

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 14. julija 2005*

V zadevi C-434/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče z odločbo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z dne 10. oktobra 2003, ki je na Sodišče prispela 13. oktobra 2003, v postopku

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (veliki senat)

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, predsedniki senatov, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, K. Lenaerts in A. Borg Barthet, predsednika senatov, S. von Bahr (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Kúris, E. Juhász in G. Arestis, sodniki,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. novembra 2004,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za P. Charlesa in T. S. Charles-Tijmens E. H. van den Elsen, adviseur, in G. Volkerink, belastingsadviseur,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. ten Dam, zastopnici,
- za nemško vlado A. Tiemann, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti L. Ström van Lier in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. januarja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 6(2) in 17(1), (2) in (6) 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med P. Charlesom in T. S. Charles-Tijmens ter Staatssecretaris van Financiën glede zavrnitve tega, da bi ugodil njenemu zahtevku za vračilo celotnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki sta ga plačala za počitniški bungalov, ki je bil dan v najem za 87,5 % časa uporabe, za zasebne namene pa zaseden 12,5 % časa.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 6(2) Šeste 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 davek na dodano vrednost 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.“

- 4 Člen 17(2) in (6) Šeste direktive določa:

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

- a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

6. Najpozneje 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. 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

- 5 Člen 2 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Davek, ki je bil podjetniku obračunan za prejete dobave blaga in zanj opravljene storitve, 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.“

- 6 Pravica do odbitka davka je v členu 15 zakona o DDV natančno določena takole:

„1. Davek v smislu člena 2, ki ga podjetnik odbije, je:

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

[...]

če podjetnik blago in storitve uporablja v okviru svoje dejavnosti [...]

[...]

4. Odbitek davka se opravi glede na namembnost blaga in storitev v trenutku, ko se davek zaračuna podjetniku ali ko nastane obveznost obračuna davka. Če se v trenutku, ko podjetnik namerava uporabiti blago in storitve, izkaže, da odbije njim pripadajoči davek več ali manj od tistega odbitka, do katerega ima zaradi uporabe blaga ali storitev pravico, mora od tega trenutka od presežka odbitka obračunati davek. Davek, za katerega je nastala obveznost obračuna, se plača v skladu s členom 14 [zakona o DDV].

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

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 7 Iz predložitvene odločbe izhaja, da sta P. Charles in T. S. Charles-Tijmens marca 1997 skupaj kupila počitniški bungalov, ki stoji na Nizozemskem. Ta je bil namenjen za dajanje v najem in za zasebno uporabo in je bil v obdobju, obravnavanem v postopku v glavni stvari, in sicer od 1. aprila do vključno 30. junija 1997, med uporabo dan v najem za 87,5 % časa uporabe, za zasebne namene pa zaseden 12,5 % časa.

- 8 Hoge Raad der Nederlanden poudarja, da sta zaradi tega dajanja v najem P. Charles in T. S. Charles-Tijmens davčna zavezanca v smislu Šeste direktive in podjetnika v smislu zakona o DDV. Ob tem, da je bil bungalov dan v najem osebam, ki so tam prebivale zelo kratko, in da je bilo dajanje v najem opravljeno v okviru „počitniškega podjetja“, tako dajanje v najem ne spada med oprostitve DDV, ki na Nizozemskem v skladu s členom 13B(b)(točka 1) Šeste direktive velja za dajanje nepremičnin v najem.
- 9 V svojem obračunu DDV za drugo trimesečje leta 1997 sta P. Charles in T. S. Charles-Tijmens odbila 87,5 % DDV, ki jima je bil zaračunan za bungalov. Zato sta vračilo zneska, ki ustreza temu odstotku, zahtevala od davčnega inšpektorja, pristojnega za obravnavo tega zahtevka (v nadaljevanju: davčni inšpektor).
- 10 Z odločbo z dne 1. oktobra 1997 je ta P. Charlesu in T. S. Charles-Tijmens odobril vračilo, ki sta ga zahtevala. Kljub temu pa sta, meneč, da je DDV, ki sta ga plačala, 100 % odbiten, vložila zahtevke za dodatno vračilo, ki ustreza 12,5 % časa uporabe bungalova za zasebne namene.
- 11 Ker je davčni inšpektor odločil, da je zahteva nedopustna, sta P. Charles in T. S. Charles-Tijmens na Gerechtshofu te's-Hertogenbosch vložila tožbo. To sodišče je razveljavilo odločitev o nedopustnosti, a je po temelju odločbo omenjenega inšpektorja potrdilo, saj zato, ker je bil bungalov za zasebne namene zaseden 12,5 % celotnega časa njegove uporabe, zadevni osebi nista imeli podlage za odbitek celotnega DDV, plačanega za ta bungalov.

- 12 P. Charles in T. S. Charles-Tijmens sta zoper sodbo Gerechtshofa te's-Hertogenbosch na Hoge Raad der Nederlanden vložila pritožbo. V utemeljitev svoje pritožbe sta zatrjevala, da iz člena 6(2) Šeste direktive izhaja, da je zasebna uporaba bungalova obdavčljiva transakcija, ker sta se odločila, da je slednji v celoti del poslovnih sredstev podjetja, kar jima v skladu s členom 17(2) te direktive daje pravico do odbitka celotnega DDV, odmerjenega na tej osnovi (glej zlasti sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, in z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831).
- 13 P. Charles in T. S. Charles-Tijmens dodajata, da člen 17(6) Šeste direktive ne spreminja te razlage, ker ob začetku veljavnosti Šeste direktive nizozemska zakonodaja razen za motorna vozila za prevoz potnikov ni določala nobene izključitve pravice do odbitka v smislu te odločbe.
- 14 Hoge Raad der Nederlanden poudarja, da so bili nizozemski predpisi za blago in storitve, uporabljene za mešane namene, take, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, na Nizozemskem uvedeni leta 1969 ob uporabi člena 11(1) Druge direktive Sveta št. 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in podrobna pravila za izvajanje skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva).
- 15 Ti predpisi naj bi imeli drugačne posledice od tistih, ki jih ima Šesta direktiva, saj so bile te za davčnega zavezanca v določenih primerih bolj, v drugih pa manj ugodne. Dejansko naj bi omenjena direktiva davčnemu zavezancu dala pravico do takojšnjega in polnega odbitka, saj je bil popravek za uporabo blaga zunaj dejavnosti upoštevan samo, če je ta uporaba nastala. Nasprotno bi bilo treba v sistemu, ki ga je uvedel zakon o DDV, neposredno ali vsaj v prvem letu ugotoviti, koliko bo v prihodnosti blago uporabljeno zunaj dejavnosti.

- 16 Hoge Raad der Nederlanden v tem pogledu pojasnjuje, da člen 12(3) Uredbe iz leta 1968 o uvedbi davka na dodano vrednost (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, št. 169), sprejet ob uporabi člena 15(6) zakona o DDV, določa, da se odbitek DDV ponovno izračuna na podlagi podatkov za celotno davčno leto v trenutku, ko je narejen obračun za zadnje davčno obdobje danega davčnega leta. Poleg tega naj bi po tem davčnem letu ne bil več mogoč noben izračun niti nobena revizija odbitka.
- 17 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je zakonska ureditev, ki je obstajala pred Šesto direktivo, [...]

- ki ne dopušča, da se v poslovna sredstva podjetja v celoti vključi investicijsko blago, ali blago ali storitev, ki je opredeljena kot taka, če kupec to blago ali storitev uporablja tako za namene dejavnosti in za druge namene, ki niso v zvezi z njo (zlasti za zasebne namene);

- ki posledično ne dopušča, da se takoj in v celoti odbije davek, zaračunan pri nakupu tega blaga ali storitve, in

- ki ne predvideva odmere DDV v smislu člena 6(2)(a) Šeste direktive,

združljiva s Šesto direktivo in zlasti z njenim členom 17(1), (2) in (6) in členom 6(2)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 18 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 6(2) in 17(2) in (6) razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, ki je sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive in ki davčnemu zavezancu ne dovoljuje, da v poslovna sredstva svojega podjetja vključi investicijsko blago, ki se deloma uporablja za namene dejavnosti in deloma za druge namene, ki niso v zvezi z njo, ki v takih okoliščinah ne dovoljuje takojšnjega in polnega odbitka DDV, ki ga je treba plačati za pridobitev tega blaga, in ne določa, da se uporaba tega za druge namene kot za namene njegove dejavnosti šteje za opravljanje storitev za plačilo.

Stališča, predložena Sodišču

- 19 P. Charles in T. S. Charles-Tijmens menita, da je nacionalna zakonodaja, kot je ta, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, v nasprotju s sodno prakso Sodišča na področju DDV, zlasti s sodbo z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101).
- 20 Nizozemska in nemška vlada zatrjujeta, da člen 17(2) državi članici dovoljuje, da izključi pravico do odbitka DDV za investicijsko blago ali blago ali storitev, ki je opredeljena kot taka, če davčni zavezanec to blago ali storitev uporablja za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, zlasti za zasebne, če ta država, ob tem da

izkoristi možnost odstopanja, ki je predvidena v členu 6(2), drugi pododstavek, te direktive, meni, da taka uporaba ni obdavčljiva transakcija.

- 21 Če bi Sodišče odločilo, da člena 17(2) in 6(2) Šeste direktive ne dovoljujeta tega, da se pravica do odbitka DDV, kot je ta, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, izključi, nizozemska vlada meni, da šesti odstavek omenjenega člena 17 državi članici dovoljuje ohranitev nacionalnega sistema, ki je obstajal pred začetkom veljavnosti te direktive, sistema, ki izključuje pravico do odbitka DDV za investicijsko blago ali blago ali storitev, ki je opredeljena kot taka, če davčni zavezanec to blago ali storitev uporablja za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, zlasti za zasebne namene.
- 22 Komisija meni, da je zakonska ureditev, ki v skladu z možnostjo odstopanja, predvideno v členu 6(2), drugi pododstavek, Šeste direktive ne obdavči uporabe investicijskega blaga ali blaga ali storitve, ki je opredeljeno kot tako, za zasebne namene in ki posledično ne dovoljuje nobenega odbitka za to vrsto blaga ali storitve, kadar se uporabi za zasebne namene, združljiva z omenjeno direktivo.

Presoja Sodišča

- 23 Najprej je treba opozoriti, da ima v skladu z ustaljeno sodno prakso zadevna oseba glede DDV pri uporabi investicijskega blaga tako za namene dejavnosti ali zasebne namene 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, ali pa da ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporabi za dejavnost (v tem smislu zlasti glej zgoraj navedeni sodbi Bakcsi, točki 25 in 26, in Seeling, točka 40, ter sodbo z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 46).

- 24 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 (glej zlasti sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 26, in zgoraj navedeni sodbi Bakcsi, točka 25, in Seeling, točka 41).
- 25 Iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive izhaja, da se, kadar zaradi blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, nastane pravica do delnega ali celotnega odbitka plačanega vstopnega DDV, uporaba tega blaga davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih za zasebne namene ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti šteje za opravljanje storitev za plačilo. Ta uporaba, ki je torej obdavčljiva transakcija v smislu člena 17(2) te direktive, je v skladu z njenim členom 11A(1)(c) obdavčena na podlagi zneska celotnih stroškov, porabljenih za opravljene storitve (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Lennartz, točka 26, Bakcsi, točka 30, in Seeling, točka 42).
- 26 Glede člena 6(2), drugi pododstavek, Šeste direktive je treba najprej opozoriti, da je treba izjeme pri usklajevanju natančno opredeliti. Vsakršna uporaba sistemov, ki odstopajo od DDV, povzroči med državami članicami razlike pri ravni davčnega bremena.
- 27 Dalje, omenjeni člen 6(2), drugi pododstavek, je treba načeloma razlagati tako, da lahko države članice, zlasti zato, da poenostavijo upravne postopke za odmero DDV, določenih storitev ali uporab ne štejejo za opravljanje storitev za plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World, C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 59).

- 28 Vendar ta določba posledično državam članicam ne more dovoljevati, da bi davčnim zavezancem, ki so se odločili, da z investicijskim blagom, ki se uporabi tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene, ravnajo kot s poslovnimi sredstvi podjetja, zavrnilo takojšen in poln odbitek vstopnega DDV, ki ga je treba plačati za pridobitev tega blaga, do katerega imajo pravico v skladu z ustaljeno sodno prakso, navedeno v točki 24 te sodbe. Taka omejitev pravice do odbitka bi bila očitno v nasprotju z omenjeno določbo.
- 29 Poleg tega na členu 6(2), drugi pododstavek, Šeste direktive temelječe splošno neobdavčenje uporabe dela investicijskega blaga za zasebne namene davčnega zavezanca, ko je ta lahko odbil celotni vstopni DDV, ki ga je treba plačati za pridobitev zadevnega blaga, ravno tako ne bi bilo v skladu z omenjeno določbo, saj bi neizogibno pripeljalo do izkrivljanja konkurence.
- 30 Zato ima davčni zavezanec po eni strani pravico, da se odloči, da v poslovna sredstva svojega podjetja v celoti vključi investicijsko blago, ki ga deloma uporablja za namene dejavnosti in deloma za druge namene, ki niso v zvezi z njo, in, glede na okoliščine primera, pravico, da v celoti in takoj odbije vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, po drugi strani pa obveznost, ki je povezana s to pravico, in sicer da plača DDV od zneska stroškov, porabljenih za uporabo omenjenega blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Seeling, točka 43).
- 31 Glede člena 17(6) Šeste direktive ta gotovo, kot meni nizozemska vlada, državi članici dovoljuje, da ohrani nacionalno ureditev, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti te direktive. Vendar ta določba izhaja iz tega, da so bile izključitve, ki jih države članice na njeni podlagi lahko ohranijo, zakonite na podlagi Druge direktive, direktive pred Šesto direktivo (glej sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi, C-305/97, Recueil, str. I-6671, točka 21).

- 32 Čeprav je člen 11 Druge direktive v svojem prvem odstavku uvedel pravico do odbitka, je v svojem četrtem odstavku določal, da lahko države članice iz sistema odbitkov izključijo „določeno blago in določene storitve, zlasti tiste, ki jih davčni zavezanec ali njegovi zaposleni lahko izključno ali delno uporabijo za zasebne namene.“
- 33 Ta določba torej državam članicam ni dala neomejene diskrecijske pravice, da iz sistema pravice do odbitka izključijo vse oziroma skoraj vse blago in storitve in da tako odzamejo vsebino sistemu, ki ga je uvedel člen 11(1) Druge direktive (glej zgoraj navedeno sodbo Royscot in drugi, točka 24).
- 34 Zato, čeprav je člen 11(4) Druge direktive državam članicam dovolil, da iz sistema odbitkov izključijo določeno blago, kot so motorna vozila, ta določba državam članicam ni dovoljevala, da iz tega sistema izključijo vse blago, kadar se uporabi za zasebne namene davčnega zavezanca.
- 35 Iz tega sledi, da člen 17(6) Šeste direktive v povezavi s členom 11(4) Druge direktive državam članicam ne dovoljuje, da ohranijo splošno izključitev vsega blaga davčnega zavezanca, kadar se uporabi za njegove zasebne namene, iz sistema odbitkov.
- 36 Zato je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti tako, da je treba člena 6(2) in 17(2) in (6) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, sprejeti pred začetkom veljavnosti te direktive, ki davčnemu zavezancu ne dovoli, da v poslovna sredstva svojega podjetja v celoti vključi investicijsko blago, ki se delno uporabi za namene dejavnosti, delno pa za druge namene, ki niso v zvezi z njo, in da, glede na okoliščine primera, v celoti in takoj odbije DDV, ki ga mora plačati za pridobitev takega blaga.

Stroški

37 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 (veliki senat) razsodilo:

Člena 6(2) ter 17(2) in (6) 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 nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, sprejeti pred začetkom veljavnosti te direktive, ki davčnemu zavezancu ne dovoli, da v poslovna sredstva svojega podjetja v celoti vključi investicijsko blago, ki se delno uporabi za namene dejavnosti, delno pa za druge namene, ki niso v zvezi z njo, in da, glede na okoliščine primera, v celoti in takoj odbije davek na dodano vrednost, ki ga mora plačati za pridobitev takega blaga.

Podpisi