

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 19. julija 2012(*)

„Šesta direktiva o DDV – členi 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) – Del investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja – Začasna uporaba v zasebne namene – Trajna adaptacija navedenega blaga – Plačilo DDV za trajno adaptacijo – Pravica do odbitka“

V zadevi C-334/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 11. junija 2010, ki je prispela na Sodišče 12. julija 2010, v postopku

X

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits in J.-J. Kasel (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nizozemsko vlado C. M. Wissels in M. Noort, zastopnici,
- za Evropsko komisijo W. Roels in L. Lozano Palacios, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. marca 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor 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 okviru spora med X (v nadaljevanju: davčni zavezanec), dvema osebama, ki sta zavezani za plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), in

Staatssecretaris van Financiën glede odbitka tega davčnega zavezanca vstopnega DDV, ki ga je plačal v zvezi s stroški glede trajne adaptacije, zaradi začasne uporabe v zasebne namene davčnega zavezanca, investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja.

Pravni okvir

3 Člen 6(2), prvi pododstavek, 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 [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

4 Člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive določa:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

[...]

(c) pri dobavah iz člena 6(2) so celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve;“

5 Člen 17(2)(a) Šeste direktive določa:

„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 na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;“

Spor o glavni stvari in vprašnji za prehodno odločanje

6 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, davčnega zavezanca sestavljata dve fizični osebi v obliki družbe z neomejeno odgovornostjo brez statusa pravne osebe. Leta 2000 se je davčni zavezanec ukvarjal s trgovino na debelo z avtomobilskimi laki. Ustanovitelja davčnega zavezanca sta leta 1999 kupila skladišče, ki sta ga takoj začela uporabljati za svojo gospodarsko dejavnost.

7 V začetku leta 2000 sta si družbenika s svojimi otroki, v priakovanju predaje službenega stanovanja v bližini skladišča, del podstrešja skladišča uredila za začasno prebivanje. Pri tem sta vgradila dve strešni okni nad železnimi vrati ter uredila predsobo, kopalnico in stranišče. Za ta dela je bil zaračunan davek na dodano vrednost (DDV).

8 Med izvajanjem navedenih del in po njihovem dokončanju je davčni zavezanec podstrešje 23 mesecev uporabljal kot stanovanje. Nato je bilo to preurejeno za poslovne namene in se je – kot je bilo načrtovano – začelo uporabljati kot pisarna in izobraževalni prostor.

9 Davčni zavezanec je odbil DDV v zvezi s stroški preureditve. Davčni inšpektor je menil, da

odbitek tega davka ni bil upravičen, razen v zvezi z DDV, ki je bil zaračunan za ureditev kopalnice in stranišča, saj je davčni zavezanec lahko dokazal, da je bil namen ureditve teh dveh prostorov tudi za poslovne namene podjetja.

10 Davčni zavezanec je zoper to odločbo vložil pritožbo. Prvostopenjsko sodišče je odločilo, da so bila dela ureditve strešnih oken in predsobe opravljena izključno z namenom prebivanja in da nihče ni nikoli uveljavljal in utemeljeval, da so bila ta dela izvedena za potrebe podjetja, tako da ni nastala pravica do odbitka.

11 Isto sodišče je menilo, da davčni zavezanec tudi v skladu s členom 17 Šeste direktive ni upravičen do odbitka, ker se storitve adaptacije niso uporabljale za namene obdavčljivih prihodkov. Poleg tega člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive ni mogoče uporabljati, ker se morajo adaptacijska dela obravnavati kot opravljanje storitev in ker na tem področju ni bilo mogoče potrditi, da je šlo za „uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, [...] za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“. Nazadnje, tudi člena 6(2), prvi pododstavek, (b), Šeste direktive ni mogoče uporabljati, saj ta določba izključuje storitve, ki jih davčni zavezanec ni opravil sam.

12 Davčni zavezanec v utemeljitev kasacijske pritožbe pri Hoge Raad der Nederlanden trdi, da se člen 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), Šeste direktive v obravnavanem primeru lahko uporablja. V zvezi s tem trdi, da je del kapitala, ki pripada poslovnim sredstvom podjetja, začasno uporabljal za druge namene kot za namene dejavnosti, kar se v skladu s tem členom šteje za obdavčljivo transakcijo. Osnova za odmero davka glede transakcij naj bi obsegala izdatke davčnega zavezanca za opravljanje storitev, h katerim se ne prištevajo le nabavni stroški, temveč tudi stroški vzdrževanja in izboljšav. Ker so ti stroški spadali k osnovi za odmero davka na zasebno rabo, se po načelu nevtralnosti takoj in v celoti lahko odbije ne le DDV, ki se odmeri za nabavne stroške, temveč tudi tisti, ki se odmeri za stroške vzdrževanja in izboljšav.

13 To sodišče pojasnjuje, da je bilo v obravnavanem primeru ugotovljeno, da se je skladišče po nakupu uporabljalo za namene podjetja. Prav tako naj bi bilo ugotovljeno, da se je del tega skladišča nekoliko pozneje začasno uporabljal za zasebne potrebe in da so bila izključno za ta namen na stavbi izvedena gradbena dela. Stranke naj ne bi zavzele stališča glede tega, ali je bil v zvezi z nakupom skladišča davčnemu zavezancu zaračunan DDV, pa tudi nižjestopenjska sodišča v zvezi s tem niso ugotovila ničesar. Predložitveno sodišče je sklenilo, da je treba upoštevati obe možnosti.

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

„1. Ali ima davčni zavezanec, ki del investicijskega blaga, pripadajočega poslovnim sredstvom njegovega podjetja, začasno uporablja za zasebne namene – v skladu s členi 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) Šeste direktive – pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za trajno adaptacijo, ki je bila opravljena izključno za zasebno rabo?

2. Ali je za odgovor na to vprašanje pomembno, ali je bil davčnemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga zaračunan DDV, ki ga je odbil?“

Vprašanji za predhodno odločanje

15 Predložitveno sodišče s tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) Šeste direktive razlagati tako, da, prvič, ima davčni zavezanec, ki del investicijskega blaga, pripadajočega poslovnim sredstvom njegovega podjetja, začasno uporablja za zasebne namene, na podlagi teh

določa pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za trajno adaptacijo navedenega blaga, čeprav je bila ta adaptacija opravljena izključno za zasebno rabo, in drugi?, ta pravica do odbitka obstaja ne glede na to, ali je bil davčnemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga, ki je bilo adaptirano, zaračunan DDV, in ali ga je odbil.

16 Da bi odgovorili na navedeni vprašanji, je treba najprej pojasniti, da je predložitveno sodišče navedlo, da se spor o glavni stvari omejuje na pravico do odbitka, povezano z nekaterimi adaptacijami blaga, ki v celoti pripada podjetju, in, natančneje, s trajno vgraditvijo dveh strešnih oken nad zelnimi vrati ter ureditvijo predsobe. Za te adaptacije lahko iz razlogov, ki jih je generalna pravobranilka navedla v točkah od 59 do 63 sklepnih predlogov, štejemo, da je z njimi ustvarjeno ločeno investicijsko blago.

17 Dalje, opozoriti je treba, da iz sodne prakse izhaja, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka odločilno, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago. Dejanska ali nameravana uporaba blaga opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je upravičen davčni zavezanec v skladu s členom 17, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih (sodba z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 15). Nasprotno pa, kdor blago pridobi izključno za zasebne namene, deluje kot zasebnik, in ne kot davčni zavezanec v smislu Šeste direktive (sodba z dne 6. maja 1992 v zadevi de Jong, C-20/91, Recueil, str. I-2847, točka 17).

18 Zato je treba preveriti, v kolikšnem obsegu je mogoče v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, šteti, da je davčni zavezanec, ko je na blagu opravil trajne adaptacije, ki so omogočale ustvariti ločeno investicijsko blago, deloval „kot tak“.

19 V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da je zlasti namen – ki je potrjen z objektivnimi indici – uporabe davčnega zavezanca določenega blaga ali storitve za potrebe svojega podjetja, tisti, na podlagi katerega je mogoče v trenutku uporabe vstopne transakcije določiti, ali navedeni davčni zavezanec deluje kot tak in mu mora biti torej priznana pravica do odbitka DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago in storitve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lennartz, točka 8, in sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 34).

20 V zvezi z namenom davčnega zavezanca iz postopka v glavni stvari je treba po eni strani ugotoviti, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, da je davčna uprava menila, da so bila strešna okna vgrajena in predsoba urejena v nasprotju z drugimi elementi, ki so se uporabljali za ureditev dela skladišča za prebivanje, izključno v zasebne namene.

21 Po drugi strani, kot je generalna pravobranilka pravilno ugotovila v točki 88 sklepnih predlogov, naj bi bilo na podlagi iste predložitvene odločbe mogoče sklepati tudi, da je bila od začetka adaptacij predvidena le začasna uporaba dela skladišča, urejenega za prebivanje. Poleg tega iz sodbe prvostopenjskega sodišča izhaja, da je bilo vnaprej znano, da bo navedeni del skladišča pozneje preurejen, zato da ga bo mogoče uporabljati izključno za namene podjetja, kot pisarno ali izobraževalni prostor.

22 Zato se v postopku v glavni stvari ne zdi jasno ugotovljeno, da je imel davčni zavezanec v času, ko so bile opravljene zadevne adaptacije, namen le-te uporabljati izključno v zasebne namene.

23 V zvezi z objektivni elementi, ki jih je treba upoštevati pri presoji, ali je davčni zavezanec v posameznem primeru kupil blago za potrebe svojih gospodarskih dejavnosti, je treba spomniti, da med te elemente spadajo zlasti vrsta zadevnega blaga in obdobje med nakupom blaga in njegovo uporabo za gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca (glej v tem smislu zgoraj navedeno

sodbo Lennartz, točka 21).

24 Čeprav je nacionalno sodišče res pristojno za to, da odloči, kakšno je dejansko stanje v konkretnem primeru, pa mu lahko Sodišče predloži vse elemente razlage, ki so lahko v pomoč pri reševanju spora.

25 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da, kar zadeva vrsto investicijskega blaga iz zadeve v postopku v glavni stvari, ki ga sestavljajo strešna okna in predsoba, ni mogoče zanikati, da je to blago naeloma mogoče uporabiti tako za zasebne namene kot za namene poslovne dejavnosti.

26 Dalje, ker je investicijsko blago iz zadeve v postopku v glavni stvari po spremembi namembnosti dela skladišča, ki je bilo začasno v uporabi za prebivanje, ostalo na istem mestu in v enakem stanju, lahko štejemo, da je bilo to blago pozneje uporabljeno za poslovne namene. To še toliko bolj drži, ker je navedeno blago vključeno v nepremičnino, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja.

27 Nazadnje, ni mogoče šteti, da obdobje 23 mesecev, v katerem je bilo investicijsko blago iz zadeve v postopku v glavni stvari kot drugo blago, ki je bilo namenjeno za preureditev dela skladišča za namene prebivanja, uporabljeno izključno v zasebne namene, pomeni element, na podlagi katerega je mogoče ugotoviti, da davčni zavezanec ni imel namena uporabljati navedenega blaga za poslovne namene.

28 Če bi v zadevi v glavni stvari nacionalno sodišče ugotovilo, da davčni zavezanec v času kritja stroškov za zadevno adaptacijo ni imel namena investicijskega blaga, ki je s tem nastalo, uporabljati za poslovne namene, mu ne bi bilo mogoče priznati pravice do odbitka DDV v zvezi z adaptacijo.

29 Če pa nacionalno sodišče ob upoštevanju elementov razlage, ki jih poda Sodišče, ugotovi, da je imel davčni zavezanec namen uporabljati investicijsko blago iz zadeve v postopku v glavni stvari za poslovne namene, je treba proučiti tri dejavnike.

30 Prvi, kot je generalna pravobranilka ugotovila v točki 67 sklepnih predlogov, je treba preveriti, ali okoliščina, da se določeno investicijsko blago najprej uporablja izključno v zasebne namene, pozneje pa izključno za poslovne namene, lahko ovira nastanek pravice do odbitka.

31 Toda, kakor je že ugotovilo Sodišče, okoliščina, da se blago, kupljeno za potrebe gospodarske dejavnosti, ne uporablja takoj za te dejavnosti, naeloma ne more poseči v pravico do odbitka vstopnega DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lennartz, točki 14 in 15).

32 Razlaga, v skladu s katero prvotna uporaba za izključno zasebne namene blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, ki ji sledi uporaba izključno za poslovne namene tega podjetja, ne more vplivati na pravico do odbitka vstopnega DDV, je poleg tega v skladu z naelom davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s sistemom DDV.

33 Kot namreč izhaja iz sodne prakse v zvezi z investicijskim blagom v mešani uporabi, ki se časovno spreminja, bi vsakršna drugačna razlaga 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 prihodnjih transakcij v celoti vključi v poslovna sredstva. 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 naelom davčne nevtralnosti, enim izmed temeljnih načel skupnega sistema DDV, v katerega spada tudi Šesta direktiva (glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer, C-460/07, ZDl., str. I-

3251, to?ki 45 in 46).

34 Iz tega sledi, da se lahko šteje, da uporaba, kakršna je ta iz zadeve v postopku v glavni stvari, v skladu s sodno prakso pomeni mešano uporabo investicijskega blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja.

35 Drugi?, zaradi dolo?itve, ali lahko dav?ni zavezanec v celoti odbije vstopni DDV, je treba preveriti, v kolikšnem obsegu je mogo?e šteti, da je bilo investicijsko blago, kakršno je v postopku v glavni stvari, in sicer strešna okna in predsoba, uporabljeno za namene obdav?ljivih transakcij dav?nega zavezanca.

36 Predložitveno sodiš?e je v zvezi s tem navedlo zlasti dve dolo?bi.

37 Glede, prvi?, ?lena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive je treba spomniti, da se v skladu s to dolo?bo uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo dav?nega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih šteje za opravljanje storitev za pla?ilo.

38 Ker v obravnavanem primeru investicijsko blago iz postopka v glavni stvari v celoti pripada podjetju, je treba njegovo uporabo v zasebne namene šteti za opravljanje storitev za pla?ilo v smislu ?lena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive in jo kot tako obdav?iti.

39 Glede, drugi?, morebitne uporabe ?lena 6(2), prvi pododstavek, (b), Šeste direktive v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, zadoš?a poudariti, da se ta dolo?ba ne nanaša na dajanje na razpolago blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, temve? na opravljanje storitev s strani samega dav?nega zavezanca za zasebno rabo ali za zasebno rabo zaposlenih.

40 Ker se v obravnavanem primeru izstopna transakcija, za katero je mogo?e šteti, da jo je opravil dav?ni zavezanec, šteje, kot je razvidno iz to?ke 37 te sodbe, za uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja v zasebne namene dav?nega zavezanca, ?lena 6(2), prvi pododstavek, (b), Šeste direktive ni mogo?e uporabiti v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari.

41 Tretji?, pojasniti je treba, da okoliš?ina, ali je zaradi blaga, ki je del poslovnih sredstev, v katero je bilo trajno vgrajeno investicijsko blago, kakršno je to v postopku v glavni stvari, in sicer strešni okni in predsoba, nastala ali ni nastala pravica do odbitka, ne vpliva na odbitnost DDV v zvezi s tem investicijskim blagom.

42 Ta okoliš?ina bo namre? vplivala le na izra?un dav?ne osnove za izstopno transakcijo, ki jo opravi dav?ni zavezanec. V obravnavanem primeru, v katerem je bil DDV dav?nemu zavezancu zara?unan pri nakupu skladiš?a, dav?no osnovo za uporabo podstrešja v zasebne namene sestavlja del stroška nakupa skladiš?a in stroški adaptacije. Nasprotno pa v primeru, ko DDV dav?nemu zavezancu ni bil zara?unan pri nakupu skladiš?a, dav?no osnovo v zvezi z uporabo dela navedenega skladiš?a v zasebne namene sestavljajo le stroški adaptacije.

43 Glede na vse navedeno je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba ?lene 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) Šeste direktive razlagati tako, da, prvi?, ima dav?ni zavezanec, ki del investicijskega blaga, pripadajo?ega poslovnim sredstvom njegovega podjetja, za?asno uporablja za zasebne namene, na podlagi teh dolo?b pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za trajno adaptacijo navedenega blaga, ?eprav je bila ta adaptacija opravljena izklju?no za za?asno zasebno rabo, in drugi?, ta pravica do odbitka obstaja ne glede na to, ali je bil dav?nemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga, ki je bilo adaptirano, zara?unan DDV, in ali ga je odbil.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

?lene 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 je treba razlagati tako, da, prvi?, ima dav?ni zavezanec, ki del investicijskega blaga, pripadajo?ega poslovnim sredstvom njegovega podjetja, za?asno uporablja za zasebne namene, na podlagi teh dolo?b pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za trajno adaptacijo navedenega blaga, ?eprav je bila ta adaptacija opravljena izklju?no za za?asno zasebno rabo, in drugi?, ta pravica do odbitka obstaja ne glede na to, ali je bil dav?nemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga, ki je bilo adaptirano, zara?unan DDV, in ali ga je odbil.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.