

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PHILIPPA LÉgerja,

predstavljeni 15. junija 2006(1)

Zadeva C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

proti

Finanzamt Landshut

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

„Šesta direktiva o DDV – člen 6(2)(a) – člen 11(A)(1)(c) – Uporaba dela stavbe, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca – Izenačenje te zasebne uporabe z opravljanjem storitev za plačilo – Določitev davčne osnove – Pojem ‚celotni stroški‘ davčnega zavezanca za opravljene storitve“

1. Namen tega postopka za predhodno odločanje je pojasniti, kakšna je davčna osnova za davek na dodano vrednost (DDV), ki ga mora plačati davčni zavezanec za uporabo dela nepremnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev njegovega podjetja, za zasebno rabo.
2. Kadar davčni zavezanec pridobi ali zgradi stavbo, za katero se odloči, da bo v celoti del poslovnih sredstev njegovega podjetja, a jo želi deloma uporabljati tudi za zasebno rabo, ima pravico v celoti odbiti vstopni DDV, ki ga je plačal na stroške te pridobitve ali te gradnje.
3. Vendar pa je davčni zavezanec glede dela te stavbe, ki ga uporablja za zasebno rabo, v podobnem položaju kot končni potrošnik. Šesta direktiva 77/388/EGS(2) v tem primeru določa mehanizem vračila ustreznega dela DDV, ki ga je davčni zavezanec odbil.
4. V ta namen Šesta direktiva ustvarja pravno fikcijo, na podlagi katere se ta zasebna uporaba izenači z opravljanjem storitev za plačilo, ki jih davčni zavezanec zagotavlja sam sebi.
5. Sodišče je v tej zadevi pozvano, naj pojasni, kakšna je davčna osnova za DDV za tako opravljanje storitev. Finanzgericht München (Nemčija) sprašuje, ali je treba to davčno osnovo določiti samo glede na splošna pravila o amortizaciji, ki izražajo postopno obrabo stavbe, ali pa se lahko določi glede na obdobje „popravka odbitkov“ v zvezi z DDV.

I – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

1. Šesta direktiva

6. DDV je davek na potrošnjo, ki se na splošno uporablja za blago in storitve. Bistvo sistema DDV Skupnosti je, da se za blago in storitve uporabi davek, ki je natančno sorazmeren s ceno tega blaga in teh storitev in katerega obveznost plačila nastane ob vsaki transakciji, opravljeni v krogu proizvodnje ali distribucije, vendar lahko bremeni samo končnega potrošnika.

7. Da bi davčnim zavezancem, ki zagotavljajo izterljivost davka, omogočili, da jih ta ne bi bremenil, Šesta direktiva določa mehanizem odbitka, ki naj bi zagotavljal „nevtralnost“ davka za davčne zavezanke.

8. Šesta direktiva vključuje tudi več določb, s katerimi naj bi se zagotovila uporaba tega sistema, kadar davčni zavezanec uporablja isto blago za poslovne in zasebne potrebe. Za rešitev spora o glavni stvari so najbolj upoštevne te določbe.

9. Člen 2(1) Šeste direktive, ki določa, da je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

10. V členu 6(2)(a) navedene direktive se za opravljanje storitev za plačilo šteje „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“.

11. V členu 11(A)(1)(c) iste direktive, ki je v ospredju tega spora, je pojasnjena davčna osnova v takem primeru. Določeno je, da so davčna osnova „pri dobavah iz člena 6(2) [...] celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“.

12. Člen 17(2) te 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 za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

13. Člen 20 Šeste direktive se nanaša na popravek tega odbitka. Določa, da se začetni odbitek DDV popravi zlasti, po eni strani, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, in, po drugi strani, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije.

14. Ta člen 20 določa tudi:

„[...]“

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, obračunane od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

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

Pri nepremetninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

3. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da jih je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka. Šteje se, da so takšne poslovne dejavnosti v celoti obdavčene, če je dobava omenjenega blaga obdavčena; šteje se, da so poslovne dejavnosti v celoti oproščene, če je dobava oproščena. Popravek se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka. [...]"

B – Nacionalno pravo

15. Člen 3(9a)(1) zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz)(3) izenčuje storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo, z uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za druge namene kot za namene podjetja, če je bil vstopni davek na to blago v celoti ali deloma odbiten.

16. Davčna osnova za storitve iz tega člena 3(9a)(1) je opredeljena v členu 10 UStG. Navedeni člen 10 je v različici, ki je veljala do 30. junija 2004, določal, da so davčna osnova za te storitve „stroški, ki nastanejo pri izvedbi teh transakcij, kolikor je vstopni davek v celoti ali deloma odbiten“.

17. Člen 10 UStG v različici, ki je začela veljati 1. julija 2004, določa:

„(4) Davčna osnova so

[...]

2. [...] stroški, ki nastanejo pri izvedbi transakcij, kolikor je bil od njih v celoti ali deloma odbit vstopni davek. Ti stroški zajemajo stroške pridobitve ali izdelave investicijskega blaga, če je zadnje del poslovnih sredstev podjetja in če se uporablja za opravljanje drugih storitev. Stroški pridobitve ali izdelave, ki znašajo najmanj 500 EUR, se enakomerno razporedijo na obdobje, ki ustreza obdobju popravka, ki velja za investicijsko blago, kot je določeno v členu 15a;

[...]“

18. Člen 15a UStG se nanaša na popravek odbitkov. Odstavek 1 tega člena določa:

„Če se dejavniki, ki so se upoštevali pri določitvi zneska prvotnih odbitkov, spremenijo v petih letih od prve uporabe investicijskega blaga, je treba opraviti izravnavo za vsako koledarsko leto teh sprememb s popravkom odbitka vstopnih davkov, ki so bili naloženi na stroške pridobitve ali izdelave. Pri nepremetninah, vključno z njihovimi bistvenimi sestavnimi deli, pri pravicah, za katere se uporabljajo določbe civilnega prava o nepremetninah, in pri zgradbah na tujem zemljišču se obdobje petih let nadomesti z obdobjem desetih let.“

II – Dejansko stanje

19. Leta 2003 je stanovanjska skupnost po nemškem pravu (Hausgemeinschaft)(4), v nadaljevanju: stanovanjska skupnost ali tožena stranka), v kateri sta Jörg in Stefanie Wollny, zgradila stavbo, ki je bila v celoti del poslovnih sredstev podjetja. 20,33 % te stavbe zavzemajo prostori davčne pisarne, ki so bili dani v najem enemu od članov stanovanjske skupnosti, preostalih 79,67 % pa zavzema zasebno stanovanje dveh članov te stanovanjske skupnosti.

Dajanje v najem za poslovno rabo je predmet DDV, ker se je stanovanjska skupnost odrekla oprostitvi dajanja v najem.(5)

20. Stanovanjska skupnost je v za?asnih obra?unih DDV za mesec december 2003 ter za mesece od januarja do marca 2004 odbila celoten DDV, ki ji je bil zara?unan na stroške gradnje stavbe.

21. Za dolo?itev dav?ne osnove za DDV iz naslova zasebne uporabe se je oprla na dejstvo, da je v nemški zakonodaji v zvezi z davkom na dohodek (Einkommensteuergesetz) amortizacijska doba stavbe petdeset let. Menila je torej, da je ta dav?na osnova enaka mese?nemu znesku ene dvanajstine od 2 % stroškov gradnje, ki se nanašajo na del stavbe, ki se uporablja za zasebne namene.

22. Finanzamt Landshut pa je odlo?il, da bi se navedena dav?na osnova za DDV morala dolo?iti glede na obdobje popravka odbitkov v zvezi z DVV, predvidenega v ?lenu 15a UStG, v skladu s ?lenom 20 Šeste direktive. Popravlil je torej izra?un tože?e stranke in dolo?il mese?no dav?no osnovo za DDV za zasebno rabo dela nepremi?nine na eno dvanajstino od 10 % stroškov gradnje, ki se nanašajo na ta del.

23. Ker je Finanzamt Landshut zavrnil ugovore, ki jih je vložila stanovanjska skupnost zoper za?asno odlo?bo o obdav?itvi, izdano v skladu z izra?unom, razloženim v prejšnji to?ki, je navedena skupnost vložila tožbo pri Finanzgericht München.

III – Vprašanje za predhodno odlo?anje

24. Finanzgericht München meni, da je rešitev spora, ki mu je bil predložen, odvisna od dolo?itve dav?ne osnove za zasebno rabo nepremi?nine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja. Poudarja, da ?len 11(A)(1)(c) Šeste direktive ne opredeljuje pojma „celotni stroški“. Navaja, da dvomi o pomenu, ki bi ga bilo treba dati temu pojmu, iz teh razlogov.

25. Po eni strani je Sodiš?e v sodbi v zadevi Enkler(6) razsodilo, da je treba po tej dolo?bi dav?no osnovo dolo?iti ob upoštevanju samo tistih stroškov, ki so povezani s samim blagom, kot je amortizacija za obrabo blaga, ali stroškov dav?nega zavezanca, ki so mu dali pravico do odbitka DDV.(7)

26. Ta to?ka bi lahko podpirala stališ?e tože?e stranke v tem smislu, da bi bila zasebna uporaba dela stavbe, ki se lahko obrabi, zajeta z razdeljeno obdav?itvijo njenih stroškov gradnje, porazdeljenih na celotno obdobje amortizacije. Potrdila bi lahko tudi trditev tože?e stranke, da se cene pridobitve zemljiš?a ne sme vklju?iti v dav?no osnovo, kadar je bil vstopni davek odbiten, ker se zemljiš?e, na katerem je stavba zgrajena, ne more obrabiti z uporabo.

27. To analizo bi lahko potrdili tudi z izrazom „stroški“, ki predpostavlja obrabo sredstva zaradi njegove uporabe. Vendar pa se nepremi?nina ne more popolnoma obrabiti v desetih letih.

28. Po drugi strani je bilo razsojeno tudi, da je cilj ?lena 6(2)(a) Šeste direktive zagotoviti enako obravnavanje dav?nega zavezanca, ki poslovno sredstvo podjetja uporablja za zasebne potrebe, in kon?nega potrošnika.(8) Namen te dolo?be je torej izni?iti u?inke odbitka vstopnega DDV za del sredstva, ki se uporablja za zasebne namene, ker bi ustrezen DDV bremenil kon?nega potrošnika.

29. Cilj ?lena 6(2)(a) Šeste direktive bi torej prej privedel do porazdelitve skupnega zneska stroškov pridobitve ali gradnje sredstva na obdobje popravka odbitkov v zvezi z DDV, ki se uporablja v nacionalnem pravu, to je deset let v obravnavanem primeru. Ta rešitev bi namre? omogo?ala prepre?evanje „neobdav?ene kon?ne potrošnje“, to je primere, v katerih odbitek

vstopnega DDV ne bi bil v celoti povrnjen.

30. Neobdavčena končna potrošnja bi namreč lahko nastala, če bi bila, na primer, stavba po koncu tega desetletnega obdobja popravka predmet odsvojitve, ki ni zavezana DDV.(9) Če je v takem primeru davčna osnova določena glede na dolžino amortizacijske dobe stavbe, to je petdeset let, bo davčni zavezanec po desetih letih povrnil samo petino zneska DDV, ki ga je odbil. Tak primer bi bil torej v nasprotju s ciljem člena 6(2)(a) Šeste direktive.

31. Cilj te določbe bi tudi upravičeval, da se v davčno osnovo vključi cena pridobitve zemljišča, kadar je bil vstopni davek odbiten, ker bi končni potrošnik ob nakupu prav tako plačal ta davek.

32. Vendar pa v nasprotju s to analizo Finanzgericht München poudarja, da je Sodišče v sodbi v zadevi Seeling(10) relativiziralo obseg tega cilja, ko je razsodilo, da če obdobje popravka iz člena 20(2) Šeste direktive lahko samo delno popravi odbitek vstopnega DDV, je to posledica premišljene odločitve zakonodajalca Skupnosti.(11)

33. Glede na te ugotovitve je Finanzgericht München prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Kako je treba razlagati pojem ‚celotni stroški‘ iz člena 11(A)(1)(c) [Šeste direktive]? Ali stroški stanovanja, ki se uporablja za zasebno rabo, v stavbi, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, zajemajo (poleg tekočih stroškov) letno amortizacijo zaradi obrabe stavb, ki se določi v skladu z veljavnimi nacionalnimi predpisi, in/ali letni delež stroškov pridobitve in izdelave, ki se izražajo glede na nacionalno obdobje popravka odbitkov in na podlagi katerih se lahko uveljavlja pravica do odbitka?“

IV – Analiza

34. Ker je DDV davek na potrošnjo, ki ga pobirajo davčni zavezanci, a se lahko zaračuna samo končnemu potrošniku, ima vsak davčni zavezanec pravico odbiti vstopni davek, ki ga je sam nosil pri pridobitvi blaga ali storitev, potrebnih za opravljanje svoje gospodarske dejavnosti, od zneska davka, ki ga pobere od svojih strank in ga mora plačati državi.(12) Zato lahko davčni zavezanec ta odbitek izkoristi samo, če se to blago in te storitve uporabijo za potrebe njegovih dejavnosti, ki so same predmet DDV.

35. Kadar davčni zavezanec uporablja blago ali storitve, ki jih pridobi, za dejavnosti, ki so oproščene DDV ali ne spadajo na področje uporabe tega davka, se ne more niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.(13)

36. Pri uporabi investicijskega blaga tako za namene dejavnosti ali zasebne namene ima davčni zavezanec za potrebe DDV izbiro, da to blago bodisi v celoti vključi med poslovna sredstva svojega podjetja, bodisi v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV ali pa ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost.(14)

37. Če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim za namene dejavnosti in za zasebne namene, ravna kot s poslovnimi sredstvi podjetja, je ustaljena sodna praksa, da je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, na celotno v celoti in takoj odbiten. Sodišče je večkrat uporabilo to razlago Šeste direktive.(15) Nedavno jo je potrdilo v sestavi velikega senata v zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens.(16)

38. Zato ima davčni zavezanec, ki se odloči, da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, in ki del te stavbe uporablja za zasebne potrebe, pravico do odbitka

vstopnega DDV od vseh stroškov pridobitve ali gradnje navedene stavbe.

39. Ker pa je dav?ni zavezanec v zvezi z delom te stavbe, ki se uporablja za zasebne potrebe, v podobnem položaju kot kon?ni potrošnik, mora pla?ati DDV, ki ustreza tej uporabi. Ta obveznost je navedena v ?lenu 6(2) Šeste direktive, ki dolo?a, da se navedena uporaba šteje za opravljanje storitev za pla?ilo, ki jih dav?ni zavezanec opravi zase.

40. Ker v tem primeru ni niti transakcije s tretjo osebo niti nadomestila, ki ga izpla?a ta oseba in bi lahko pomenilo dav?no osnovo za DDV, ?len 11(A)(1)(c) Šeste direktive dolo?a, da so dav?na osnova „celotni stroški dav?nega zavezanca za opravljene storitve“.

41. V tem postopku želi Finanzgericht München izvedeti, ali je treba ta pojem razumeti tako, da poleg teko?ih stroškov upošteva samo obrabo stavbe, izra?unano glede na obi?ajno življenjsko dobo stavbe v skladu z nacionalnimi pravili o amortizaciji.

42. Tako predložitveno sodiš?e z vprašanjem za predhodno odlo?anje v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 11(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, na podlagi katere se v dav?no osnovo za DDV v zvezi z zasebno rabo dela nepremi?nine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja dav?nega zavezanca, letno všteje del stroškov pridobitve ali gradnje glede na dolžino obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV, dolo?enega v skladu s ?lenom 20 Šeste direktive.

43. Predložitveno sodiš?e je tako predstavilo vidike odgovora na to vprašanje. Ti so trije.

44. Prvi vidik je o?itno znesek DDV, ki ga dav?ni zavezanec letno pla?a iz naslova zasebne uporabe. ?e lahko celotni stroški upoštevaajo samo obrabo stavbe, bi v tem primeru obdav?itev iz naslova DDV letno ustrezala 2 % stroškov gradnje dela stavbe, ki se uporablja za zasebne namene, ker je amortizacijska doba, dolo?ena v nacionalni zakonodaji, petdeset let. V nasprotnem primeru bi bila dav?na osnova enaka 10 % teh stroškov, ker je doba popravka odbitkov v zvezi z DDV v nacionalnem pravu dolo?ena na deset let.

45. Drugi vidik, ki izhaja neposredno iz prejšnjega, je tveganje neobdav?ene kon?ne potrošnje v primeru, na primer, davka oproš?ene prodaje stavbe po koncu obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV. Tako tveganje ne bi obstajalo, ?e se dav?na osnova dolo?i glede na to nacionalno obdobje popravka, ker bo po koncu tega obdobja dav?ni zavezanec povrnil celotni odbitek vstopnega DDV, ki ustreza delu stavbe, ki se uporablja za njegove zasebne potrebe.

46. Tretji vidik se nanaša na vprašanje, ali se v dav?no osnovo vklju?ijo stroški pridobitve zemljiš?a, na katerem je stavba zgrajena, kadar je bila ta pridobitev zavezana pla?ilu DDV in je kupec odbil ta davek. ?e je treba pojem „celotni stroški dav?nega zavezanca za opravljene storitve“ iz ?lena 11(A)(1)(c) Šeste direktive razumeti tako, da pomeni samo obrabo stavbe, bi bilo treba stroške pridobitve zemljiš?a izklju?iti iz dav?ne osnove, kajti zemljiš?e, na katerem stavba stoji, se na?eloma ne obrabi.

47. V tem postopku si nasproti stojijo tri trditve.

48. Tože?a stranka trdi, da je treba celotne stroške iz ?lena 11(A)(1)(c) Šeste direktive razumeti tako, da poleg teko?ih stroškov zajemajo samo letno amortizacijo zaradi obrabe stavb, dolo?eno v skladu z veljavnimi nacionalnimi predpisi.

49. Navaja, da pojem „stroški“ predpostavlja, da se dav?nemu zavezancu zmanjša premoženje. Po njenem mnenju takega zmanjšanja ne utrpi v primeru pridobitve ali izgradnje stavbe, ker se stroški v zvezi s temi postopki izravnavajo z vrednostjo stavbe. Do zmanjšanja

premoženja in s tem do stroškov v smislu ?lena 11(A)(1)(c) Šeste direktive naj bi prišlo šele z obrabo stavbe. Ta obraba pa naj ne bi bila odvisna od obdobja popravka, dolo?enega v ?lenu 20 Šeste direktive, ampak od trajanja uporabe.

50. Tože?a stranka prav tako trdi, da se stroškov pridobitve zemljiš?a, na katerem je stavba zgrajena, ne sme vklju?iti v dav?no osnovo, ker se to zemljiš?e s ?asom ne obrabi.

51. Nemška vlada in vlada Združenega kraljestva nasprotno trdita, da ?len 11(A)(1)(c) Šeste direktive ne nasprotuje zakonodaji, kot je sporna nemška zakonodaja.

52. Trdita, da ta dolo?ba ne opredeljuje natan?no, kaj zajema pojem „celotni stroški“. Na podlagi tega sklepata, da imajo države ?lanice diskrecijsko pravico pri uporabi tega pojma. Poudarjata, da je zadevna nacionalna zakonodaja v skladu s ciljem te dolo?be, ki je zagotoviti enako obravnavanje dav?nega zavezanca, ki sredstvo podjetja uporablja za zasebne potrebe, in kon?nega potrošnika, ki bi pridobil enako sredstvo.

53. Glede na ta cilj bi bilo treba pojem „stroški“ razumeti tako, da zajema stroške pridobitve ali gradnje stavbe ter po potrebi ceno pridobitve zemljiš?a, kadar je bil DDV odbiten. Prav tako naj bi bilo v skladu z navedenim ciljem, da se znesek stroškov gradnje, ki ustreza delu stavbe, ki se uporablja za zasebne namene, porazdeli na obdobje popravka odbitkov v zvezi z DDV, ker bi se s to rešitvijo prepre?ilo vsako tveganje neobdav?ene kon?ne potrošnje.

54. Komisija Evropskih skupnosti pa zagovarja vmesno stališ?e. V nasprotju z nemško vlado in vlado Združenega kraljestva trdi, da se porazdelitev stroškov pridobitve ali gradnje stavbe ne more opraviti na podlagi nacionalnih pravil o popravku odbitkov v zvezi z DDV. Ta institucija meni, da po eni strani ni nobenega obvezujo?ega razloga za uporabo ?lena 20(2) Šeste direktive v okviru ?lena 6(2)(a) te direktive. Po drugi strani naj bi Sodiš?e v zgoraj navedeni sodbi Seeling relativiziralo obseg trditve v zvezi s tveganjem neobdav?ene kon?ne potrošnje.

55. Vendar pa v nasprotju s trditvijo tože?e stranke Komisija navaja, da se porazdelitve stroškov pridobitve in gradnje tudi ne sme dolo?iti glede na nacionalna pravila o amortizaciji v zvezi z davkom na dohodek, ker se ta pravila zelo razlikujejo v Evropski uniji. Poleg tega naj bi navedena pravila imela posebne cilje, ki niso povezani s skupnim sistemom DDV. Po mnenju Komisije je to porazdelitev treba opraviti na podlagi objektivnih ra?unovodskih meril, ki so splošno priznana in specifi?na za DDV. Poleg tega trdi, da bi dav?na osnova, kjer je to ustrezno, morala vklju?evati stroške pridobitve zemljiš?a.

56. Menim, tako kot nemška vlada in vlada Združenega kraljestva, da ?len 11(A)(1)(c) Šeste direktive ne nasprotuje temu, da se znesek stroškov pridobitve ali gradnje, ki ustreza delu stavbe, ki ga dav?ni zavezanec uporablja za zasebne potrebe, porazdeli na obdobje popravka odbitkov v zvezi z DDV, dolo?enega na podlagi ?lena 20 Šeste direktive.

57. Preden navedem razloge, na katerih temelji to stališ?e, se mi zdi koristno na kratko pojasniti, kakšna je povezava med obdobji, dolo?enimi v ?lenu 20(2) Šeste direktive, in ?lenom 6(2)(a) te direktive.

58. Kot navajata tože?a stranka in Komisija, v Šesti direktivi ni razloga, iz katerega bi bilo treba obdobje popravka iz ?lena 20(2) navedene direktive uporabiti v okviru ?lena 6(2)(a) te direktive.

59. ?len 20 Šeste direktive se namre?, kadar dav?ni zavezanec uporablja isto blago za poslovne in zasebne potrebe, nanaša na položaj, v katerem se je odlo?il vklju?iti med poslovna sredstva svojega podjetja samo del blaga, ki ga uporablja za poslovne namene. V tem primeru je dav?ni zavezanec lahko odbil vstopni davek na stroške pridobitve ali gradnje navedenega blaga

samo sorazmerno z delom, ki ga uporablja za poslovne namene.

60. Cilj navedenega ?lena 20 je omogo?iti popravek tega odbitka glede na spremembe, ki so se pojavile pozneje pri uporabi blaga dav?nega zavezanca glede na prvotni obra?un, ali ker je navedeni odbitek temeljil na napa?nem obra?unu.

61. ?len 20(2) Šeste direktive dolo?a, da je ta popravek mogo?e opraviti samo v dolo?enem obdobju, ki na?eloma traja pet let. Vendar pa dolo?a, da se to obdobje pri nepremi?ninah lahko podaljša. V prvi razli?ici Šeste direktive se je to obdobje lahko podaljšalo na deset let. Z za?etkom veljavnosti Direktive 95/7 pa se lahko podaljša na dvajset let.

62. Kadar se dav?ni zavezanec kot v tem primeru odlo?i, da bo stavbo v celoti vklju?il med poslovna sredstva podjetja, in je torej upravi?en do odbitka celotnega vstopnega davka na stroške njene pridobitve ali gradnje, je treba uporabiti ?len 6(2) Šeste direktive. Zasebna uporaba dela stavbe se, kot smo videli, šteje za opravljanje storitev za pla?ilo. Na podlagi te zadnje dolo?be dav?ni zavezanec poravna DDV na stroške pridobitve ali gradnje v zvezi z delom stavbe, ki ga uporablja za zasebne potrebe.

63. ?e se ta del stavbe s?asoma zmanjša ali pove?a, se mehanizem popravka iz ?lena 20 Šeste direktive ne uporablja. Ta sprememba bo v zadevnem dav?nem obdobju izražena v deležu stroškov pridobitve ali gradnje, upoštevanem pri dolo?itvi zneska dav?ne osnove iz ?lena 11(A)(1)(c) Šeste direktive.

64. ?e pa se stavba, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, proda, se roki iz ?lena 20(2) Šeste direktive izkažejo za upoštevnne. ?e se ta prodaja zgodi v obdobju popravka odbitkov v zvezi z DDV iz ?lena 20(2) navedene direktive, se v skladu s tretjim odstavkom istega ?lena za stavbo šteje, kakor da jo je zadevna oseba uporabljala za poslovni namen do konca tega obdobja, odbitek DDV na stroške pridobitve ali gradnje stavbe pa se lahko torej popravi *a posteriori*.

65. Iz teh dolo?b tudi izhaja, da ?e se stavba proda po poteku tega obdobja, tak popravek *a posteriori* ni ve? mogo?. V tem primeru torej obstaja tveganje neobdav?ene kon?ne potrošnje.

66. Nemška vlada in vlada Združenega kraljestva prav zato, da bi prepre?ili tako tveganje, trdita, da mora biti dav?no osnovno za DDV za zasebno uporabo stavbe, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, mogo?e izra?unati na podlagi obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV, dolo?enega v nacionalnem pravu v skladu s ?lenom 20(2) Šeste direktive.

67. Menim, da je trditev teh vlad mogo?e sprejeti iz teh razlogov. Prvi?, države ?lanice imajo pri izvajanju ?lena 11(A)(1)(c) Šeste direktive diskrecijsko pravico. Drugi?, dolo?itev sporne dav?ne osnove glede na dolžino obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV je v skladu s ciljem ?lena 6(2) Šeste direktive. Tretji?, taka dolo?itev je tudi združljiva s ciljem uskladitve dav?ne osnove, ki se ga prizadeva dose?i z navedeno direktivo.

68. V zvezi s prvo to?ko naj opozorim, da ?len 11(A)(1)(c) Šeste direktive dolo?a, da so dav?na osnova pri dobavah iz ?lena 6(2) Šeste direktive „celotni stroški dav?nega zavezanca za opravljene storitve“. Kot poudarja predložitveno sodiš?e, ta pojem v Šesti direktivi ni opredeljen.

69. Iz besedila tega člena 6(2) pa se vseeno lahko izpeljejo te informacije. Izraz „strošek“ je opredeljen kot uporaba denarja, zlasti za druge namene, kot so naložbe.(17) Dobesedni pomen izraza „celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“ je torej relativno širok in nenatančen.(18) Po mojem mnenju se lahko razume tako, da pomeni vse stroške, ki so bili in so potrebni za izvedbo storitev. Ta pojem se torej lahko razume tako, da označuje vse stroške pridobitve ali izdelave blaga, ki je predmet navedene storitve, poleg tekočih stroškov.

70. Dalje, dejstvo, da se uporaba poslovnega sredstva podjetja davčnega zavezanca za zasebne potrebe šteje za opravljanje storitev za plačilo, to je dlje trajajoči postopek, logično vodi do mnenja, da mora biti plačilo DDV na te stroške porazdeljeno.

71. Iz te obravnave in cilja, ki si ga zakonodajalec prizadeva doseči s členom 6(2) Šeste direktive, je mogoče tudi izpeljati, da je treba to porazdelitev opraviti po celotni življenjski dobi sredstva. Ustaljena sodna praksa je namreč, da je cilj te določbe zagotoviti enako obravnavanje davčnih zavezancev in končnih potrošnikov.(19) Gre za to, da se davčnemu zavezancu, ki je lahko pri nakupu blaga, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, odbil DDV, prepreči, da se izogne plačilu DDV, ko to blago vzame iz premoženja svojega podjetja za zasebne namene in ima tako neupravičene prednosti v primerjavi z običajnim potrošnikom, ki blago kupi in plača DDV.(20)

72. Porazdelitev po celotni življenjski dobi blaga tako pomeni prednost, ker omogoča, da se davčna osnova prilagodi glede na morebitne spremembe dela sredstva, ki ga je davčni zavezanec namenil za zasebne potrebe. Sodišče je torej v zgoraj navedeni sodbi Enkler razložilo davčno osnovo iz člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive tako, da obsega stroške, ki so povezani s samim blagom, kot je amortizacija zaradi obrabe blaga,(21) kot opozarja predložitveno sodišče.

73. Vprašanje, ki se postavlja v tem sporu, se nanaša na to, ali je ta razlaga člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive edina, ki je združljiva s pravom Skupnosti. Z drugimi besedami, presoditi je treba, ali imajo države članice pri izvajanju te določbe diskrecijsko pravico, na podlagi katere bi bile upravičene porazdeliti povračilo DDV v zvezi z uporabo blaga za zasebne namene na krajše obdobje, ki temelji na obdobju popravka odbitkov v zvezi z DDV.

74. Menim, da države članice imajo tako diskrecijsko pravico.

75. Nesporno je, da se v nasprotju z drugimi določbami Šeste direktive(22) člen 11(A)(1)(c) ne sklicuje na nacionalno pravo za opredelitev svojega pomena in podrožja uporabe. Pojem „celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“ je torej avtonomen pojem prava Skupnosti, ki ga ni mogoče prepustiti diskrecijski pravici vsake države članice.(23)

76. Kljub temu pa Šesta direktiva ne vsebuje vseh informacij, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti enotno vsebino tega pojma v vsej Uniji. Niti besedilo navedenega pojma niti sistem, v katerega spada, po mojem mnenju ne omogočata, da se z gotovostjo ugotovi, da je treba stroške pridobitve ali gradnje zadevnega sredstva nujno porazdeliti na celotno življenjsko dobo tega sredstva. Vsekakor pa Šesta direktiva ne določa, na podlagi česa bi bilo treba izračunati amortizacijo zaradi obrabe sredstva.

77. Preveriti je torej treba, ali je določitev davčne osnove za sporni DDV glede na dolžino obdobja popravka odbitkov v skladu s cilji člena 6(2) Šeste direktive in same Direktive.

78. Kar zadeva prvo tožko, je, kot smo videli, cilj člena 6(2) zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki je, potem ko je odbil celotni DDV, plačan na stroške pridobitve ali izdelave sredstva, to sredstvo vzel iz podjetja, in končnega potrošnika, ki bi moral nositi ta davek pri pridobitvi ali izdelavi enakega sredstva.

79. Določitev davčne osnove za DDV v zvezi z zasebno uporabo glede na dolžino obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV, da se v primeru prodaje ob poteku tega obdobja prepreči neobdavčena končna potrošnja, je v skladu s tem ciljem.

80. Menim, da zgoraj navedena sodba Seeling ne izpodbija te analize.

81. Res je, da je bilo Sodišče v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, soočeno s trditvijo nemške vlade v zvezi s tveganjem neobdavčene končne potrošnje v primeru prodaje stavbe, oproščene DDV, po poteku obdobja popravka odbitkov. Prav tako je očitno, da je Sodišče navedlo, da dejstvo, da to obdobje popravka lahko samo delno popravi odbitek vstopnega DDV, izhaja iz preiščljene odločitve zakonodajalca Skupnosti in da je bilo navedeno obdobje za investicijsko blago v obliki nepremičnin podaljšano na dvajset let, da bi se upoštevala gospodarska doba trajanja takega blaga.(24)

82. Vendar je po mojem mnenju obseg tega odgovora treba presojati glede na okoliščine, v katerih je bil dan.

83. Ob nastanku dejstev v zgoraj navedeni zadevi Seeling je nemška zakonodaja določala, da je treba davčno osnovo za DDV za zasebno uporabo stavbe, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, izračunati na podlagi obrabe stavbe. Nemška vlada je želela postaviti pod vprašaj sodno prakso, v skladu s katero ima davčni zavezanec, ki se odloči, da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, in ki nato del te stavbe uporablja za zasebne potrebe, pravico do odbitka vstopnega DDV od vseh stroškov pridobitve ali gradnje navedene stavbe.

84. To izpodbijanje je oprla na člen 13(B)(b) Šeste direktive, v skladu s katerim je dajanje v najem nepremičnine na celoma oproščeno DDV, tako da ne omogoča odbitka vstopnega DDV. Trdila je, da ker se v členu 6(2), prvi pododstavek, (a) Šeste direktive uporaba poslovnega sredstva podjetja za zasebne potrebe šteje za opravljanje storitev za plačilo in ker je ta uporaba z vidika končne potrošnje najbolj podobna dajanju v najem, se oprostitev iz člena 13(B)(b) navedene direktive uporablja po analogiji.

85. V podporo tej analizi je trdila, da neobstoj odbitka vstopnega davka pomeni prednost, ker preprečuje neobdavčeno potrošnjo v primeru prodaje stavbe, oproščene DDV, po poteku desetletnega obdobja popravka.

86. Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Seeling zavrnilo trditev nemške vlade, ki temelji na uporabi člena 13(B)(b) Šeste direktive. Razsodilo je, da uporaba stanovanja v stavbi, ki jo je davčni zavezanec v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, za njegovo zasebno rabo ne spada na področje uporabe te določbe, ker ne pomeni pravega dajanja v najem v smislu te določbe.(25)

87. V tem okviru je navedlo, da ?eprav se lahko zgodi, da zaradi dejstva, da se dav?nemu zavezancu dovoli, da stavbo v celoti vklju?i med poslovna sredstva svojega podjetja in torej odbije vstopni DDV na vse stroške gradnje, kon?na potrošnja ne bo obdav?ena, ker lahko obdobje popravka iz ?lena 20(2) Šeste direktive samo delno popravi odbitek vstopnega DDV, ki se je izvedel, ko je bila stavba zgrajena, je to rezultat preišljene odlo?itve zakonodajalca Skupnosti in ne more nalagati široke razlage ?lena 13(B)(b) te direktive.

88. Kot nemška vlada in vlada Združenega kraljestva menim, da Sodiš?e v zgoraj navedeni sodbi Seeling ni nameravalo izpodbijati obsega cilja ?lena 6(2) Šeste direktive.

89. To sodbo razumem kot ponovno potrditev ustaljene sodne prakse, v skladu s katero ima dav?ni zavezanec, ki se odlo?i, da bo stavbo v celoti vklju?il med poslovna sredstva svojega podjetja, in ki nato del te stavbe uporablja za zasebne potrebe, na eni strani pravico do odbitka vstopnega DDV na vse stroške gradnje navedene stavbe in na drugi strani, kot posledico te pravice, obveznost pla?ati DDV na znesek stroškov za to uporabo.

90. ?eprav Sodiš?e v navedeni sodbi ugotavlja, da je sposobnost tega sistema, da zagotovi popolno enakost med dav?nim zavezancem in kon?nim potrošnikom, omejena, po mojem mnenju ne postavlja pod vprašaj na?ela, v skladu s katerim mora nacionalni zakonodajalec ?im bolj prepre?evati neobdav?eno kon?no potrošnjo.

91. Glede na te elemente se mi ne zdi sporno, da je namen nemške vlade, da se prepre?i neobdav?ena kon?na potrošnja v primeru odsvojitve blaga, oproš?enega DDV, po poteku obdobja popravka odbitkov, dejansko v skladu s ciljem ?lena 6(2) Šeste direktive.

92. Tej analizi bi bilo mogo?e ugovarjati, da nemška vlada s tem, ko skrajša obdobje povra?ila DDV na obdobje popravka odbitkov, prav tako ustvari tveganje neobdav?ene kon?ne potrošnje. Ta vlada je namre? navedla, da ?e bo zadevna oseba še naprej uporabljala stavbo za zasebne namene po koncu desetletnega obdobja, stroški pridobitve ali gradnje ne bodo ve? del dav?ne osnove. Zasebna uporaba bo nato torej obdav?ena samo na podlagi teko?ih stroškov, ki jih ustvarja stavba.

93. Taka izklju?itev stroškov pridobitve ali gradnje iz dav?ne osnove se zdi upravi?ena, ker bo odbitek vstopnega davka v celoti povrnjen. Vendar pa bo to povra?ilo izra?unano glede na del stavbe, ki se uporablja za zasebne namene v 10-letnem obdobju. ?e po koncu tega obdobja dav?ni zavezanec uporablja ve?ji del stavbe za zasebne namene, je treba zavzeti stališ?e, da uporaba tega dodatnega dela za zasebne namene ne bo obdav?ena. Na tej stopnji vprašanje ostaja odprto.

94. Kljub temu menim, da ta morebitna pomanjkljivost v sistemu ne more postaviti pod vprašaj združljivosti sporne nemške zakonodaje s ciljem ?lena 6(2) Šeste direktive.

95. Dolo?itev dav?ne osnove za DDV glede na obdobje popravka odbitkov namre? po mojem mnenju pomeni še eno prednost v korist enakega obravnavanja dav?nega zavezanca in kon?nega potrošnika. Ta prednost se nanaša na pove?anje zneska DDV, ki ga letno pla?uje dav?ni zavezanec iz naslova zasebne uporabe. To pove?anje prispeva k zmanjšanju neenakosti zadevnih položajev zaradi finan?ne prednosti, ki jo dav?nemu zavezancu prinaša razporeditev dolga, v primerjavi s kon?nim potrošnikom, ki mora pla?ati celotni DDV ob pridobitvi ali gradnji blaga.

96. Nazadnje menim, da določitev davčne osnove za DDV glede na dolžino obdobja popravka odbitkov ostaja v sprejemljivih mejah glede na cilj Šeste direktive.
97. Cilj te direktive je, kot kaže njen naslov, določiti osnovo za odmero DDV enotno in v skladu s pravili Skupnosti.(26) Obseg tega cilja pa je vseeno izražen zmerno v deveti uvodni izjavi prve različice Šeste direktive, v skladu s katero je cilj te direktive dobiti „primerljive“ rezultate v vseh državah članicah. Glede na diskrecijsko pravico, ki je s členom 20 Šeste direktive podeljena državam članicam, menim, da sporna nacionalna zakonodaja izpolnjuje ta pogoj.
98. Sklicevanje na ta člen 20 se mi pri tej presoji zdi upoštevno iz teh razlogov. Kot člen 20 naj bi se člena 6(2) in 11(A)(1)(c) Šeste direktive uporabljala za položaj, v katerem je blago, za katero je bil DDV, plačan na njegove stroške pridobitve ali gradnje, odbiten, nato namenjeno uporabi, za katero DDV ni odbiten. Gre za dodatne določbe Šeste direktive, ki obravnavajo položaje, v katerih je blago predmet mešane uporabe, to pomeni, da se sočasno uporablja za namene dejavnosti in za zasebne potrebe.
99. Poleg tega imata mehanizma, predvidena s temi različnimi določbami, primerljive gospodarske učinke.(27) V obeh primerih gre za povračilo DDV, ki ga je davčni zavezanec odbil in ki mora nazadnje ostati v njegovo breme.
100. Treba je ugotoviti, da je državam članicam s členom 20 Šeste direktive priznana razmeroma široka diskrecijska pravica pri določitvi dolžine obdobja popravka odbitkov v zvezi z nepremičninami, ker lahko določijo obdobje od pet do dvajset let.
101. Glede na povezave, ki obstajajo med mehanizmom iz člena 20 Šeste direktive in mehanizmom iz člena 6(2) iste direktive, se mi določitev davčne osnove za zasebno uporabo stavbe, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, glede na dolžino obdobja popravka odbitkov ne zdi v nasprotju s ciljem uskladitve osnove za odmero davka, zastavljenim s Šesto direktivo.
102. Res je, da bi rešitev, ki jo zagovarja Komisija in pri kateri bi bile države članice pozvane, naj na podlagi objektivnih in splošno priznanih meril določijo pravila za amortizacijo v celotni življenjski dobi nepremičnine, morda lahko privedla do enotnejše osnove za odmero.
103. Vendar, čeprav se taka rešitev lahko zdi zaželena, se mi zdi, da glede na sedanjo vsebino Šeste direktive ne upravičuje izpodbijanja analize, v skladu s katero sporna nemška zakonodaja ne prekorači diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice pri določitvi davčne osnove iz člena 11(A)(1)(c) navedene direktive.
104. Poleg tega je vlada Združenega kraljestva, ki je trdila, da ne obstajajo skupna pravila na področju amortizacije, na obravnavi resno dvomila o možnosti, da bi rešitev, ki jo je predlagala Komisija, privedla do večje usklajenosti. Res je, da če pogledamo mednarodne računovodske standarde, ki sta jih leta 2002 sprejela Evropski parlament in Svet Evropske unije(28) za izboljšanje primerljivosti računovodskih izkazov javnih družb, ugotovimo, da je za dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti mogoče uporabljati različne metode amortiziranja.(29)
105. Ob koncu te analize je treba sprejeti še stališče do tega, ali naj se v davčno osnovo vključijo stroški pridobitve zemljišča, na katerem je stavba zgrajena, kadar so bili ti stroški predmet DDV in je davčni zavezanec odbil ta davek.

106. Kot nemška vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija menim, da je v takem primeru te stroške treba vključiti v davčno osnovo za DDV za zasebno uporabo.

107. Po eni strani v besedilu člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive ne najdem odločilnega razloga za njihovo izključitev. Pojem „celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“ dobesedno zajema vse stroške, nastale za zagotovitev te storitve. Stroški pridobitve zemljišča, na katerem je bila zadevna stavba zgrajena, *a priori* spadajo med te stroške.

108. Po drugi strani bi bila izključitev teh stroškov iz davčne osnove očitno v nasprotju s ciljem člena 6(2) Šeste direktive, katerega namen je, kot smo videli, zagotoviti enako obravnavanje davčnih zavezancev in končnih potrošnikov. Če bi zadnjenavedeni nosili breme DDV na stroške pri pridobitvi stavbnega zemljišča, bi bilo v nasprotju z navedenim ciljem, če bi davčne zavezance razbremenili tega davka.

109. V tem postopku ni bilo jasno določeno, ali je tožena stranka pri pridobitvi zemljišča, na katerem je bila stavba zgrajena, morala plačati DDV in ali je lahko odbila ta davek. Odgovor na to vprašanje je odvisen od presoje dejstev, za katero je pristojno nacionalno sodišče.

110. Glede na vse te elemente predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, na podlagi katere se v davčno osnovo za DDV v zvezi z zasebno rabo dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, letno všteje del stroškov pridobitve ali gradnje stavbe glede na dolžino obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV, določenega v skladu s členom 20 Šeste direktive. V to davčno osnovo je treba, kjer je to ustrezno, vključiti stroške pridobitve zemljišča, na katerem je stavba zgrajena.

V – Predlog

111. Glede na zgornje ugotovitve Sodišča predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Finanzgericht München, odgovori:

Člen 11(A)(1)(c) 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, na podlagi katere se v davčno osnovo za DDV v zvezi z zasebno rabo dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, letno všteje del stroškov pridobitve ali gradnje stavbe glede na dolžino obdobja popravka odbitkov v zvezi z DDV, določenega v skladu s členom 20 Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena. Ta davčna osnova mora vključevati stroške pridobitve zemljišča, na katerem je bila zgrajena stavba, ko je bil ta nakup obdavčen z DDV in je davčni zavezanec odbil ta davek.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – 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, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG.

- 4 – Tože?a stranka je na obravnavi ta pojem opredelila kot skupnost, ki jo sestavljata dve osebi ali ve? oseb, ki imajo hišo in jo dajejo v najem.
- 5 – Naj opozorim, da sta v skladu s ?lenom 13(B)(b) Šeste direktive lizing ali dajanje v najem nepremi?nin – razen izjemoma – oproš?ena DDV, vendar pa na podlagi ?lena 13(C)(a) iste direktive države ?lanice lahko dovolijo dav?nim zavezancem pravico do izbire za obdav?itev teh transakcij.
- 6 – Sodba z dne 26. septembra 1996 (C?230/94, Recueil, str. I?4517).
- 7 – Isto, to?ka 36.
- 8 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Enkler, to?ka 35.
- 9 – Predložitveno sodiš?e ne pojasni podlage za to oprostitev. Verjetno gre za ?len 13(B)(g) Šeste direktive, na podlagi katerega države ?lanice pod pogoji, ki jih dolo?ijo, oprostijo dobave objektov po njihovi prvi uporabi.
- 10 – Sodba z dne 8. maja 2003 (C?269/00, Recueil, str. I?4101).
- 11 – Isto, to?ka 54.
- 12 – Sodba z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C?291/92, Recueil, str. I?2775, to?ka 27).
- 13 – Sodba z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, ZOdl., str. I-3039, to?ka 24).
- 14 – Sodba z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C?434/03, ZOdl., str. I?7037, to?ka 23 in navedena sodna praksa).
- 15 – Glej zgoraj navedeno sodbo Seeling, to?ka 41 in navedena sodna praksa.
- 16 – To?ka 24.
- 17 – Glej *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, zal. Dictionnaires Le Robert, Pariz, 1996, str. 595.
- 18 – Kar zadeva izraz „celotni stroški“, glej v drugih jezikovnih razli?icah Šeste direktive „Betrag der Ausgaben“ v nemš?ini, „uitgaven“ v nizozemš?ini, „the full cost“ v angleš?ini, „udgifter“ v danš?ini in „spese sostenute“ v italijanš?ini.
- 19 – Zgoraj navedena sodba Enkler, to?ka 35.
- 20 – Prav tam, to?ka 33.
- 21 – To?ka 36. Sodiš?u je bilo v tej zadevi postavljeno vprašanje o dolo?itvi dav?ne osnove za izra?un DDV v zvezi z zasebno uporabo avtodoma, ki je bil v celoti del poslovnih sredstev podjetja, v nekaterih obdobjih leta. Razsodilo je, da je treba upoštevati del stroškov, kot jih je opredelilo v to?ki 36, sorazmeren z razmerjem med skupnim trajanjem dejanske uporabe blaga na eni strani in trajanjem dejanske uporabe tega blaga za druge namene kot za namene podjetja na drugi strani (to?ka 37).

22 – V zvezi s tem glej člen 4(3)(b) Šeste direktive glede pojma „gradbena zemljišča“ in člen 13(A)(1)(c) iste direktive glede pojma „medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti“.

23 – Glej v tem smislu sodbo z dne 1. februarja 1977 v zadevi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Recueil, str. 113, točki 10 in 11).

24 – Zgoraj navedena sodba *Seeling*, točki 54 in 55.

25 – Prav tam, točke od 49 do 52.

26 – Sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi *Breitsohl* (C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 48).

27 – Zgoraj navedena sodba *Uudenkaupungin kaupunki*, točka 30.

28 – Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (UL L 243, str. 1).

29 – Glej, na primer, člena 47 in 62 mednarodnega računovodskega standarda MRS 16, *Opredmetena osnovna sredstva*, iz Priloge k Uredbi Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 (UL L 261, str. 1).