

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 12. februarja 2009*

V zadevi C-515/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 2. novembra 2007, ki je prispela na Sodišče 22. novembra 2007, v postopku

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász, G. Arestis in J. Malenovský, sodniki,

* Jezik postopka: nizozemščina.

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in W. Roels, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
22. decembra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 6(2) ter 17(2) in (6) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (v nadaljevanju: VNLTO) in Staatssecretaris van Financiën zaradi popravka na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

4 Člen 6(2) Direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

- 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 [DDV] za takšno blago 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 k izkrivljanju konkurence.“

5 V členu 17(2) in (6) Direktive je določeno:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

- a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka [DDV]. 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.

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

Nacionalna ureditev

- 6 Člen 2 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) določa:

„Davek, ki je bil podjetniku obračunan za prejete dobave blaga in zanj opravljene storitve, za pridobitve blaga, ki jih ta opravi znotraj Skupnosti, in za uvoz blaga, ki mu je bilo namenjeno, se odbije od davka, ki ga je treba plačati za dobave blaga in opravljene storitve.“

7 Člen 15(1) navedenega zakona določa:

„1. Davek iz člena 2, ki ga podjetnik odbije, je

- a) davek, ki so mu ga v obdobju, na katerega se nanaša obračun, obračunali drugi podjetniki na računu, sestavljenem v skladu z veljavnimi pravili, za blago in storitve, ki so mu jih dobavili;

[...]

če podjetnik blago in storitve uporablja za namene svoje dejavnosti [...]

[...]

4. Odbitek davka se opravi glede na namembnost blaga in storitev, ko se davek obračuna podjetniku ali ko nastane obveznost obračuna davka. Če se takrat, ko podjetnik namerava uporabiti blago in storitve, izkaže, da odbije davek, ki je obračunan za to blago ali storitve, v obsegu, ki je večji ali manjši od obsega, do katerega bi bil upravičen zaradi uporabe blaga ali storitev, mora od tega trenutka od presežka odbitka

obračunati davek. Davek, za katerega je nastala obveznost obračuna, se plača v skladu s členom 14 [zakona iz leta 1968 o prometnem davku].

Del davka, ki ga je bilo mogoče odbiti, a se ni odbil, se mu vrne na podlagi zahtevka.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 8 VNLTO spodbuja interese podeželskega sektorja v regijah Groningen, Frizija, Drenthe in Flevoland. Njeni člani, torej podjetniki iz tega sektorja, ji plačujejo članarino, katere največji del je namenjen obrambi njihovih splošnih interesov.

- 9 VNLTO poleg obrambe splošnih interesov svojih članov opravlja določeno število individualnih storitev v korist svojih članov, za katere jim zaračuna. Dobički, ustvarjeni s temi komercialnimi dejavnostmi, so namenjeni obrambi splošnih interesov teh članov.

- 10 Leta 2000 je VNLTO pridobila blago in storitve, ki jih je uporabila tako za svoje dejavnosti, obdavčene z DDV, kot za druge dejavnosti, ki niso bile povezane s prvimi. VNLTO je v celoti odbila vstopni DDV za navedeno blago in storitve, med katerimi so tudi tiste, ki se nanašajo na dejavnosti v zvezi z obrambo splošnih interesov njenih članov.
- 11 Za davčno leto 2000 je VNLTO odbila zneske vstopnega DDV za obdavčljive storitve. Poleg tega je odbila tudi del zneskov vstopnega DDV za dejavnosti v zvezi z obrambo splošnih interesov svojih članov. VNLTO je 14. maja 2001 zaprosila za povračilo dodatnega zneska DDV, ki se je nanašal na navedene dejavnosti. VNLTO je torej uveljavljala pravico do odbitka za znesek, ki je ustrezal 79 % vsega pridobljenega blaga in storitev. Davčni inšpektor je z odločbo z dne 3. avgusta 2001 zavrnil zahtevano povračilo.
- 12 Ta inšpektor je na VNLTO naslovil odločbo o naknadni odmeri za sporno davčno leto z dne 26. marca 2002. S to odločbo je bilo VNLTO naloženo plačilo zneskov vstopnega DDV za dejavnosti v zvezi z obrambo splošnih interesov njenih članov sorazmerno z njenimi dohodki iz naslova teh dejavnosti. Zaradi tega je odbitek ustrezal samo še 49 % vsega blaga in storitev, ki jih je pridobila VNLTO.
- 13 VNLTO je z dopisom z dne 26. aprila 2002 vložila ugovor zoper to odločbo o naknadni odmeri. Davčni inšpektor jo je potrdil z odločbo z dne 15. maja 2002.

- 14 VNLTO je zato vložila tožbo zoper to odločbo pri Gerechtshof Leeuwarden. To sodišče jo je 17. junija 2005 zavrnilo. Menilo je, da obramba splošnih interesov članov ne pomeni neposrednega, trajnega in nujnega nadaljevanja gospodarskih dejavnosti VNLTO. Po mnenju tega sodišča naj VNLTO zato ne bi mogla odbiti DDV, ki ji je zaračunan, če se zadevno blago in storitve uporabljajo za obrambo splošnih interesov njenih članov.
- 15 VNLTO je 27. julija 2005 zoper odločbo Gerechtshof Leeuwarden vložila kasacijsko pritožbo.
- 16 Hoge Raad der Nederlanden, ki mu je bil predložen spor, je poudarilo, da se spor o glavni stvari nanaša na odbitek zneskov DDV, ki so bili obračunani ob nastanku izdatkov za pridobitev blaga in storitev, ki se uporabljajo tako za gospodarske dejavnosti, ki so predmet DDV, kot tudi za druge transakcije, ki niso povezane s temi gospodarskimi dejavnostmi.
- 17 Predložitveno sodišče se torej sprašuje, ali lahko VNLTO med svoja poslovna sredstva upravičeno uvrsti blago, ki ni investicijsko, in storitve, tako da lahko takoj odbije celoten DDV, plačan za njihovo pridobitev, čeprav se to blago in storitve deloma uporabljajo v okviru dejavnosti, ki niso povezane z obdavčljivim opravljanjem storitev v skladu s členom 2 Direktive.
- 18 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) ter 17 (1), (2) in (6) [Direktive] razlagati tako, da lahko davčni zavezanec med svoja poslovna sredstva uvrsti ne zgolj investicijsko blago, temveč tudi vse blago in storitve, ki se uporabljajo tako za namene njegove dejavnosti kot za

namene, ki niso povezani z njo, ter da je upravičen v celoti in takoj odbiti davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati za nakup tega blaga in storitev?

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

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

Stališča, predložena Sodišču

- 19 Nizozemska vlada poudarja, da davčni zavezanec ne more odbiti obračunanega DDV za pridobitev investicijskega blaga ali blaga in storitev, ki niso investicijsko blago, če se to blago in te storitve uporabljajo za transakcije, ki niso predmet tega davka. Za to naj bi šlo v tem primeru, saj gre za obrambo splošnih interesov.

- 20 Ta vlada opozarja, da je cilj VNLTO v skladu z njenim statutom spodbujati interese podeželskega sektorja v več nizozemskih regijah in interese podjetnikov, ki so dejavni v tem sektorju. Pojasnjuje, da je VNLTO zato včlanjena v Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland in da je njen namen s posredovanjem te organizacije zagotavljati obrambo interesov kmetov na lokalni, regionalni, nacionalni in mednarodni ravni. Ta vlada navaja, da skuša VNLTO spodbujati izvajanje politike kmetijskega razvoja na področju raziskav, ozaveščenosti in učenja.
- 21 V okviru razprav pred Sodiščem je nizozemska vlada pojasnila, da se – kar zadeva odgovor na prvo zastavljeno vprašanje – ne bi smelo razlikovati med fizično in pravno osebo. Vendar je dodala, da skuša VNLTO v postopku v glavni stvari uveljavljati odbitek DDV v zvezi z negospodarskimi dejavnostmi, v obravnavanem primeru povezanimi z obrambo splošnih interesov njenih članov.
- 22 Nemška vlada meni, da lahko davčni zavezanec med svoja poslovna sredstva uvrsti ne zgolj investicijsko blago, temveč tudi vse blago, ki se uporablja za namene njegove dejavnosti in za druge namene. Za storitve ta možnost velja le, če so bile opravljene za podjetje v povezavi z uporabo blaga, ki v celoti spada med poslovna sredstva podjetja. V okviru obdavčitve uporabe takega blaga ali takih storitev za druge namene kot za namene njegove dejavnosti je naloga držav članic, da določijo podrobnosti obdavčitve v davčnem obdobju.
- 23 Portugalska vlada trdi, da pravna oseba nima možnosti v celoti odbiti DDV, obračunan od investicijskega blaga ali kakršnega koli drugega blaga ali storitev, ki se izključno uporabljajo za doseganje lastnih ciljev, če je ob pridobitvi to blago namenjeno tako za izvajanje dejavnosti, ki so predmet tega davka, kot za opravljanje transakcij, ki niso predmet tega davka.

- 24 Vlada Združenega kraljestva trdi, da davčni zavezanec med svoja poslovna sredstva ne more v celoti uvrstiti blaga in storitev, ki so predmet mešane uporabe, torej uporabe za namene njegove dejavnosti in zasebne namene ali druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če ne gre za investicijsko blago in storitve, uporabljene za ustvarjanje novega investicijskega blaga.
- 25 Komisija trdi, da lahko davčni zavezanec med svoja poslovna sredstva uvrsti le investicijsko blago in izjemoma storitve, po značilnostih primerljive z značilnostmi investicijskega blaga, ki se uporabljajo za namene dejavnosti podjetja in za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, ter lahko v celoti in takoj odbije vstopni DDV.

Odgovor Sodišča

- 26 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu določiti obseg pravice do odbitka DDV iz členov 6(2) in 17(2) Direktive, če je davčni zavezanec uporabljal blago in storitve, za pridobitev katerih je plačal vstopni DDV, za namene njegove dejavnosti in, kot je navedeno v zastavljenem vprašanju, „za namene, ki niso povezani z njo“; to v tej zadevi pomeni za namene transakcij, ki niso obdavčljive.
- 27 Najprej je treba spomniti, da je ureditev odbitkov namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so

omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej sodbo z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24 in navedena sodna praksa).

- 28 Zato kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, tako ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (glej sodbi z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24, in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 20).
- 29 Da bi bilo mogoče koristno odgovoriti na prvo zastavljeno vprašanje, ga je treba umestiti v dejanski okvir, ki ga je opisalo nacionalno sodišče v predložitveni odločbi.
- 30 Iz dejstev, kot jih je povzelo Hoge Raad der Nederlanden, izhaja, da VNLTO izvaja ne samo obdavčljive dejavnosti, ampak tudi neobdavčljive dejavnosti, in sicer varuje splošne interese svojih članov. To sodišče je tudi poudarilo, da je VNLTO pridobitev blaga in storitev izkazala kot splošni strošek, ne da bi se te transakcije obravnavale kot izključno izstopne obdavčljive transakcije te organizacije.
- 31 Glede na te dejanske okoliščine in glede na zahtevek VNLTO, s katerim uveljavlja pravico do odbitka DDV, obračunanega pri pridobitvi blaga in storitev tako za obdavčljive dejavnosti kot za druge dejavnosti, ki niso povezane s prvimi, in sicer za obrambo splošnih interesov svojih članov, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je

mogoče šteti, da so bile zadnje dejavnosti izvedene „za druge namene“ v smislu člena 6(2)(a) Direktive, torej za namene, ki niso nameni dejavnosti, ki jih je izvajala v zvezi z gospodarskim področjem.

- 32 Pri svojem razmišljanju se je predložitveno sodišče sklicevalo predvsem na sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, (C-434/03, ZOdl., str. I-7037), zlasti na točke od 23 do 25, v katerih je Sodišče spomnilo na sodno prakso v zvezi s sistemom DDV, ki velja za investicijsko blago z mešano uporabo, to pomeni tako za namene poslovne dejavnosti kot za zasebne namene. Iz tega izhaja, da ima davčni zavezanec v zvezi z DDV izbiro, bodisi da to blago v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, bodisi da ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV, bodisi da ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporabi za dejavnost. Če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim tako za namene poslovne dejavnosti kot za 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. V teh okoliščinah se na podlagi člena 6(2)(a) Direktive uporaba blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih, za zasebne namene ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti obravnava enako kot opravljanje storitev za plačilo, kadar zaradi nje nastane pravica do delnega ali celotnega odbitka vstopnega DDV.
- 33 Hoge Raad der Nederlanden meni, da lahko ta načela veljajo tudi za „pravno osebo, ki kot davčni zavezanec opravlja dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV“, tako da bi se lahko zanjo uporabil člen 6(2)(a) Direktive.
- 34 Ni sporno, da dejavnosti, kot so dejavnost organizacije, da brani splošne interese svojih članov, ne pomenijo dejavnosti, ki so „predmet DDV“ v smislu člena 2, točka 1, Direktive, ker ne gre za odplačne dobave blaga ali opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbo 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).

35 Glede vprašanja, ali je mogoče šteti, da so bile take dejavnosti izvedene „za druge namene“ v smislu člena 6(2)(a) Direktive, je treba poudariti, da je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 13. marca 2008 v zadevi *Securenta* (C-437/06, ZOdl., str. I-1597), ki je bila razglašena po vložitvi tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, Sodišče odločalo med drugim o tem, kako je treba določiti pravico do odbitka vstopnega DDV, če davčni zavezanec hkrati izvaja gospodarske in negospodarske dejavnosti.

36 V zvezi s tem je Sodišče v točki 26 te sodbe poudarilo, da se za negospodarske dejavnosti Direktiva ne uporablja, in v točki 28 iste sodbe navedlo, da se sistem odbitkov, ki ga je uvedla Direktiva, nanaša na vse gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca ne glede na namene ali rezultate teh dejavnosti, če so načelno same predmet DDV.

37 Sodišče je tako v točkah 30 in 31 iste sodbe navedlo, 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, Direktiva ne uporablja, in da se, kadar davčni zavezanec hkrati izvaja gospodarske dejavnosti, obdavčene ali oproščene, in negospodarske dejavnosti, za katere se ne uporablja Direktiva, odbitek vstopnega DDV, odmerjenega na stroške, dovoli samo, če se lahko ti stroški ob izstopu pripišejo gospodarskim dejavnostim davčnega zavezanca.

38 Iz tega razmišljanja izhaja, da – kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 38 sklepnih predlogov – namen člena 6(2)(a) Direktive torej ni, da bi uvedel pravilo, na podlagi katerega bi se štelo, da so bile transakcije, za katere se sistem DDV ne uporablja,

izvedene za „druge namene“ kot za namene dejavnosti podjetja v smislu te določbe. Taka razlaga bi namreč povzročila, da bi člen 2, točka 1, te direktive izgubil smisel.

39 Poudariti je še treba, da se drugače od zadeve, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Charles in Charles-Tijmens in ki se nanaša na nepremičnino, uvrščeno med poslovna sredstva podjetja, preden je bila deloma namenjena za zasebno rabo, ki pa nikakor ni spadala v dejavnost podjetja davčnega zavezanca, zadeva v postopku v glavni stvari nanaša na transakcije, ki niso obdavčljive transakcije VNLTO in pri katerih gre za zagotavljanje obrambe splošnih interesov članov te organizacije, zato jih v obravnavanem primeru ni mogoče šteti za transakcije, ki se ne izvajajo za namene dejavnosti podjetja, glede na to, da so glavna dejavnost te organizacije.

40 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 6(2)(a) in 17(2) Direktive razlagati tako, da se ne nanašata na uporabo blaga in storitev, ki so del poslovnih sredstev podjetja, za transakcije, ki niso obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, pri čemer pa DDV, ki je dolgovan zaradi pridobitve tega blaga in teh storitev v zvezi s temi transakcijami, ni odbiten.

Drugo vprašanje

41 Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

⁴² Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člena 6(2)(a) in 17(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da se ne nanašata na uporabo blaga in storitev, ki so del poslovnih sredstev podjetja, za transakcije, ki niso obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, pri čemer pa DDV, ki je dolgovan zaradi pridobitve tega blaga in teh storitev v zvezi s temi transakcijami, ni odbiten.

Podpisi