blago je v obsegu, v kakršnem je namenjeno za zasebno uporabo, kljub temu mogoče razporediti v gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca, vendar bo predmet pravice do odbitka (po mehanizmu popravkov), samo če bo naknadno uporabljeno za poslovne namene.

36 – Sodba v zadevi Lennartz, navedena v opombi 15, točki 21 in 35.

37 – Glej tudi točki 79 in 80 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca F.G. Jacobsa v zadevi Charles in Charles-Tijmens.

52. Takšna razlaga ni brez točk, ki ji govorijo v prid. Izogne se slabostim, povezanim s prenosi iz zasebne v poslovno sfero in finančnim prednostim davčnih zavezancev, ki tvorijo jedro predmetne zadeve. Prav tako ne pomeni nobenih resnih težav z neskladnostjo samega bistva sistema DDV, kot lahko vidimo iz njene podobnosti s predlaganim amandmajem Komisije.³⁸

53. Vendar davčnim zavezancem odreka pravico do takojšnjega odbitka pri odloženi poslovni uporabi z vmesno zasebno uporabo. In, čeprav se je sposobna vključiti v celoten sistem DDV, očitno v tem pogledu še zdaleč ni bolj zaželena kot razlaga, vsebovana v ustaljeni sodni praksi Sodišča, in je vsekakor ne narekuje jasno zakonodajno besedilo.

54. Prav tako menim, da kritika avstrijskih oblasti sedanje sodne prakse ni utemeljena.

55. Stališče Sodišča je, da je treba blago, razporejeno v poslovna sredstva obravnavati,

kot da se uporablja za poslovne namene. Vsaka zasebna uporaba tako postane obdavčljiva poslovna uporaba, pri čemer davčni zavezanec dobavi sebi na enak način kot bi dobavil kateremu koli drugemu končnemu potrošniku. Vendar to drži le, če je obstajala že začetna pravica do odbitka in je obseg te pravice odvisen od deležev obdavčljivih in oproščenih transakcij, ki jih davčni zavezanec skupno opravi. To pojasni pogoj „kjer je davek na dodano vrednost od zadevnega blaga v celoti ali deloma odbiten“ in razlago generalnega pravobranilca Jacobsa v točkah 59 in 60 njegovih sklepnih predlogov v zadevi Charles. Poleg tega menim, da ni pravilno razumljena točka, na podlagi katere avstrijske oblasti za nesmiselno vidijo dejstvo, da lahko davčni zavezanec, kadar izvaja obdavčljive in oproščene transakcije, odbitek vstopnega davka na premoženje, ki ga uporablja za poslovne in zasebne namene, prilagodi na podlagi razmerja obdavčljivo/oproščeno in da odbitek ni določen samo z razmerjem poslovno/zasebno. Končno, glede sklicevanja generalnega pravobranilca Jacobsa na obrazložitveni memorandum k predlogu Šeste direktive, odlomki, ki jih navaja, čeprav v njih ni izrecno naveden namen dovoliti celoten odbitek za blago, ki je v mešani uporabi, vsekakor kažejo na tak namen in so z njim v skladu.

56. Nazadnje tako nisem prepričana, da ponuja sklepanje avstrijskih oblasti kakršen koli razlog za spremembo ustaljene sodne prakse Sodišča na tem področju. V najboljšem

³⁸ – Glej zgoraj točki 21 in 22.

primeru gre za alternativno analizo, ki sicer ni nepriljučna, vendar v nobenem primeru ni, kot jo želijo prikazati, edina in neizogibna razlaga zakonodaje. Če bi Sodišče kljub temu štelu spremembo za možno, bi to terjalo predstavitev primera širši sestavi s ponovnim razpisom ustne obravnave. V tem primeru bi bilo primerno povabiti druge države članice, da podajo stališča, saj gre za zadevo, ki se nanaša na celoten sistem DDV. Vendar opažam, da se nobeni državi članici razen Avstrije ni zdelo potrebno odzvati se na pisna stališča, ki jih je v tej zadevi predložil Unabhängiger Finanzsenat.

57. Tako bom preučila štiri vprašanja predložitvenega sodišča na temelju, da razlaga Šeste direktive, ki jo je podalo Sodišče v zvezi z mešano uporabo, ni sporna.

Prvo vprašanje: enako obravnavanje

58. Ne more biti sporno, da davčni zavezanec, ki je upravičen do celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega davka na blago, ki ga pridobi in vključi v svoja poslovna sredstva in nato progresivno plača izstopni davek na zasebno uporabo tega blaga, lahko uživa

ugotovljivo finančno ugodnost v razmerju do druge osebe, ki pridobi podobno blago kot zasebnik in tako ne more odbiti nobenega vstopnega davka.³⁹ Ta ugodnost bo vedno prisotna, vendar bo njen obseg odvisen od več spremenljivk.⁴⁰ Tako ni treba zavzeti kakršnega koli stališča glede izračuna predložitvenega sodišča, da lahko glede nepremičnega premoženja v Avstriji doseže 25 % celotnega DDV ali 5 % celotnih stroškov. Zadošča ugotovitev, da je podana nezanemarljiva razlika v obravnavanju.

59. Načelo enakega obravnavanja zahteva, da se podobnih položajev ne sme obravnavati različno, razen kadar je razlikovanje objektivno utemeljeno.⁴¹ Ali sta v upoštevnikih okoliščinah davčni zavezanec in zasebnik v podobnih položajih in ali je razlikovanje med njima objektivno utemeljeno?

60. Sistem obdavčenja zasebne uporabe poslovnih sredstev je posebej oblikovan za preprečitev – veliko bolj pomembne – neenakosti v obravnavanju, ki bi nastala, če bi lahko davčni zavezanci prenesli sredstva, glede katerih so bili upravičeni do celotnega odbitka vstopnega davka, v zasebno uporabo

39 – Glej na primer točko 39 in naslednje sklepne predloge generalnega pravobranilca F.G. Jacobsa v zadevi Seeling in točko 74 in naslednje njegovih sklepne predloge v zadevi Charles, obe navedeni zgoraj v opombi 15.

40 – Glej točko 35 in opombo 28 zgoraj.

41 – Glej nedavni primer, sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, Zodl., str. I-2283, točka 51).

brez nadaljnega obračuna DDV. Vendar obstoja manjše neenakosti ni mogoče enostavno upravičiti z odsotnostjo večje neenakosti. Še vedno je treba izkazati, da izhaja iz objektivne razlike v položaju, ki je povezana z razliko v obravnavi.

61. V predmetni zadevi se strinjam s Komisijo, da sta davčni zavezanec in zasebni lastnik v različnih položajih. Za zasebnega lastnika je lastnina v celoti in izključno v zasebni uporabi. Pri davčnem zavezancu je deloma uporabljena za poslovne namene z možnostjo spremembe deleža te uporabe. Kjer je DDV sestavni del stroškov pridobivanja in vzdrževanja blaga, vključno z investicijskim blagom in nepremičninami, ga mora dokončno plačati končni „potrošnik“ – oseba, ki blago uporablja za zasebne namene –, vendar mora ostati povsem nevtralen za davčnega zavezanca. Davčni zavezanec, ki pridobiva blago kot zasebnik, mora brez dvoma nositi enako breme DDV kot oseba, ki ni davčni zavezanec. Če želi naknadno uporabiti blago za poslovne namene, ga ni mogoče oprostiti tega davka, ki nato obremeni njegovo poslovno dejavnost na način, ki ni skladen z zahtevo po nevtralnosti DDV za davčne zavezance in ga postavi v manj ugoden položaj do drugih konkurenčnih davčnih zavezancev.⁴² Ravno iz tega razloga – in kot je S. Puffer izpostavila ob popolnem zavedanju posledic – je Sodišče zavzelo jasno stališče, da mora imeti davčni zavezanec možnost razporediti blago, ki je v mešani

uporabi, v svoja poslovna sredstva z nadaljnjo obdavčitvijo zasebne uporabe.

62. Komisija opozarja tudi na dejstvo, da davčni zavezanci niso samo gospodarski subjekti, ki prispevajo k cilju Evropske skupnosti, da se spodbuja razvoj gospodarskih dejavnosti in v tem okviru glede sredstev prevzemajo določena tveganja, ampak so, natančneje, tudi pobiralci DDV, odgovorni za zagotovitev njegovega plačila davčnim oblastem. Tisti, ki samo uporabljajo ali trošijo blago za zasebno uporabo, ne morejo zahtevati enakega obravnavanja kot davčni zavezanci v vseh zadevah, povezanih z DDV.

63. Tako na prvo vprašanje predložitvenega sodišča odgovorjam nikalno.

Drugo vprašanje: državna pomoč

64. Predložitveno sodišče želi prav tako vedeti, ali ta ugodnost, ki jo uživajo davčni zavezanci, katerih izstopne transakcije so predmet DDV, ne pa tudi tisti, katerih izstopne transakcije so oproščene, lahko pomeni prepovedano državno pomoč po členu 87 ES. Natančneje, sprašuje, ali nacio-

⁴² – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F.G. Jacobsa v zadevi Charles, točka 75 in naslednje.

nalna zakonodaja za prenos Šeste direktive, ki zagotavlja takšno sorazmerno prednost, krši člen 87 ES.

trajnemu doseganju dohodka, „ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Posledično ostaja oseba, ki opravlja le oproščene transakcije, „davčni zavezanec“ v smislu zakonodaje. Vendar nima ne pravic ne dolžnosti tistih, ki izvajajo obdavčene transakcije, in ni podvržena učinkom, ki jih ima zanje DDV. Na kratko, glede DDV je praktično v enakem položaju kot v zasebnem življenju.

65. Vprašanje, kot je oblikovano, zahteva dva uvodni pripombi.

66. Prvič, informacije, predložene Sodišču, nakazujejo, da veljavna avstrijska zakonodaja *ne* dovoljuje takšnega rezultata. V bistvu se zdi, da postaneta tretje in četrto vprašanje upoštevni le, če zakonodaja v obravnavanih okoliščinah onemogoča takojšen in celoten odbitek vstopnega davka. Če to drži, se zdi, da je drugo vprašanje, kot je oblikovano, zgolj hipotetično. Vendar je razlaga nacionalnega prava naloga nacionalnega sodišča in bom zato obravnavala to vprašanje ob predpostavki, da je izhodiščna premisa pravilna.

68. Menim, da je mogoče na drugo vprašanje odgovoriti samo nikalno.

67. Drugič, člen 4(1) in (2) Šeste direktive opredeljuje davčnega zavezanca kot „vsako osebo, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost“, zlasti vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi, dejavnostmi samostojnih poklicev in izkoriščanje premoženja v stvareh in pravicah, ki je namenjeno

69. Člen 87(1) ES določa, da je „vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva s skupnim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami“. V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo biti za ugotovitev obstoja državne pomoči za namene te določbe izpolnjeni vsi pogoji, ki jih določa. Prvič, pomoč mora dodeliti država ali mora izhajati iz državnih sredstev. Drugič, pomoč mora učinkovati na trgovino med državami članicami. Tretjič, prejemniku mora zagoto-

viti prednost. Četrtrič, mora izkrivljati ali bi lahko izkrivljala konkurenco.⁴³

med obdavčenimi in oproščenimi dobavami, tako da vsaka razlika v obravnavanju med subjekti, ki opravljajo ti vrsti dobav, v večini primerov⁴⁵ ne bo izkrivljala konkurence.

70. V predmetni zadevi razlike v obravnavanju gospodarskih subjektov, ki opravljajo samo obdavčljive dobave, in tistih, ki opravljajo le oproščene dobave (lahko dodamo, z razponom vmesnih obravnav tistih, ki izvajajo obdavčene in oproščene dobave), ni mogoče pripisati eni državi bolj kot drugi. Je sestavni del sistema DDV, kot je oblikovan z uskladitveno zakonodajo Skupnosti, ki jo morajo izvesti vse države članice enako. Tako ni „intervencije države“ ali učinka na trgovino med državami članicami. Komisija dodaja, da mora biti v skladu s sodno prakso Sodišča prednost, ki je dana prejemniku, selektivna, kar pa ne velja za ukrep, ki sicer daje prednost prejemniku, vendar je upravičen glede na naravo ali splošno shemo sistema, katerega del je.⁴⁴ Ker torej prvi trije pogoji niso izpolnjeni, razlika v obravnavanju ne more kršiti člena 87.

Tretje vprašanje: sprememba člena 12(2), točka 1, UStG

72. Kot je veljalo 1. januarja 1995 in pred tem, je člen 12(2), točka 1, UStG določal: „Šteje se, da so dobave ali druge storitve, povezane z gradnjo ali vzdrževanjem zgradb, opravljene za poslovne namene, če plačila zanje pomenijo operativne ali oglaševalske stroške v skladu s pravili, ki urejajo davek na prihodek.“

71. Dodajam tudi, da je sistem oprostitev oblikovan tako, da minimalizira konkurenco

73. Ker je ta določba takrat pomenila izključitev pravice do odbitka vstopnega davka, bi lahko bila v skladu s členom 17(6) Šeste direktive v veljavi, dokler – za zdaj še ni znano, do kdaj – Svet ne bi odločil, kateri izdatke niso upravičeni do odbitka.

43 – Glej novejšo sodbo z dne 1. julija 2008 v zadevi Chronopost in La Poste (C-341/06 P in C-342/06 P, ZOdl., str. I-4777, točki 121 in 122).

44 – Glej na primer sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance (C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 66 in naslednje).

45 – Drži, da v nekaterih primerih obstaja konkurenca med obema skupinama, kot poudarja predložitveno sodišče (glej na primer sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory, C-401/05, ZOdl., str. I-12121), vendar so redki in obravnavana zadeva ne sodi mednje.

74. Sodišče je ugotovilo, da je treba v primeru, ko država članica po začetku veljavnosti Šeste direktive spremeni zakonodajo, tako da zmanjša obseg obstoječih izključitev in ga bolj približa splošni ureditvi odbitkov, določeni v členu 17(2) Šeste direktive, šteti, da je ta zakonodaja zajeta z odstopom iz drugega pododstavka člena 17(6).⁴⁶ Nasprotno pa sprememba zakonodaje, ki povzroči povečanje obsega obstoječih izključitev, s čimer se oddaljuje od cilja Direktive, ni zajeta v odstopu iz drugega odstavka člena 17(6) in tako krši člen 17(2).⁴⁷

76. Verwaltungsgerichtshof se sklicuje na točko 41 zadeve Holböck,⁴⁸ v kateri je Sodišče potrdilo svojo sodno prakso, da nacionalni ukrep, sprejet po datumu, ki ga določa klavzula o zamrznitvi, ni samodejno izvzet iz odstopa, ki ga določa zadevni ukrep Skupnosti. Če je po vsebini enak prejšnji zakonodaji ali je omejen na zmanjšanje ali odpravo ovire za uveljavljanje pravic in svoboščin Skupnosti v prejšnji zakonodaji, bo zajet z odstopom. „Nasprotno pa zakonodaje, ki temelji na drugačni logiki od prejšnje in uvaja nove postopke, ni mogoče izenačiti z zakonodajo, ki je veljala na dan, ki je določen v obravnavanem aktu Skupnosti.“

75. V predmetni zadevi pa se zdi, da se je zgodilo, glede na navedbe v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, da je bila izključitev pravice do odbitka vstopnega davka v primerih, ko je načeloma nastala obveznost obračuna izstopnega davka (zlasti zasebna uporaba blaga, vključenega v poslovna sredstva), naknadno spremenjena v oprostitev od izstopnega davka, kar je povzročilo nezmožnost odbitka vstopnega davka.

77. Lahko se samo strinjam s Komisijo, da se zdi, da sprememba v avstrijski zakonodaji, ki je opisana v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, sodi v kategorijo iz zadnjega stavka zgoraj citirane točke. V tem smislu pa ni pomembno, ali je nacionalni zakonodajalec sprejel spremembo na podlagi pravilne ali nepravilne razlage prava Skupnosti. Vendar sodba v zadevi Seeling, po kateri zasebne uporabe nepremičnih poslovnih sredstev ni mogoče šteti za oproščeni lizinga ali dajanje v najem, ampak jo je treba šteti za obdavčljivo

46 – Sodbi z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-345/99, Recueil, str. I-4493, točke od 22 do 24) in z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 45).

47 – Sodba z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-40/00, Recueil, str. I-4539, točke od 17 do 20); sodba Metropol in Stadler (že navedena, točka 46).

48 – Navedeno zgoraj v opombi 29.

dobavo samemu sebi, izključuje spremembo, ki naj bi bila sprejeta.

Četrto vprašanje: posledica za člen 12(2), točka 2(a), UStG

78. Nacionalno sodišče želi izvedeti ali, če sprememba člena 12(2), točka 1, UStG pomeni, da ne temelji na klavzuli o zamrznitvi iz člena 17(6) Šeste direktive, to pomeni, da tudi „prekrivajoča se“ izključitev pravice do odbitka v členu 12(2), točka 2(a), izgubi varstvo po tej klavzuli.

79. S. Puffer zatrjuje, da se člen 12(2), točka 2 (a), – ki s sklicevanjem na zakonodajo o davku na prihodke dejansko določa, da izdatki za bivanje, vključno s tistimi za zasebno stanovanje, ne morejo dati pravice do odbitka – dejansko ne uporablja za izdatke za gradnjo hiše ali v nobenem primeru prvotno ni bil tako razlagan.

80. Seveda je nacionalno sodišče tisto, ki določa obseg zadevne določbe. V predlogu za sprejetje predhodne odločbe opredeljuje člen 12(2), točka 1, in člen 12(2), točka 2(a), kot „prekrivajoči se“ določbi, vendar ne obrazloži, koliko naj bi bili odvisni ali samostojni. Menim, da je očitno, da če je izključitev pravice do odbitka v pododstavku (2), točka 2 (a) glede razlage in/ali uporabe odvisna od obstoja izključitve v pododstavku (2), točka 1, in če ta ni skladen z določbami Šeste direktive in ni zajet s klavzulo o zamrznitvi, bo imelo to ustrezen učinek tudi na pododstavek (2), točka 2(a). Če pa gre za samostojno izključitev pravice do odbitka, ki je veljala pred letom 1995 in od tedaj ni bila spremenjena, je zajeta s klavzulo o zamrznitvi.

81. Na koncu bi ponovno poudarila, da se zdi, da tretje in četrto vprašanje predložitvenega sodišča temeljita na drugačni predpostavki kot drugo vprašanje. Drugo vprašanje predpostavlja, da avstrijska zakonodaja dovoljuje davčnimavezancem, da vključijo nepremično premoženje v poslovna sredstva in uživajo celoten in takojšen odbitek, če to podjetje opravlja obdavčljive dobave, medtem ko tretje in četrto vprašanje predpostavljata, da avstrijska zakonodaja onemogoča takšen odbitek. Takšna vprašanja mora rešiti nacionalno sodišče.

Predlog

82. Ob upoštevanju zgornjih navedb menim, da bi Sodišče moralo odgovoriti na predložena vprašanja tako:

- „1. Dejstvo, da ima v skladu z direktivami Skupnosti o DDV davčni zavezanec pravico do celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega davka na lastnino, ki jo pridobi in vključi v poslovna sredstva, nato pa progresivno plača izstopni davek na zasebno uporabo te lastnine, čeprav tako uživa ugotovljivo finančno ugodnost v razmerju do druge osebe, ki pridobi podobno blago kot zasebnik in tako ne more odbiti nobenega vstopnega davka, ne pomeni kršitve načela enakega obravnavanja.

2. Nacionalna zakonodaja za prenos direktiv Skupnosti o DDV, ki daje davčnim zavezancem takšno ugodnost, ne krši člena 87 ES.

3. Klavzula o zamrznitvi v členu 17(6) Šeste direktive o DDV ne zajema primerov, v katerih je prej veljavna izključitev pravice do odbitka vstopnega davka, kadar je bilo načeloma izstopni davek treba zaračunati, naknadno spremenjena v oprostitev od izstopnega davka, posledica česar je nezmožnost odbitka vstopnega davka.

4. Če je prej veljavna izključitev pravice do odbitka tako spremenjena v oprostitev in zato ni zajeta s klavzulo o zamrznitvi iz členu 17(6) Šeste direktive, vsaka druga izključitev, ki je glede razlage ali uporabe odvisna od obstoja prej veljavne izključitve, prav tako ne bo zajeta s klavzulo o zamrznitvi. Nasprotno pa samostojna izključitev, ki je veljala ob začetku veljavnosti Direktive v upoštevni državi članici in od tedaj ni bila spremenjena, ostaja zajeta s klavzulo.“