

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

L. A. GEELHOEDA,

predstavljeni 22. septembra 2005¹(1)

Zadeva C-280/04

Jyske Finans A/S

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vestre Landsret (Danska))

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Vestre Landsret – Razlaga členov 11(A)(1)(a), 13(B)(c) in 26a(A)(e) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – Davek na nadaljnjo prodajo avtomobilov, ki jih je rabljene in brez davka kupilo lizinško podjetje od posameznikov z namenom, da jih da v najem (prodaja in povratni najem))

I – Uvod

1. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe Vestre Landsret (Zahodno regionalno sodišče), Danska, sprašuje, ali v primeru, ko podjetje za prodajo in povratni najem avtomobilov kupuje rabljene avtomobile, jih daje v najem in jih nazadnje spet proda, ta prodaja (1) šteje za dobavo, izvzeto iz sistema DDV po členu 13(B) Šeste direktive o DDV, (2) ali pa (2) sodi v poseben režim preprodaje rabljenega blaga, določen v členu 26a Šeste direktive o DDV.

II – Pravna podlaga

A – Pravo Skupnosti

Šesta direktiva o DDV

2. Člen 2 Šeste direktive o DDV določa njeno področje uporabe. Člen 2(1) direktive določa kot predmet DDV dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

3. Člen 11 Šeste direktive o DDV določa, kako izražunati davčno osnovo pri dobavah (neuvoženega) blaga in storitev, ki sodijo v okvir te direktive. Splošno pravilo za ta izražun je v členu 11(A)(1), namreč, vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

4. V naslovu X Šeste direktive o DDV so navedene oprostitve od DDV, to so dobave, prodane kupcu, pri katerih se pri prodaji DDV ne uporablja. Člen 13 določa izjeme, veljavne na ozemlju države, in obsega dva seznama. Na prvem, člen 13(A), so navedene standardne oprostitve za nekatere dejavnosti, ki so v „javnem interesu“. Na drugem, člen 13(B), so navedene dodatne oprostitve. Upoštevni del tega člena določa:

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

[...]

(c) dobave blaga, ki se v celoti uporabijo za dejavnost, oproščeno po tem členu ali členu 28(3)(b), če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka ali če ob pridobitvi ali izdelavi blaga davek na dodano vrednost ni postal odbiten na podlagi člena 17(6).“

5. Člen 17 Šeste direktive o DDV obravnava nastanek in obseg pravice nenaravnika do odbitka vstopnega davka. Člen 17(6) določa:

„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 [...]

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.“

6. Svet do zdaj ni sprejel natančnejših pravil o izdatkih, upravičenih do odbitka, ki bi bila upoštevna za to zadevo.

7. Člen 28(3)(b) določa, da lahko države članice med prehodnim obdobjem za uresničitev Šeste direktive o DDV še naprej oproščajo dejavnosti iz Priloge F pod pogoji, ki jih določijo zadevna država članica.

Direktiva 94/5

8. Direktiva 94/5(3) je bila sprejeta na podlagi člena 32 Šeste direktive o DDV, ki določa, da Svet sprejme sistem obdavčevanja Skupnosti, ki se uporablja za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.(4) Ta direktiva določa posebno ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine, tako da Šesti direktivi o DDV dodaja nov člen 26a.

9. Ta člen v bistvu določa tako imenovano „posebno ureditev“, ki jo lahko v nekaterih okoliščinah preprodajalci rabljenega blaga uporabljajo namesto običajnih postopkov za DDV. Medtem ko je po običajnem postopku za DDV znesek, na katerega se izračuna DDV, polno plačilo, ki ga je preprodajalec prejel od naročnika, zmanjšan za znesek DDV tega plačila, je po posebni ureditvi vsota, na katero se izračuna DDV, stopnja dobička. Sledi pregled najpomembnejših določb člena 26a, pomembnih za to zadevo.

10. Po členu 26a(A)(d) rabljeno blago pomeni „premišne stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne, kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamena, kot določijo države članice“.

11. V skladu s členom 26a(B)(1) države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk in starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec (to je

„posebna ureditev“). ?len 26a(B)(2) dolo?a, da se ta posebna ureditev uporablja, kadar zadevno blago dobavi obdav?ljivemu preprodajalcu to?no dolo?ena oseba znotraj Skupnosti, in sicer

„oseba, ki ni dav?ni zavezanec, ali

drug dav?ni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug dav?ni zavezanec, oproš?ena v skladu s ?lenom 13(B)(c), ali

drug dav?ni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug dav?ni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitev iz ?lena 24 in ?e vklju?uje osnovna sredstva, ali

drug obdav?ljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdav?ljiv preprodajalec, obdav?ena z davkom na dodano vrednost po tej posebni ureditvi“.

12. V vsakem od teh primerov bi moral preprodajalec, ?e ne bi bilo posebne ureditve, izra?unati DDV na celotno prejeto pla?ilo od naro?nika in ga ne bi mogel odbiti.

13. ?len 26a(B)(3) dolo?a dav?no osnovo za dobavo blaga po posebni ureditvi, ki „je razlika v ceni, ki jo dose?e obdav?ljiv preprodajalec, zmanjšana za znesek davka na dodano vrednost, ki se nanaša na razliko v ceni. Ta razlika v ceni je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zara?una obdav?ljiv preprodajalec za blago, in nabavno ceno“.

14. ?len 26a(A)(e) dolo?a „obdav?ljivega preprodajalca“ kot „dav?nega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uva?a z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine“.

15. ?len 26a(B)(6) dolo?a, da dav?ni zavezanci nimajo pravice do odbitka DDV za blago, ki ga obdav?ljivi preprodajalec dobavi po tej posebni ureditvi.

16. ?len 26a(B)(11) dolo?a, da obdav?ljivi preprodajalec lahko uporablja splošno ureditev davka na dodano vrednost za vsako dobavo, ki se obdav?uje po posebni ureditvi v skladu z odstavkom 2 ali 4.

B – Dansko pravo

Splošne dolo?be o DDV

17. ?len 4(1)(1) danskega zakona o DDV (glej nedavno pre?iš?en zakon št. 703 z dne 8. avgusta 2003) dolo?a, da „se davek obra?una na odpla?no dobavljeno blago in storitve na Danskem“.

18. ?len 13(1) danskega zakona o DDV dolo?a blago in storitve, oproš?ene DDV, ki so enaki navedenim v ?lenu 13(A) Šeste direktive o DDV.

19. ?len 13(2) danskega zakona o DDV dolo?a:

„Dobava blaga, ki je namenjeno samo dejavnosti, oproš?eni DDV v skladu z odstavkom 1 tega ?lena, ali katerega nabava ali uporaba ni bila upravi?ena do odbitka v skladu s poglavjem 9, je oproš?ena DDV.“

20. Poglavje 9 danskega zakona o DDV vsebuje naslednji ?len, pomemben za to zadevo:

„?len 42. Podjetja ne morejo odbiti vstopnega davka na dobave, ki se nanašajo na:

(7) nakup in uporabo osebnih vozil, namenjenih za prevoz najve? devet ljudi (vendar s pridržkom

določb odstavkov 4, 6 in 7) [...]

Odstavek 6. Podjetja, ki trgujejo z motornimi vozili, jih dajejo v najem ali imajo avtošolo, lahko kljub določbam odstavka 1, točke 7, odbijejo davek na dodano vrednost, ki so ga plačala ob nakupu [...] za te dejavnosti.“

21. Člen 42(1)(7) tako temelji na določbi standstill člena 17(6) Šeste direktive o DDV, ki je državam članicam omogočalo ohraniti vse izjeme po nacionalnem pravu ob začetku veljavnosti direktive, dokler Svet ne razglasi pravil za usklajitev pravic do odbitka.

22. Učinek člena 13(2) je takšen, da podjetja, ker sodijo pod člen 42(1)(7), nimajo pravice do odbitka, zato ne morejo prijaviti davka na prodajo vozil po slednjem členu.

Določbe o DDV za rabljeno blago

23. Danska je prenesla Direktivo 94/5 v odstavkih od 69 do 71 zakona o DDV iz leta 1994 (Zakon št. 375 z dne 18. maja 1994) in uporabila za vse v tej zadevi pomembne namene podobne pojme, kot jih uporablja direktiva.

III – Dejansko in postopkovno ozadje

24. Družba Jyske Finans A/S (v nadaljevanju: Jyske Finans) opravlja dejavnost lizinga avtomobilov, pri katerem od prodajalcev kupuje osebne avtomobile s tako imenovanimi „belimi tablicami“ (to so na Danskem navadne registrske tablice) in jih nato da tem prodajalcem nazaj v najem (v nadaljevanju: prodaja in povratni najem).

25. Kot del tega posla družba Jyske Finans od prodajalcev kupuje tudi rabljene avtomobile z belimi tablicami in jih da v najem drugim subjektom. Po najemu Jyske Finans te rabljene avtomobile preproda.

26. Postopek v glavni stvari je povezan s tem, da je družba Jyske Finans med 1. januarjem 1999 in 31. majem 2001 preprodala 145 rabljenih avtomobilov. V vseh primerih prodajalci teh rabljenih avtomobilov niso prijavili DDV na prodajo. Kot določa člen 13(2) danskega zakona o DDV zato, ker so ta podjetja pridobila te avtomobile, ne da bi imela pravico odbiti vstopni DDV, kar pomeni, da so te preprodaje oproščene DDV.

27. Maja 2001 so danske davčne oblasti (Told-og Skatteregion Horsens) zahtevale, da jim Jyske Finans plača DDV na ceno preprodaje teh avtomobilov v višini 2.236.413 DKK.

28. Jyske Finans je 22. januarja 2003 vložila tožbo na Vestre Landsret in izpodbijala obveznost do plačila DDV na to vsoto, ker med drugim ta obveznost ni v skladu s Šesto direktivo o DDV, saj bi to plačilo DDV pomenilo dvojno obdavčenje. Dvojna obdavčitev bi nastopila zato, ker bi Jyske Finans v skladu s členom 42(6) danskega zakona o DDV imela pravico odbiti DDV na nakupe rabljenih avtomobilov, te pravice pa ne bi mogla uresničiti, saj prodajalci ob prodaji teh avtomobilov DDV dejansko niso plačali.

29. V teh okoliščinah je Vestre Landsret Sodišču predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člen 13(B)(c) v zvezi s členoma 2(1) in 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da te določbe preperečujejo državi članici, da ohrani pravno stanje s svojim zakonom o davku na dodano vrednost, v skladu s katerim je davčni zavezanec, ki je v svoje poslovno premoženje pretežno vključil investicijsko blago, drugače kot preprodajalci rabljenih vozil in drugi gospodarski subjekti, ki prodajajo rabljene avtomobile, zavezanec za DDV od prodaje tega investicijskega blaga tudi v primeru, ko je bilo blago kupljeno od davčnih zavezancev, ki niso

obračunali davka na ceno blaga, zaradi česar ob njegovem nakupu ni bilo mogoče odbiti DDV?

2. Ali je treba člen 26a(A)(e) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da se pojem 'obdavčljivi preprodajalec' nanaša samo na osebe, katerih glavna dejavnost sta nakup in prodaja rabljenih vozil, če je edini – ali glavni – namen nakupa zadevnega rabljenega blaga pridobitev dobička pri nadaljnji prodaji, ali pa se ta pojem nanaša tudi na osebe, ki to blago običajno preprodajo po izteku lizinga, pri čemer ta preprodaja v zgoraj navedenih okoliščinah [v predložitveni odločbi] pomeni dodatno dejavnost splošne gospodarske dejavnosti lizinga?"

30. V skladu s členom 23 Statuta Sodišča so pisna stališča v tem postopku vložili Jyske Finans, Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S, Skatteministeriet in Kraljevina Danska, Helenska republika, Republika Poljska in Komisija Evropskih skupnosti. Ustna obravnava je potekala 7. julija 2005 in na njej so predložile stališča vse stranke, ki so se pridružile postopku, razen Republike Poljske.

IV – Presoja

A – Prvo vprašanje

31. Vestre Landsret s prvim vprašanjem sprašuje, ali je v nasprotju s členom 13(B)(c) Šeste direktive o DDV, če nacionalni zakon o DDV določa, da je davčni zavezanec, kot je Jyske Finans – namreč podjetje za prodajo in povratni najem, ki preprodaja rabljene avtomobile – zavezanec za DDV za te preprodaje, čeprav ne more odbiti vstopnega DDV na ceno teh avtomobilov.

32. Predhodno ugotavljam, da sta danska vlada in stranka, ki se je pridružila postopku o glavni stvari, Nordania Finans, postavili vprašanje, ali so avtomobili, ki jih je Jyske Finans kupila in dala v najem, investicijsko blago po Šesti direktivi o DDV. To vprašanje se je pojavilo zaradi ločene zadeve o določitvi danskega zakona o DDV, ki je v postopku pred Højesteret (Dansko vrhovno sodišče), in je vplivalo na to, kako je Vestre Landsret oblikovalo prvo vprašanje, predloženo Sodišču v tej zadevi.(5)

33. Ugotavljam, da tega vprašanja v predložitveni odločbi ni sprožilo nacionalno sodišče in da nihče od tistih, ki so se pridružili temu postopku, ni predložil vsebinskih argumentov o tej zadevi. Sodišče se mora zato omejiti na odgovora na vprašanja, ki ju je zastavilo Vestre Landsret. Še posebej ne more odločiti o veljavnosti, glede na dansko pravo, premise, na kateri vprašanja temeljita. Tako se mi ne zdi potrebno niti primerno, da bi na tem mestu obravnaval to zadevo.

34. Če preidem k vsebini prvega vprašanja, kot je zastavljeno zgoraj, člen 13(B)(c) zagotavlja oprostitve plačila DDV v dveh primerih.

35. Prvi zadeva dobave blaga, ki „se v celoti uporabijo za dejavnost, oproščeno po tem členu ali po členu 28(3)(b), če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice odbitka [...]“.

36. Drugi zadeva blago, za katero ob pridobitvi ali izdelavi DDV ni postal odbiten na podlagi člena 17(6).

37. Jasno je, da se nobeden od teh dveh primerov ne more uporabiti za preprodajo rabljenih avtomobilov Jyske Finans iz dveh razlogov.

38. Prvi, blago, ki ga dobavlja Jyske Finans – rabljeni avtomobili – na podlagi podatkov, ki jih je posredovalo Vestre Landsret, ni v celoti namenjeno za uporabo v dejavnosti, izvzeti po členu 13 (čeprav dejavnosti v javnem interesu ali drugačni). Niti ni v tej zadevi uporabna prehodna določba, člen 28(3)(b). Take dobave so tako na celoma obdavčljive po splošnem pravilu iz člena 2 direktive.

39. Po drugi strani daje ?len 42(6) danskega zakona o DDV Jyske Finans pravico, da kot podjetje, ki trguje ali daje v najem motorna vozila, odbije DDV, zara?unan na nakupe v te namene. Kot ugotavlja predložitveno sodiš?e v predložitveni odlo?bi, je razlog, zakaj v danem primeru odbitja ni bilo, preprosto ta, da ni bilo vstopnega davka, ki bi ga odbili. To se je zgodilo zato, ker je Jyske Finans kupila rabljene avtomobile od gospodarskih subjektov, ki v skladu s ?lenoma 13(2) in 42 danskega zakona o DDV pri prodaji niso zara?unavali DDV.

40. Tako ni izpolnjen osnovni pogoj za oprostitev DDV Jyske Finans pri preprodaji v skladu s ?lenom 13(B)(c) Šeste direktive o DDV, ki zahteva, da za Jyske Finans ne obstaja pravica do odbitka.

41. Iz tega sledi, da je ob razumevanju splošne ureditve DDV, dolo?ene v Šesti direktivi o DDV in natan?neje v njenem ?lenu 13(B)(c), Jyske Finans zavezanec za pla?ilo DDV pri preprodaji, kot je opisano v predložitvenem predlogu.

42. Kot je priznala danska vlada, to pomeni, da je Jyske Finans dvojno obdav?ena, ker mora pla?ati DDV pri preprodaji, ne da bi lahko odbila vstopni DDV.

43. Po trditvah Jyske Finans tak zaklju?ek nasprotuje ciljem Šeste direktive o DDV, saj je DDV v bistvu davek na kon?nega potrošnika in njegovo breme ne more pasti na gospodarski subjekt v trgovinski verigi, ki vodi do kon?nega potrošnika. Po njihovem mnenju bi moral biti DDV nevtralen za vse subjekte v tej verigi razen v primerih izrecne oprostitve od tega na?ela iz Šeste direktive o DDV. Zato Jyske Finans predlaga, da bi morali na prvo vprašanje odgovoriti pritrdilno.

44. Ta trditev me ne prepri?a.

45. Res je, o ?emer bom razpravljal v nadaljevanju, da je treba besedilo dolo?be Šeste direktive o DDV, ?e obstaja ve? razlag, razlagati, ?e je mogo?e tako, da se naju?inkoviteje uresni?ujejo cilji direktive. Prav tako je res, da je eden od ciljev direktive obdržati dav?no nevtralnost med dav?nimi zavezanci in se izogniti dvojnemu obdav?enju.

46. Ne glede na to, besedilo ?lena 13(B)(c) jasno dolo?a, da mora dav?ni zavezanec, kot je Jyske Finans, pla?ati DDV na dobave avtomobilov iz naslova preprodaje. Menim, da tega ?lena ni mogo?e razlagati druga?e.

47. To še posebej velja, ?e upoštevamo, da moramo po pravilu, tako kot oprostitve od splošnega režima DDV v Šesti direktivi o DDV, tudi obseg oprostitve po ?lenu 13 razlagati dosledno.(6)

48. V takem primeru ?lena 13 ni mogo?e razlagati v smislu, da se izogiba dvojni obdav?itvi dav?nega zavezanca, kot je Jyske Finans. Cilj izogibanja dvojnega obdav?enja ne more prevladati nad izrecnim besedilom ene od dolo?b direktive.(7)

49. Odgovor na prvo vprašanje Vestre Landsret bi zato bil, da se ?len 13(B)(c) v povezavi s ?lenoma 2(1) in 11(1)(1)(a) Šeste direktive o DDV ne sme razlagati, kot da prepre?uje državi ?lanici, da ohrani pravno stanje s svojim zakonom o davku na dodano vrednost, po katerem je dav?ni zavezanec zavezan za pla?ilo DDV pri preprodaji rabljenih avtomobilov, ki jih uporablja v poslu, tudi v primeru, ko ne more odbiti DDV, pla?anega na pridobljene avtomobile, ker tak DDV dejansko ni bil pla?an.

B – Drugo vprašanje

50. Vestre Landsret z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je dav?ni zavezanec, ki

preprodaja rabljene avtomobile, ki jih je uporabljal v poslu oddajanja v najem, „obdavčljiv preprodajalec“ in tako spada pod režim DDV za rabljeno blago, določen v členu 26a Šeste direktive o DDV.

51. Ni sporno, da so na podlagi dejstev v postopku o glavni stvari rabljeni avtomobili „rabljeno blago“ po členu 26a(A)(d) niti da so avtomobile kupile osebe, ki sodijo v opredelitev, določeno v členu 26a(B)(2).

52. Ključna zadeva za določitev, ali na podlagi dejstev v postopku o glavni stvari Jyske Finans lahko uporabi posebno ureditev za odmero svojega DDV, je tako, ali se uvršča v opredelitev iz člena 26a(A)(e), namreč „davčnega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine“.

53. Če bi utemeljeval samo na podlagi uradnega angleškega besedila direktive, je jasno, da bi Jyske Finans sodila v to opredelitev, saj je kupila avtomobile „za potrebe svojega podjetja“ („for the purposes of his undertaking“). Kriterij „z namenom [...] prodaje“ („with a view to resale“) v tej različici na prvi pogled ne zadostuje potrebnemu pogoju za obdavčljivega preprodajalca.

54. Vendar to ne bi bil sprejemljiv način utemeljevanja, ker druge jezikovne različice na tem mestu bistveno odstopajo od angleškega besedila.

55. Druge jezikovne različice člena 26a splošno opredelijo obdavčljivega preprodajalca kot nekoga, ki kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine.⁽⁸⁾ Z drugimi besedami, v teh drugih različicah je jasno, da je potrebna zahteva za obdavčljivega preprodajalca, da je blago kupljeno ali pridobljeno z namenom nadaljnje prodaje.

56. Ta razlaga besedne zveze „z namenom nadaljnje prodaje“ je tako osrednja za analizo drugega vprašanja Vestre Landsret.

57. Kot je omenjeno v predložitvenem predlogu, je to besedno zvezo po prosti presoji mogoče razlagati na več načinov v okviru dejstev v postopku o glavni stvari. Natančneje, lahko bi jo razumeli, kot da velja za davčnega zavezanca, ki kupujejo rabljene avtomobile, kjer je:

- glavna dejavnost davčnega zavezanca (nakup in) preprodaja rabljenih avtomobilov;
- glavna dejavnost davčnega zavezanca (nakup in) preprodaja rabljenih avtomobilov in kjer so bili zadevni avtomobili kupljeni z izključnim namenom preprodaje; ali
- davčni zavezanec ob nakupu nameraval prodajo teh avtomobilov po tem, ko bi jih uporabil v poslovne namene.

58. Ne moremo sklepati, da je s sprejetjem Direktive 94/5 zakonodajalec Skupnosti podal stališče ali izrecno obravnaval, katera od teh razlag je pravilna in ali „obdavčljivi preprodajalec“ ustreza dejstvom v tej zadevi.

59. Vsekakor, kot sem ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi Francija proti Svetu in Parlamentu, je v naravi zakonodaje, da zakonodajalec ne more predvideti in v besedilu določiti vseh možnosti dejanske uporabe zakonodajnega akta.⁽⁹⁾ To ne bi bilo praktično in bi bilo poleg tega nemogoče. Na področju trgovine in davkov na primer zakonodajalec očitno ne more predvideti in izrecno določiti vseh verjetnih poslovnih modelov ali oblik trgovinske organiziranosti, ki se neprestano razvija.

60. Zato je v pristojnosti Sodišča, da določi v okviru omejitev iz člena 26a, katera od mogočih razlag najbolj sledi cilju posebne ureditve za rabljeno blago in tako najbolj uresničuje namen zakonodajalca Skupnosti.

61. V preambuli Direktive 94/5 je ta cilj v bistvu dvojen, namreč:

- izogibanje dvojnemu obdavčevanju in
- izogibanje izkrivljanju konkurence med davčnimi zavezanci.

62. Preambula poudarja, da je „z namenom izogibanja dvojnega obdavčevanja in izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci treba sprejeti pravila Skupnosti“, in ugotavlja, da „je Evropsko sodišče v številnih sodbah opozorilo na potrebo po taki uskladitvi, da bi se preprečilo dvojno obdavčevanje v trgovini znotraj Skupnosti“. (10)

63. Preambula dalje opozarja, da se je treba izogniti „uporab[i] zelo različnih sistemov, kar povzroča izkrivljanje konkurence in preusmeritve trgovinskih tokov, tako v samih državah članicah kot med državami članicami“. (11)

64. Tem ciljem je nedavno sledila generalna pravobranilka C. Stix-Hackl v sklepnih predlogih v zadevi Förvaltnings AB Stenholmen proti Riksskattverket. (12) V tej zadevi gre za možnost uporabe Direktive 94/5 pri konju, ki je bil kupljen od fizične osebe, dresiran in potem prodan kot tekmovalni konj. Po ugotovitvi, da se direktiva uporablja, je generalna pravobranilka obrazložila, da je tak rezultat v skladu s ciljem izogibanja dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence iz člena 26a:

„Cilj člena 26a Šeste direktive o DDV in namen zakonodajalca Skupnosti je izogniti se takemu izkrivljanju, kot izhaja iz Direktive 94/5, ki je uveljavila to posebno ureditev.“ (13)

65. Sodišče se je izrecno strinjalo z generalno pravobranilko v tej zadevi in zavrnilo restriktivno razlago ustreznega pojma po členu 26a o definiciji rabljenega blaga, ker:

„bi bila izključitev teh dobav iz posebne ureditve, ki se uporablja za rabljeno blago, v nasprotju z izrecnim namenom zakonodajalca, da se izogne dvojnemu obdavčevanju“. (14)

66. Ta cilj jasno poudarja definicijo prodajalca iz člena 26a(B)(2), od katerega mora preprodajalec kupiti rabljeno blago, da bi spadal na področje ureditve iz člena 26a. Kot sem opazil zgoraj, mora preprodajalec v vsakem primeru, ko ne velja posebna ureditev, izračunati DDV na celotno prejeto plačilo, vendar pa ne bo mogel odbiti vstopnega DDV.

67. Posledično je treba, kjer obstaja več verjetnih razlag člena 26a, dati prednost tisti, ki najbolj uresničuje cilja izogibanja dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence.

68. Če se vrnem na tri mogoče razlage izraza „obdavčljivi preprodajalec“, ki sem ga opisal zgoraj, je skupno stališče, da se je cilju izogibanja dvojnemu obdavčevanju najlažje izogniti s sprejetjem najširše od teh razlag, to je tiste, ki bi se razširila na davčne zavezance, ki kupujejo rabljene avtomobile z namenom njihove poznejše preprodaje.

69. Kot je ugotovilo predložitveno sodišče, bi bilo tveganje dvojnega obdavčenja minimalno, če ne odpravljeno, če bi bila Jyske Finans upravičena do uporabe posebne ureditve za izračun zneska, na podlagi katerega se izračuna DDV. Vzrok za to je, da bi bilo najverjetneje malo, če sploh kaj dobička pri prodaji, na katerega bi lahko izračunali DDV, in sicer zaradi amortizacije vrednosti avtomobila.

70. Nasprotno pa bi uveljavitev katerekoli od drugih dveh razlag, ki sem jih opisal zgoraj – zahteva, da je glavna dejavnost davčnega zavezanca (nakup in) preprodaja rabljenega avtomobila in da so bili zadevni avtomobili kupljeni z izključnim namenom preprodaje – izključila davčne zavezanca, kot je Jyske Finans, iz področja uporabe člena 26a. Kot ugotavlja Vestre Landsret v predložitveni odločbi, bi to vodilo v dvojno obdavčitev pri preprodaji zadevnih rabljenih avtomobilov, saj bi bili avtomobili vnovično polno obdavčeni pri preprodaji, ne da bi preprodajalec imel pravico do odbitka.

71. Poleg tega, če so davčni zavezanci, ki so v položaju Jyske Finans, izvzeti iz posebne ureditve za rabljeno blago po členu 26a, bi to izkrivilo konkurenco v sektorju preprodaje rabljenih avtomobilov. Ker bi bili davčni zavezanci, kot je Jyske Finans, prisiljeni prenesti breme DDV na kupce v obliki višje cene, bi tisti preprodajalci rabljenih avtomobilov, katerih glavna dejavnost je preprodaja avtomobilov, uživali konkurenčno prednost v sektorju, saj bi sodili pod člen 26a. Tudi interes davčne nevtralnosti med davčnimi zavezanci govori v prid taki razlagi člena 26a, da torej ta velja tudi za subjekte, kot je Jyske Finans.(15)

72. Dodal bi, da me ne prepriča trditev danske vlade, da je malo oziroma da ni zamenljivosti med preprodajalci zgolj rabljenih avtomobilov na eni strani in podjetji za prodajo in povratni najem, kot je Jyske Finans, na drugi.

73. Nikakor mi ni jasno, kako za vse primere določiti učinkovito razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih „glavna“ dejavnost je preprodaja rabljenega blaga (na primer preprodajalci rabljenih avtomobilov), in takšnimi, kot je Jyske Finans, ki poleg tega to blago uporabljajo za druge dejavnosti (v tem primeru oddajo v najem).

74. Na primer, v tej zadevi bi na podlagi predložitvene odločbe in tudi na podlagi stališča Jyske Finans izhajalo, da je preprodaja sestavni del poslovnega načrta. Tako so pogodbe o najemu avtomobilov sklenjene za določeno časovno obdobje z izrecno določbo o preprodaji po preteku pogodbe (čeprav ob upoštevanju nekaterih pogojev). Dalje, ta družba zaračunava mesečne stroške lizinga, ki temeljijo na razliki med zneskom, prvotno plačanim za avtomobil, in verjetno prodajno ceno rabljenega avtomobila. Kot posledico tega ugotavljam, da je preprodaja lahko cilj Jyske Finans ob nakupu avtomobilov, čeprav ne edini.

75. Zaradi vseh teh razlogov se ne strinjam z utemeljitvijo danske vlade, da bi morali pojem „obdavčljivi preprodajalec“ po členu 26a razlagati, kot da se nanaša zgolj na podjetja, katerih glavna dejavnost je nakup in prodaja rabljenega blaga in katerih bistveni cilj pri nakupu tega blaga je ustvariti dobiček ob preprodaji. Niti ne sprejemam ugovora poljske vlade, da bi morali sprejeti tako ozko razlago, ker je posebna ureditev po členu 26a za rabljeno blago izjema od splošnega režima DDV za blago in storitve.

76. Iz tega izhaja, da je koncept „obdavčljivega preprodajalca“ po mojem mnenju treba razlagati, kot da zajema davčne zavezanca, ki kupujejo rabljene avtomobile z namenom njihove poznejše preprodaje, čeprav ta preprodaja ni edini ali glavni cilj nakupa.

77. V utemeljitvi proti takemu sklepu danska vlada navaja dodatna argumenta.

78. Prvi?, sklicuje se na nekatere ugotovitve generalnega pravobranilca A. Saggia v sklepnih predlogih v zadevi Bakcsi.(16) Ta zadeva se ni neposredno nanašala na ?len 26a. Nasprotno, v delu, na katerega se je oprla danska vlada, se je postavilo splošno vprašanje dav?ne obveznosti za DDV v skladu z na?eli iz ?lena 2(1) Šeste direktive za dav?nega zavezanca, ki je pridobil blago od fizi?ne osebe v poslovne namene brez pravice do odbitka in jih je nato prodal. Osrednje vprašanje je bilo razlikovanje, za namen odbitka DDV, med (delnim) prenosom blaga v poslovna sredstva in njihov umik iz poslovnih sredstev.

79. S sklepom, da bi moral biti dav?ni zavezanec, ki je vklju?il blago v poslovna sredstva, ?e samo zato sodi v opredelitev po ?lenu 2(1), polno zavezan pla?ilu DDV, je generalni pravobranilec ugotovil, da se po njegovem mnenju ?len 26a ne uporablja. Dodal je, da „je sistem [?lena 26a] namenjen izklju?no obdav?ljivim preprodajalcem, to je tistim, katerih glavna dejavnost je kupovanje in prodajanje rabljenega blaga“.(17)

80. Ta del po mojem ne zadostuje za spremembo zgornjih ugotovitev, da dav?ni zavezanci, kot je Jyske Finans, sodijo v okvir „obdav?ljivega preprodajalca“, iz naslednjih razlogov.

81. Za za?etek, pripomba ni bila pomembna za to zadevo, ki zadeva drugo stvar, kar je utemeljeno zgoraj. Ne moremo sklepati, da so bili Sodiš?u za uporabo ?lena 26a predstavljeni vsebinski razlogi o nujnosti, da je preprodaja edina ali glavna dejavnost dav?nega zavezanca (kot nasprotje pomembni, vendar dodatni dejavnosti dav?nega zavezanca).

82. Dalje, Sodiš?e se v sodbi ni niti sklicevalo na to mnenje, niti ni izrecno preu?ilo mogo?e uporabe ureditve iz ?lena 26a.

83. Drugi?, danska vlada se opira na sodbo Sodiš?a v zadevi ORO in zlasti na to ugotovitev Sodiš?a:

„Gledano v celoti je sistem DDV Skupnosti rezultat postopnega usklajevanja nacionalnih zakonodaj v okviru ?lenov 99 in 100 Pogodbe. Sodiš?e dosledno meni, da je uskladitev, s sprejetjem ve? zaporednih direktiv in zlasti s Šesto direktivo, še vedno delna.

Usklajevanje je namenjeno predvsem za prepre?evanje dvojnega obdav?evanja, tako da je odbitek vstopnega davka na vsaki stopnji sestavni del sistema DDV.

Ta cilj še ni bil dosežen, vendar kot izhaja iz ?lena 32 Šeste direktive, nikjer v veljavnem skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne najdemo potrebnih podlag za opredelitev in dolo?itev podrobnih pravil za uporabo skupnega sistema obdav?evanja, ki bi omogo?al izogib dvojnemu obdav?evanju rabljenega blaga.“(18)

84. Po mnenju danske vlade se ta obrazložitev v tej zadevi uporablja podobno. Vzrok dejstva, da bi bila Jyske Finans po lastni razlagi pojma „obdav?ljivi preprodajalec“ predmet dvojnega obdav?enja, je po njihovih trditvah zaradi pravne praznine v veljavnem sistemu DDV, ki izhaja iz za zdaj zgolj delne usklajenosti.

85. Na tem mestu zadostuje ugotovitev, da je bila zadeva ORO, ?eprav je resni?no zadevala dav?no obravnavo rabljenega blaga, odlo?ena pred za?etkom veljave posebnega režima po ?lenu 26a. Posledi?no je bilo Sodiš?u naloženo, naj se ne ukvarja z razlago predhodnega posebnega sistema DDV, temve? z vprašanjem, ali je obstoj dvojnega obdav?evanja, kot posledica v tej zadevi veljavnega nacionalnega zakona o DDV, sam po sebi v nasprotju s splošnimi na?eli Šeste direktive. Presoja Sodiš?a tako v tej zadevi ni odlo?ujo?a.

86. Zato bi moral biti odgovor na drugo vprašanje, da se pojem „obdav?ljivega preprodajalca“ iz

Člena 26a(A)(e) Šeste direktive o DDV ne sme razlagati, kot da se nanaša na davčnega zavezanca, katerega glavno dejavnost sestavljata nakup in prodaja rabljenega blaga, kadar je to blago pridobljeno z edinim ali glavnim namenom ustvarjanja dobička pri njegovi preprodaji. Z drugimi besedami, ta pojem zajema osebo, ki je ob nakupa nameravala to blago, potem ko bi ga uporabila za poslovne namene, prodati.

V – Predlog

87. Zaradi navedenih razlogov menim, da mora Sodišče podati naslednja odgovora na vprašanja, ki ju je predložilo Vestre Landsret:

1. Člen 13B(c), v povezavi s členoma 2(1) in 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (Šesta direktiva o DDV), se ne sme razlagati, kot da preprečuje državi članici, da ohrani pravno stanje s svojim zakonom o davku na dodano vrednost, po katerem je davčni zavezanec zavezan za plačilo DDV pri preprodaji rabljenih avtomobilov, ki jih uporablja v poslu, tudi takrat, ko ne more odbiti DDV, plačnega na pridobljene avtomobile, ker tak DDV dejansko ni bil plačan.

2. Pojem „obdavčljivi preprodajalec“ iz člena 26a(A)(e) Šeste direktive o DDV zajema osebo, ki je ob nakupa nameravala to blago, potem ko bi ga uporabila za poslovne namene, prodati.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 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 z dne 13. junija 1977, str. 1).

3 – Direktiva Sveta 94/5/ES z dne 14. februarja 1994 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL L 60 z dne 3. marca 1994, str. 16).

4 – Ta člen je bil irtan iz Šeste direktive o DDV z Direktivo 94/5.

5 – Zlasti uporaba stavka „davčni zavezanec, ki je v svoje poslovno premoženje vložil veliko investicijskega blaga“.

6 – Glej na primer sodbi z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen (C-8/01, Recueil, str. I-13711) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg (C-428/02, ZOdl., str. I-1527).

7 – Kot primer neoproščenega dvojnega obdavčevanja, ki ga Sodišče ne more popraviti, glej sodbo z dne 5. decembra 1989 v zadevi ORO Amsterdam Beheer BV in Concerto BV proti Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam, (C-165/88, Recueil, str. 4081), ki jo obravnavam spodaj.

8 – Tako je obdavčljivi preprodajalec v francoski različici opredeljen kot „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]“, in v nizozemski različici kot „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]“.

9 – Sklepni predlogi z dne 17. marca 2004 (sodba z dne 24. maja 2005 v zadevi Francija proti Parlamentu in Svetu, C-244/03, ZOdl., str. I-4021, točki 74 in 75).

10 – Preambula, tretja in peta uvodna izjava.

11 – Preambula, druga uvodna izjava.

12 – Sklepni predlogi z dne 10. julija 2003 (sodba z dne 1. aprila 2004, C-320/02, Recueil, str. I-3509).

13 – Prav tam, točki 60 in 61. Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott z dne 24. februarja 2005 v zadevi Komisija proti Veliki Britaniji (C-305/03, ZOdl., str. I-1213, točka 59) in glede ozadja predloga Komisije, ki je vodil do Direktive 94/5, sodbo z dne 10. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nizozemski (16/84, Recueil, str. 2355).

14 – Sodba z dne 1. aprila 2004 v zadevi Förvaltnings AB Stenholmen proti Riksskattverket (C-320/02, Recueil, str. I-3509, točka 25).

15 – Ugotavljam, da je Komisija (Generalni direktorat za davke in carinsko unijo) v odgovoru Združenju danskih finančnih podjetij z dne 20. decembra 2002 trdila, da na podlagi opredelitve „obdavčljivi preprodajalec“ iz člena 26a(A)(e) ne moremo omejiti te ureditve na davčne zavezance, ki se izključno ali v glavnem ukvarjajo z nakupom in preprodajo rabljenega blaga.

16 – Sklepni predlogi z dne 13. aprila 2000 (sodba z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831).

17 – Prav tam, točka 34.

18 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba ORO, točke od 21 do 23.