

Zadeva C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

proti

Finanzamt Göttingen

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Niedersächsisches Finanzgericht)

„Šesta direktiva o DDV – Davčni zavezanec, ki hkrati izvaja obdavčene ali oproščene gospodarske dejavnosti ter negospodarske dejavnosti – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Stroški v zvezi z izdajo delnic in atipičnih deležev – Razdelitev vstopnega DDV glede na to, ali je dejavnost gospodarska ali ne – Izračun odbitnega deleža“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mazáka, predstavljeni 11. decembra 2007

Sodba Sodišča (četrti senat) z dne 13. marca 2008

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Davčni zavezanec, ki hkrati izvaja gospodarske dejavnosti in negospodarske dejavnosti*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 2(1))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Davčni zavezanec, ki hkrati izvaja gospodarske dejavnosti in negospodarske dejavnosti*

(Direktiva Sveta 77/388)

1. Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja gospodarske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi oproščene, in negospodarske dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o promernih davkih, se odbitek davka na dodano vrednost, odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tih deležev, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1) navedene direktive.

(Glej točko 31 in točko 1 izreka.)

2. Določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega davka na dodano vrednost med gospodarske in negospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o promernih davkih je predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematiko navedene direktive in na tej podlagi predvideti način izračunavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostima.

Države članice lahko uporabijo, odvisno od primera, bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa celo katerikoli drug primeren ključ, pri čemer se jim ni treba omejiti na samo eno od

teh metod.

(Glej točki 38 in 39 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠÇA (četrti senat)

z dne 13. marca 2008(*)

„Šesta direktiva o DDV – Davčni zavezanec, ki hkrati izvaja obdavčene ali oproščene gospodarske dejavnosti ter negospodarske dejavnosti – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Stroški v zvezi z izdajo delnic in atipičnih deležev – Razdelitev vstopnega DDV glede na to, ali je dejavnost gospodarska ali ne – Izračun odbitnega deleža“

V zadevi C-437/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Niedersächsisches Finanzgericht (Nemčija) z odločbo z dne 5. oktobra 2006, ki je prispela na Sodišče 24. oktobra 2006, v postopku

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

proti

Finanzamt Göttingen,

SODIŠČE (četrti senat),

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

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG R. Jouvenal, odvetnik,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za portugalsko vlado L. Fernandes in R. Laires, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross, zastopnica, skupaj s P. Harrisom, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. decembra 2007
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(1) in 17(5) 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med družbo Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (v nadaljevanju: Securenta) in Finanzamt Göttingen (v nadaljevanju: Finanzamt) glede razširitve pravice do odbitka zneskov davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Šeste 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 V členu 4 Šeste direktive so te opredelitve:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]“

5 Člen 13B Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(d) naslednje transakcije:

[...]

5. transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji [...]

[...]“

6. člen 17 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;

(b) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

(c) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3).

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljeni[m]i v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]

5. V zvezi z blagom in storitvami, ki jih uporablja davčni zavezanec bodisi za transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, [...] bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določa za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Države članice pa lahko:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.

[...]"

7 Člen 19 Šeste direktive določa:

„1. Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se doloži z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),
 - v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten.
- [...]

Delež se doloži na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije [...].

3. Začasni delež za leto je delež, ki se izračuna na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Če v preteklem letu ni bilo takšnih transakcij ali če so bile transakcije v znesku neznatne, odbitni delež začasno doloži davčni zavezanec na podlagi svojih napovedi pod nadzorom davčnega organa. Države članice pa lahko ohranijo svoja sedanja pravila.

Odbitki na podlagi takšnega začasnega deleža se popravijo, ko se v naslednjem letu doloži končni delež.“

Nacionalna ureditev

8 V skladu s členom 1(1) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG) so predmet DDV transakcije, ki jih podjetnik v okviru svoje dejavnosti opravi odplačno v državi.

9 V skladu s členom 4(8)(e) in (f) UStG so davka oproščene transakcije, vključno s posredovanjem, vendar ne hramba in upravljanje, vrednostih papirjev, ter transakcije in posredovanje v zvezi z udeležbo v družbah in drugih združenjih.

10 Člen 15 UStG določa:

„1) Davčni zavezanec lahko odbije naslednje zneske vstopnega davka:

1. davek, ki je prikazan ločeno na računih [...], ki so jih izdali drugi davčni zavezanci za dobavo blaga ali storitev, opravljenih za njegovo podjetje [...];
2. plačani davek na dodano vrednost na uvoz blaga, ki je bilo v državo uvoženo za njegovo podjetje [...];
3. davek v zvezi s pridobivanjem blaga v Skupnosti za njegovo podjetje.

[...]

2) Odbitka vstopnega davka ni za dobave, uvoz in pridobivanje blaga v Skupnosti ali drugih

storitev, ki jih podjetnik opravi za izvajanje naslednjih transakcij:

1. transakcije, ki so davka oprošene,

[...]

4) če davčni zavezanec za namene svojega poslovanja uporablja blago, ki je bilo uvoženo, dobavljeno ali pridobljeno v Skupnosti za njegovo podjetje, ali drugo storitev le delno za izvajanje transakcij, za katere je odbitek vstopnega davka izključen, del vstopnega davka, ki ga je treba gospodarsko pripisati poslom, za katere je pravica do odbitka izključena, ni odbiten. Davčni zavezanec lahko ustrezno oceni delne zneske, ki jih ni mogoče odbiti.

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

11 Dejavnosti družbe Securenta leta 1994, ki je predmet obravnave postopka v glavni stvari, so bile pridobitev, upravljanje in prodaja nepremičnin in prenosljivih vrednostnih papirjev ter udeležba in naložbe vseh vrst. Kapital, potreben za te dejavnosti, je zadevna družba pridobila z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev. Pri tem je sprejela mnogo tihih družbenikov kot javna družba. Tako udeležena javnost ji je prispevala kapital, ki ga je družba Securenta nato naložila.

12 Leta 1994 je družba Securenta opravila obdavčljive transakcije v višini 2.959.800 DEM. Njen celotni promet je znašal 6.480.006 DEM. Ta znesek je vključeval dividende v višini 226.642 DEM in dobiček od prodaje vrednostnih papirjev v znesku 1.389.930 DEM, torej skupno 1.616.572 DEM. Od vstopnega DDV v skupnem znesku 6.838.535 DEM ga večji del, in sicer 6.161.679 DEM, ni bilo mogoče pripisati posebnim izstopnim transakcijam.

13 Med upravnim postopkom za določitev davčnih obveznosti družbe Securenta je slednja zatrjevala, da bi se lahko odbili vsi zneski vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške v zvezi s pridobivanjem novega kapitala, ker je bila izdaja delnic povezana s povečanjem njenega kapitala in ker je ta transakcija splošno prispevala k njeni gospodarski dejavnosti.

14 Finanzamt je zavrnil odbitek, na eni strani, zneskov vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške izdaje atipičnih tihih deležev, in sicer 4.171.424 DEM, ter na drugi strani znesek vstopnega DDV, ki je bil odmerjen za transakcije najema, ki jih je realizirala družba Securenta, in sicer 676.856 DEM. Finanzamt je tako znesek vstopnega DDV, ki se naj ne bi neposredno nanašal na določene izstopne transakcije, ocenil na 1.990.254 DEM. Na tej podlagi je Finanzamt določil delež na podlagi razdelitvenega ključa približno 45 %, ki je rezultat uporabe merila, povezanega z obsegom realiziranih naložb, tako da so zneski odbitnega vstopnega DDV znašali 1.567.616 DEM in zneski, ki jih je bilo treba vrniti za leto 1994, 1.123.647 DEM.

15 Družba Securenta je tako zoper to odločbo vložila tožbo. S sodbo z dne 18. oktobra 2001 je Niedersächsisches Finanzgericht tožbo zavrnilo.

16 Družba Securenta je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Bundesfinanzhof, ki je s sodbo z dne 18. novembra 2004 razveljavilo sodbo, ki jo je izdalo Niedersächsisches Finanzgericht.

17 Slednje, ki je ponovno odločalo o sporu, je tako prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali se upravičenost do odbitka vstopnega [DDV], ko davčni zavezanec hkrati opravlja podjetniško in nepodjetniško dejavnost, določa glede na razmerje med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami na eni strani ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami na

drugi strani [...] ali pa je odbitek tega davka dovoljen le, če je mogoče stroške, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati gospodarski dejavnosti [...] v smislu člena 2(1) Šeste direktive [...]

2. Ali je treba v primeru, da je odbitek vstopnega [DDV] dovoljen le, če je mogoče stroške, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati gospodarski dejavnosti [...], zneske vstopnega [DDV] razdeliti na podjetniško področje in nepodjetniško področje po t. i. 'investicijskem ključu', ali pa je [...] ob ustrezni uporabi člena 17(5) Šeste direktive [...] primeren tudi 'ključ po prometu'?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Stališča, predložena Sodišču

18 Družba Securenta navaja, da so vsi zneski vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške, povezane s pridobivanjem kapitala, odbitni, ker izdaja delnic služi povečanju finančnih sredstev družbe v splošno korist njene gospodarske dejavnosti. Za določitev obsega upravičenosti do odbitka bi bilo treba določiti razmerje med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami na eni strani ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami na drugi strani.

19 Nemška vlada meni, da se odbitek vstopnega DDV dovoli le, če je strošek, povezan z izdajo delnic in tihih deležev, mogoče pripisati podjetniški dejavnosti. Navedena vlada pojasnjuje, da se je v zadevi v glavni stvari del tako pridobljenega kapitala prerezporedil na področja, na katerih se ni opravljala nobena podjetniška dejavnost, namreč udeležba v kapitalu. Torej naj bi bilo treba zneske vstopnega DDV razdeliti med podjetniško in nepodjetniško dejavnost po investicijskem ključu.

20 Portugalska vlada navaja, da je vstopni DDV odbiten le v delu, ki se nanaša na transakcije v okviru podjetniške dejavnosti, in da je investicijski ključ najprimernejša metoda razdelitve.

21 Vlada Združenega kraljestva poudarja, da delež skupnih stroškov na vstopu, ki so povezani z negospodarsko dejavnostjo, ni zajet v izraženo odbitek vstopnega DDV. Ta vlada glede metode razdelitve meni, da je Šesta direktiva ne določa in da je prepuščena diskreciji držav članic.

22 Komisija Evropskih skupnosti pojasnjuje, da je davčno obravnavanje podjetniške dejavnosti odvisno od možnosti uporabe enega od dejavnikov, ki upravičujejo oprostitve. Medtem ko so transakcije z vrednostnimi papirji oproščene DDV, se naj bi izraženi nepremičnin v določenih okoliščinah lahko obdavčilo. V teh okoliščinah bi morale predložitveno sodišče preskusiti vrsto različnih dejavnosti, ki jih opravlja družba Securenta. Glede tega se Komisija zavzema za uporabo investicijskega ključa, ki bi moral zadosti odražati gospodarsko stvarnost.

Odgovor Sodišča

Prvo vprašanje

23 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, kako je treba določiti pravico do odbitka vstopnega DDV v primeru, ko davčni zavezanec opravlja hkrati gospodarske in negospodarske dejavnosti.

24 Za odgovor na vprašanje je treba najprej spomniti, da je pravica do odbitka sestavni del sistema DDV, ki je na celoma ni mogoče omejiti in ki se uporabi za vse davke, ki so bili odmerjeni za vstopne obdavčljive transakcije (glej sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43).

25 Namen sistema odbitkov je namreč podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je

dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost obdavčitve gospodarskih dejavnosti ne glede na njihov namen ali rezultate (glej sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19; z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield, C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točka 47).

26 Iz navedb predložitvenega sodišča izhaja, da družba Securenta izvaja tri vrste dejavnosti, in sicer, prvi, negospodarske dejavnosti, za katere se Šesta direktiva o DDV ne uporablja, drugi, gospodarske dejavnosti, za katere se sicer uporablja ta direktiva, vendar so oproščene DDV, in, tretji, obdavčljive gospodarske dejavnosti. V teh okoliščinah se torej zastavlja vprašanje, ali in – glede na posamičen primer – v kolikšnem obsegu je tak davčni zavezanec upravičen odbiti vstopni DDV, ki je bil odmerjen na stroške, ki jih ni mogoče pripisati določenim izstopnim dejavnostim.

27 Glede stroškov, nastalih v okviru izdaje delnic ali atipičnih tihih deležev, je treba pojasniti, da morajo, ker lahko zaradi vstopnega DDV, ki se nanaša na tako transakcijo, nastane pravica do odbitka, stroški, nastali v tem okviru, biti sestavni del stroškov izstopnih transakcij, ki so bile podlaga za pravico do odbitka (glej sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 28; z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 31, in z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand, C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 23).

28 V teh okoliščinah je lahko vstopni DDV, ki je bil odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev, odbiten le, če je bil tako pridobljeni kapital razporejen na gospodarske dejavnosti zadevne osebe. Sodišče je namreč odločilo, da se sistem odbitkov, ki ga je uvedla Šesta direktiva, nanaša na vse gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, ne glede na namene ali rezultate teh dejavnosti, če so slednje na eno same predmet DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa, točka 44; sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 19, in zgoraj navedeno sodbo Abbey National, točka 24).

29 Kot je opozorilo predložitveno sodišče, v zadevi v glavni stvari stroškov, povezanih s storitvami, opravljenimi v okviru izdaje delnic in kapitalskih deležev, ni bilo možno pripisati izključno gospodarskim izstopnim dejavnostim, ki jih je izvajala družba Securenta, in torej niso bile del samih sestavnih delov stroškov transakcij, ki spadajo med te dejavnosti. Če je nasprotno bilo tako, bi morale zadevne storitve izkazovati neposredno povezavo z gospodarskimi dejavnostmi davčnega zavezanca (glej zgoraj navedeni sodbi Abbey National, točki 35 in 36, ter Cibo Participations, točka 33). Vendar iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da so bili stroški, ki so nastali družbi Securenta za finančne transakcije, ki so predmet spora v glavni stvari, vsaj deloma namenjeni izvajanju negospodarskih dejavnosti.

30 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.

31 Torej je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da kadar davčni zavezanec hkrati izvaja gospodarske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi neobdavčene, in negospodarske dejavnosti, za katere se torej ne uporablja Šesta direktiva, se odbitek DDV, odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1) Šeste direktive.

Drugo vprašanje

32 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba – če se odbitek vstopnega

DDV dovoli samo, če se ti stroški, nastali davčnemu zavezancu, lahko pripišejo gospodarskim dejavnostim – za razdelitev zneskov DDV, odmerjenih na te stroške, uporabiti investicijski ključ ali pa v primeru analogne uporabe člena 17(5) Šeste direktive DDV ključ po prometu.

33 Za odgovor na to vprašanje je treba pojasniti, da določbe Šeste direktive ne vsebujejo pravil o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo razdelitev vstopnih zneskov DDV, glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na gospodarske ali negospodarske dejavnosti. Kot je pripomnila Komisija, se namreč pravila iz člena 17(5) in 19 Šeste direktive nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti, s tem ko navedene dejavnosti razdelijo na obdavčene, ki so odbitne, in tiste oproščene davka, ki niso odbitne.

34 V teh okoliščinah in da lahko davčni zavezanci opravijo potrebne izračune, morajo države članice ob upoštevanju načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, uvesti v ta namen primerne metode in merila.

35 Glede tega je Sodišče odločilo, da morajo države članice, ker v Šesti direktivi ni potrebnih kazalcev za take številčne določitve, to pooblastilo izvrševati ob upoštevanju cilja in sistematike te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 28).

36 Zlasti in kot je v točki 47 sklepnih predlogov navedel generalni pravobranilec, morajo ukrepi, ki jih glede tega sprejmejo države članice, upoštevati načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV.

37 Zato morajo države članice svojo diskrecijsko pravico izvajati tako, da zagotovijo, da se odbije le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, katerih davek je odbiten. Zagotoviti morajo torej, da izračun deleža med gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostima.

38 Treba je dodati, da lahko v okviru izvajanja tega pooblastila države članice uporabijo, odvisno od primera, bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa celo katerikoli drug primeren ključ, pri čemer se jim ni treba omejiti na samo eno od teh metod.

39 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematiko Šeste direktive in na tej podlagi predvideti način izračunavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostima.

Stroški

40 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 stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1) Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja gospodarske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi oproščene, in negospodarske dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, se odbitek davka na dodano vrednost, odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1) navedene direktive.

2) Določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega davka na dodano vrednost med gospodarske in negospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive je predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematično navedene direktive in na tej podlagi predvideti način izražanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostima.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.