

## SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PAOLA MENGOZZIJA,

predstavljeni 22. decembra 2008<sup>1</sup>

### I – Uvod

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišče v bistvu sprašuje, ali se pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) ne nanaša le na nakup investicijskega blaga, temveč se lahko razširi tudi na nakup drugega blaga in storitev, ki se uporabljajo tako za izstopne poslovne transakcije kot za druge namene, torej za izvrševanje dejavnosti s strani davčnega zavezanca, ki niso gospodarske narave, glede katerih predložitveno sodišče meni, da gre za druge namene kot za namene dejavnosti podjetja. Če je tako, se predložitveno sodišče sprašuje o načinu izvajanja navedene pravice do odbitka.

### II – Pravni okvir Skupnosti

2. Člen 2(1) 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<sup>2</sup>, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995<sup>3</sup> (v nadaljevanju: Šesta direktiva), obdavčuje z DDV „dobav[o] blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, torej kadar taka oseba opravlja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti<sup>4</sup>.

3. V skladu s členom 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive se za opravljanje storitev za plačilo šteje „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“.

<sup>2</sup> – UL L 145, str. 1.

<sup>3</sup> – UL L 102, str. 18.

<sup>4</sup> – Sodba z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 42 in navedena sodna praksa).

<sup>1</sup> – Jezik izvirmika: francoščina.

4. V skladu s členom 6(2), prvi pododstavek, točka (b), iste direktive se za opravljanje storitev za plačilo šteje „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“.

„Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost.

5. V skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive je davčni zavezanec v delu, v katerem se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, upravičen od davka, ki ga dolguje, odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v državi za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.

Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

6. Na podlagi člena 17(5) Šeste direktive je za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil tako za transakcije iz odstavkov 2 in 3 te določbe, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, kot za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

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

7. Člen 17(6) Šeste direktive določa:

8. Člen 20(2) Šeste direktive določa, da se za investicijsko blago popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali 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. Ta določba določa tudi, da lahko z odstopanjem od prvega pododstavka države članice za popravek upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga. Dodaja še zlasti, da se lahko pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, obdobje popravkov podaljša največ do dvajset let.

10. Nespornost je, da je VNLTO zavezanec za plačilo DDV za individualne storitve, ki jih opravlja za plačilo, in da članarine za obrambo splošnih interesov njenih članov ne pomenijo plačila za namene DDV.

11. Med letom 2000 je VNLTO pridobila blago in storitve, ki jih je uporabila tako za svoje gospodarske dejavnosti, obdavčene z DDV na podlagi člena 2 Šeste direktive, kot za dejavnosti v zvezi z obrambo splošnih interesov svojih članov, ki niso povezane s prvimi. VNLTO je zaprosila za odbitek zneskov vstopnega DDV za navedeno blago in storitve, med katerimi so tudi tiste, ki se nanašajo na dejavnosti v zvezi z obrambo splošnih interesov njenih članov.

### **III – Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje**

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (v nadaljevanju: VNLTO), tožeča stranka v postopku v glavni stvari, spodbuja interese podeželskega sektorja v pokrajinah Groningen, Frizija, Drenthe in Flevoland. Njeni člani, torej podjetniki iz tega sektorja, ji plačujejo članarino. VNLTO razen obrambe splošnih interesov svojih članov opravlja določeno število individualnih storitev tako v korist svojih članov kot v korist tretjih oseb, za katere plačilo zaračunava ločeno.

12. Davčni inšpektor ni priznal zahtevanega odbitka in je VNLTO izdal odločbo o naknadni odmeri. S to odločbo je bilo naloženo plačilo zneskov vstopnega DDV za dejavnosti v zvezi z obrambo splošnih interesov članov, sorazmerno dohodkom VNLTO iz naslova teh dejavnosti. Ugovor VNLTO zoper to odločbo o naknadni odmeri je bil zavržen, prav tako kot nato pritožba, vložena zoper odločbo o ugovoru. Gerechtshof Leeuwarden je v svoji sodbi presodilo, da obramba splošnih interesov članov ne predstavlja neposrednega, trajnega in nujnega nadaljevanja gospodar-

skih dejavnosti VNLTO in zato naj ta ne bi mogla odbiti DDV, ki ji je bil zaračunan, v delu, v katerem so bile zadevno blago in storitve uporabljene za obrambo splošnih interesov njenih članov.

postopka v glavni stvari ni mogoče določiti dela odbitega DDV, ki se nanaša na investicijsko blago. Nasprotno pa Hoge Raad der Nederlanden meni, da je razširitev izreka zgoraj navedene sodbe Charles in Charles-Tijmens na blago, ki ni investicijsko blago, ter na storitve, vprašljiva. Predložitveno sodišče se tudi sprašuje, ali ima davčni zavezanec pravico v poslovna sredstva svojega podjetja vključiti blago, ki ni investicijsko, in storitve, tako da lahko v celoti in takoj odbije DDV za nakup tega blaga in storitev, kljub temu da se te delno uporabljajo za dejavnosti, ki nimajo nobene zveze s storitvami, ki so obdavčene na podlagi člena 2 Šeste direktive.

13. Na zadnji stopnji je bila zadeva predložena Hoge Raad der Nederlanden, ki se je sklicevalo na sodbo v zadevi Charles in Charles-Tijmens<sup>5</sup>, v skladu s katero člena 6(2) in 17(2) in (6) Šeste direktive nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki davčnemu zavezancu ne dovoljuje, da v poslovna sredstva svojega podjetja v celoti vključi investicijsko blago, ki se deloma uporablja za namene dejavnosti, deloma pa za druge namene, in da, kjer je to primerno, v celoti in takoj odbije DDV, ki ga mora plačati za nakup takega blaga. Predložitveno sodišče navaja, da ni nobenega dvoma, da zgoraj navedena sodba Charles in Charles-Tijmens velja tudi za primer pravne osebe, ki – kot v tem primeru – vzporedno s svojimi gospodarskimi dejavnostmi opravlja dejavnosti, ki ne spadajo v področje uporabe DDV. V tem primeru in kolikor bi bilo pridobljeno blago investicijsko blago, predložitveno sodišče pojasnjuje, da bi VNLTO imela pravico do odbitka celotnega DDV iz naslova splošnih stroškov, vendar na podlagi procesnih aktov iz

14. V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je treba člena 6(2) in 17(2) in (6) Šeste direktive razlagati tako, da lahko davčni zavezanec svoji dejavnosti nameni ne zgolj investicijsko blago, temveč tudi [...] blago in storitve, ki se uporabljajo

<sup>5</sup> – Sodba z dne 14. julija 2005 (C-434/03, ZOdl., str. I-7037).

tako za namene njegove dejavnosti, kot za namene, ki niso povezani z njo, ter da je upravičen v celoti in takoj odbiti [DDV], ki ga je dolžan plačati za nakup tega blaga in storitev?

## V – Analiza

2. Ali v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje uporaba člena 6(2) Šeste direktive v primeru, ko gre za storitve in blago, ki ni investicijsko blago, pomeni, da se DDV med obdobjem, za katerega je bil opravljen odbitek v zvezi s temi storitvami in tem blagom, naloži enkrat ali je treba DDV naložiti tudi v sledečih davčnih obdobjih, in, če velja slednje, kako je treba določiti davčno osnovo za to blago in te storitve, ki niso predmet amortizacije?“

16. S prvim vprašanjem prdložitveno sodišče sprašuje, ali lahko davčni zavezanec na podlagi členov 6(2) in 17 Šeste direktive v poslovna sredstva svojega podjetja vključi ne zgolj investicijsko blago, temveč tudi blago in storitve, ki se uporabljajo tako za namene njegove dejavnosti, kot za namene, ki niso povezani z njo, tako da lahko davčni zavezanec v celoti in takoj odbije DDV, ki ga je plačal ob nakupu tega blaga in storitev.

17. Z drugim vprašanjem, ki ga je postavilo samo za primer pritrdilnega odgovora na predhodno vprašanje, želi predložitveno sodišče, kolikor so lahko blago, ki ni investicijsko blago, ter storitve vključeni v mehanizem iz člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive, v bistvu izvedeti, v kakšnem obdobju mora biti opravljena obdavčitev za izstopni davek, torej natančneje, enkratno ali razdeljeno na več napovednih obdobjih, in kako naj se določi osnova za odmero davka za blago in storitve, ki niso predmet amortizacije.

## IV – Postopek pred Sodiščem

15. V skladu s členom 23 Statuta Sodišča so pisna stališča podale nizozemska, nemška in portugalska vlada ter vlada Združenega kraljestva in Komisija. Te stranke so podale tudi ustne navedbe na obravnavi dne 16. oktobra 2008, z izjemo Zvezne republike Nemčije in Portugalske republike, ki nista imeli zastopnika.

18. Kot jasno izhaja iz predložitvene odločbe, ti vprašanji temeljita na pravni premisi, v skladu s katero se lahko davčni zavezanec, ki kupi investicijsko blago, sklicuje na določbe člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive,

kadar se tako blago uporablja v korist negospodarskih dejavnosti navedenega davčnega zavezanca. Temeljita tudi na ideji, da izraz „drug[i] namen[i] kot [...] namen[i] [...] dejavnosti“ v smislu tega člena zajema tudi negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

končnega potrošnika davčni zavezanci, ki sodelujejo v postopku proizvodnje in trgovanja davčni upravi vplačujejo zneske DDV, ki so jih zaračunali svojim strankam (izstopni DDV), pri čemer se odbijejo zneski DDV, ki so jih plačali svojim dobaviteljem (vstopni DDV)<sup>6</sup>. Takoj ko nek davčni zavezanec pridobi blago in storitve za izvedbo obdavčljivih izstopnih transakcij, mu pripade pravica do odbitka DDV, obračunanega ob nakupu navedenega blaga ali storitev<sup>7</sup>.

19. Preudarki, ki sledijo, bodo primarno pokazali, da je zadevna premisa glede razlage Šeste direktive zmotna, kot so to že zatrjevale nekatere od vlad, ki so Sodišču predložile stališča, in da torej odgovor na postavljeni vprašanji ni potreben, saj vprašanji nista pomembni za rešitev spora v glavni stvari. Podredno bom za primer, če Sodišče ne bi sledilo mojemu primarnemu predlogu, preučil posebne vidike obeh vprašanj za predhodno odločanje.

21. Za DDV je značilna nevtralnost na vseh stopnjah proizvodnje in trgovanja. V skladu z načelom nevtralnosti je lahko določena oseba z DDV obdavčena samo, ko se ta nanaša na blago in storitve, ki jih ta oseba uporablja v zasebne namene, ne pa tudi na blago ali storitve, ki jih uporablja za opravljanje svojih obdavčljivih poklicnih dejavnosti<sup>8</sup>. Zato ne more v primeru, ko se blago ne uporablja za potrebe gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, temveč v njegove

*A – Splošna presoja in upoštevnost pravne premise, na kateri temeljita vprašanji za predhodno odločanje*

20. DDV je splošni davek na potrošnjo, čigar breme v celoti nosi končni potrošnik. Vse do

6 – Glej splošno člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301), katerega vsebina je bila povzeta v členu 1(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), s katero sta bili razveljavljeni Direktiva 62/227 in Šesta direktiva. Glej tudi sodbo z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 29).

7 – Glej člen 17(2)(a) Šeste direktive. Pobiranje izstopnega DDV, ne da bi se dopustil odbitek vstopnega DDV, bi privedlo do sistema kumulativnega večstopenjskega davka, katerega odprava je bil ravno eden izmed osnovnih ciljev skupnega sistema DDV, kot je navedeno v uvodni izjavi 8 Direktive 67/227. Glej tudi sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24).

8 – Glej zlasti sodbo z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 43).

zasebne namene, nastati nobena pravica do odbitka<sup>9</sup>. *A fortiori* ni mogoč noben odbitek vstopnega DDV, kadar se ta nanaša na dejavnosti davčnega zavezanca, ki niso gospodarske narave in torej ne spadajo na področje uporabe Šeste direktive<sup>10</sup>.

22. Težave lahko nastopijo v situacijah tako imenovane „mešane“ uporabe, torej ko davčni zavezanec, ki je pridobil blago ali storitve v okviru svoje gospodarske dejavnosti, slednje uporablja delno za potrebe svojih obdavčljivih transakcij in delno za druge namene.

23. Šesta direktiva predvideva dve vrsti mešane uporabe<sup>11</sup>.

24. V prvo vrsto spada člen 6(2), prvi pododstavek, navedene direktive, ki ga izrecno navaja predložitveno sodišče in ki za opravljanje storitev za plačilo šteje, v točki (a), uporabo 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, in v točki (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<sup>12</sup>.

25. Kot je Sodišče že imelo priložnost potrditi, je cilj člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive zagotoviti enakost obravnavanja med davčnim zavezancem in končnim potrošnikom<sup>13</sup>. S tem ko brezplačno opravljene transakcije izenačuje z odplačnimi, je namreč ta določba v točki (a) namenjena temu, da bi se prepreči, da bi se davčni zavezanec, ki je lahko odbil DDV na nakup blaga za poslovna sredstva podjetja, izognil plačilu DDV, kadar to blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja, uporabi za zasebne namene (ali za druge namene kot za namene svoje dejavnosti), in bi tako bil v neupravičeni prednosti v primerjavi z običajnim končnim potrošnikom, ki ob nakupu blaga plača DDV<sup>14</sup>. Enako velja za člen 6(2), prvi pododstavek, točka (b), Šeste direktive, katerega cilj je preprečiti davčnemu

9 – Glej sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točki 8 in 9) ter zgoraj navedeni sodbi HE (točka 43) in Uudenkaupungin kaupunki (točka 24).

10 – Glej sodbo z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta (C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 30). Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 20).

11 – Glej točko 11 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Charles in Charles-Tijmens.

12 – Pripomniti je treba, da člen 6(2), drugi pododstavek, Šeste direktive državam članicam dopušča, da odstopijo od določb prvega pododstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence. Iz vsebine spisa ne izhaja, da bi se predložitvena odločba nanašala na člen 6(2), drugi pododstavek.

13 – Glej zlasti sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 35); z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 23) in z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca (C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 46).

14 – Glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Enkler (točka 33), Hotel Scandic Gåsabäck (točka 23) in Danfoss in AstraZeneca (točka 47).

zavezancu (ali njegovim zaposlenim), da bi storitve, ki jih opravlja ta davčni zavezanec in za katere bi neka fizična oseba morala plačati DDV, pridobili brez davka<sup>15</sup>.

26. Izenačenje, na katerem temelji člen 6(2) Šeste direktive, v praksi vodi do tega, da mora davčni zavezanec, ki blago uporablja delno za obdavčljive poslovne transakcije in delno za zasebne namene in ki je ob nakupu blaga dobil povrnjen celotni ali del vstopnega DDV, to blago v celoti uporabljati za obdavčljive transakcije v smislu člena 17(2) navedene direktive. Tak davčni zavezanec zato razpolaga s pravico do takojšnjega odbitka celotnega vstopnega DDV za nakup tega blaga<sup>16</sup>.

27. Glede na to, da v danem primeru ni transakcije s tretjo osebo ali plačila, ki bi ga slednja nakazala, ki bi tvorilo davčno osnovo za DDV, saj davčni zavezanec storitev dobavi sam sebi, člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive predvideva, da davčno osnovo tvorijo

„celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“.

28. Uporaba člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive davčnemu zavezancu nudi določene ugodnosti, med katere spada zlasti porazdelitev davčne obveznosti na celotno obdobje zasebne uporabe nabavljenega blaga, ki je del poslovnih sredstev, medtem ko se vstopni DDV za navedeno nabavljeno blago odbije takoj in v celoti. Iz tega sledi davčna ugodnost za zavezanca<sup>17</sup>. Čeprav predložitev sodišče ni jasno navedlo, za kaj gre v postopku v glavni stvari, ni izključeno – kot je na to med obravnavo opozorila vlada

17 – Glej v zvezi s tem zgoraj navedeno sodbo Wollny (točka 38) in točko 74 sklepnih predlogov v zgoraj navedeni zadevi Charles in Charles-Tijmens. S primerom se lahko ponazori, kako deluje ta določba. Predpostavimo, da je nek davčni zavezanec pridobil novo vozilo, ki naj bi imelo življenjsko dobo deset let in je namenjeno tako za poslovno kot za zasebno rabo. Njegova neto cena je 10.000 EUR, določena pa je stopnja DDV 17,5%. Predpostavimo tudi, da se vozilo v prvem letu uporablja 40% za potrebe podjetja in 60% za zasebne namene. Mehанизem iz člena 6(2) Šeste direktive omogoča, da se takoj odbije celotni vstopni DDV, torej 1.750 EUR. Izstopni davek za zasebno rabo vozila bo izračunan z delitvijo nabavne cene z deset (kar ustreza amortizaciji vozila) in množenjem rezultata z letnim deležem zasebne uporabe, kar ustreza  $10.000 / 10 = 1.000 \times 17,5\% \times 60\%$ , kar za prvo leto da izstopni davek v višini 105 EUR. Če se uporaba za zasebno rabo od drugega do desetega leta zmanjša in doseže 30%, bi bil izstopni davek za vsako od teh let 52,5 EUR. DDV, ki ga je treba plačati za zasebno uporabo med življenjsko dobo vozila bo torej  $105 + 52,5 \times 9 = 577,5$  EUR. Če ta znesek odštejemo od odbitka vstopnega davka, dobimo neto odbitek DDV v višini 1172,5 EUR. Če bi bila ob nakupu uporabljena porazdelitev vstopnega davka, ki ga je treba plačati za vozilo, bi lahko davčni zavezanec odbil le delež, ki se nanaša na uporabo v poslovne namene, kar je 40% dolgovane davka, torej 700 EUR. Če se uporaba v poslovne namene od 2. do 10. leta poveča na 70% (v enakem razmerju, kot se je v predhodnem primeru zmanjšala zasebna uporaba), znaša skupna uporaba v poslovne namene med življenjsko dobo vozila povprečno 67% (kar ustreza neto odbitku DDV v višini 1172,5 EUR), vendar bo odbitek vstopnega davka manjši od navedene uporabe. Vendar pa je možen popravek DDV, da se doseže ustreznost dejanski uporabi blaga. Ugotovimo torej, da uporaba metode iz 6(2) člena Šeste direktive podeljuje finančno ugodnost davčnemu zavezancu, ki lahko takoj in v celoti odbije vstopni DDV, medtem ko se izstopni davek porazdeli znotraj življenjske dobe vozila.

15 – Glej zgoraj navedeni sodbi Hotel Scandic Gåsabäck (točka 23) in Danfoss in AstraZeneca (točka 48).

16 – Glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Lennartz (točka 26) in Charles in Charles-Tijmens (točka 24).

Združenega kraljestva – da je taka davčna ugodnost razlog za to, da VNLTO poskuša uveljaviti uporabo člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive pred nacionalnimi sodnimi organi.

29. Člen 17(5) Šeste direktive spada v drugo vrsto določb o mešani uporabi. V skladu s prvim pododstavkom te določbe je za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil tako za transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten (torej ki se uporabljajo za obdavčljive transakcije), kot tudi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten (torej za oproščene transakcije), odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam<sup>18</sup>.

30. Kot je Sodišče nedavno pojasnilo v zgoraj navedeni sodbi *Securenta*, ki je bila med obravnavo večkrat navedena, se člen 17(5) Šeste direktive, s tem ko navedene dejavnosti deli na obdavčljive, pri katerih je davek na

dodano vrednost odbiten, in tiste oproščene davka, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, tako nanaša na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti. Vendar pa Šesta direktiva ne določa nobenega mehanizma za porazdelitev zneskov vstopnega DDV, ki se navezujejo hkrati na gospodarske in na negospodarske transakcije davčnega zavezanca. Čeprav morajo to porazdelitev tako določiti države članice, je Sodišče navedlo, da morajo slednje ob upoštevanju namena in sistematike Šeste direktive svojo diskrecijsko pravico izvajati tako, da zagotovijo, da se odbije le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek odbiten, to pomeni, da morajo države članice zagotoviti, da izračun deleža med gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripiše vsaki od teh dejavnosti<sup>19</sup>.

31. V tej zadevi je pomembno opozoriti, da iz podatkov, ki jih je dostavilo predložitveno sodišče, izhaja, da VNLTO opravlja tako gospodarske dejavnosti, ki spadajo v področje uporabe Šeste direktive, kot tudi negospodarske dejavnosti – namreč obrambo splošnih interesov svojih članov –, ki ne spadajo v področje uporabe navedene direktive. Kot razlaga predložitveno sodišče, je VNLTO pridobila investicijsko blago, pri čemer ni mogoče določiti deleža DDV, ki ga je VNLTO

18 – Na podlagi člena 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive se delež v skladu s členom 19 te direktive določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

19 – Točke 33, 35 in 37 navedene sodbe.

odbila zaradi nakupa takega investicijskega blaga, ne da bi bila zadeva vrnjena sodišču prve stopnje. Iz predložitvene odločbe izhaja tudi, da je bil nakup tega blaga izkazan kot splošni strošek VNLTO, zaradi česar ni bil pripisan izključno izstopnim gospodarskim dejavnostim VNLTO. Predložitveno sodišče meni, da bi se lahko VNLTO kljub temu sklicevala na določbe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive in tako odbila celotni vstopni DDV, plačan ob nakupu investicijskega blaga, saj je – po mnenju predložitvenega sodišča – izvajanje negospodarskih dejavnosti združenja vezano na izraz „drug[i] namen[i] kot [...] namen[i] njegove dejavnosti“ iz navedene določbe. Predložitveno sodišče to razlago utemeljuje s sodno prakso Sodišča in natančneje z zgoraj navedeno sodbo Charles in Charles-Tijmens.

DDV – prav tako kot davčni zavezanec, ki je fizična oseba<sup>20</sup> – sklicevala na določbo člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, te vlade vendarle zatrjujejo, da odbitek vstopnega DDV ni mogoč, kadar se investicijsko blago uporablja za opravljanje negospodarskih dejavnosti, ki se v tem primeru nanašajo na obrambo splošnih interesov svojih članov. Nizozemska in portugalska vlada dodajata, da se blago, ki ga pridobi pravna oseba, ki je zavezana plačilu DDV, in ki se od trenutka pridobitve uporablja za zasledovanje statutarnega cilja te osebe, ne more šteti za uporabljano za zasebno rabo ali za druge namene kot za namene dejavnosti podjetja.

32. V svojih pisnih stališčih sta nizozemska in portugalska vlada ostro ugovarjali premisi, na katero se opirata vprašanji za predhodno odločanje. Nizozemska vlada je na obravnavi ponovila ta ugovor, ki je pridobil tudi podporo zastopnika vlade Združenega kraljestva. Ne da bi dokončno ugovarjale možnosti, da bi se lahko pravna oseba, ki je zavezana plačilu

33. V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz zgoraj navedene sodbe *Securenta* – ki se nanaša na položaj družbe, ki je hkrati izvajala gospodarske dejavnosti, za katere je plačevala DDV, in negospodarske dejavnosti, ki niso spadale v področje uporabe DDV, in ki je želela odbiti vstopni DDV za stroške, ki se niso

20 – Spomniti je treba, da je po eni strani v členu 4(1) Šeste direktive široko opredeljen pojem davčnega zavezanca in da je po drugi strani v njenem členu 6(2), prvi pododstavek, navedena tudi uporaba blaga in storitev za zasebno rabo zavezanca, kar oboje govori v prid pojmovanju, da se slednji člen nanaša tudi na davčne zavezance, ki so pravne osebe, v nasprotju s tem, kar je zatrjevala nizozemska vlada v svojih pisnih stališčih, ki so bila razumno popravljena na obravnavi, potem ko je Sodišče postavilo vprašanja. Nenazadnje naj bi načelo davčne nevtralnosti nasprotovalo temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavajo različno, kar zadeva pobiranje DDV; glej v tem smislu po analogiji sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi *Gregg* (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20).

nanašali na določene izstopne dejavnosti – dejansko izhaja, da „vstopni DDV, odmerjen na stroške, nastale davčnemu zavezancu, ne more biti odbiten, če se nanaša na dejavnosti, za katere se glede na to, da niso gospodarske, Šesta direktiva ne uporablja“<sup>21</sup>.

34. Odbitek vstopnega DDV se torej lahko dovoli samo, kadar se lahko nastali stroški pripišejo izstopni gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca<sup>22</sup>.

35. V tej zadevi se zdi, da predložitveno sodišče vendarle razlaga, da člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive dopušča možnost odstopanja od zgoraj navedenega splošnega pravila. Tako se zdi, da delno uporabo investicijskega blaga s strani davčnega zavezanca za opravo negospodarskih dejavnosti izenačuje z uporabo investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, „za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“ v smislu člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive.

36. Po mojem mnenju lahko takemu načinu razmišljanja sledimo samo deloma.

37. Res je, da je člen 6(2) Šeste direktive – s tem ko transakcije, ki načeloma ne bi smele biti obdavčene z DDV, izenačuje z odplačnimi storitvami, ki torej spadajo v področje uporabe navedene direktive – določba, ki odstopa od sistematike Šeste direktive. Tako je Sodišče, pozvano k razlagi izraza „uporaba blaga“ iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, pojasnilo, da je „uporaba v zasebne namene [...] obdavčljiva samo izjemoma“, in zaključilo, da je treba izraz „uporaba blaga“ razlagati ozko, tako da zajema le uporabo blaga samega<sup>23</sup>.

38. Člen 6(2) Šeste direktive torej ni namenjen postavljanju splošnega pravila, na podlagi katerega bi se predvidevalo, da transakcije, ki ne spadajo v področje uporabe DDV, spadajo v njegovo področje uporabe. Kot je med obravnavo upravičeno zatrjevala vlada Združenega kraljestva, bi z razlago, da člen 6(2) Šeste direktive postavlja tako splošno pravilo, člen 2(1) navedene direktive izgubil svoj smisel.

21 – Točka 30.

22 – *Ibidem* (točka 31).

23 – Sodba z dne 25. maja 1993 v zadevi Mohsche (C-193/91, Recueil, str. I-2615, točki 13 in 14) in zgoraj navedena sodba Enkler (točka 34).

39. Na tej stopnji se je treba vprašati, katere situacije pokriva člen 6(2) Šeste direktive.

primera, meni, da je ta pogoj v postopku v glavni stvari izpolnjen, kar je torej za potrebe te analize treba šteti za nesporno<sup>26</sup>.

40. V bistvu uporabo te določbe urejajo trije kumulativni pogoji.

41. Prvič, blago mora pridobiti davčni zavezanec, ki deluje kot tak in blago vključi v premoženje podjetja. Ta pogoj nakazuje, da davčni zavezanec, ki opravi transakcijo kot zasebnik, ne ravna kot davčni zavezanec v smislu Šeste direktive<sup>24</sup>. Nakazuje tudi, da kljub temu da se investicijsko blago uporablja hkrati za zasebno rabo in za poslovne namene, celotna vključitev tega blaga v zasebno premoženje davčnega zavezanca izključuje odbitek DDV, plačan ob nakupu tega blaga<sup>25</sup>.

43. Drugič, člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive zahteva, da mora biti DDV za zadevno blago v celoti ali deloma odbiten. Ta pogoj, ki se razlaga tudi ob upoštevanju člena 17(2)(a) Šeste direktive, pomeni zlasti, da davčni zavezanec – čeprav deluje kot tak in pridobi blago za potrebe dejavnosti, ki je oproščena plačila DDV na podlagi določb Šeste direktive – nima pravice do uporabe člena 6(2) Šeste direktive, pa čeprav to blago deloma uporablja tudi za zasebno rabo.

42. Čeprav pri branju predložitvene odločbe ostajajo dvomi glede tega, ali je bilo investicijsko blago, ki je navedeno v tej odločbi, vključeno v premoženje podjetja, torej določeno za gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, se zdi, da predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za presojo dejstev danega

44. Tretjič, zadevno blago podjetja se mora uporabljati za zasebno rabo davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali „splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“.

24 – Glej sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, točki 17 in 18) in z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi (C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 24).

25 – Sodba Bakcsi (točka 27).

26 – Če se ne bi štel, da je investicijsko blago samo delno vključeno v premoženje podjetja, se vprašanji za predhodno odločanje sploh ne bi postavili, saj bi v skladu s sodno prakso gospodarski subjekt nastopal kot davčni zavezanec samo v mejah poslovne rabe blaga (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo HE (točki 46 in 47)). Odbitek vstopnega DDV za nakup investicijskega blaga bi torej bil mogoč le ob poslovni rabi tega blaga.

45. Pri branju člena 6(2) Šeste direktive se zdi, da izraz „drug[i] namen[i] kot [...] namen[i] njegove dejavnosti“, uveden s prislovnim izrazom „splošneje“, dopušča razširitev prvih dveh situacij, v katerih se uporablja ta določba, namreč, kar zadeva točko (a) te določbe, kadar je blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja, uporabljeno „za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih“.

46. V zvezi s tem se zdi najprej razumno misliti, da ima glede na namen in sistematiko Šeste direktive pojem „podjetja“ iz te določbe materialno vsebino, da se namreč nanaša na gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca. Tako se mi zdi, da zadostuje poudariti, da je uporaba člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive izključena, kadar davčni zavezanec investicijsko blago hkrati uporablja za obdavčljive in za oproščene transakcije v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Čeprav gre za mešano uporabo enega in istega blaga, se za to situacijo uporablja člen 17(5) Šeste direktive, ki določa – opominjam –, da je lahko odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripíše obdavčljivim transakcijam. Pojem namenov, ki niso namenjeni njegove dejavnosti, se lahko torej nanaša kvečjemu na namene, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.

47. Zatem se postavlja vprašanje, ali ta ugotovitev vodi do presoje, da se člen 6(2) Šeste direktive razširja na uporabo blaga podjetja za potrebe vseh negospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca, onstran primerov uporabe za zasebno rabo.

48. Zlasti glede na sodno prakso menim, da je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno.

49. Prvič, izgleda, da Sodišče v svoji sodni praksi uporabe nekega blaga „za druge namene kot za namene [...] dejavnosti“ nikakor ne šteje za primer uporabe za druge namene kot za zasebno rabo. Tako je Sodišče razsodilo, „da iz *sistematike* Šeste direktive izhaja, da je [njen] člen 6(2)(a) namenjen preprečevanju neobdavčitve blaga podjetja, uporabljanega za zasebno rabo“<sup>27</sup>.

50. Na drugem mestu je treba spomniti, da je v zgoraj navedeni sodbi *Securenta* Sodišče poudarilo, da določbe Šeste direktive ne vsebujejo pravil o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo porazdelitev

27 – Glej sodbo z dne 27. junija 1989 v zadevi *Kühne* (50/88, Recueil, str. 1925, točka 8); zgoraj navedeno sodbo *Mohsche* (točka 8); sodbi z dne 16. oktobra 1997 v zadevi *Fillibeck* (C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 25) in z dne 11. septembra 2003 v zadevi *Cookies World* (C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 56) ter zgoraj navedeno sodbo *Wollny* (točka 31) (moj poudarek). Glej tudi točko 42 sklepnih predlogov generalne pravobranilke *Sharpstonove* z dne 23. oktobra 2008 v zadevi, o kateri je bilo odločeno z zgoraj navedeno sodbo *Danfoss in AstraZeneca*. Glej prav tako glede člena 6(2), prvi pododstavek, točka (b) Šeste direktive zgoraj navedeno sodbo *Fillibeck* (točka 25).

vstopnih zneskov DDV glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na gospodarske ali negospodarske dejavnosti<sup>28</sup>. Razsodilo pa je tudi, da morajo ob izvajanju svoje diskrecijske pravice države članice, ki so zlasti zavezane spoštovati načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, zagotavljati, da se odbije le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek odbiten<sup>29</sup>. Zdi se torej dvomljivo, da bi Sodišče – če bi menilo, da člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive dopušča, da se za odplačno storitev šteje raba investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za negospodarske namene, tako da bi bilo davčnemu zavezancu dovoljeno odbiti celotni vstopni DDV, plačan ob nakupu tega blaga – na eni strani potrdilo pristojnost držav članic za sprejetje pravil o porazdelitvi vstopnega DDV, odmerjenega na stroške, ki se navezujejo tako na gospodarske kot na negospodarske dejavnosti, in na drugi strani od teh držav članic *zahtevalo*, da zagotovijo, da je odbitek DDV sorazmeren zneskom, ki se nanašajo izključno na transakcije, pri katerih je davek odbiten.

51. Če bi Sodišče člen 6(2) Šeste direktive razlagalo kot splošno izjemo od določb člena 17 Šeste direktive, bi bila presoja, ki jo je opravilo v zgoraj navedeni sodbi Securenta, vsaj bolj podrobna, če že ne nadomeščena z nekaterimi preudarki v zvezi s členom 6(2) Šeste direktive. V skladu s sodno prakso ni namreč Sodišču nič preprečevalo razlage te določbe, čeprav se vprašanja za predhodno

odločanje v zadevi Securenta nanjo niso izrecno nanašala<sup>30</sup>.

52. Na tretjem mestu se na podlagi zgoraj navedenih ugotovitev pridružujem mnenju generalne pravobranilke Sharpstoneve v zgoraj navedeni zadevi Danfoss in AstraZeneca, da se člen 6(2) Šeste direktive nanaša na uporabo za namene, ki so popolnoma tuji obdavčljivi dejavnosti podjetja<sup>31</sup>, ki torej niti neposredno niti posredno ne služijo interesom podjetja.

53. Istočasna uporaba blaga tako za negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca kot za namene njegovih obdavčljivih gospodarskih dejavnosti lahko torej v zelo številnih primerih neposredno ali posredno koristi interesom podjetja, v nasprotju – načeloma – z uporabo tega blaga za zasebne namene. Priznanje razširitve člena 6(2) Šeste direktive

28 – Zgoraj navedena sodba Securenta (točka 33).

29 – *Ibidem* (točki 36 in 37).

30 – V skladu s sodno prakso je Sodišče nacionalnemu sodišču dolžno posredovati vse elemente razlage s področja prava Skupnosti, ki bi temu lahko koristili pri sojenju v zadevi, ki mu je predložena, ne glede na to, ali se je nanje sklicevalo v svojih vprašanjih; glede uporabe Šeste direktive glej sodbo z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, Z.Odl., str. I-3947, točka 25).

31 – Zgoraj navedeni sklepi predlogi (točka 38) v zadevi, o kateri je bilo odločeno z zgoraj navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca.

na uporabo za negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca bi vodilo tudi do tega, da bi bilo treba v vsakem konkretnem primeru uporabo, ki je resnično tuja namenom dejavnosti podjetja, razmejiti od uporabe, ki služi potrebam slednje. Posledica tega bi bila večja zapletenost skupnega sistema DDV, kar pa, menim, na splošno ne ustreza ciljem Šeste direktive<sup>32</sup>.

54. Tako menim, da uporaba „za druge namene kot za namene [...] dejavnosti“ iz člena 6(2) Šeste direktive ne more zajemati vsakršne uporabe za namene negospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca<sup>33</sup>.

55. Ta presoja ne ogroža polnega učinka izraza „drug[i] namen[i] kot [...] namen[i] [...] dejavnosti“, ker se lahko ta izraz razširi na vsakršno uporabo za zasebne namene oseb, ki niso povezane z davčnim zavezancem ali z njegovimi zaposlenimi. Kot je v svojih pisnih stališčih zatrjevala portugalska vlada, bi bilo temu na primer tako, če bi VNLTO neko investicijsko blago uporabljala tako za svoje obdavčljive dejavnosti kot za zasebno rabo enega od svojih članov ali vodilne osebe enega od slednjih. Vendarle, kot sem ravno

poudaril, ne kaže, da bi bil to položaj, zaradi katerega poskuša VNLTO uveljaviti uporabo člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive.

56. Menim torej, da je razlaga členov 6(2), prvi pododstavek, in 17 Šeste direktive, na katero predložitveno sodišče opira premiso svojih vprašanj za predhodno odločanje, zmotna. Zato se mi zdita ti vprašanji nepomembni za rešitev spora v postopku v glavni stvari.

57. Primarno torej predlagam, da se predložitvenemu sodišču odgovori, da se člen 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive ne nanaša na uporabo investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

58. Na posebne vidike prvega vprašanja za predhodno odločanje in po potrebi še drugega vprašanja bi bilo treba odgovoriti zgolj v primeru, da se Sodišče ne bi strinjalo s to presojo. V preudarkih, ki sledijo, bom torej ta vprašanja preučil zgolj predredno.

32 – Glej po analogiji sodbo z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan (C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 28), kjer je Sodišče zavrnilo merilo za ugotovitev obstoja stalne poslovne enote, ki se ni moglo šteti za „zanesljivo, preprosto in izvršljivo, ustrezno duhu Šeste direktive“.

33 – V tem smislu glej tudi točko 59 sklepnih predlogov v zgoraj navedeni zadevi Charles in Charles-Tijmens.

B – *Posebni vidiki prvega vprašanja za predhodno odločanje*

zasebne namene, ravna kot s poslovnimi sredstvi podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev ali za izdelavo tega blaga, načeloma takoj v celoti odbiten.<sup>35</sup>

59. Kot že navedeno, predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko davčni zavezanec ob uporabi členov 6(2) in 17 Šeste direktive v poslovna sredstva svojega podjetja vključi blago, ki ni investicijsko, kot tudi storitve, ki se uporabljajo tako za namene njegove dejavnosti kot za namene, ki niso povezani z njo, tako da je upravičen v celoti in takoj odbiti DDV, ki ga je plačal ob nakupu tega blaga in storitev.

60. Najprej je treba spomniti, da ima v skladu s sodno prakso pri uporabi investicijskega blaga tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene zadevna oseba za potrebe DDV izbiro, da to blago v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja ali ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV, ali pa da ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost<sup>34</sup>.

61. Kot sem že omenil, če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim tako za namene dejavnosti kot za

62. Glede na to, da se uporaba za zasebno rabo davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti ob uporabi člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive šteje za obdavčljivo transakcijo, je davčni zavezanec, ki se odloči, da bo neko investicijsko blago v celoti vključil v poslovna sredstva svojega podjetja, in ki del tega blaga uporablja za zasebno rabo, vendarle obvezan plačati DDV na stroške za to uporabo, to je obveznost, ki ustreza pravici do odbitka vstopnega DDV od vseh stroškov nakupa ali izdelave zadevnega investicijskega blaga<sup>36</sup>.

63. Ob tem je treba ugotoviti, ali je dejstvo, da se je ta sodna praksa Sodišča razvila v povezavi z mešano uporabo investicijskega blaga, čisto slučajna okoliščina, ali ima, nasprotno, svoj razlog, ki izhaja iz določb člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive.

34 – Glej zlasti zgoraj navedene sodbe HE (točka 46), Charles in Charles-Tijmens (točka 23) in Wollny (točka 21).

35 – Zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens (točka 24) in Wollny (točka 22).

36 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wollny (točki 23 in 24 ter navedena sodna praksa).

64. Najprej iz besedila tega člena ni razvidno, da bi se ta člen omejeval na uporabo investicijskega blaga, temveč da se nanaša širše na „uporab[o] blaga“.

67. Sodišče je bistvena elementa te opredelitve, namreč trajno naravo tega blaga in spremljajočo amortizacijo njegovih nabavnih stroškov, povzelo v razlagi člena 20 Šeste direktive, ki se nanaša zlasti na obdobje, v katerem se izvršijo popravki odbitkov za investicijsko blago<sup>40</sup>, kljub temu da ta določba državam članicam dopušča, da opredelijo pojem investicijskega blaga<sup>41</sup>.

65. Nato je treba ugotoviti, da Sodišče v sodni praksi glede razlage člena 6(2) Šeste direktive ni nikoli opredelilo pojma „investicijsko blago“, na katerega se je redno sklicevalo.

66. V sodbi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*<sup>37</sup>, ki se je nanašala na razlago člena 17 Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost<sup>38</sup>, je Sodišče menilo, da se ob upoštevanju tako *običajnega pomena izraza* kot njegove funkcije v okviru Direktive 67/228 „investicijsko blago“ nanaša na blago, ki se uporablja za gospodarsko dejavnost in za katerega je značilna trajna narava in vrednost, zaradi česar stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v teku več poslovnih obdobj<sup>39</sup>.

68. Čeprav imata člen 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive in člen 20 te direktive vsak svoje vsebinsko področje uporabe, ki se ne prekrivata<sup>42</sup>, imata, kot je razsodilo Sodišče, vseeno skupen namen<sup>43</sup>, kar lahko po mojem mnenju utemelji dejstvo, da sta bistvena elementa opredelitve investicijskega blaga v smislu člena 20 navedene direktive, namreč trajna narava njegove uporabe in spremljajoča amortizacija njegovih nabavnih stroškov – elementa, ki ju sicer pokriva tudi običajen pomen tega izraza –, upoštevna tudi, kar se tiče uporabe tega pojma v sodni praksi Sodišča v zvezi z razlago člena 6(2) Šeste direktive.

37 – Sodba z dne 1. februarja 1977 (51/76, Recueil, str. 113).

38 – UL 1967, 71, str. 1303.

39 – Glej točko 12 navedene sodbe.

40 – Sodba z dne 15. decembra 2005 v zadevi *Centralan Property* (C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 55).

41 – Glej člen 20(4) Šeste direktive. Glej v zvezi s tem sodbo z dne 6. marca 2008 v zadevi *Nordania Finans in BG Factoring* (C-98/07, ZOdl., str. I-1281, točka 32).

42 – Glej v tem oziru zgoraj navedeno sodbo *Uudenkaupungin kaupunki* (točke od 30 do 34).

43 – Zgoraj navedena sodba *Wollny* (točke od 35 do 37).

69. Kot torej implicitno, ampak neizbežno izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 62 teh sklepnih predlogov, bo na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, DDV za zasebno rabo pridobljenega blaga pobran sproti med trošenjem blaga, za katero je bil vstopni DDV odbit. Okoliščina, da uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca, šteje za opravljanje storitev za plačilo, torej za transakcijo, ki časovno traja, logično pripelje do mišljenja, da mora biti vračilo DDV za stroške, ki so nujno potrebni za opravljanje (navideznih) storitev, predmet porazdelitve<sup>44</sup>. Ob morebitni spremembi deleža blaga, ki ga davčni zavezanec nameni zasebni rabi, bo popravek DDV, ki ga davčni zavezanec dolguje za stroške, ki so bili potrebni za izvršitev uporabe navedenega blaga, na nek način samodejen<sup>45</sup>, saj se bo spreminjal glede na dejansko uporabo blaga v zasebne namene<sup>46</sup> med njegovim celotnim življenjskim obdobjem oziroma celo med krajšim obdobjem, izračunanem na podlagi obdobja iz člena 20(2) in (3) Šeste direktive, kot izgleda, da priznava Sodišče<sup>47</sup>.

70. Kot so v bistvu zatrjevale nizozemska in portugalska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija, ki se sklicuje zlasti na

točko 88 generalnega pravobranilca Jacobsa v zgoraj navedeni zadevi Charles in Charles-Tijmens, ima torej mehanizem iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive svoj smisel le, če je trošenje blaga časovno porazdeljeno, če se torej nanaša na investicijsko blago in ne na drugo blago, ki se načeloma potroši takoj.

71. Za blago, ki ni investicijsko, je po mojem mnenju treba najti rešitev v določbah člena 17(5) Šeste direktive, kar pomeni, da mora davčni zavezanec izvesti porazdelitev glede na uporabo zadevnega blaga v poslovne ali druge namene in odbiti znesek DDV, ki odraža dejansko uporabo navedenega blaga za potrebe dejavnosti v trenutku, ko je DDV dolgovan.

72. Enako po mojem mnenju velja za blago, ki izgubi svojo razlikovalno lastnost, potem ko po nakupu investicijskega blaga postane njegov del zaradi ohranjanja njegove vrednosti<sup>48</sup>. Člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a),

44 – Glej v tem smislu točko 70 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Légerja v zadevi, o kateri je bilo odločeno z zgoraj navedeno sodbo Wollny.

45 – Glej v tem smislu točko 61 zgoraj navedenih sklepnih predlogov v zadevi Charles in Charles-Tijmens.

46 – Glej v zvezi s tem zgoraj navedeno sodbo Enkler (točki 36 in 37).

47 – Zgoraj navedena sodba Wollny (točki 37 in 53).

48 – Glej po analogiji sodbo z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 67), kar zadeva razlago člena 5(6) Šeste direktive, v skladu s katerim se za dobavo, opravljeno za plačilo, šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali brezplačna odtujitev ali splošnejše uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil DDV od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten.

Šeste direktive se namreč nanaša le na uporabo samega blaga, ki je bilo pridobljeno, kadar je davek na to blago odbiten, in ne na stroške, plačane za njegovo izkoriščanje in vzdrževanje<sup>49</sup>.

73. Kar zadeva blago, ki po nakupu investicijskega blaga postane njegov del, vendar poveča njegovo vrednost, se mi zdi, da je ne le zaradi dejstva, da se člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive nanaša le na investicijsko blago v trenutku pridobitve, ampak tudi zaradi preprostosti skupnega sistema DDV bolje, da je vstopni DDV za pridobitev takega blaga porazdeljen v skladu s pravilom, ki ga postavlja člen 17(5) Šeste direktive. Kot je to namreč v svojih pisnih stališčih podrobno predstavila vlada Združenega kraljestva, bi bila, upoštevajoč razlike glede trenutka pridobitve tega blaga in njegove pričakovane življenjske dobe, zaradi uporabe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, davčnemu zavezancu naložena obveznost, da vsako leto opravi obračun izstopnega DDV za vsako blago, ki je postalo del investicijskega blaga, kar se zdi posebej zapletena naloga<sup>50</sup>.

49 – Zgoraj navedena sodba Kühne (točka 13).

50 – V skladu z metodo, opisano v opombi na strani 17 teh sklepnih predlogov. Vlada Združenega kraljestva tako podaja primer jadrnice (investicijsko blago), pridobljene leta 2000, ki je namenjena predvsem dajanju v zakup, vendar tudi zasebni rabi za 20 % na leto, in katere jambor je davčni zavezanec obnovil leta 2001 (njegova življenjska doba naj bi bila petnajst let, torej do 2016), lesen ladijski krov leta 2002 (njegova življenjska doba naj bi bila deset let, torej do 2012), sidro 2003 (njegova življenjska doba naj bi bila osem let, torej do 2011) itd. V takem primeru bi moral davčni zavezanec vsako leto deliti neto strošek vsakega blaga s pričakovano življenjsko dobo ter dobljeno število pomnožiti s stopnjo upoštevnega nacionalnega DDV in z deležem zasebne rabe za zadevno leto.

74. Kar zadeva storitve, predložitveno sodišče meni, da bi se lahko razširitev sistema, ki se uporablja za mešano uporabo investicijskega blaga, eventualno razširila še na storitve, ki so predmet amortizacije (torej za „investicijske storitve“), saj se z vidika poslovanja podjetja te storitve ne razlikujejo od investicijskega blaga. Komisija se s tem pogledom strinja zaradi spoštovanja načela enakega obravnavanja<sup>51</sup>, tej presoji pa se je na obravnavi pridružila tudi vlada Združenega kraljestva. Nasprotno nemška, nizozemska in portugalska vlada zavračajo razširitev, ki jo je prikazalo predložitveno sodišče. Te vlade se sklicujejo predvsem na besedilo člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive. Vendar se zdi, da nemška in nizozemska vlada priznavata, da bi storitve, ki postanejo del investicijskega blaga po njegovi pridobitvi, lahko spadale v področje uporabe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive.

75. Menim predvsem, da je treba slednjo presojo zavrniti zlasti iz istih razlogov, kot so ti, ki so navedeni v točkah 72 in 73 teh sklepnih

51 – Komisija v svojih stališčih pridobitev lastninske pravice podjetja na rabljenih vozilih, ki se uporabljajo tudi za zasebno rabo davčnega zavezanca, za katero bi se lahko uveljavljala uporaba določb člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, primerja s pridobitvijo, s strani istega podjetja, vozil na lizing, ki bi se prav tako uporabljala za zasebno rabo davčnega zavezanca.

predlogov, kar zadeva blago, ki je postalo del investicijskega blaga po njegovi pridobitvi<sup>52</sup>.

76. Glede razširitve sistema mešane uporabe investicijskega blaga na investicijske storitve je treba najprej opozoriti, da nobena določba Šeste direktive ne ureja uporabe investicijske storitve, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca. Po eni strani se namreč, kot je že bilo predhodno pojasnjeno, člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive nanaša izključno na blago. Po drugi strani se v skladu s členom 6(2), prvi pododstavek, točka (b), te direktive za opravljanje storitev za plačilo šteje opravljanje storitev, ki jih *davčni zavezanec* opravi brezplačno sam zase ali za svoje zaposlene, in ne tistih, ki jih opravijo *tretje osebe*.<sup>53</sup>

77. Izključitev uporabe storitev iz področja uporabe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive in istočasna omejitev prvega pododstavka, točka (b), te določbe na storitve, ki jih opravi davčni zavezanec, se lahko razlaga na dva nekoliko različna načina.

78. Po eni strani je mogoče misliti, da je zakonodajalec Skupnosti menil, da je zasebno uporabo storitev, ki jih za davčnega zavezanca opravijo tretji, bolje obravnavati preko porazdelitve dolgovanega vstopnega DDV za pridobitev investicijskih storitev med poslovno in zasebno rabo kot pa preko izstopne obdavčitve zasebne uporabe, ki ustreza pravici do takojšnjega odbitka celotnega vstopnega DDV v skladu s členom 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive.

79. V tem primeru bi zasebna uporaba investicijskih storitev, glede na to, da ne šteje za opravljanje storitev za plačilo, posledično izpadla iz področja uporabe Šeste direktive in tako iz pravil, ki jih vsebuje člen 17(5) navedene direktive, ki se – kot je opozorilo Sodišče – nanaša le na porazdelitev vstopnega DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se

52 – Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Mohsche (točka 14). To torej ne velja za storitve, uporabljene za pridobitev ali izdelavo investicijskega blaga, kot je na primer stavba, opravljene pred ali istočasne s to pridobitvijo; glej v zvezi s tem sodbo z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 43) in zgoraj navedeno sodbo Wöllny (točka 24), v skladu s katerimi ima „[...] davčni zavezanec, ki se odloči, da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, in ki del te stavbe uporablja za zasebno rabo, na eni strani pravico do odbitka vstopnega DDV od vseh *stroškov gradnje* navedene stavbe in na drugi strani ustrezno obveznost plačati DDV na stroške za to uporabo“ (moj poudarek). Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Wöllny (točki 27 in 50).

53 – Glej v zvezi s tem zgoraj navedeni sodbi Hotel Scandic Gåsabäck (točka 23) in Danfoss in AstraZeneca (točka 48), v skladu s katerimi „[...] člen 6(2)(b) Šeste direktive preprečuje, da se davčnemu zavezancu ali članom njegovega osebja ponudijo storitve *davčnega zavezanca*, za katere bi fizična oseba morala plačati DDV, brez davka“ (moj poudarek). Glej tudi točko 22 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi, o kateri je bilo odločeno z zgoraj navedeno sodbo Mohsche.

navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti<sup>54</sup>. Pod to predpostavko se vendarle postavlja vprašanje popravkov sprva odbitega DDV, kadar pride med obdobjem amortizacije investicijske storitve do sprememb deleža uporabe investicijskih storitev v poslovne namene (in torej sorazmerno deleža uporabe v zasebne namene), saj se člen 20(2) in (3) Šeste direktive nanaša le na popravek odbitka v primeru investicijskega blaga.

80. Iz tega po drugi strani sledi, da bi lahko ob neobstoju določb Skupnosti o mešani uporabi investicijskih dobrin menili, da je hotel zakonodajalec Skupnosti državam članicam prepustiti izbiro med možnostjo porazdelitve vstopnega DDV na poslovno in zasebno uporabo investicijske storitve, pri čemer bi bil odbiten samo delež, ki bi se nanašal na uporabo za namene dejavnosti, in možnostjo, da se zasebna uporaba šteje za storitev, opravljeno za plačilo, tako da se plačilo izstopnega DDV porazdeli na podlagi stroškov, ki se nanašajo tako na poslovno kot na zasebno rabo investicijskega blaga.

81. V tem primeru se zdi jasno, da morajo države članice pri izvajanju svoje pristojnosti

upoštevati namen in sistematiko Šeste direktive, kar pomeni, da morajo še posebej spoštovati načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV<sup>55</sup>.

82. Ne glede na splošno vprašanje, ali lahko država članica sistem mešane uporabe investicijskega blaga, kakršen izhaja iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, upravičeno razširi na mešano uporabo investicijske storitve, ne da bi to povzročilo izkrivljanje konkurence in razlike med stopnjami obdavčitve v državah članicah, iz vsebine spisa nikakor ne izhaja, da se je za to odločil zakonodajalec na Nizozemskem. V zvezi s tem predložitveno sodišče omenja zgolj možnost, v skladu s katero bi bile *na podlagi prava Skupnosti* države članice sistem mešane uporabe, ki se uporablja za investicijsko blago, iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, dolžne razširiti na storitve, vključno z investicijskimi storitvami. To hipotezo pa je, kot že rečeno, po mojem mnenju treba izključiti.

83. Vsekakor pa se mi v nasprotju s tem, kar je v svojih stališčih predstavila Komisija, ne zdi, da bi zavrnitev uporabe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive za mešano uporabo investicijskih storitev davčnemu zavezancu povzročila davčno breme glede njegove poslovne uporabe, ki bi bilo

54 – Glej zgoraj navedeno sodbo *Securenta* (točka 33).

55 – Glej v tem oziru zgoraj navedeno sodbo *Securenta* (točki 35 in 36).

v nasprotju z načelom nevtralnosti. Če bi se namreč za brezplačno transakcijo štel samo del, ki je uporabljen za zasebne namene, bi bil odbitek vstopnega DDV za poslovno uporabo davčnega zavezanca v celoti mogoč.

izstopni davek, torej natančneje, enkratno ali razdeljeno na več napovednih obdobjih, in kako naj se določi osnova za odmero davka za blago in storitve, ki niso predmet amortizacije.

84. Zaradi vseh teh razlogov in če bi Sodišče odgovarjalo na posebne vidike prvega vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, predlagam, da se slednjemu odgovori, da je treba člen 6(2) Šeste direktive razlagati tako, da se ne razširja niti na mešano uporabo blaga, ki ni investicijsko, niti na mešano uporabo storitev.

87. Kar se tiče dela vprašanja, ki se nanaša na obveznost obračuna DDV, so, kot sta to v svojih pisnih stališčih zatrjevali nizozemska in portugalska vlada, v delu, v katerem se storitve, navedene v členu 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive štejejo za odplačne, pravila o obveznosti obračuna DDV enaka. Tako v skladu s členom 10(2), prvi stavek, Šeste direktive obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene<sup>56</sup>. Ob uporabi blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, delno v zasebne namene, obveznost obračuna DDV torej nastane v trenutku navedene uporabe. Za blago (in storitve), ki se potrošijo takoj, se zdi razumno misliti, da bo DDV obračunan enkratno, to pomeni v obračunu davčnega zavezanca za zadevno obdobje, saj so države članice na podlagi člena 22(4) Šeste direktive pristojne za določitev tega obdobja. Kot je v svojih pisnih stališčih predstavila vlada Združenega kraljestva, prednost tega pristopa ni samo preprostost, temveč se lahko z njim zagotovi tudi enakost obravnavanja

#### C – Posebni vidiki drugega vprašanja za predhodno odločanje

85. Drugo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, bi bilo treba preučiti le, če Sodišče ne bi sledilo ne mojemu primarnemu predlogu ne odgovoru, ki sem ga predlagal na prvo vprašanje za predhodno odločanje.

86. Kot sem namreč že pojasnil, želi predložitveno sodišče, *kolikor so lahko blago, ki ni investicijsko blago, ter storitve, vključeni v mehanizem iz člena 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive*, v bistvu izvedeti, v kakšnem obdobju mora biti opravljena obdavčitev za

<sup>56</sup> – Treba je pripomniti, da člen 10(2), tretji stavek, navedene direktive državam članicam dopušča, da v določenih primerih določijo, da se šteje, da so bile zaporedne dobave storitev, ki se opravljajo v daljšem časovnem obdobju, končane najmanj v roku enega leta. Ta možnost, na katero se je sklicevala tudi nizozemska vlada v svojih pisnih stališčih v zvezi z opravljanjem storitev iz člena 6(2) Šeste direktive, je bila v Šesto direktivo vključena šele ob sprejetju Direktive Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388 (UL L 269, str. 44), katere določbe so morale države članice prenesti najkasneje do 31. decembra 2001. Člen 10(2), tretji stavek, Šeste direktive se torej *ratione temporis* ne uporablja za dejstva iz postopka v glavni stvari, ki se nanašajo, kot je že bilo navedeno, le na davčno obdobje VNLTO za leto 2000.

v primerjavi s končnim potrošnikom, ki učinka DDV ne more razporediti na obdobje, daljše od obdobja dejanske uporabe blaga ali storitve, ki se potroši nemudoma.

Ta pojem ustreza stroškom, ki so povezani s samim blagom<sup>58</sup>, vendar tudi stroškom pridobitve blaga, brez katerih zasebna uporaba ne bi bila mogoča<sup>59</sup>. Kljub temu je Sodišče razsodilo, da v Šesti direktivi ni potrebnih navodil za enotno in natančno opredelitev pravil določitve zadevnih stroškov, zato države članice uživajo določeno stopnjo diskrecije v zvezi s temi pravili, pod pogojem da upoštevajo namen in mesto zadevne določbe v sistematiki Šeste direktive<sup>60</sup>.

88. Kar zadeva investicijske storitve, menim, da kot je predstavila vlada Združenega kraljestva, nič ne nasprotuje temu, da neka država članica izstopni davek razširi na obdobje amortizacije zadevne storitve ali, kot je Sodišče priznalo v zvezi z investicijskim blagom, na krajše obdobje, ki ustreza na primer obdobju popravka odbitkov iz člena 20 Šeste direktive<sup>57</sup>.

89. Končno, kar zadeva del vprašanja za predhodno odločanje, ki se nanaša na določitev osnove za odmero DDV za blago in storitve, ki niso predmet amortizacije, je treba opozoriti, da na podlagi člena 11A(1)(c) Šeste direktive slednjo pri dobavah iz člena 6(2) navedene direktive tvorijo celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve.

90. V zvezi s tem iz pisnih stališč nizozemske vlade izhaja, da naj bi nizozemska ureditev določitev vseh dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri izračunu obdavčljive osnove za opravljanje storitev iz člena 6(2) Direktive, navezovala na tisto, ki se uporablja za „običajno“ opravljanje storitev za plačilo. Po mojem mnenju bi moralo predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari preveriti to trditev in ob upoštevanju načel, na katere je bilo opozorjeno v predhodni točki teh sklepnih predlogov, preučiti, ali je tako izenačenje, kolikor se nanaša na določitev osnove za odmero DDV, v skladu zlasti z načelom davčne nevtralnosti.

57 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wollny (točki 42 in 48).

58 – Zgoraj navedeni sodbi Enkler (točka 36) in Wollny (točka 27).

59 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wollny (točka 27).

60 – *Ibidem* (točka 28).

## **VI – Predlog**

91. Glede na predhodne ugotovitve predlagam, da se na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori:

Člen 6(2), prvi pododstavek, 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, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da se ne nanaša na uporabo investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za potrebe negospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca, ki niso obdavčene z davkom na dodano vrednost.