

Zadeva C-460/07

Sandra Puffer

proti

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija))

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2) in (6) – Pravica do odbitka vstopnega davka – Gradbeni stroški stavbe, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca – člen 6(2) – Uporaba dela stavbe za zasebne namene – Denarna prednost v primerjavi z osebami, ki niso davčni zavezanci – Enako obravnavanje – Državna pomoč v skladu s členom 87 ES – Izključitev pravice do odbitka“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Investicijsko blago, ki je v celoti ali delno vključeno v zasebno premoženje davčnega zavezanca*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Gradnja nepremičnine v mešani uporabi*

(Direktiva Sveta 77/388, člena 6(2)(a), in 17(2)(a))

3. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem*

(člen 87(1) ES)

4. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izključitev pravice do odbitka – Možnost držav članic, da ohranijo v veljavi oprostitve, ki so veljale ob začetku veljavnosti Šeste direktive*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(6))

1. Davčni zavezanec, ki se odloči, da bo stavbo v celoti vključil v poslovna sredstva svojega podjetja, in ki del te stavbe uporablja za zasebne potrebe, ima pravico do odbitka vstopnega DDV na vse stroške gradnje navedene stavbe in ustrezno obveznost plačati DDV na stroške za to uporabo. Če pa davčni zavezanec ob nakupu investicijskega blaga to v celoti vključi v svoje zasebno premoženje ali pa v poslovna sredstva vključi le del tega blaga, v zvezi z delom, vključenim v zasebno premoženje, ne more nastati pravica do odbitka. Ob upoštevanju te domneve pa zaradi poznejše uporabe za poslovne namene dela blaga, vključenega v zasebno premoženje, ne more nastati pravica do odbitka, saj je v členu 17(1) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih nastanek pravice do odbitka vezan na trenutek nastanka obveznosti za obračun odbitnega davka. V sedanji zakonodaji Skupnosti tak mehanizem popravkov ni določen.

(Glej točke od 42 do 44.)

2. Člena 6(2)(a) in 17(2)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih zaradi dejstva, da imajo na podlagi njunih določb davčni zavezanci – na podlagi pravice do takojšnjega odbitka celotnega vstopnega DDV na stroške gradnje nepremičnine v mešani uporabi in naknadne, sorazmerne obdavčitve zasebne uporabe te nepremičnine – finančno prednost v primerjavi z osebami, ki niso davčni zavezanci, in davčnimi zavezanci, ki svoje nepremičnine uporabljajo le za zasebne stanovanjske namene, nista v nasprotju s splošnim skupnostnim načelom enakega obravnavanja.

V zvezi s tem pa ob zasebni uporabi investicijskega blaga člen 6(2)(a) sam po sebi ne zagotavlja enakega obravnavanja davčnih zavezancev in oseb, ki to niso, ali drugih davčnih zavezancev, ki kupijo enakovrstno blago za zasebno uporabo in morajo zato takoj plačati celoten DDV. Tako ni mogoče izključiti, da lahko davčni zavezanci – zaradi namena, da se jih z mehanizmom popravkov iz členov 17(1) in (2) ter 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive davčne zavezance popolnoma razbremeni DDV, ki ga pri vseh svojih gospodarskih dejavnosti plačujejo ali dolgujejo, in finančna bremena, ki bi nastala v zvezi z blagom med nastankom investicijskih stroškov in dejansko poslovno uporabo – v zvezi z zasebno rabo tega blaga pridobijo finančno prednost. Tako je morebitna preostala razlika v obravnavanju davčnih zavezancev in oseb, ki to niso, posledica uporabe načela davčne nevtralnosti, ki zagotavlja predvsem enako obravnavanje davčnih zavezancev. Ta morebitna razlika je med drugim posledica gospodarskih dejavnosti, ki jih opravljajo davčni zavezanci, kakor so opredeljene v členu 4(2) Šeste direktive. Nazadnje, povezana je s posebnim položajem davčnih zavezancev, določenim v Šesti direktivi, ki v skladu z njenim členom 21 zahteva, da DDV plačajo in pobirajo. Zaradi teh značilnosti se položaj davčnih zavezancev razlikuje od položaja oseb, ki to niso in ne opravljajo takšnih gospodarskih dejavnosti, morebitna razlika v obravnavanju pa je posledica uporabe različnih pravil za različna položaja in tako ne povzroči kršitve načela enakega obravnavanja. Enako velja za davčnega zavezanca, ki je investicijsko blago v celoti vključil v zasebno premoženje, saj svojega blaga ne namerava uporabiti za opravljanje gospodarske dejavnosti, ampak za zasebne namene. Ta presoja je enaka glede davčnega zavezanca, ki opravlja le oproščene transakcije, saj mora plačati enak DDV kot oseba, ki ni davčni zavezanec, tako da sta njuna položaja v bistvenem enaka.

(Glej točke od 55 do 59, 62 in točko 1 izreka.)

3. Člen 87(1) ES je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu za prenos člena 17(2)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki določa, da imajo pravico do odbitka vstopnega DDV le tisti davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije, ne pa tudi tisti, ki opravljajo le oproščene transakcije, če zaradi tega ukrepa finančna prednost nastane samo za davčne zavezance, ki opravljajo obdavčljive transakcije.

Omejitev pravice do odbitka vstopnega DDV samo na obdavčljive transakcije je sestavni del sistema DDV, kakor je oblikovan z zakonodajo Skupnosti, ki jo morajo izvajati vse države članice enako. Pogoji intervencije države torej ni izpolnjen, zato člena 87(1) ES ni mogoče uporabiti.

(Glej točki 70, 71 in točko 2 izreka.)

4. Člen 17(6) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da se odstopanje, ki ga določa, ne uporablja za nacionalno določbo, ki spreminja zakonodajo, veljavno na dan začetka veljavnosti te direktive, in ki temelji na drugačni logiki kot predhodna zakonodaja ter določa nove postopke. V zvezi s tem ni pomembno, ali je nacionalni zakonodajalec sprejel spremembo na podlagi pravilne ali nepravilne razlage prava

Skupnosti. Odgovor na vprašanje, ali taka sprememba nacionalne določbe glede uporabe člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive vpliva tudi na drugo nacionalno določbo, je odvisen od tega, ali se te nacionalne določbe uporabljajo v povezavi z drugimi ali samostojno, o čemer odloči nacionalno sodišče.

(Glej točko 98 in točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 23. aprila 2009(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2) in (6) – Pravica do odbitka vstopnega davka – Gradbeni stroški stavbe, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca – člen 6(2) – Uporaba dela stavbe za zasebne namene – Denarna prednost v primerjavi z osebami, ki niso davčni zavezanci – Enako obravnavanje – Državna pomoč v skladu s členom 87 ES – Izključitev pravice do odbitka“

V zadevi C-460/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija) z odločbo z dne 24. septembra 2007, ki je prispela na Sodišče 11. oktobra 2007, v postopku

Sandra Puffer

proti

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadjiev (poročevalec), sodnik,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. oktobra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za S. Puffer F. Schubert in W.-D. Arnold, odvetnika, in C. Prodinger, davčni svetovalec,
- za Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz T. Krumenacker, zastopnik,
- za avstrijsko vlado J. Bauer, zastopnik,

– za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in D. Triantafyllou, zastopnika,
po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 11. decembra 2008
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17 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) in njegovo skladnost s splošnim Skupnostnim načelom enakega obravnavanja.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Sandro Puffer in Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (izpostava davčne uprave v Linzu, v nadaljevanju: Unabhängiger Finanzsenat) glede pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačnega v letih 2002 in 2003 na gradbene stroške stavbe, ki je v celoti del poslovnih sredstev S. Puffer, vendar se deloma uporablja za zasebne namene.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V skladu s členom 2 Šeste direktive je „predmet [DDV] [...] dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 V členu 4(1) in (2) Šeste direktive je določeno:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli 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 V členu 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive je opravljanje storitev za plačilo izenačeno z „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 [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten.“

6 V skladu s členom 11(A)(1)(c) Šeste direktive so davčna osnova „pri dobavah iz člena 6(2) [...] celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve.“

7 V skladu s členom 13B(b), prvi pododstavek, Šeste direktive države članice oprostitijo „lizing ali dajanje v najem nepremičnin“ z nekaterimi izjemami, ki v obravnavani zadevi niso upoštevne.

8 V členu 17 Šeste direktive, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18), je določeno:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

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 ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec:

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je [DDV] 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 določi za vse transakcije, ki jih opravlja 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 davka na dodano vrednost. [DDV] 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.

[...]“

9 Člen 20 Šeste direktive, kakor je bil spremenjen z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18), določa:

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

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

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

2. Za investicijsko blago se 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.

Z odstopanjem od prejšnjega pododstavka lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 10 let.“

Nacionalni predpisi

10 Člen 12(2), točki 1 in (2)(a), zakona o prometnem davku iz leta 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, v nadaljevanju: UStG 1994), ki je veljal ob vstopu Republike Avstrije v Evropsko unijo, torej 1. januarja 1995, je določal:

„1. Šteje se, da so dobave ali druge storitve, povezane z nakupom, gradnjo ali vzdrževanjem zgradb, opravljene za poslovne namene, če plačila zanje pomenijo operativne ali oglaševalske stroške v skladu s pravili, ki urejajo davek na prihodek.

2. Šteje se, da za poslovne namene niso opravljene dobave ali druge storitve,

a) katerih plačilo na celoma ne pomeni odbitnih odhodkov (stroškov) v smislu člena 20(1), točke od 1 do 5, zakona o davku na prihodke iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988) ali člena 8(2) in člena 12(1), točke od 1 do 5, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988).“

11 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da ker so v skladu s členom 20(1), točke od 1 do 5, zakona o davku na prihodke iz leta 1988 iz obdavčljivega dohodka izključeni stroški bivanja, vključno s stroški za stanovanje, je na podlagi člena 12(2), točka 1 in 2(a), UStG 1994 odbitek DDV mogoč le za del stavbe, ki se uporablja za poslovne namene, ne pa tudi za del, ki se uporablja za zasebne stanovanjske namene.

12 Z zakonom o davčnih spremembah za leto 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, v nadaljevanju: AbgÄG 1997) je bil, po eni strani, člen 12(2), točka 1, UStG 1994 spremenjen tako, da se nepremičnine v mešani uporabi lahko v celoti vključijo v poslovna sredstva. Po drugi strani je bilo s členom 6(1), točka 16, v povezavi s členoma 6(2) in 12(3) UStG 1994 določeno, da uporaba delov stavbe za zasebne namene pomeni „opuščen transakcijo“ v smislu člena 13B(b), točka 1, Šeste direktive, s čimer so bili izključeni odbitki.

13 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je želel avstrijski zakonodajalec s temi spremembami ohraniti izključitev odbitkov DDV za dele stavb, ki se uporabljajo za zasebne stanovanjske namene, čeprav je upošteval možnost, ki je razvidna iz sodbe z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101), da se celotna nepremičnina v mešani uporabi vključijo v poslovna sredstva.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 S. Puffer je v obdobju od novembra 2002 do junija 2004 zgradila enodružinsko hišo z bazenom. Od leta 2003 naprej je stavbo uporabljala za zasebne stanovanjske namene, razen dela, ki je pomenil 11 odstotkov stavbe in ga je oddajala za poslovne namene.

15 S. Puffer je nepremičnino v celoti vključila v poslovna sredstva in zahtevala odbitek celotnega obračunane vstopnega davka na gradnjo stavbe.

16 Po eni strani Finanzamt (davčni urad) z odločbama o popravilu odmere prometnega davka za leti 2002 in 2003 ni dovolil odbitka prometnih davkov, plačanih za izgradnjo bazena. Po drugi strani pa je od preostalih gradbenih stroškov priznal le odbitek vstopnega davka v obsegu 11 odstotkov stavbe, ki se uporablja za poslovne namene.

17 Zoper navedeni odločbi je S. Puffer vložila pritožbo, ki jo je Unabhängiger Finanzsenat zavrnil z utemeljitvijo, da je bila v nacionalni zakonodaji ob začetku veljavnosti Šeste direktive v Republiki Avstriji določena izjema od pravice odbitka vstopnega DDV na stroške gradnje delov stavbe, ki se uporabljajo za zasebne stanovanjske namene, in da se nacionalni zakonodajalec ni odrekel možnosti iz člena 17(6) Šeste direktive, da to izključitev ohrani.

18 S. Puffer je zoper to odločbo na Verwaltungsgerichtshof vložila pritožbo. Trdi, po eni strani, da ima na podlagi sodne prakse Sodišča zaradi vključitve blaga v poslovna sredstva pravico do odbitka celotnega DDV, in, po drugi strani, da pogoji iz člena 17(6) Šeste direktive, pod katerimi

lahko države članice ohranijo izključitev odbitkov, ki je obstajala ob začetku veljavnosti Šeste direktive, v obravnavani zadevi niso izpolnjeni.

19 Ker je predložitveno sodišče ugotovilo, da v avstrijski zakonodaji v nasprotju s členom 17(2) Šeste direktive ni dovoljen takojšen odbitek celotnega DDV na stroške gradnje nepremičnine v mešani uporabi, ki je v celoti vključena v poslovna sredstva podjetja, se sprašuje o skladnosti te določbe s splošnim Skupnostnim načelom enakega obravnavanja.

20 V zvezi s tem predložitveno sodišče poudarja, da bi takojšen odbitek celotnega DDV na stroške gradnje takšne nepremičnine v mešani uporabi in naknadna, sorazmerno porazdeljena na deset let, odmera DDV na stroške, povezane z delom nepremičnine, ki se uporablja za zasebne stanovanjske namene, pomenila, da se davčnemu zavezancu za to obdobje prizna „brezobrestni kredit“, ki pa ga oseba, ki ni davčni zavezanec, ne more izkoristiti.

21 Predložitveno sodišče zato sprašuje, ali tako nastala finančna prednost, ki jo ocenjuje na 5 odstotkov neto stroškov gradnje dela nepremičnine za zasebno uporabo, pomeni neenako obravnavanje med davčnimi zavezanci in osebami, ki niso davčni zavezanci, ter, pri skupini davčnih zavezancev, med davčnimi zavezanci, ki gradijo nepremičnino izključno za zasebne, in tistimi, ki jo gradijo za poslovne namene.

22 Predložitveno sodišče poleg tega sprašuje, ali ta finančna prednost, ki je na voljo davčnim zavezancem, ki opravljajo obdavčljive transakcije, ne pa tudi tistim, ki opravljajo le oproščene transakcije, lahko pomeni državno pomoč v skladu s členom 87 ES, če izhaja iz nacionalnega ukrepa za prenos Šeste direktive, ti dve skupini davčnih zavezancev pa sta v konkurenčnem položaju.

23 Nazadnje predložitveno sodišče sprašuje, ali je nacionalna zakonodaja, na podlagi katere je izključen odbitek vstopnega DDV, kljub spremembam, ki jih je uvedel AbgÄG 1997, zajeta – kot trdi Unabhängiger Finanzsenat – s členom 17(6) Šeste direktive.

24 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali Šesta direktiva [...], zlasti njen člen 17, krši temeljne pravice prava Skupnosti (Skupnostno načelo enakosti), ker povzroča, da lahko davčni zavezanci za DDV lastnino na stanovanjskih objektih, namenjenih njihovim zasebnim stanovanjem (potrošnja), pridobijo za približno 5 odstotkov ugodneje kot drugi državljani Evropske unije, pri čemer se absolutni znesek te ugodnosti neomejeno povečuje z višino nabavnih in gradbenih stroškov stanovanjskega objekta? Ali taka kršitev izhaja tudi iz dejstva, da lahko davčni zavezanci lastnino na stanovanjskih objektih, namenjenih lastnim stanovanjskim potrebam in ki jih vsaj deloma uporabljajo za svoje podjetje, pridobijo za približno 5 odstotkov ugodneje kot drugi davčni zavezanci, ki zasebnih stanovanj niti deloma ne uporabljajo za poslovno dejavnost?

2. Ali nacionalni predpis za prenos Šeste direktive, zlasti njenega člena 17, krši člen 87 ES, ker se v skladu z njim ugodnost, navedena v prvem vprašanju, za stanovanjske objekte, ki jih davčni zavezanci uporabljajo za zasebne namene, sicer prizna davčnim zavezancem, ki opravljajo obdavčljive transakcije, ne velja pa za davčne zavezance, katerih transakcije so oproščene?

3. Ali člen 17(6) Šeste direktive še naprej ohranja svoj učinek, če nacionalni zakonodajalec spremeni določbo nacionalne zakonodaje o izključitvi pravice do odbitka vstopnega davka (v tem primeru člen 12(2), točka 1, UStG 1994), ki bi lahko temeljila na členu 17(6) Šeste direktive, z izrecnim namenom, da se ta izključitev pravice do odbitka vstopnega davka ohrani, in če iz nacionalnega UStG prav tako izhaja ohranitev izključitve pravice do odbitka vstopnega davka, pri

Če pa je nacionalni zakonodajalec na podlagi šele naknadno spoznane napake v razlagi prava Skupnosti (v tem primeru člen 13B(b) Šeste direktive) sprejel pravilo, ki – če ga upoštevamo posebej – v skladu s pravom Skupnosti (razlaga člena 13B(b) Šeste direktive iz sodbe Seeling) dopušča odbitek vstopnega davka?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje nikalen:

ali je mogoče omejiti uinek izključitve pravice do odbitka vstopnega davka (v tem primeru člen 12(2), točka 2(a), UStG 1994), ki temelji na klavzuli o zamrznitvi iz člena 17(6) Šeste direktive, če nacionalni zakonodajalec eno izmed dveh prekrivajočih se določb nacionalne zakonodaje glede izključitve pravice do odbitka vstopnega davka (v tem primeru člen 12(2), točka 2(a), UStG 1994 in člen 12(2), točka 1, UStG 1994) spremeni in je zato ne upošteva, ker je napačno uporabil pravo?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje o skladnosti člena 17(2)(a) Šeste direktive s splošnim Skupnostnim načelom enakega obravnavanja

25 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali sta člena 17(2)(a) in 6(2)(a) Šeste direktive v nasprotju s splošnim Skupnostnim načelom enakega obravnavanja, ker imajo na podlagi njunih določb davčni zavezanci – zaradi pravice do takojšnjega odbitka celotnega vstopnega DDV na stroške gradnje nepremičnine v mešani uporabi in naknadne, sorazmerno porazdeljene obdavčitve zasebne uporabe te nepremičnine – finančno prednost v primerjavi z osebami, ki niso davčni zavezanci, in davnimi zavezanci, ki svoje nepremičnine uporabljajo le za zasebne stanovanjske namene.

Stališča, predložena Sodišču

26 S. Puffer trdi, da lahko podjetnik, da bi ohranil možnost odbitka vstopnega DDV, blago v mešani uporabi v celoti vključi v poslovna sredstva, če postane poznejša poslovna uporaba tega blaga pomembnejša.

27 S. Puffer meni, da na podlagi Šeste direktive ni mogoče dovolj natančno odbiti vstopnega davka, če se blago sprva nameni – tudi le deloma – zasebni uporabi, pozneje pa poslovni uporabi. Takojšen odbitek celotnega DDV in naknadna, sorazmerna odmera DDV na zasebno uporabo tega blaga naj bi izhajala iz sistema Šeste direktive, iz sodne prakse Sodišča pa naj bi bilo razvidno, da se je slednje posledic tega sistema zavedalo. Zato naj ne bi bilo nobenega razloga za utemeljen dvom v skladnost tega sistema s splošnim Skupnostnim načelom enakega obravnavanja.

28 Unabhängiger Finanzsenat poudarja, da je v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive odbitek vstopnega DDV mogoč le, dokler se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij podjetnika. Meni, da je iz tega razvidno, da Šesta direktiva ne daje pravice odbitka za delež zasebne uporabe blaga.

29 Tako meni, da je treba v skladu z jasno opredelitvijo iz člena 17(2)(a) Šeste direktive najprej ugotoviti obseg odbitka, ki je dopusten glede na uporabo blaga za namene obdavčljivih transakcij. Šele po tem se preveri, ali je treba uporabo za zasebne namene dela blaga, prvotno namenjenega uporabi v zvezi z obdavčljivimi transakcijami, šteti za opravljanje storitev za plačilo na podlagi člena 6(2)(a) Šeste direktive.

30 Tako po mnenju Unabhängiger Finanzsenat niti vključitev blaga v poslovna sredstva niti

status podjetnika sama po sebi ne moreta utemeljiti odbitka vstopnega DDV. Dejansko gre le za dva izmed več pogojev, ki jih je treba izpolniti.

31 Zlasti je treba opozoriti, da bi prišlo do krožne razlage in protislovij, neskladnih s sistemom Šeste direktive, če bi ta dva pogoja zadostovala. V zvezi s tem Unabhängiger Finanzsenat poudarja, da podjetniki, ki opravljajo le oproščene transakcije in ki zato napoloma ne morejo odbiti nobenega vstopnega davka, lahko za blago, ki je predmet mešane uporabe, uveljavljajo odbitek v višini, ki ustreza uporabi za zasebne namene.

32 Unabhängiger Finanzsenat prav tako poudarja, da je za podjetnike, ki opravljajo tako oproščene kot obdavčene transakcije, DDV v skladu s členom 17(5) Šeste direktive lahko odbiten le sorazmerno z njihovimi obdavčljivimi transakcijami. Ta sorazmerni delež pa se lahko bistveno razlikuje glede na razmerje med zasebno in poslovno uporabo.

33 Avstrijska vlada se je na obravnavi strinjala z razlago člena 17(2)(a) Šeste direktive, ki jo je zastopal Unabhängiger Finanzsenat. Vlada meni, da je glede na besedilo te določbe odbitek mogoč le za del nepremičnine, namenjen uporabi v zvezi z obdavčljivimi transakcijami, ne pa tudi za tistega, namenjenega zasebni uporabi. Država članica tako meni, da na prvo vprašanje v končni fazi ni treba odgovoriti, saj ob upoštevanju te razlage problem enakega obravnavanja ne nastane.

34 Komisija poudarja, da možnost davčnega zavezanca, da blago v mešani uporabi v celoti vključi v poslovna sredstva, temelji na načelu davčne nevtralnosti, ki zagotavlja svobodno in neovirano izvajanje gospodarskih dejavnosti. Temu ustrezna obveznost davčnega zavezanca, da plača DDV na znesek stroškov, nastalih pri zasebni uporabi tega blaga, ki je izenačena s storitvijo za plačilo, je namenjena ravno zagotovitvi enakosti obravnavanja med davčnimi zavezanci in osebami, ki niso davčni zavezanci.

35 Majhna finančna prednost, ki lahko nastane za davčne zavezance po tem sistemu, je po eni strani posledica njihove ekonomske dejavnosti in njihovega pravnega položaja, ki zahteva, da za davčno upravo pobirajo in ji plačujejo DDV, po drugi strani pa je posledica dejstva, da se poslovna uporaba blaga v mešani uporabi lahko pozneje poveča. Tako zaradi te prednosti ni mogoče sklepati o kršitvi splošnega Skupnostnega načela enakega obravnavanja.

36 Vključitev v poslovna sredstva in odbitek vstopnega DDV se izključita, če se že na začetku zavrne vsakršna uporaba v poslovne namene zaradi objektivnih razlogov ali ker je sam davčni zavezanec izključil takšno uporabo.

37 Komisija poleg tega meni, da zaradi dejstva, da davčni zavezanec ni vključil nekega blaga v poslovna sredstva in zato ne more odbiti vstopnega DDV, načelo enakega obravnavanja ni kršeno, saj je davčni zavezanec to možnost imel, vendar je ni uporabil. Ker torej ni izkoristil svoje možnosti izbire, ne more očitati neenakega obravnavanja.

38 Komisija nazadnje meni, da je razlika v obravnavanju davčnih zavezancev, ki opravljajo obdavčljive transakcije, in tistih, ki opravljajo oproščene transakcije, končno posledica načela nevtralnosti, v skladu s katerim je odbitek DDV dovoljen le za obdavčljive transakcije.

Odgovor Sodišča

39 Najprej je treba opozoriti, da ima v skladu z ustaljeno sodno prakso zadevna oseba glede DDV pri uporabi investicijskega blaga za namene dejavnosti ali zasebne namene izbiro, da to blago bodisi v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja bodisi da ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju – in ga s tem izvzame iz sistema DDV – ali pa da ga v svoje

podjetje vključi le toliko, kolikor se dejansko uporabi za dejavnost (sodbi z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 23 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 21).

40 Če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim za poslovne in zasebne namene, ravna kot s poslovnimi sredstvi podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, na celotni in takoj odbiten (zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens, točka 24, in Wollny, točka 22).

41 Vendar je iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive razvidno, da se, kadar zaradi blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, nastane pravica do delnega ali celotnega odbitka plačane 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 (zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens, točka 25, in Wollny, točka 23).

42 Torej ima davčni zavezanec, ki se odloči, da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, in ki del te stavbe uporablja za zasebne potrebe, 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 (zgoraj navedena sodba Wollny, točka 24).

43 Nasprotno, če davčni zavezanec ob nakupu investicijskega blaga to v celoti vključi v svoje zasebno premoženje ali pa v poslovna sredstva vključi le del tega blaga, v zvezi z v zasebno premoženje vključenim delom ne more nastati pravica do odbitka (v tem smislu glej sodbi z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točki 8 in 9, ter z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 43).

44 Podobno, ob tej domnevi, zaradi poznejše uporabe za poslovne namene dela blaga, vključenega v zasebno premoženje, ne more nastati pravica do odbitka, saj je v členu 17(1) Šeste direktive nastanek pravice do odbitka vezan na trenutek nastanka obveznosti za obračun odbitnega davka. Kakor je poudarila generalna pravobranilka v točki 50 sklepnih predlogov, v sedanjih zakonodaji Skupnosti ni določenega nobenega takšnega mehanizma popravkov.

45 Pri investicijskem blagu v mešani uporabi, ki časovno variira, bi razlaga člena 17(1) in (2) Šeste direktive, ki jo zastopata Unabhängiger Finanzsenat in avstrijska vlada, lahko povzročila, da davčni zavezanec ne bi bil upravičen do odbitka vstopnega DDV na naknadno obdavčeno poslovno uporabo, kljub njegovemu prvotnemu namenu, da zadevno blago za potrebe bodočih transakcij v celoti vključi v poslovna sredstva.

46 V takšnem položaju davčni zavezanec torej ne bi bil razbremenjen celotnega plačila davka za blago, ki ga uporablja za svojo gospodarsko dejavnost, obdavčitev njegovih poslovnih dejavnosti pa bi povzročila dvojno obdavčenje, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, enim izmed temeljnih načel skupnega sistema DDV, v katerega spada tudi Šesta direktiva (v tem smislu glej sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 46, in zgoraj navedeno sodbo HE, točka 71).

47 Poleg tega bi kljub predpostavki, da bi bilo po dejanski poslovni uporabi dela stavbe, ki so jo sprva uporabljali za zasebne namene, mogoče vračilo vstopnega davka na gradbene stroške, nastalo finančno breme v vseh precej dolgem obdobju med nastankom investicijskih stroškov in dejansko poslovno uporabo nepremičnine. Načelo nevtralnosti DDV, kolikor se nanaša na finančno breme podjetja, zahteva, da se investicijski stroški v zvezi s potrebami podjetja štejejo za

gospodarsko dejavnost, kar daje pravico do takojšnjega odbitka vstopnega DDV. Namen sistema odbitkov je popolna razbremenitev davčnega zavezanca bremena DDV, ki ga pri vseh gospodarskih dejavnosti plača ali dolguje (v tem smislu glej sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točki 19 in 23).

48 Nazadnje, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 46 sklepnih predlogov, razlaga člena 17(2) Šeste direktive, ki izhaja iz sodne prakse, v nasprotju s trditvami Unabhängiger Finanzsenat in avstrijske vlade ne povzroči krožne razlage ali sistemskih neskladnosti.

49 Davčni zavezanci, ki opravljajo le oproščene transakcije, v skladu z navedeno določbo ne morejo odbiti vstopnega davka, zato tudi ne morejo uveljavljati odbitkov v zvezi z zasebno uporabo blaga v mešani uporabi.

50 Podobno, glede davčnih zavezancev, ki opravljajo oproščene in obdavčljive transakcije, ni kolizije med deležem zasebne in poslovne uporabe ter sorazmernim odbitkom iz člena 17(5) Šeste direktive.

51 Iz strukture člena 17 te direktive je razvidno, da se se davčni zavezanec ob nakupu investicijskega blaga odloči, da ga v celoti vključi v poslovna sredstva, je takojšen odbitek vstopnega DDV dopusten za delež DDV, ki je sorazmeren znesku njegovih obdavčljivih transakcij. Za obseg, v kakršnem se ta sorazmerni delež nato v teku časa lahko spreminja, člen 20 Šeste direktive določa mehanizem popravkov. Toda kadar zaradi uporabe členov 17 in 20 navedene direktive nastane pravica do delnega odbitka DDV, se davčni zavezanec – tako kot vsi davčni zavezanci, ki opravljajo le obdavčljive transakcije – ne more izogniti sorazmerni odmeri DDV na zasebno uporabo tega blaga.

52 Drugič, treba je opozoriti, da gre v skladu z ustaljeno sodno prakso za kršitev splošnega Skupnostnega načela enakega obravnavanja, če se različna pravila uporabijo za primerljive položaje ali če se isto pravilo uporabi za različne položaje (glej sodbi z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan, C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 34, in z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemija proti Komisiji, C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 84).

53 Prav tako je treba opozoriti, da je načelo davčne nevtralnosti glede DDV odraz načela enakega obravnavanja (sodbi z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 48 in navedena sodna praksa, ter z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 49).

54 Poleg tega je Sodišče že odločilo, da je – ker izenčuje zasebno uporabo blaga, ki ga je davčni zavezanec vključil med poslovna sredstva, z opravljanjem storitev za plačilo – namen člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive po eni strani zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki je lahko odbil DDV na pridobitev ali izdelavo tega blaga, in končnega potrošnika, ki kupi blago in pri tem plača DDV, s tem, da se prepreči, da bi bil prvi deležen neupravičene ugodnosti glede na drugega, in po drugi strani zagotoviti davčno nevtralnost s tem, da se zagotovi povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega davka (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Wollny, točke od 30 do 33).

55 Vendar je mogoče, kot poudarja predložitveno sodišče, da ob zasebni uporabi investicijskega blaga ta določba sama po sebi ne zagotavlja enakega obravnavanja davčnih zavezancev in oseb, ki to niso, ali drugih davčnih zavezancev, ki kupijo enakovrstno blago za zasebno uporabo, zato morajo takoj plačati celoten DDV. Tako ni mogoče izključiti, da lahko – zaradi namena, navedenega v točki 47 te sodbe, da se z mehanizmom popravkov iz členov 17(1) in (2) ter 6(2), prvi pododstavek, točka (a), davčne zavezance popolnoma razbremeni DDV, ki ga pri vseh svojih gospodarskih dejavnosti plačujejo ali dolgujejo, in finančnega bremena, ki bi

nastalo v zvezi z blagom med nastankom investicijskih stroškov in dejansko poslovno uporabo – dav?ni zavezanci v zvezi z zasebno rabo tega blaga pridobijo finan?no prednost (po analogiji glej zgoraj navedeno sodbo Wollny, to?ka 38).

56 Tako je morebitna preostala razlika v obravnavanju dav?nih zavezancev in oseb, ki to niso, posledica uporabe na?ela dav?ne nevtralnosti, ki zagotavlja predvsem enako obravnavanje dav?nih zavezancev. Ta morebitna razlika je med drugim posledica gospodarskih dejavnosti, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci, kakor so opredeljene v ?lenu 4(2) Šeste direktive. Nazadnje, povezana je s posebnim položajem dav?nih zavezancev, dolo?enim v Šesti direktivi, ki v skladu z njenim ?lenom 21 zahteva, da DDV pla?ajo in pobirajo.

57 Zaradi teh zna?ilnosti se položaj dav?nih zavezancev razlikuje od položaja oseb, ki to niso in ne opravljajo takšnih gospodarskih dejavnosti; morebitna razlika v obravnavanju je posledica uporabe razli?nih pravil za razli?na položaja, tako da ne pride do kršitve na?ela enakega obravnavanja.

58 Enako velja za dav?nega zavezanca, ki je blago v celoti vklju?il v zasebno premoženje, saj svojega blaga ne namerava uporabiti za opravljanje gospodarske dejavnosti, ampak za zasebne namene.

59 Ta presoja se ne razlikuje pri dav?nem zavezancu, ki opravlja le oproš?ene transakcije, saj mora pla?ati enak DDV kot oseba, ki ni dav?ni zavezanec, tako da sta njuna položaja v bistvenem enaka.

60 Nazadnje, v zvezi z dav?nimi zavezanci, ki opravljajo oproš?ene in obdav?ljive transakcije, je iz ugotovitev iz to?ke 50 te sodbe razvidno, da se jih glede vsake kategorije gospodarskih dejavnosti in glede zasebne uporabe njihovega blaga v mešani uporabi obravnava popolnoma enako kot osebe, ki opravljajo izklju?no dejavnosti iz teh kategorij dejavnosti ali uporabe.

61 Iz tega izhaja, da ?lena 17(2)(a) in 6(2)(a), Šeste direktive nista v nasprotju s splošnim Skupnostnim na?elom enakega obravnavanja.

62 Glede na navedeno, je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da ?lena 17(2)(a) in 6(2)(a) Šeste direktive zaradi dejstva, da imajo na podlagi njunih dolo?b dav?ni zavezanci – zaradi pravice do takojšnjega odbitka celotnega vstopnega DDV na stroške gradnje nepremi?nine v mešani uporabi in naknadne, sorazmerne obdav?itve zasebne uporabe te nepremi?nine – finan?no prednost v primerjavi z osebami, ki niso dav?ni zavezanci, in dav?nimi zavezanci, ki svoje nepremi?nine uporabljajo le za zasebne stanovanjske namene, nista v nasprotju s splošnim Skupnostnim na?elom enakega obravnavanja.

Drugo vprašanje o zna?aju državne pomo?i v obliki finan?ne prednosti, ki izhaja iz nacionalnih ukrepov za prenos ?lena 17(2)(a) Šeste direktive

63 Z drugim vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali ?len 87 ES nasprotuje nacionalnemu ukrepu za prenos ?lena 17(2)(a) Šeste direktive, ki dolo?a, da imajo pravico do odbitka vstopnega DDV le dav?ni zavezanci, ki opravljajo obdav?ljive transakcije, ne pa tudi tisti, ki opravljajo le oproš?ene transakcije, ?e zaradi tega ukrepa – kot je bilo poudarjeno v okviru prvega vprašanja – finan?na prednost nastane samo za dav?ne zavezance, ki opravljajo obdav?ljive transakcije.

Stališ?a, predložena Sodiš?u

64 S. Puffer meni, da so dav?ni zavezanci, ki opravljajo le obdav?ljive transakcije, tisti, ki

opravljajo oproščene in obdavčljive transakcije, in tisti, ki opravljajo le oproščene transakcije, dejansko v enakem položaju. Vsi lahko blago v mešani uporabi v celoti vključijo v poslovna sredstva in DDV na zasebno uporabo plačajo naknadno in sorazmerno glede na leta. Zato meni, da ni prišlo do kršitve člena 87 ES.

65 Unabhängiger Finanzsenat trdi, da člen 87 ES ni bil kršen, ker v Šesti direktivi za blago v mešani uporabi ni določena pravica do odbitka vstopnega DDV sorazmerno z njegovo uporabo za zasebne namene.

66 Komisija opozarja, da je za ugotovitev „državne pomoči“ v smislu člena 87(1) ES potrebna intervencija države, ki daje prednost le nekaterim podjetjem. V obravnavani zadevi ta pogoja nista izpolnjena, saj pravica do odbitka vstopnega DDV temelji neposredno na Šesti direktivi, priznana prednost pa izhaja iz strukture splošnega sistema DDV.

Odgovor Sodišča

67 V skladu s členom 87(1) ES „je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva s skupnim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.“

68 V skladu z ustaljeno sodno prakso opredelitev „pomoči“ v smislu člena 87(1) ES zahteva, da so izpolnjeni vsi pogoji iz te določbe. Prvič, iti mora za intervencijo države ali za ukrep iz državnih sredstev; drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko prizadene trgovino med državami članicami; tretjič, njenemu upravičencu mora omogočati prednost; in četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali groziti, da jo bo izkrivljala (sodba z dne 1. julija 2008 v združenih zadevah Chronopost in La Poste proti UFEX in drugim, C-341/06 P in C-342/06 P, še neobjavljena v ZODl., točki 121 in 122 ter navedena sodna praksa).

69 Pravica do odbitka vstopnega DDV in morebitna finančna prednost, ki jo v zvezi s tem pridobijo davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije, temeljita neposredno na členu 17(2)(a) Šeste direktive, ki ga morajo države članice prenesti v svoje nacionalno pravo.

70 Kot je v točki 70 sklepnih predlogov opozorila generalna pravobranilka, je omejitev pravice do odbitka vstopnega DDV samo na obdavčljive transakcije sestavni del sistema DDV, kakor je oblikovan z zakonodajo Skupnosti, ki jo morajo izvajati vse države članice enako. Pogoji intervencije države torej ni izpolnjen, zato člen 87(1) ES ni mogoče uporabiti.

71 V teh okoliščinah, in ne da bi bilo treba preučiti preostale tri pogoje, je na drugo vprašanje treba odgovoriti tako, da je člen 87(1) ES treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu za prenos člena 17(2)(a) Šeste direktive, ki določa, da imajo pravico do odbitka vstopnega DDV le tisti davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije, ne pa tudi tisti, ki opravljajo le oproščene transakcije, če zaradi tega ukrepa finančna prednost nastane samo za davčne zavezance, ki opravljajo obdavčljive transakcije.

Tretje in četrto vprašanje o pogojih uporabe člena 17(6) Šeste direktive

72 S tretjim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se odstopanje iz člena 17(6) Šeste direktive uporablja, kadar nacionalni zakonodajalec spremeni eno od dveh prekrivajočih se nacionalnih določb, ki določata izključitev odbitka vstopnega DDV, s tem da uvajata pravilo, v skladu s katerim naj bi se glede na izrecen namen nacionalnega zakonodajalca ohranilo stanje po tej izključitvi, ki pa, če ga upoštevamo ločeno, zaradi napačne razlage prava Skupnosti s strani nacionalnega zakonodajalca, dopušča

odbitek.

Stališ?a, predložena Sodiš?u

73 S. Puffer meni, da je bila z AbgÄG 1997 – glede na to, da je bila v starih dolo?bah predpisana izklju?itev odbitkov, medtem ko je bila v skladu z novimi vklju?itev blaga v poslovna sredstva fakultativna – uvedena upravna tehnika, ki je bila v primerjavi s prejšnjo tako z vidika oblike kot delovanja in u?inkov povsem druga?na. Pogoji iz ?lena 17(6) naj tako ne bi bili izpolnjeni.

74 ?len 12(2), to?ka 2(a), UStG 1994 z AbgÄG 1997 ni bil formalno spremenjen, kar pa tu ni upoštevno, saj se razlaga, ki jo zastopa predložitveno sodiš?e, vsebinsko razlikuje od smisla, predhodno pripisanega tej dolo?bi.

75 Unabhängiger Finanzsenat meni, da v Šesti direktivi glede deleža zasebne uporabe blaga v mešani uporabi ni dolo?ena pravica do odbitka vstopnega DDV, in ker avstrijsko pravo ne omejuje pravice do odbitka vstopnega DDV, ?len 17(6) Šeste direktive v tem primeru ni upošteven.

76 Avstrijska vlada je na obravnavi navedla, da odstopanje od ?lena 17(6) Šeste direktive velja tako za ?len 12(2), to?ka 1, kot za ?len 12(2), to?ka 2(a), UStG 1994.

77 Najprej trdi, da vsaka od teh dveh dolo?b neodvisno od druge dolo?a izklju?itev odbitka vstopnega DDV za del nepremi?nine, namenjen zasebni uporabi.

78 Dalje, avstrijska vlada poudarja, da po za?etku veljavnosti Šeste direktive v zvezi s ?lenom 12(2), to?ka 2(a), ni bila sprejeta nobena sprememba.

79 Nazadnje meni, da spremembe ?lena 12(2), to?ka 1, UStG 1994, opravljene z AbgÄG 1997, ne vplivajo na uporabo ?lena 17(6) Šeste direktive, ker je bil namen nacionalnega zakonodajalca ohraniti stanje, ki je veljalo pred izklju?itvijo odbitkov vstopnega DDV za dele nepremi?nin, namenjene zasebni stanovanjski uporabi.

80 Komisija opozarja, da glede na prejšnjo zakonodajo spremembe, uvedene z AbgÄG 1997, ne pomenijo razširitve ali omejitve izklju?itve odbitka DDV, ampak imajo enake posledice, torej izklju?itev odbitka DDV na gradnjo nepremi?nin v mešani uporabi za del, ki je namenjen zasebni uporabi.

81 Vendar kljub medsebojnim razlikam stari in novi zakonodajni mehanizem omogo?ata dosego istega stanja. Ker je logika novega mehanizma druga?na od logike starega, ni mogo?e sklepati, da gre za ohranitev „obstoje?e zakonodaje“ v smislu ?lena 17(6) Šeste direktive. V tem pogledu bi bila morebitna napaka nacionalnega zakonodajalca glede skladnosti novega mehanizma s Šesto direktivo brez pomena.

Odgovor Sodiš?a

82 Opozoriti je treba, da je v ?lenu 17(2) Šeste direktive z izrecno in natan?no dikcijo opredeljen na?in odbitka zneskov, obra?unanih kot DDV na blago ali storitve, ki so dav?nemu zavezancu dobavljene, dokler se to blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?ljivih transakcij.

83 Vendar na?elo pravice do odbitka DDV velja s pridržkom odstopanj, ki jih vsebuje ?len 17(6) Šeste direktive, zlasti drugi pododstavek tega odstavka. Ker v zvezi s tem Svet ni sprejel nobenega predloga, ki sta jih na podlagi ?lena 17(6) oblikovala Svet sam ali Komisija, lahko države ?lanice ohranijo svojo zakonodajo glede izklju?itve pravice do odbitka, ki je veljala ob

za?etku veljavnosti Šeste direktive (sodbi z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C?345/99, Recueil, str. I?4493, to?ka 19, in z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C?409/99, Recueil, str. I-81, to?ka 44).

84 ?eprav je na?eloma naloga nacionalnega sodiš?a opredeliti vsebino zakonodaje, ki je veljala na dan, dolo?en z aktom Skupnosti, lahko Sodiš?e poda elemente za razlago pojma Skupnosti, na katerega se je mogo?e sklicevati pri uporabi odstopanja od pravil Skupnosti glede nacionalne zakonodaje, ki je veljala na dolo?en dan (sodba z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C?157/05, ZOdl., str. I?4051, to?ka 40).

85 V tem smislu je Sodiš?e razsodilo, da vsak nacionalni ukrep, sprejet po tako dolo?enem datumu, zaradi tega ni samodejno izklju?en iz sistema odstopanja, ki je bil uveden z zadevnim aktom Skupnosti (zgoraj navedena sodba Holböck, to?ka 41). ?e država ?lanica po za?etku veljavnosti Šeste direktive spremeni svojo ureditev tako, da omeji obseg obstoje?ih izklju?itev in se s tem približa cilju Šeste direktive, je treba šteti, da je taka ureditev zajeta z izjemo, dolo?eno v ?lenu 17(6), drugi pododstavek, te direktive (zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, to?ka 22, ter Metropol in Stadler, to?ka 45).

86 Nasprotno, nacionalna ureditev ne pomeni odstopanja, ki ga dopuša ?len 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, in krši ?len 17(2) te direktive, ?e je njen u?inek ta, da po za?etku veljavnosti te direktive razširi obseg obstoje?ih izklju?itev, s ?imer se oddalji od cilja navedene direktive (glej sodbo z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C?40/00, Recueil, str. I?4539, to?ka 17, in zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, to?ka 46).

87 Zato je treba upoštevati, da za dolo?bo, ki je v bistvu enaka kot v prejšnji zakonodaji ali ki samo zmanjšuje ali odstranjuje oviro za izvrševanje pravic in svoboš?in Skupnosti iz prejšnje zakonodaje, velja odstopanje iz ?lena 17(6) Šeste direktive. Nasprotno pa zakonodaje, ki temelji na druga?ni logiki od prejšnje in uvaja nove postopke, ni mogo?e izena?iti z zakonodajo, ki je veljala na dan, dolo?en v obravnavanem aktu Skupnosti (v tem smislu glej sodbo z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World, C?155/01, Recueil, str. I?8785, to?ka 63, in po analogiji zgoraj navedeno sodbo Holböck, to?ka 41).

88 Šesta direktiva je v Republiki Avstriji za?ela veljati na dan njenega pristopa k Evropski uniji, torej 1. januarja 1995. To je torej datum, ki je upošteven za uporabo ?lena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, ?e se ta nanaša na to državo ?lanico.

89 Predložitveno sodiš?e je podrobneje navedlo, da je na dan za?etka veljavnosti Šeste direktive v Republiki Avstriji ?len 12(2), to?ki 1 in 2(a), UStG 1994 dolo?al, da se odbitek DDV prizna le za del stavbe, ki se uporablja za poslovne namene, ne pa tudi za del, ki se uporablja za zasebne stanovanjske namene.

90 V skladu z navedbami tega sodiš?a je iz ?lena 12(2), to?ka 1, UStG 1994 razvidno, da se je ob za?etku veljavnosti te zakonodaje štelo, da so storitve, povezane z gradnjo stavbe, opravljene za poslovne namene, ?e pla?ila zanje pomenijo operativne stroške ali stroške oglaševanja.

91 Zato je o?itno, da je ob za?etku veljavnosti Šeste direktive avstrijsko pravo možnost vklju?itve stavbe v mešani uporabi v poslovna sredstva v bistvu omejevalo samo na dele nepremi?nine, ki so se uporabljali za poslovne namene.

92 Predložitveno sodiš?e je prav tako poudarilo, da je bil po eni strani z AbgÄG 1997 ?len 12(2), to?ka 1, UStG 1994 spremenjen tako, da se nepremi?nine v mešani uporabi lahko v celoti vklju?ijo v poslovna sredstva, po drugi strani pa je bilo s ?lenom 6(1), to?ka 16, v povezavi s ?lenoma 6(2) in 12(3) UStG 1994 dolo?eno, da pomeni uporaba delov stavbe za zasebne

stanovanjske namene „oproščeno transakcijo“ v smislu člena 13B(b), točka 1, Šeste direktive, s čimer so bili izključeni odbitki.

93 Zato je treba ugotoviti, da stara in nova zakonodaja temeljita na drugačnih logikah in uvajata drugačne postopke, čeprav ni mogoče izključiti, da imata v bistvu enake posledice, zato nove zakonodaje na dan začetka veljavnosti Šeste direktive ni mogoče izenačiti z veljavno zakonodajo.

94 V zvezi s tem, kot poudarja generalna pravobranilka v točki 77 sklepnih predlogov, ni pomembno, ali je nacionalni zakonodajalec sprejel spremembo na podlagi pravilne ali nepravilne razlage prava Skupnosti.

95 Nazadnje, glede vprašanja, ali sprememba člena 12(2), točka 1, UStG 1994, opravljena z AbgÄG 1997, enako vpliva na uporabo člena 17(6), drugi pododstavek, za člen 12(2), točka 2(a), UStG 1994, ki ni bil zajet z zakonodajnimi spremembami, je treba ugotoviti, da je odgovor odvisen od tega, ali se te nacionalne določbe uporabljajo v povezavi z drugimi ali samostojno.

96 Če točka 2(a) člena 12(2) UStG 1994 ni mogoče uporabiti neodvisno od točke 1 istega člena, njena neskladnost prav tako vpliva na točko 2(a). Če gre za določbo, ki se lahko uporablja samostojno in je obstajala ob začetku veljavnosti Šeste direktive ter pozneje ni bila spremenjena, pa se odstopanje iz člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive zanjo uporabi.

97 O načinu uporabe teh določb odloži zadevno nacionalno sodišče.

98 Glede na navedeno je na tretje in četrto vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da se odstopanje, ki ga določa, ne uporablja za nacionalno določbo, ki spreminja zakonodajo, veljavno na dan začetka veljavnosti te direktive, in ki temelji na drugačni logiki kot predhodna zakonodaja ter določa nove postopke. V zvezi s tem ni pomembno, ali je nacionalni zakonodajalec sprejel spremembo na podlagi pravilne ali nepravilne razlage prava Skupnosti. Odgovor na vprašanje, ali takšna sprememba nacionalne določbe glede uporabe člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive vpliva tudi na drugo nacionalno določbo, je odvisen od tega, ali se te nacionalne določbe uporabljajo v povezavi z drugimi ali samostojno, o čemer odloži zadevno nacionalno sodišče.

Stroški

99 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1) Člen 17(2)(a) in 6(2)(a) 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 zaradi dejstva, da imajo na podlagi njunih določb davčni zavezanci, zaradi pravice do takojšnjega odbitka celotnega vstopnega DDV na stroške gradnje nepremičnine v mešani uporabi in naknadne, sorazmerne obdavčitve zasebne uporabe te nepremičnine, finančno prednost v primerjavi z osebami, ki niso davčni zavezanci, in davnimi zavezanci, ki svoje nepremičnine uporabljajo le za zasebne stanovanjske namene, nista v nasprotju s splošnim Skupnostnim načelom enakega obravnavanja.

2) Člen 87(1) ES je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu za prenos člena 17(2)(a) Šeste direktive 77/388, ki določa, da imajo pravico do odbitka vstopnega DDV le tisti davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije, ne pa tudi tisti, ki opravljajo le oproščene transakcije, če zaradi tega ukrepa finančna prednost nastane samo za davčne

zavezance, ki opravljajo obdavčljive transakcije.

3) Člen 17(6) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da se odstopanje, ki ga določa, ne uporablja za nacionalno določbo, ki spreminja zakonodajo, veljavno na dan začetka veljavnosti te direktive, in ki temelji na drugačni logiki kot predhodna zakonodaja ter določa nove postopke. V zvezi s tem ni pomembno, ali je nacionalni zakonodajalec sprejel spremembo na podlagi pravilne ali nepravilne razlage prava Skupnosti. Odgovor na vprašanje, ali takšna sprememba nacionalne določbe glede uporabe člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive vpliva tudi na drugo nacionalno določbo, je odvisen od tega, ali se te nacionalne določbe uporabljajo v povezavi z drugimi ali samostojno, o čemer odloči zadevno nacionalno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.