

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JACOBSA,

predstavljeni 20. januarja 2005(1)

Zadeva C-434/03

P. Charles in T. S. Charles-Tijmens

proti

Staatssecretaris van Financiën

1. V tej zadevi je Netherlands Hoge Raad (Vrhovno sodišče) prosilo Sodišče, naj razjasni določene vidike pravil o odbitku vstopnega DDV in popravkih tam, kjer je investicijsko blago porabljeno delno za obdavčene(2) proizvodne transakcije in delno v zasebne namene.

2. V osnovi želi vedeti, ali je nacionalno pravilo, ki ne dopušča obravnavanja takega blaga v celoti kot poslovnih sredstev, z obravnavanjem njegove zasebne rabe kot dobave za plačilo, združljivo s pravom Evropske skupnosti.

Določbe Skupnosti glede DDV

Temeljne določbe

3. Bistvo sistema DDV je navedeno v členu 2 Prve direktive o DDV:(3)

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.“

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

4. Tako v takem sistemu zaporednih uporab in odbitkov davka trgovec ne ostane obremenjen z DDV na blago in storitve, ki jih pridobi v poslovne namene. Po fazi prodaje na drobno pa – in za vse transakcije izven poslovne sfere – DDV ni ne obračunan ne odbiten.

5. Bolj podrobna pravila vsebuje Šesta direktiva o DDV. (4)

6. Obseg DDV je razložen v členu 2, v skladu s katerim transakcije, ki so predmet DDV, vključujejo „dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“ in uvoz blaga.

7. Pojem davčnega zavezanca je razložen v členu 4(1) kot oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat. Gospodarske dejavnosti so v skladu s členom 4(2) „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve“, med katere spada tudi „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

8. Bistvo pravice do odbitka je določeno v členu 17 Šeste direktive. Člen 17(2) 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 za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec ...“ V skladu s členom 17(1) to upravičenje nastopi takrat, ko se odbitni davek obračuna.

9. Ker pravica do odbitka nastopi le glede dobav, ki se uporabljajo za namen obdavčenih transakcij, taka pravica ne obstaja, če se uporabljajo za namen opročenih transakcij, torej tistih, ki so posebej naštet v členu 13 te direktive, ali za namen transakcij, ki so popolnoma izven področja uporabe DDV, kot so tiste, ki se ne opravljajo za plačilo ali jih ne opravlja davčni zavezanec, ki deluje kot tak, še posebej kot del gospodarske dejavnosti v smislu člena 4.

Težave zaradi „mešane“ rabe

10. Številne določbe obravnavajo težave, ki bi utegnile nastopiti glede na dejstvo, da bi, iz kateregakoli razloga, obdavčene dobave blaga ali storitve, opravljene za davčnega zavezanca, bile uporabljene delno za obdavčene proizvodne transakcije in delno za druge namene. Očitno je v takih situacijah pomembno ohraniti razliko med obdavčenimi in drugimi transakcijami in skladnost med odbitki vstopnega davka in obračunom izstopnega davka.

11. Obravnava se dve vrsti „mešane“ rabe. Po eni strani prihaja do primerov, v katerih davčni zavezanec dobave med poslovanjem uporablja delno za poslovne in delno za neposlovne namene. Po drugi strani prihaja do primerov, v katerih se dejavnost ukvarja z obdavčeno in neobdavčeno proizvodnjo.

12. Zato najprej za zasebno rabo poslovnega blaga in podobne primere člen 5(6) Šeste direktive določa: „Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačno odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten.“

13. Podobno glede storitev določa člen 6(2): Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

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

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

14. Tako razen možnega odstopanja v primeru iz člena 6(2) ti dve določbi pomenita, da kjer davčni zavezanec dobavi blago in storitve sebi s svojo dejavnostjo, vendar za njegovo neposlovno rabo, pri čemer je za ta namen odbil vstopni davek na dobavo, mora dejansko sam sebi obračunati DDV na transakcijo.

15. Davčna osnova je v takih primerih določena v skladu s členom 11(A)(1), v skladu s katerim velja:

„...“

(b) pri dobavah iz člena 5(6) ..., je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

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

...“

16. Nadalje, člen 17(5) Šeste direktive obravnava primere, kjer davčni zavezanec uporablja blago in storitve tako za transakcije, pri katerih je DDV odbiten, kot za transakcije, pri katerih DDV ni odbiten. V takih primerih je v skladu s prvim pododstavkom „odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam“.

17. V skladu z drugim pododstavkom se ta delež natančno doloži v skladu s členom 19 – ki ga razlaga v bistvu kot ulomek, ki je ekvivalenten prometu v DDV-odbitnih transakcijah, deljen s celotnim prometom. (5)

18. Nadalje člen 20 Šeste direktive določa, da se znesek odbitkov vstopnega davka popravi, kjer je treba:

„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.

...

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 20 let.

...“

„Prehodne“ določbe o izključitvi iz odbitkov

19. Člen 17(6) Šeste direktive določa, da Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri

izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost, vendar natančno določa, da davek v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso strogo poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

20. Za ureditev situacije do odločitve Sveta člen 17(6), drugi pododstavek, določa: „Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.“

21. Zadevna pravila dejansko niso bila sprejeta, tako da se prehodne določbe še naprej uporabljajo.

22. Tik preden je stopila v veljavo Šesta direktiva, je bila podlaga za zakonodajo o DDV takratnih držav članic (vključno z Nizozemsko) Druga direktiva o DDV. (6) člen 11 te direktive še posebej določa naslednje:

„1. Kjer se blago in storitve uporablja za namene njegovega podjetja, je davčni zavezanec pooblaščen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki mu je bil zaračunan za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ali za storitve, opravljene zanj;

...

4. Določeno blago in storitve so lahko izključeni iz odbitnega sistema, še posebej tisti, ki se lahko uporabljajo izključno ali delno za zasebne potrebe davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih.“

23. člen 11(1) je bil tako predhodnik člena 17(2) Šeste direktive (7) , člen 11(4) pa je zasledoval podoben cilj kot člen 5(6) in 6(2) Šeste direktive, čeprav z drugimi izrazi.

Upoštevno nizozemsko pravo

24. Na Nizozemskem DDV zakonsko ureja Wet op de Omzetbelasting (Zakon o prometnem davku) 1968 in njegov izvedbeni predpis Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. Hoge Raad pojasnjuje njuno delovanje, kot sledi.

25. V skladu s členoma 2 in 15(1) Zakona 1968 lahko trgovec odbije DDV, ki mu je bil zaračunan za blago in storitve, ki mu jih je dobavil drug trgovec, v kolikor se te dobave uporabijo v okviru njegove dejavnosti. Tako je vedno, ko so blago in storitve uporabljene hkrati za poslovne in za neposlovne namene (posebej zasebne), odbitek izključen v obsegu neposlovne rabe.

26. člen 15(4) tega zakona določa, da mora biti razmerje med poslovnimi in neposlovnimi nameni ugotovljeno, ko so dobave dane v uporabo. člen 12(3) predpisa Uitvoeringsbeschikking, ki temelji na členu 15(6) Zakona, določa, da se mora v obračunu za zadnje davčno obdobje poslovnega leta odbitni davek obračunati na podlagi podatkov za celotno proračunsko leto. Naknaden obračun ali revizija odbitka nista mogoča, niti zakon ne predvideva naknadnega obračunavanja davka za samodobave, kot v členu 6(2)(a) Šeste direktive.

27. Pravila v Uitvoeringsbeschikking so bila določena leta 1969 za izvajanje člena 11(1) Druge direktive o DDV. Tako predatirajo začetek veljavnosti Šeste direktive za namene njenega člena 17(6).

Dejstva, nacionalni postopki in predložena vprašanja

28. Marca 1997 sta P. Charles in T. S. Charles-Tijmens („pritožnika“) skupaj pridobila po?itniško hišico na Nizozemskem. Namenjena je bila tako za dajanje v najem kot tudi za zasebno rabo in je bila tako v spornem obdobju uporabljena – v višini 87,5 % za najem in v višini 12,5 % za zasebne namene.

29. V skladu s pravom Skupnosti in nacionalnim pravom je dajanje v najem obdav?ena transakcija in pritožnika v zvezi s tem predstavljata enega dav?nega zavezanca.

30. V njunem obra?unu za DDV za drugo ?etrtno leta 1997 sta pritožnika najprej odbila 87,5 % davka, ki jima je bil obra?unan za po?itniško hišico, kar je pomenilo vra?ilo 91 NLG, ki je bilo odobreno z odlo?bo z dne 1. oktobra 1997. Pozneje pa sta zavzela stališ?e, da je bil obra?unan vstopni davek stoodstotno odbiten, zato sta ugovarjala zoper odlo?bo in zahtevala dodatno vra?ilo 13 NLG. Dav?ni inšpektor je ugovor razglasil kot nedopusten.

31. Pritožnika sta nato sprožila postopek pred okrožnim drugostopenjskim sodiš?em, Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, ki je potrdilo odlo?bo z dne 1. oktobra 1997. Ugotovilo je, da pritožnika uporabljata po?itniško hišico za opravljanje dejavnosti, ki je podvržena DDV, pa tudi za zasebne namene in tako se jima, kar zadeva po?itniško hišico, ne more odbiti vsega obra?unanega davka. Zavzelo je stališ?e, da ?lena 6(2) in 17(2) Šeste direktive ne izklju?ujeta omejitev odbitkov, medtem ko lahko države ?lanice na podlagi ?lena 17(6) ohranijo vse izklju?itve, dolo?ene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob za?etku veljavnosti te direktive. Ker zadevne nizozemske dolo?be od takrat niso bile spremenjene in dopolnjene, ne more biti nobenega upravi?enega dvoma, da je omejitev odbitka, kot zadevna, dovoljena.

32. Zadeva je sedaj v nadaljnjem pritožbenem postopku pred Hoge Raad, ki meni, da dva pritožbena razloga sprožata vprašanja prava Skupnosti.

33. Prvi?, pritožnika zatrjujeta, da delna izklju?itev odbitkov nasprotuje Šesti direktivi. Iz ?lena 6(2) izhaja, da naj bi bila zasebna uporaba po?itniške hišice obdav?ena storitev, saj sta se odlo?ila všteti ves stanovanjski prostor med poslovna sredstva. V skladu s ?lenom 17(2) torej obstaja pravica, da se odbije celoten znesek od vstopnega DDV.

34. Drugi?, oporekata razlaga ?lena 17(6) Šeste direktive s strani Gerechtshofa. Ko je direktiva za?ela veljati, nizozemsko pravo ni dolo?alo izklju?itve iz odbitka, na kakršne je napotila ta dolo?ba, razen za motorna vozila. ?len 17(6) se nanaša le na take izklju?itve, kot so omenjene v ?lenu 11(4) Druge direktive o DDV, in sicer glede „dolo?enega blaga in storitev“. Delna izklju?itev iz odbitka iz ?lena 15(1) Zakona 1968 ni temeljila na tej dolo?bi in ni take vrste. Glede stvari, kot je zadevna po?itniška hišica, ni bilo nobene izklju?itve v zakonu, ki bi izhajala iz pravice do odbitka iz ?lena 11(4) Druge direktive, tako da ?len 17(6) Šeste direktive ne upravi?uje delne izklju?itve iz odbitka.

35. Po primerjavi zadevne zakonodaje Skupnosti in nacionalne zakonodaje Hoge Raad ugotavlja, da obe zasledujeta isti cilj in imata lahko isti u?inek in ?e ne gre za izkrivljanje konkurence, bi bile kakršne koli razlike lahko obravnavane kot odstopanja, dovoljena v skladu s ?lenom 6(2) Šeste direktive.

36. Vseeno izpostavi, da u?inek ni vedno enak. Po Šesti direktivi ima dav?ni zavezanec takojšnjo pravico do celotnega odbitka in ni popravkov glede zasebne rabe, dokler ta ne nastopi. Po nizozemski zakonodaji mora biti obseg bodo?e zasebne rabe ugotovljen v prvem letu, odbitek je v tem obsegu izklju?en in dolo?ba glede popravka ne obstaja, kjer se obseg rabe v naslednjih letih spremeni. Dav?ni zavezanec bo pridobil neupravi?eno ugodnost, ?e kasneje pove?a obseg svoje zasebne rabe, vendar ni mehanizma, ki bi prepre?eval take manipulacije z možnostjo

izkrivljanja konkurence. Obratno pa zmanjšanje zasebne rabe nalaga neupravičeno davčno breme na davčnega zavezanca.

37. Hoge Raad zato naproša Sodišče, da sprejme predhodno odločbo o tem, ali je opisani zakonski sistem, ki je bil že v veljavi, preden je bila sprejeta Šesta direktiva, in po katerem:

- ni možnosti izbire, da se investicijsko blago ali blago ali storitev kot taka v celoti združi v sredstva podjetja, kjer pridobitelj uporablja to blago ali te storitve tako znotraj podjetja kot izven njega (posebej za zasebne namene);
- v zvezi s tem tudi ni možnosti neposredno in v celoti odbiti obračunani davek na pridobitev tega blaga ali te storitve; in
- ni določbe za obračun DDV, kot je predviden v členu 6(2)(a) Šeste direktive,

združljiv s Šesto direktivo – še posebej s členom 17(1), (2) in (6) in členom 6(2) Direktive.

38. Nizozemska vlada in Komisija sta podali pisne pripombe in tudi, tako kot pritožnika v postopku v glavni stvari in nemška vlada, odgovorili na dve pisni vprašanji Sodišča. Na zaslišanju so pritožnika, nemška in nizozemska vlada ter Komisija podali ustne utemeljitve.

Presoja

39. Vprašanja in predlogi, ki jih je Sodišče predložilo Hoge Raad, so sprožili številna vprašanja, katerih notranja razmerja niso preprosta, in kratek oris, na kakšen način jim bom pristopil, bi lahko bil na tej stopnji v pomoč.

40. Potem ko bom najprej ugotovil pomembne posebnosti nizozemske zakonodaje, (8) bom pregledal določbe sodne prakse Sodišča o tem, da mora biti davčnemu zavezancu dopuščeno združevati v njegovo dejavnost sredstva, ki jih delno uporablja za zasebne namene. (9) Iz tega bo izpeljana analiza različnih pomembnih mehanizmov Šeste direktive (10) in obseg odstopanja iz zadnjega stavka člena 6(2), (11) skupaj z obravnavo ušinkov, ki jih sprožajo ti mehanizmi, glede na to, ali je blago del poslovnih ali zasebnih sredstev. (12) Posebej bom preuči tudi primerljive ušinke, na eni strani blaga, ki ni del poslovnih sredstev, in na drugi strani blaga, ki je njihov del, vendar se njegova zasebna raba ne obravnava kot dobava za plačilo. (13) Nazadnje bom preuči obseg pooblastil iz člena 17(6) za ohranitev veljavnosti prej obstoječe zakonodaje. (14)

Možnost izbire po nizozemskem pravu

41. V uvodni točki nizozemska vlada zanika, da po nizozemskem pravu davčni zavezanec, ki pridobiva investicijsko blago in ga uporabi tako za poslovne kot za zasebne namene, ne more izbrati, da bi ga v celoti združil v svoja poslovna sredstva. Vlada je priskrbela kopijo okrožnice, ki navaja odločbo ministra za finance z dne 27. novembra 2002, s katero je potrjena možnost izbire. Na zaslišanju je zagovornik pritožnikov izpodbijal to trditev, nizozemska vlada pa je ponavljala, da je bila izbira mogoča v skladu z upravnimi predpisi.

42. To Sodišče ni pristojno za razlago nizozemskega prava. Postopati mora na podlagi zadevnega poročila sodišča nacionalnega prava. Vprašanje Hoge Raad zadeva izrecno pravni položaj, v katerem „ni možnosti izbire, da združi investicijsko blago ... v celoti v sredstva podjetja, kjer pridobitelj uporablja to blago ali te storitve tako znotraj podjetja kot izven (posebej za zasebne namene).“

43. Vendar lahko opomnim:

- nizozemska vlada se sklicuje na upravno odločbo, Sodišče pa je večkrat izjavilo, da mora biti kakršna koli nezdružljivost nacionalne zakonodaje z zakonodajo Skupnosti odpravljena v smislu, da imajo zavezujoče nacionalne določbe enako pravno moč kot zadevna zakonodaja; (15)
- zadevna upravna odločba je bila sprejeta leta 2002, medtem ko je materialni čas zadeve v nacionalnih postopkih obračunsko leto 1997;
- odločba izrecno navaja, da ko davkoplačevalec izbere, da združi investicijska sredstva v celoti v poslovna sredstva, je odbitek izključen v obsegu, v katerem blago ni uporabljeno za namene dejavnosti in da ta izključitev temelji na členu 17(6) Šeste direktive; in
- s tega stališča se zdi, da možnost prvotne izbire ne vodi k možnosti naknadnega popravka zaradi spremenjene rabe.

Sporne posebnosti nizozemskega sistema

44. Jasno je, da se opisani sistem razlikuje od mehanizmov, predvidenih v členu 6(2) Šeste direktive. Oba lahko sicer večinoma zasledujeta isti cilj, vendar kot je pojasnil Hoge Raad, se njuni učinki lahko razhajajo v praksi, posebej če se obseg zasebne rabe investicijskih sredstev, pridobljenih tako za poslovne kot za zasebne namene, sčasoma spreminja.
45. Treba je odločiti, ali so posebnosti nizozemskega sistema bolj ali manj združljive z določbami Šeste direktive.
46. Posebnosti, ki jih je ugotovil Hoge Raad v svojem vprašanju, so, da (i) investicijsko blago, uporabljeno tako za poslovne kot za neposlovne namene, ne more biti v celoti združeno v poslovna sredstva; zato (ii) vstopni davek na tako blago ne more biti v celoti odbit in (iii) ni določbe o tem, da je DDV obračunan na njegovo zasebno rabo. Druga in tretja posebnost sta očitno neposredni in samodejni posledici prve, vendar bi dodal še eno pomembno posebnost, ki je manj očitna, na katero opozori Hoge Raad v svoji obrazložitvi: (iv) ko je bilo enkrat blago razdeljeno na poslovna in zasebna sredstva, razdelitve ni več mogoče popravljati po koncu prvega leta.

Pogoji za možnost izbire

47. Sodišče je večkrat izrazilo, da „davčni zavezanec lahko izbere, ali bo za namene uporabe Šeste direktive združil v svojo dejavnost del sredstev, namenjenih njegovi zasebni rabi, ali ne.“ (16)
48. Sledi, da v kolikor to ni mogoče po nizozemskem pravu, ta pravila niso združljiva z direktivo.
49. Vendar nizozemska vlada zatrjuje, da pravila izpolnjujejo po eni strani zahteve iz člena 17(2) Šeste direktive, da ne sme biti odbitka glede dobav, ki jih uporabi davkoplačevalec za transakcije, ki niso obdavčljive, in po drugi strani namen člena 6(2), ki zagotavlja enako obravnavanje med davčnimi zavezanci in končnimi potrošniki. (17) Tako kot Komisija meni, da je kakršno koli razhajanje med nizozemskimi pravili in členom 6(2) dovoljeno na podlagi možnosti odstopanja v zadnjem stavku tega odstavka. (18) Na zaslišanju je nemška vlada izrecno prosila Sodišče, da ponovno preuči svojo sodno prakso, ki zahteva, da je davčnemu zavezancu dovoljena izbira vključitve v poslovna sredstva v vseh primerih.
50. Zaradi tega je primerno, da se zadevo pobliže preuči.

Zadevne težave in rešitve v sistemu direktiv o DDV

51. Nedvomno bi moral biti v sistemu, vzpostavljenem z direktivami o DDV, po eni strani vstopni davek na dobave, ki jih uporablja davčni zavezanec za namene svojih obdavčenih poslovnih transakcij, odbiten, medtem ko bi morala po drugi strani končna potrošnja za zasebne namene nositi celoten davek.
52. Odbitek vstopnega davka je povezan z obračunom izstopnega davka, tako da kjer so dobave, ki jih je pridobil davčni zavezanec, uporabljene za namene transakcij, ki so izvzete ali ne spadajo na področje DDV, ne more biti ne izstopnega davka in ne odbitka vstopnega davka.
53. Težave lahko nastopijo, kjer pride do prekrivanja ali prepletanja med vrstama uporabe dobav.
54. Šesta direktiva v izogib takim težavam ponuja dva načina, okoliščine njune uporabe pa se razlikujejo in tudi nista preprosto zamenljiva.
55. Prvi način zadeva situacije, v katerih davčni zavezanec zasebno troši blago in storitve, ki so bili sprva obravnavani kot namenjeni za obdavčljive poslovne namene in glede katerih je bil vstopni DDV tako sprva odbit. Po splošno vzporednih določbah, na eni strani člena 5(6), kjer gre za končno potrošnjo blaga, in po drugi strani člena 6(2), kot v tej zadevi, ki zadeva storitve, se dejansko šteje, da bo davčni zavezanec deloval v dvojnem položaju, in sicer kot poslovni dobavitelj in zasebni kupec, tako da mora obračunati izstopni DDV na „transakcije“.
56. Drugi način je sistem sorazmernega odbitka, ki ga urejata člena 17(5) in 19, kjer dejavnost opravi tako obdavčene kot neobdavčene izstopne transakcije. Osnovno pravilo je, da je, obračunano na letni podlagi, del vstopnega davka, ki ustreza neto vrednosti obdavčenih izstopnih transakcij, deljenih z neto vrednostjo vseh izstopnih transakcij iz dejavnosti, obdavčljiv.
57. Člen 20 nadalje določa, da se odbitke popravi, če med drugim nastopi sprememba v dejavnostih, ki določajo odbiten znesek. Verjetnost take spremembe je pomembna, kar zadeva investicijsko blago, ki se ga pogosto uporablja več let in v tem času se nameni njegove uporabe lahko spremenijo. Zato obstaja prilagoditveno obdobje petih let, ki se lahko podaljša do dvajset let v primeru nepremičnin, odbitki pa se skozi celotno obdobje postopno spreminjajo. (19)
58. V pomoč je primerjava izstopajočih tokov obeh sistemov.
59. Najprej, oba sistema se uporabljata samo tam, kjer so obdavčene dobave pridobljene v poslovni sferi. Člena 5(6) in 6(2) se nanašata na blago, ki je del poslovnih sredstev, ali na opravljene storitve znotraj dejavnosti. Člen 17(5) se nanaša na blago ali storitve, ki jih uporablja davčni zavezanec tako za obdavčene kot za neobdavčene – to je oproščene – transakcije. Nobena vrsta teh določb se ne more uporabljati, če davčni zavezanec pridobiva blago v zasebni dejavnosti ali ga uporablja za transakcije izven področja DDV. V takih primerih ne more biti vstopni davek nikoli odbiten, transakcije pa so izključene iz obračuna odbitnega deleža. (20) Tudi če bi davčni zavezanec prenesel v poslovna sredstva blago, pridobljeno zasebno, to ne bi spadalo na področje DDV, saj ne bi deloval „kot tak“, ampak v svoji zasebni dejavnosti.
60. Nadalje, oba sistema sta vzpostavljena za to, da se zagotovi ustreznost med odbitkom vstopnega davka in obračunom izstopnega davka, vendar dejansko delujeta kot zrcalna slika drug drugega. Člena 5(6) in 6(2) določata, da kjer je bil odbit vstopni davek, mora biti izstopni davek obračunan na transakcije, ki bi drugače – ker niso plačljive – ne spadale na področje DDV. Člen 17(5) določa, da v obsegu, v katerem ni obračunan izstopni davek, ker je transakcija oproščena,

tudi ni ustreznega odbitka vstopnega davka. Tako je treba v primeru, ko pride do prekrivanja teh dveh sistemov, najprej uporabiti ?lena 5(6) in 6(2), tako da zasebna raba postane obdav?ena proizvodnja; nato mora biti vsa obdav?ena proizvodnja, vklju?no z zasebno rabo, zdru?ena in za uporabo ?lena 17(5) lo?ena, od oproš?ene proizvodnje.

61. Kon?no oba sistema dovoljujeta prilagoditev spremenjenim okoliš?inam, mehanizmi pa so v vsakem primeru druga?ni. V primeru iz ?lenov 5(6) in 6(2) se prilagoditev dejansko izvršuje sama, saj je davek obra?unan, ?e in ko nastopi potrošnja. V primeru iz ?lena 17(5) je upravi?enje do odbitka obra?unano na letni podlagi in se lahko tako iz leta v leto spreminja, ?len 20 pa poleg tega dolo?a za investicijsko blago prilagoditveno obdobje ve? let.

Obseg mo?nosti odstopanja iz ?lena 6(2)

62. ?len 6(2) dolo?a kategorije „transakcij“, ki jih je treba obravnavati kot dobave storitev za pla?ilo, ?eprav obi?ajno niso pla?ljive in bi sicer tako ne spadale na podro?je DDV.

63. Zadnji stavek ?lena 6(2) dr?avam ?lanicam dovoljuje, da „odstopijo od dolo?b tega odstavka“, pod pogojem, da ne gre za izkrivljanje konkurence.

64. Po mojem mnenju se lahko obseg tega pooblastila razširi le na obravnavanje zadevnih kategorij transakcij, v celoti ali deloma, ki ne predstavljajo dobav storitev za pla?ilo, s ?imer ne spadajo na podro?je DDV. Dr?avam ?lanicam ni dovoljeno dodati drugih pravil ali nadomestiti tistih, ki niso opredeljena v Šesti direktivi.

65. To stališ?e izhaja iz besedila dolo?be in je potrjeno s sodbo Sodiš?a v zadevi *Cookie's World*. (21)

66. Zato se zdi, da zadnji stavek ?lena 6(2) ne more pooblastiti dr?av ?lanic, da dav?nim zavezancem odklonijo izbiro, da v svoja poslovna sredstva vklju?ijo blago, ki ga uporabljajo tako za poslovne kot za zasebne namene.

67. Po drugi strani pa jih pooblaš?a, da obravnavajo neodpla?no zasebno rabo tega blaga kot dobavo, ki ni za pla?ilo in zato je ni obdav?ena in s tem ne daje nobene pravice odbiti vstopni davek na dobave, ki se nanašajo na to rabo.

68. Kljub temu je treba na tem mestu izpostaviti tri stvari.

69. Prvi?, zadnji stavek ?lena 6(2) ne more pooblastiti dr?av ?lanic, da dav?nim zavezancem odklonijo izbiro, da v svoja poslovna sredstva vklju?ijo blago, ki ga uporabljajo tako za poslovne kot za zasebne namene, niti jim izrecno – ali karkoli drugega v tem odstavku – ne prepre?uje tega. ?len 6(2) le obravnava situacije, kjer je bilo blago vklju?eno v poslovna sredstva in nato uporabljeno za zasebne namene.

70. Drugi?, kjer blago ni vklju?eno v poslovna sredstva dav?nega zavezanca, je izklju?eno s podro?ja DDV na splošno; s ?imer pa je izven obsega ?lenov 5(6) in 6(2) in tudi ?lena 17(5).

71. Tretji?, ?e dr?ava ?lanica odstopa od ?lena 6(2) s tem, da obravnava del dobav ali vse zadevne dobave kot dobave, ki niso za pla?ilo in so s tem izven podro?ja DDV, je u?inek na nek na?in primerljiv z izklju?itvijo zadevnih vlaganj iz poslovnih sredstev: pravice do odbitka vstopnega DDV ni, vendar so zadevne transakcije prav tako izklju?ene iz obra?una odbitnega dele?a za namene ?lena 17(5).

72. Zato je primerno podrobneje preu?iti u?inke vklju?itve blaga, ki je uporabljeno tako za poslovne kot za zasebne namene, v, po eni strani, poslovna sredstva in, po drugi strani, zasebna

sredstva.

Posledice združevanja blaga v poslovna in zasebna sredstva

73. Kadar je blago pridobljeno kot del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, je DDV, plačan na njegovo pridobitev, odbiten takoj, razen če bo v celoti ali deloma uporabljen za namene transakcij, ki niso obdavčljive. Kjer bo v celoti tako uporabljen, odbitek ni mogoč. Kjer bo tako uporabljen deloma, člen 17(5) določa odbitni delež. V tem obračunu ostane vstopni DDV odbiten, če kasnejša raba vključuje zasebno potrošnjo, pod pogojem, da je potrošnja obdavčena v skladu s členom 5(6) ali 6(2).

74. V zadnji situaciji, čeprav je njegova zasebna potrošnja predmet DDV, kot vsakega drugega zasebnega potrošnika, lahko davčni zavezanec v nekaterih primerih pridobi določene davčne ugodnosti, ki izhajajo iz členov 5(6) in 6(2), ker je med drugim:

- odbitek takojšen, glede na to, da je obdavčitev odložena in postopna skozi obdobje zasebne rabe, kar zagotavlja možnost koristi likvidnih denarnih sredstev;
- DDV obračunan na strošek uporabljenega blaga in storitev, ki je verjetno nižji od cene, za katero bi jih lahko pridobil kot zasebni posameznik od drugega trgovca;
- v primeru investicijskega blaga, vključno z nepremičninami, je lahko strošek davčnega zavezanca za zagotavljanje „storitve“ uporabe blaga ali premoženja (in s tem izstopni davek) posebej nizek v razmerju do stroška pridobivanja (in s tem do odbitnega vstopnega davka), tako da bo zasebna raba dejansko nosila znižano davčno obremenitev – ugodnost, ki verjetno narašča sorazmerno z zasebno rabo.

75. Kjer je blago pridobljeno kot del zasebnih sredstev davčnega zavezanca, je izven področja DDV in noben odbitek ni mogoč. Če je nato uporabljeno za poslovne namene, še vedno ni pravice do odbitka, ker je položaj, v katerem oseba pridobi blago, tisti, ki določa obstoj začetne pravice do odbitka(22) in ker oseba, ki prenese blago iz svojih zasebnih sredstev v poslovna, ali jih da na razpolago za poslovno rabo, ne dobavlja za plačilo v svojem položaju davčnega zavezanca. Kakršen koli vstopni davek na dobave, pridobljene v zasebnem položaju, ki so nato uporabljene za poslovne namene, s tem postane zaprt v strošek teh dobav, s čimer davčnemu zavezancu nalaga breme, ki se lahko zdi neustrezno z vidika načela nevtralnosti DDV.

76. Če je blago, hkrati uporabljeno za zasebne in poslovne namene, vključeno v zasebna sredstva, bo davčni zavezanec utrpel škodo. Če je blago vključeno v poslovna sredstva, pa bo pridobil korist, kjer je zasebna raba obravnavana kot dobava za plačilo v smislu členov 5(6) in 6(2).

77. Korist ali škoda, povzročena davčnemu zavezancu, je seveda za davčni organ točno nasprotje ustrezajoči izgubi ali dobičku davčnega prihodka.

78. V teh okoliščinah je jasno, da možnost izbire, ali vključiti blago mešane rabe v poslovna ali zasebna sredstva, pomaga davčnemu zavezancu, od katerega se lahko pričakuje, da bo vedno izbral vključitev v poslovna sredstva. Nasprotno pa bodo davčni organi dajali prednost obveznemu razporejanju deleža, ki ustreza zasebni rabi, v zasebna sredstva.

79. Medtem ko je mogoče upravičeno oporekati, da bi moralo biti blago, dano v zasebno rabo ali njegov del, dan v to rabo, izvzeto iz sistema DDV od trenutka pridobitve, tako da nikoli ne bi prišlo do odbitka vstopnega davka, pa to ne upošteva dejstva, da kjer je blago vključeno v zasebna sredstva, ne obstaja mehanizem za popravke, ki bi obravnaval situacije, kjer je blago kasneje

dano v poslovno rabo.

80. V konkretnem pomenu bi pritožnika v tej zadevi lahko pridobila po?itniško hišico z namenom, da bi tam preživela ve?ino leta in bi jo dala v najem, na primer, le za mesec in pol. Po opisanih nizozemskih dolo?bah bi morala razporediti 12,5% v poslovna sredstva in 87,5% v zasebna sredstva, s posledicnim odbitkom le 12,5% DDV na pridobitev. Naslednje leto bi se lahko odlo?ila, da bi raje ?ivila drugje ali da je bil prihodek od najema prenizek in bi lahko od takrat naprej po?itniško hišico v celoti namenila za najem. Ne v opisanih nizozemskih dolo?bah ne v ?esti direktivi ni mehanizma, s katerim bi lahko prenos v poslovna sredstva pripeljal do odbitka neporavnane dele?a vstopnega davka. ?e celo ?e bi po?itniško hišico pozneje prodala kot storitev dajanja v najem, bi morala obra?unati DDV na prodajo.

81. Toda kjer je blago razporejeno v poslovna sredstva in pozneje dano v zasebno rabo, ?esta direktiva ponuja mehanizem prilagoditve, ?eprav nepopoln, v dolo?bah ?lenov 5(6) in 6(2).

82. Zato zaklju?ujem, da je zadevna sodna praksa Sodiš?a, da mora biti dav?nemu zavezancu omogo?eno, da izbira, ali zdru?i investicijsko blago, ki ga uporablja tako za poslovne kot za zasebne namene, v svoja poslovna ali zasebna sredstva, utemeljena z dejstvom, da ?eprav mu lahko omogo?i mo?no dav?no korist, bi mu alternativa povzro?ila škodo, ki ni zdru?ljiva z na?eli DDV in ki ne more biti popravljena. Na razpolago tudi ni nobene druge rešitve, skladne z na?elom dav?ne nevtralnosti, po obstoje?i zakonodaji – ali dejansko morda nasploh.

Posledice odstopanja iz ?lena 6(2)

83. Omenil sem, da je lahko obseg odstopanja, dovoljenega z zadnjim stavkom ?lena 6(2), le obravnavanje zadevne zasebne rabe kot dobave, ki ni za pla?ilo, in je tako izven podro?ja DDV. Omenil sem tudi, da ima lahko tako obravnavanje posledice, podobne tistim pri izklju?itvi uporabljenega blaga iz poslovnih sredstev dav?nega zavezanca.

84. Kljub temu je treba razlikovati med tema dvema polo?ajema.

85. Ko je blago izklju?eno iz poslovnih sredstev, ni nobenega vprašanja o odbitku vstopnega davka. Ko je vklju?eno v poslovna sredstva, je vstopni davek takoj odbiten, v celoti ali v dele?u, kot je dolo?eno v ?lenih 17(5) in 19 – dele?ž, ki se ne upošteva pri dobavah, ker ne spada na podro?je DDV.

86. ?e država ?lanica obravnava zasebno rabo poslovnih sredstev, kot da ne spada na podro?je DDV, nastopijo težave, ker kaže, da ima kasnejši dogodek – zasebna raba – retroaktivni u?inek na razvrstitev in s tem na odbitnost zadevnega vstopnega davka, ?eprav je bil ta davek na?eloma takoj odbiten. Kot smo videli, ni mogo?e vnaprej dolo?iti resni?ni prihodnji obseg zasebne rabe, da bi izklju?ili pravilne dele?e vstopnega davka iz takojšnjega odbitka.

87. S tega stališ?a je lahko pomembno, da ni mo?nosti odstopanja od dolo?b ?lena 5(6), ki obravnava bolj zasebno potrošnjo kot uporabo blaga, ki sestavlja del poslovnih sredstev. DDV je tako vedno obra?unan na zasebno potrošnjo in do problema, ki sem ga pravkar izpostavil, ne pride.

88. Glede storitev, ki predstavljajo rabo poslovnih sredstev iz ?lena 6(2), se domneva, da bo zadevna raba vedno raba investicijskega blaga. Raba drugega blaga bo vklju?evala ali potrošnjo ali pa bo taka, da se bo izmaknila kakršnim koli realisti?nim obra?unskim mehanizmom za dav?ne namene.

89. Medtem ko rabe poslovnih sredstev, ki jo država ?lanica obravnava izven podro?ja DDV,

ne moremo upoštevati pri obračunu odbitnega deleža v skladu s členoma 17(5) in 19, jo lahko še vedno upoštevamo v okviru člena 20, ki zadeva popravke k začetnim odbitkom, kadar nastopi kakšna kasnejša sprememba pri dejavnikih, ki določajo višino začetnega odbitka.

90. Kar zadeva investicijsko blago, še posebej nepremičnine, prilagoditveno obdobje iz člena 20 tako dopušča prilagodljivejši pristop, če se zasebna raba obravnava, kot da ni dobava za plačilo, kot pa če so uporabljena sredstva izključena iz dejavnosti, pri čemer se v pomembnem obsegu izogiba tako škodi davkoplačevalcu v zadnjem primeru, kot koristim, ki bi jih lahko pridobil v kakšnih primerih s preprosto uporabo člena 6(2).

Sklep o členu 6(2)

91. Zato zavzemam stališče, da nacionalna zakonodaja, ki ne dovoljuje davčnemu zavezancu, da izbira, ali bo investicijsko blago v celoti vključil v sredstva svoje dejavnosti, kadar uporablja to blago tako v dejavnosti kot izven nje, še posebej za zasebne namene, ni ne združljiva s členom 6(2) Šeste direktive ne dovoljena na podlagi zadnjega stavka tega člena.

92. Zakonodaja, ki obravnava uporabo takega blaga, kot da ni dobava za plačilo in tako ne spada na področje DDV, pa je lahko dovoljena na podlagi zadnjega stavka pod pogojem, da ne vodi do izkrivljanja konkurence in da je uporabljana v povezavi z mehanizmom popravkov, ki so določeni v členu 20 Šeste direktive.

Člen 17(6)

93. Ostaja vprašanje, ali so lahko zadevne nizozemske določbe dovoljene na podlagi člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, s tem, da vsebujejo izključitev iz pravice do odbitka, določene po nacionalnem pravu, preden je začela veljati direktiva.

94. Ker je bila Kraljevina Nizozemska zavezana z usklajenimi pravili o DDV, določenimi v Drugi direktivi, preden je začela veljati Šesta direktiva, je jasno, da so lahko na ta način dovoljene le izključitve, ki so združljive z Drugo direktivo.

95. V tej direktivi je člen 11(1) ustanovil splošno pravico do odbitka, kjer so blago in storitve uporabljeni za namene podjetja davčnega zavezanca, vendar je člen 11(4) dovoljeval izključitve iz sistema odbitka, za „določeno blago in storitve ... , posebej tiste, ki se lahko izključno ali delno uporabljajo za zasebne potrebe davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih.“

96. Tako pristojno sodišče kot nizozemska vlada navajata, da so bile sporne nizozemske določbe sprejete za izvajanje člena 11(1) Druge direktive. Tudi brez teh trditev je tak zaključek utemeljen z dejstvom, da zadevna pravila skušajo omejiti odbitke na primere, kjer so dobave uporabljene za poslovne namene.

97. Komisija zatrjuje, da se lahko v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ohranijo le izključitve, dovoljene na podlagi člena 11(4) Druge direktive. Nizozemska vlada pa trdi, da so določbe, sprejete po členu 11(1), lahko prav tako upravičene z določbo.

98. Strinjam se s Komisijo. Člen 11(1) Druge direktive je bil nadomeščen s členom 17(2) Šeste direktive. Nacionalna zakonodaja se mora sedaj uskladiti z zadnjim sprejetim členom – ki se razlaga skupaj, med drugim, s členoma 5(6) in 6(2) – na področju uporabe, ki jo je nespremenjeno nasledil od svojega predhodnika. Člen 17(6) Šeste direktive pa je naslednik člena 11(4) Druge direktive, vendar dovoljuje ohranitev izključitev, ki so bile veljavne po tej določbi.

99. Besedilo člena 11(4) Druge direktive določa izključitve določenih vrst blaga in storitev – na primer motornih vozil – bolj kot splošno izključitev glede vseh zasebnih rab, kot je potrdila sodna

praksa Sodišča glede člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive in zakonskega pomena te določbe.

100. V mojih sklepnih predlogih v zadevi *Lennartz* (23) sem ugotovil, da člen 17(6) ne more upravičiti ohranitve splošnega ukrepa, ki se uporablja za vse kategorije odhodkov, ki vključujejo tako poslovno kot zasebno rabo, in Sodišče je menilo enako, (24) čeprav pri tem ni posebej omenjalo člena 17(6).

101. V zadevi *Komisija proti Franciji* (25) sem preučil določbo in njen zakonski okvir bolj podrobno, in iz virov, ki sem jih navajal, je razbrati, da vrste izključitve, ki jih predvideva zakonodajalec, zadevajo kategorije odhodkov, opredeljenih z vrsto pridobljene dobave bolj kot namen, v katerega so dane. Omembe vredno je, da se je v primerih, ko je Sodišče obravnavalo sklicevanje države članice na drugi pododstavek člena 17(6), (26) vedno izkazalo, da je šlo za vrsto zadevne izključitve.

102. Oba, tako Hoge Raad v svoji zadevni sodbi, kot Komisija v svojih ugotovitvah, sta izpostavila, da je to stališče potrjeno predvsem s sodbo Sodišča v zadevi *Royscot Leasing*. (27)

103. Tako ni mogoče, da bi sporne določbe spadale v okvir člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive.

Predlog

104. Ob upoštevanju vseh zgornjih navedb menim, da bi Sodišče moralo odgovoriti na vprašanje Hoge Raad, kot sledi:

Nacionalna zakonodaja, ki davčnemu zavezancu ne dovoljuje izbire, ali bo investicijsko blago v celoti vključil v sredstva svoje dejavnosti, kjer uporablja to blago tako v okviru dejavnosti kot izven njih, še posebej za zasebne namene, ni združljiva ne s členom 6(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – niti ni v sklopu odstopanja, določenega v zadnjem stavku te določbe.

Nacionalna zakonodaja, ki obravnava rabo takega blaga na način, kot da ni dobava za plačilo in tako ne spada na področje DDV, pa lahko spada v sklopu tega odstopanja pod pogojem, da ne vodi do izkrivljanja konkurence in da je uporabljena v povezavi z mehanizmom popravkov, določenim v členu 20 Šeste direktive.

Nacionalna zakonodaja ob začetku veljavnosti Šeste direktive, ki določa splošno izključitev iz pravice do odbitka glede vsega blaga in storitev, ki se uporabljajo za neposlovne namene, ni v sklopu drugega pododstavka člena 17(6) te direktive.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Čeprav je beseda „obdavčljiv“ uporabljena v angleški različici zakonodaje (medtem ko francoščina govori o „opérations taxées“ – glej spodaj, točka 8), v tem okviru dajem prednost rabi besede „obdavčen“ pred „obdavčljiv“, ko govorim o transakcijah, na podlagi katerih je obračunan DDV. Te transakcije se tako razlikujejo po eni strani od transakcij, ki spadajo na področje davkov, vendar so izvzete, in po drugi strani od transakcij, ki ne spadajo na področje davkov.

3 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, UL, Posebna angleška izdaja 1967, str. 14.

4 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav

žalanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, UL 1977, L 145, str. 1 (Šesta direktiva).

5 – Vendar člen 17(5) tudi dopušča državam žalanicam, da odstopajo od tega pravila do določene mere. Še posebej glede možnosti ločenega obračunavanja obdavčljivih in neobdavčljivih delov dejavnosti in možnosti določanja odbitnega deleža vstopnega davka v skladu z uporabo dobav – na primer, pol vstopnega davka bi bilo odbitnega glede blaga, od katerega je bilo pol porabljenega za obdavčljive proizvode in pol za neobdavčljive proizvode, ne glede na relativno vrednost dveh skupin proizvodov.

6 – Druga direktiva Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav žalanic o prometnih davkih – Struktura in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost, UL, Posebna angleška izdaja 1967, str. 16.

7 – Navedeno zgoraj, točka 8

8 – Točke od 41 do 46.

9 – Točka 47 in naslednje.

10 – Točke od 51 do 61.

11 – Točke od 62 do 71.

12 – Točke od 73 do 82.

13 – Točke od 83 do 90.

14 – Točke od 93 do 103.

15 – Glej na primer sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi *Komisija proti Franciji* (Recueil, str. I-6137, točka 23).

16 – Sodba z dne 8. maja 2003 v zadevi *Seeling* (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 40); glej tudi sodbo *Armbrecht*, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 20, in sodbo *Bakcsi*, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 25.

17 – Sodba z dne 26. septembra 1996 v zadevi *Enkler*, (C-230/94, Recueil, str. I-4157, točka 35). Za popolnejšo razlago, kako je zagotovljena enakost obravnavanja, glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jarabo Colomer v zadevi *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, razglašeno 23. novembra 2004, točke od 24 do 32.

18 – Glej zgoraj, točka 13.

19 – Za praktične primere, kako deluje sistem, kjer se uporaba investicijskega blaga spreminja iz leta v leto, glej avtorje P. Farmer in R. Lyal, *EC Tax Law (Davčno pravo ES)* (1994), str. 196, in B. J. M. Terra, *Europees indirect belastingrecht (Evropsko posredno davčno pravo)* (2002), str. 459.

20 – Glej nedavno sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi *EDM*, točki 53 in 54.

21 – Sodba z dne 11. novembra 2003 (C-155/01, Recueil, str. I-8785, točki 58 in 59); glej tudi sodbo z dne 27. junija 1989 v zadevi *Kühne* (50/88, Recueil, str. 1925, točke od 16 do 19).

22 – Sodba z dne 11. julija 1997 v zadevi *Lennartz* (C 97/90, Recueil, str. I-3795)

23 – Navedeno v opombi 22, točke od 76 do 79.

24 – Točka 35 sodbe.

25 – Sodba z dne 18. junija 1998 (C-43/96, Recueil, str. I-3903, točka 12 in nasl. sklepnih predlogov).

26 – Sklicujem se na sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi *Royscot Leasing* (C-305/97, Recueil, str. I-6671), sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi *Ampafrance* (C-177/99, Recueil, str. I-7013), sodbo z dne 14. junija 2001 v zadevi *Komisijaproti Franciji* (C-345/99, Recueil, str. I-4493), sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi *Metropol* (C-409/99, Recueil, str. I-81), v zadevi in v zadevi *Cookie's World*, navedeno v opombi 21.

27 – Navedeno v opombi 26, v sodbi točka 20 in naslednje.