

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 1. marca 2012(1)

Zadeva C-334/10

X

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva – Odbitek vstopnega davka – Adaptacija poslovnega objekta, da se bodo njegovi deli začasno uporabljali v zasebne namene – Obdavčitev zasebne uporabe”

I – Uvod

1. V okviru obsežne sodne prakse s področja odbitka vstopnega davka v skupnem sistemu davka na dodano vrednost se je že zgodaj oblikovalo posebno področje s svojo izjemno sodno prakso, ki se nanaša izključno na odbitek vstopnega davka pri nabavi investicijskega blaga, ki se uporablja za dejavnost in tudi v zasebne namene davčnega zavezanca.(2) To se nanaša zlasti na stavbe in osebna motorna vozila, ki jih davčni zavezanec več let uporablja za dejavnost in tudi v zasebne namene. Za obdavčitev dodane vrednosti, ustvarjene v okviru dejavnosti, je pomembna samo uporaba tega blaga za dejavnost in zato se mora samo v tem delu nevtralizirati predhodna davčna obremenitev tega blaga. Davčno tehnični in praktični prenos tega preprostega načela pa povzroča veliko težav.
2. V tej zvezi je pojasnjena pravica do odbitka vstopnega davka v primeru stavbe, ki je bila že v začetku zgrajena za dejavnost in tudi v zasebne namene. Davčni zavezanec lahko v tem primeru najprej uveljavlja odbitek celotnega vstopnega davka za gradnjo stavbe, vendar mora v nadaljevanju za izravnavo obdavčiti zasebno rabo stavbe.(3) Tako se sčasoma delno popravi prvotni odbitek vstopnega davka.
3. Kako pa je v primeru – in to vprašanje se postavlja v okviru obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe – odbitka vstopnega davka pri poznejših preureditvah stavbe – ki se je sprva uporabljala izključno za dejavnost –, namenjenih temu, da bi se ta stavba delno in samo začasno uporabljala kot zasebno stanovanje?

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Člen 17 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

(77/388/EGS)(4), v razli?ici, ki se je uporabljala v letu 2000(5) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ureja „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ tako:

„[...]

2. Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, je dav?ni zavezanec upravi?en, da odbije od davka, ki ga je dolžan pla?ati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je pla?al na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

5. Transakcije dav?nega zavezanca so praviloma obdav?ene na podlagi ?lena 2 Šeste direktive, ki dolo?a:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo;

[...]“

6. ?len 6(2) Šeste direktive razširja dav?no obveznost iz ?lena 2, to?ka 1, Šeste direktive tako:

„2. Za opravljanje storitev za pla?ilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo dav?nega 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 dav?ni zavezanec opravi brezpla?no za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

[...]“

7. Naslov VIII Šeste direktive „Dav?na osnova“ vsebuje ?len 11, ki dolo?a:

„A. Na ozemlju države

1. Dav?na osnova:

[...]

(c) pri dobavah iz ?lena 6(2) so celotni stroški dav?nega zavezanca za opravljene storitve;

[...]“

B – *Nizozemsko pravo*

8. V skladu z navedbami predložitvenega sodiš?a daje ?len 15 Zakona o prometnem davku iz leta 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) podjetniku pravico do odbitka vstopnega davka za storitve, ki jih je opravil za podjetje.

III – Dejansko stanje in vprašnji za predhodno odločanje

9. V postopku v glavni stvari se prereka zakonitost odločbe o naknadni odmeri prometnega davka za leto 2000.
10. Davčni zavezanec je družba z neomejeno odgovornostjo brez statusa pravne osebe, ki pa je kljub temu tožena stranka v sporu o glavni stvari. V letu 2000 se je družba ukvarjala s trgovino na debelo z avtomobilskimi laki. Njena edina družbenika sta zakonca.
11. Zakonca sta leta 1999 kupila skladišče, ki sta ga uporabljala za trgovino na debelo. V začetku leta 2000 se je del podstrešja skladišča preuredil začasno prebivanje družbenikov in njihovih otrok. Pri tem sta se vgradili strešni okni ter so se uredili predsoba, kopalnica in stranišče. Za ta dela je bil zaračunan davek na dodano vrednost (DDV).
12. Družbenika sta tako preurejeno podstrešje 23 mesecev uporabljala kot stanovanje. Nato je bilo podstrešje preurejeno v poslovne namene in se je začelo uporabljati kot pisarna in izobraževalni prostor. Strešna okna, predsoba, kopalnica in stranišče niso bili spremenjeni.
13. Davčni zavezanec je v celoti odbil DDV, ki ga je plačal za preureditev podstrešja. Nizozemska davčna uprava je zagovarjala stališče, da odbitek tega davka ni bil upravičen, kolikor se je nanašal na strešna okna in predsobo, saj je bila le izdelava kopalnice in stranišča namenjena dejavnosti.
14. To odločbo je potrdilo sodišče prve stopnje z obrazložitvijo, da so bila dela vgradnje obeh strešnih oken in ureditev predsobe izvedena izključno zato, da bi družbenika tam lahko prebivala.
15. Zoper navedeno sodbo je davčni zavezanec vložil kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden, ki je Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:
- „Ali ima davčni zavezanec, ki del investicijskega blaga, pripadajočega poslovnim sredstvom njegovega podjetja, začasno uporablja v zasebne namene – v skladu s členi 6(2), prvi pododstavek, (a) in (b), 11(A)(1)(c) in 17(2) Šeste direktive –, pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za trajno adaptacijo, ki je bila opravljena izključno za zasebno rabo? Ali je za odgovor na to vprašanje pomembno, ali je bil davčnemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga zaračunan DDV, ki ga je odbil?“
16. V postopku pred Sodiščem sta pisna stališča predložili nizozemska vlada in Evropska komisija. Obravnava ni bila opravljena.

IV – Pravna presoja

17. Vprašnji za predhodno odločanje, ki ju bom v nadaljevanju obravnavala skupaj, se nanašata na obstoj pravice do odbitka vstopnega davka v posebnih okoliščinah, kot jih je pojasnilo predložitveno sodišče.
18. Pogoje za pravico do odbitka vstopnega davka v obravnavanem primeru določa člen 17(2)(a) Šeste direktive. V skladu z navedenim členom mora po eni strani davčnemu zavezancu storitve, za katere je plačal DDV (vstopne transakcije), opraviti drug davčni zavezanec. Po drugi strani se morajo te vstopne transakcije uporabljati za njegove obdavčljive transakcije (izstopne transakcije).
19. Vstopne transakcije, pri katerih je v obravnavanem primeru sporna upravičenost do odbitka vstopnega davka, so samo storitve, ki so se opravile za ureditev podstrešja v zvezi z vgradnjo

dveh strešnih oken in ureditvijo predsobe (v nadaljevanju: adaptacija).

20. Predmet vprašanj za predhodno odločanje pa ni pravica do odbitka vstopnega davka v zvezi z nakupom že obstoječe stavbe, na kateri se je opravila adaptacija. Davčna obravnava nakupa te stavbe z vidika DDV je v okviru drugega vprašanja za predhodno odločanje pomembna samo glede morebitnega vpliva na odbitek vstopnega davka v zvezi z adaptacijo.

21. Da bi omogočala odbitek vstopnega davka, bi se morala ta adaptacija na podlagi člena 17(2) Šeste direktive uporabiti za obdavčljive izstopne transakcije. Ker se je adaptacija sprva izvedla za zasebno uporabo, ki ji je pozneje sledila poslovna raba v obliki uporabe podstrešja kot pisarne in izobraževalnega prostora, je treba dodatno upoštevati sodno prakso v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, na kar so pravilno opozorili vsi udeleženci postopka.

22. Najprej bom (pod A) navedeno sodno prakso, katere pogoji za odbitek vstopnega davka ne izhajajo neposredno iz določb Direktive, predstavila, nato pa bom (pod B) preučila, ali se lahko uporabi v obravnavanem primeru.

A – Sodna praksa v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene

1. Vključitev investicijskega blaga

23. Na podlagi ustaljene sodne prakse – nazadnje sodbe Lennartz(6) – ima davčni zavezanec pri uporabi investicijskega blaga za dejavnost in tudi v zasebne namene glede DDV izbiro, da to blago ali v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, ali da ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju – in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV –, ali pa da ga v svoje podjetje vključi le toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost.(7)

24. Če se odloči za vključitev investicijskega blaga v poslovna sredstva podjetja v celoti, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, na celoma v celoti in takoj odbiten.(8)

25. To se ne nanaša samo na vstopni davek na nakup končnega blaga, temveč tudi – kar je pomembno zlasti pri stavbah – na vstopni davek, ki ga je dolžan plačati za izdelavo blaga,(9) na primer za pridobitev gradbenega materiala ali gradbene storitve. V tem primeru se vprašanja vključitve blaga in njegove uporabe nujno nanašajo na izdelano blago in ne na storitve za njegovo izdelavo.

2. Uporaba za obdavčljive izstopne transakcije

26. Če se blago v mešani uporabi v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja, se mora uporaba blaga v zasebne namene posledično obdavčiti v skladu s členom 6(2), prvi pododstavek, (a), v povezavi s členom 2, točka 1, Šeste direktive.(10) Tako naj bi se preprečilo, da bi bil davčni zavezanec deležen neupravičene ugodnosti glede na končnega potrošnika(11) in da se zasebna končna potrošnja davčna zavezanca ne bi obdavčila.(12)

27. Glede na navedeno pomeni uporaba blaga v zasebne namene obdavčljivo izstopno transakcijo v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive.(13) Pogoji za odbitek vstopnega davka na podlagi te določbe so s tem izpolnjeni tudi za del investicijskega blaga, ki se uporablja v zasebne namene. Če pa obdavčitev zasebne uporabe ni mogoča, se kljub vključitvi investicijskega blaga v celoti ne more priznati pravica do odbitka vstopnega davka. Tak primer je lahko podan, če niso izpolnjeni pogoji iz člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive.(14)

28. Poleg tega se na podlagi sodbe Puffer sodna praksa v zvezi z odbitkom vstopnega davka v

primeru investicijskega blaga, ki se delno uporablja v zasebne namene, ne uporabi tudi, če se investicijsko blago sicer uporablja delno v zasebne namene in delno za dejavnost, vendar davčni zavezanec investicijsko blago na področju dejavnosti uporablja izključno za oproščene izstopne transakcije.(15) V takem primeru je blago sicer v mešani uporabi, vendar v okviru opravljanja dejavnosti niso podane obdavčljive transakcije. Iz tega izhaja, da se mora v skladu s sodno prakso uporaba blaga za dejavnost – vsaj delno – obdavčiti, da sploh lahko nastane pravica do odbitka vstopnega davka za investicijsko blago v mešani uporabi.

29. Posledično je treba za presojo odbitka vstopnega davka pri pridobitvi ali izdelavi investicijskega blaga, ki se delno uporablja v zasebne namene, preučiti obdavčitev njegove uporabe za dejavnost in tudi obdavčitev njegove uporabe v zasebne namene.

3. Smisel in namen

30. Glede predstavljene sodne praksi so že večkrat obstajali pomisleki, vendar jo je Sodišče po temeljitem preizkusu vedno ponovno potrdilo.(16)

31. Razlog za to, da se davčnemu zavezancu v primeru investicijskega blaga v mešani uporabi kljub delni zasebni uporabi prizna celotna vključitev blaga v poslovna sredstva podjetja, s čimer se mu namreč prizna odbitek vstopnega davka v celoti, je v tem, da se mu omogočijo poznejše spremembe uporabe v obliki povečanja deleža uporabe za dejavnost, brez negativnih posledic za obdavčitev.(17)

32. Če bi namreč davčni zavezanec investicijsko blago v mešani uporabi lahko vključil le delno, v obsegu uporabe za dejavnost, odbitka vstopnega davka za del blaga, ki se uporablja v zasebne namene, ne bi mogel uveljavljati. Del blaga, ki se uporablja v zasebne namene, bi se v tem primeru ohranil v zasebnemu premoženju. Zaradi poznejše uporabe dela blaga, vključenega v zasebno premoženje, v poslovne namene ne more naknadno nastati pravica do odbitka. Šesta direktiva ne določa nobenega takega popravnega mehanizma.(18)

33. Z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(19) je zakonodajalec Unije to težavo že rešil, vendar šele za poznejša obdobja, kot je merodajno obdobje v postopku v glavni stvari.(20) Na podlagi člena 168a, ki je bil vključen v trenutno veljavno Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(21), se pri nepremetninah v mešani uporabi – in za države članice opcijsko tudi pri drugem blagu – prizna samo še delna pravica do odbitka vstopnega davka. Vendar pa se ta delna izključitev pravice do odbitka vstopnega davka povezuje z možnostjo popravka pri pozneje spremenjenih deležih uporabe.

B – Uporaba sodne prakse v obravnavanem primeru

34. Tako je treba pojasniti, ali ima davčni zavezanec v okoliščinah postopka v glavni stvari v skladu s predstavljeno sodno prakso v zvezi z odbitkom vstopnega davka za investicijsko blago, ki se delno uporablja v zasebne namene, v zvezi z adaptacijo pravico do odbitka vstopnega davka v celoti.

35. Kot je pravilno navedla Komisija, glede tega ne bi bilo nobenih dvomov, če bi se adaptacija opravila pred pridobitvijo stavbe. Pri pridobitvi stavbe, ki se delno uporablja kot skladišče in delno kot stanovanje, bi imel davčni zavezanec pravico, da stavbo v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, s čimer bi imel pravico do odbitka vstopnega davka v celoti, medtem ko bi se uporaba stanovanja v zasebne namene morala naknadno obdavčiti.

36. Enako bi veljalo, če bi davčni zavezanec stavbo sam zgradil in če bi že od vsega začetka del stavbe predvidel za prebivanje.

37. Glede na navedeno je treba odgovoriti na vprašanje, ali lahko le okoliščina, da je bila adaptacija opravljena šele pozneje, vpliva na drugačno presojo pravice do odbitka vstopnega davka. Glede tega je treba, prvič, ugotoviti, ali se davčnemu zavezancu glede na adaptacijo priznava pravica do popolne vključitve investicijskega blaga v poslovna sredstva podjetja (k temu pod točko 1). Drugič, preučiti je treba obdavčitev poslovne uporabe in tudi obdavčitev zasebne uporabe tega investicijskega blaga (k temu pod točko 2).

1. Vključitev investicijskega blaga v poslovna sredstva podjetja

38. Kot je bilo že obrazloženo, je pravica do odbitka vstopnega davka pri storitvah za izdelavo investicijskega blaga odvisna od vključitve izdelanega investicijskega blaga v poslovna sredstva podjetja.(22) Za izdelano investicijsko blago mora obstajati pravica do popolne vključitve v poslovna sredstva podjetja. Samo v tem primeru je glede storitev za njegovo izdelavo podana načelna pravica do odbitka vstopnega davka v celoti.

39. Ker gre v obravnavanem primeru za adaptacijo že obstoječe stavbe, je treba najprej pojasniti, kaj se šteje za izdelano investicijsko blago (glej točki (a) in (b)), preden se lahko preuči upravičenost do njegove popolne vključitve v poslovna sredstva podjetja (točka (c)).

a) Enotna ali posebna obravnava adaptacije

40. V obravnavanem primeru sta dve možnosti: adaptacija se lahko šteje za naknadne stroške za izgradnjo stavbe ali za stroške izdelave ločenega investicijskega blaga.

41. Če bi se adaptacija štela za del stroškov izgradnje celotne stavbe, bi bila pravica do odbitka vstopnega davka zanjo odvisna od vključitve stavbe, na kateri se je opravila adaptacija. Če je bila stavba v celoti vključena v poslovna sredstva podjetja, bi načeloma za adaptacijo obstajala pravica do odbitka vstopnega davka v celoti.

42. Ob upoštevanju navedenega sploh ne bi bilo pomembno, da je bila adaptacija opravljena izključno za ureditev stanovanja v zasebne namene. Če se namreč davčnemu zavezancu za izgradnjo stavbe dobavi veliko blaga in storitev, se odbitek vstopnega davka v skladu s sodno prakso v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, prav tako ne presoja za vsako vstopno transakcijo posebej.(23)

43. Davčni zavezanec pa lahko stavbo, ki jo je zgradil, v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja. Zaradi tega ima glede vseh vstopnih transakcij, ki so bile opravljene za izgradnjo stavbe, načeloma pravico do odbitka vstopnega davka v celoti. To velja, čeprav se lahko praviloma določi posamezne vstopne transakcije v izključno zasebne namene, kot na primer dobava okna, ki se vgradi v del stavbe, namenjen zasebni uporabi.

44. Tudi v sodni praksi v zadevi Bakcsi, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, se ne govori neposredno proti skupni obravnavi poznejše adaptacije in prvotnih stroškov izgradnje. V tej zadevi je Sodišče sicer ugotovilo, da vključitev investicijskega blaga ne vpliva na vprašanje, ali je podana pravica do odbitka vstopnega davka pri vstopnih transakcijah za uporabo in vzdrževanje tega investicijskega blaga.(24) V skladu z navedeno sodbo se pravica do odbitka za vstopne transakcije, ki so primeroma namenjene uporabi in vzdrževanju stavbe, presoja neodvisno od tega, ali je ta stavba vključena med poslovna sredstva podjetja.

45. Vendar pa je predložitveno sodišče že samo opozorilo na to, da izdatki za adaptacijo v

obravnavanem primeru ne vključujejo nobenih stroškov uporabe ali vzdrževanja.(25) Tudi sama menim, da pri tej adaptaciji ne gre za vstopne transakcije, ki zagotavljajo uporabo ali ohranitev stavbe v dobrem stanju, temveč je bila z njo oblikovana sama stavba, s tem ko je bila spremenjena njena oblika in možnost uporabe. Sodba Bakcsi se tako ne more uporabiti.

46. Vendar iz te sodne prakse izhaja natečaj, da se mora vključitev vstopne transakcije v poslovna sredstva podjetja za vsako vstopno transakcijo natečajoma obravnavati ločeno.

47. Navedeno je tudi v skladu z ustaljeno sodno prakso na področju obdavčitve izstopnih transakcij. V skladu s to iz člena 2 Šeste direktive izhaja, da je treba vsako dobavo ali storitev praviloma obravnavati kot ločeno in samostojno.(26)

48. Nadalje je treba upoštevati sodno prakso, po kateri je lahko do odbitka vstopnega davka upravičen samo, kdor pri pridobitvi vstopne transakcije deluje kot davčni zavezanec.(27) Kdor blago pridobi izključno v svoje zasebne namene, pa deluje kot zasebnik in ne kot davčni zavezanec v smislu Šeste direktive.(28)

49. Če pa bi se odbitek vstopnega davka pri vseh poznejših adaptacijah pogojeval s vključitvijo stavbe, bi moral biti dovoljen tudi pri naknadnih adaptacijah, opravljenih v izključno zasebne trajne namene. Po mojem mnenju to ne bi več ustrezalo zahtevam navedene sodne prakse. Vstopna transakcija, ki se v celoti in trajno uporablja v zasebne namene, se ne more šteti za delovanje davčnega zavezanca. V nasprotnem primeru ne bi bilo več mogoče razmejiti med delovanjem neke osebe kot davčnega zavezanca in delovanjem te osebe kot zasebnika, kar se zahteva v sistemu davka na dodano vrednost.

50. Poleg tega posledice enotne davčne obravnave stavbe in naknadnih adaptacij z vidika davka na dodano vrednost tudi ne bi bile združljive z natečajom davčne nevtralnosti. Na podlagi tega natečaja se lahko določeni osebi plačilo DDV naloži samo, ko se ta nanaša na blago ali storitve, ki jih ta oseba uporablja v zasebne namene, ne pa tudi za opravljanje svoje obdavčljive poklicne dejavnosti.(29)

51. Enotna obravnava stavbe in naknadnih adaptacij pa bi tudi povzročila, da davčni zavezanec, ki je na stavbi opravil trajne adaptacije izključno v poslovne namene, zanje ne bi mogel uveljavljati odbitka vstopnega davka, če je bila stavba pred tem v celoti vključena v zasebno premoženje. V tem primeru bi moral davčni zavezanec dokončno nositi breme davka na dodano vrednost, ki ga je plačal od adaptacij, čeprav so bile namenjene opravljanju njegove poklicne dejavnosti.

52. Ob upoštevanju navedenega pomeni s strani sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, implicitno priznana enotna obravnava vstopnih transakcij, ki so namenjene izgradnji stavbe v mešani uporabi,(30) izjemo, ki je upravičena iz praktičnih razlogov, zlasti ob upoštevanju tesne časovne povezanosti storitev izgradnje. S to skupno obravnavo se upošteva okoliščina, da bi pri večjem številu vstopnih transakcij, ki so potrebne za izgradnjo neke stavbe, vključitev vsake posamezne vstopne transakcije ali med zasebne ali med podjetniške namene, povzročila velike težave pri razmejitvah in znatne administrativne stroške. Vendar to ne velja za razmerje med prvotno izgradnjo stavbe in naknadnimi adaptacijami, ki se lahko obravnavajo ločeno, ker jih je mogoče ločiti in med seboj niso tesno časovno povezane.

53. Sicer je v sodni praksi Sodišča že dolgo priznano, da so lahko različni deli enotnega blaga vključeni ali v zasebno premoženje ali v poslovna sredstva podjetja.(31) Z vidika davka na dodano vrednost tako ni nič neobičajnega, če se posamezni deli stavbe obravnavajo različno.

54. Posledí?no tako odbitek vstopnega davka pri naknadnih adaptacijah investicijskega blaga ne bi smel biti odvisen od vklju?itve investicijskega blaga. V zvezi s tem se strinjam s stališ?em nizozemske vlade, da le dejstvo, da je bila stavba vklju?ena v poslovna sredstva podjetja dav?nega zavezanca, ne pomeni tudi avtomati?ne vklju?itve adaptacij med poslovna sredstva podjetja.

b) Ukrepi preureditve kot lo?eno investicijsko blago

55. ?e je torej treba odbitek vstopnega davka pri naknadnih adaptacijah na?eloma presojati neodvisno od vklju?itve stavbe, se nadalje postavlja vprašanje, ali se je s temi adaptacijami izdelalo lo?eno investicijsko blago.

56. V tej zvezi bi bilo sprejemljivo stališ?e, da so vsi ukrepi adaptacije za ureditev stanovanja na podstrešju skupaj povzro?ili nastanek lo?enega investicijskega blaga v obliki stanovanja. Sem ne bi spadali samo strešni okni in predsoba kot posledica v postopku v glavni stvari sporne adaptacije. Tudi izdelava kopalnice in straniš?a, za katero je dav?ni zavezanec že uveljavljal odbitek vstopnega davka, bi bila v tem primeru del tega lo?enega investicijskega blaga.

57. Ali je treba za dolo?itev merodajnega investicijskega blaga vgradnjo strešnih oken in ureditev predsobe lo?iti od izdelave kopalnice in straniš?a, je dejansko vprašanje, ki spada v presojo predložitvenega sodiš?a. Za to presojo je odlo?ilno, ali so bili ukrepi preureditve strešnih oken, predsobe, kopalnice in straniš?a tako tesno stvarno in ?asovno povezani, da bi bilo to mogo?e primerjati s povezanostjo storitev za izgradnjo stavbe.

58. Na vsak na?in po mojem mnenju ni prepri?ljivega razloga, da preurejenega stanovanja kot celote ali lo?eno od strešnih oken in predsobe ne bi mogli šteti za lo?eno investicijsko blago.

59. Kot je navedel že generalni pravobranilec P. Mengozzi, so bistvene zna?ilnosti definicije investicijskega blaga, kot jo je treba uporabljati v povezavi s sodno prakso v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, trajna narava tega blaga in spremljajo?a amortizacija njegovih nabavnih stroškov.(32) Te lastnosti izpolnjujejo preurejeno stanovanje ter tudi v okviru sporne adaptacije vgrajeni strešni okni in urejena predsoba.

60. Te ugotovitve ne spreminja niti okoliš?ina, da so stanovanje ter tudi strešni okni in predsoba del drugega investicijskega blaga.

61. Sicer je generalni pravobranilec P. Mengozzi menil, da je, kar zadeva blago, ki po nakupu investicijskega blaga postane njegov del in pri tem pove?a njegovo vrednost, zaradi preprostosti skupnega sistema DDV bolje, da se sodna praksa v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, ne uporabi, temve? da se vstopni davek neposredno porazdeli. Vendar pa se je pri tem skliceval le na stroške vzdrževanja, torej nadomestitev že obstoje?ega dela investicijskega blaga z novim.(33)

62. Obravnavani primer pa se ne nanaša na take stroške vzdrževanja, temve? na izdelavo novih delov stavbe, ki jih prej ni bilo. Ker se izdelava novih delov stavbe v mešani uporabi po vsej verjetnosti ne bo pojavljala pretirano pogosto, tudi ni mogo?e pri?akovati, da bo dav?no upoštevanje ve?jega števila investicijskega blaga znotraj ene stavbe posebej zapletena naloga.

63. Na podlagi ugotovitve, da so lahko celo strešni okni in predsoba ločeno investicijsko blago, končno tudi ni treba preizkusiti vprašanja, ali se načela sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, uporabljajo tudi za drugo blago poleg investicijskega blaga.(34)

c) Delna zasebna uporaba

64. Končno je načelna pravica do odbitka celotnega vstopnega davka pri adaptacijah odvisna še od tega, ali se izdelano investicijsko blago – v obravnavanem primeru torej ali preurejeno stanovanje ali vgrajeni strešni okni in predsoba – uporablja za dejavnost in tudi v zasebne namene. V tem primeru bi se lahko investicijsko blago v celoti vključilo v poslovna sredstva podjetja.

65. Če bo predložitveno sodišče ugotovilo, da je treba preurejeno stanovanje kot celoto šteti za ločeno investicijsko blago, bi se to lahko vključilo v poslovna sredstva podjetja. Zdi se namreč, da se je v postopku v glavni stvari ugotovilo, da so se deli preurejenega stanovanja – in sicer kopalnica in stranišče – od vsega začetka uporabljali tudi za dejavnost.(35) V postopku v glavni stvari sporna adaptacija v zvezi z vgradnjo strešnih oken in ureditvijo predsobe bi v tem primeru pomenila del izdelave blaga, ki se je uporabljalo v zasebne namene in tudi za dejavnost. V tem primeru bi se moralo preurejeno stanovanje obravnavati enako kot zasebna stavba, ki je bila zgrajena za mešano uporabo. Za kakšen namen sta se pri tem vgradili strešni okni in je bila urejena predsoba, ne bi bilo pomembno, ker je odločilna mešana uporaba investicijskega blaga kot celote.(36)

66. Vprašani za predhodno odločanje, ki ju je predložilo predložitveno sodišče, pa se nanašata izključno na odbitek vstopnega davka pri adaptaciji, ki se je opravila izključno za zasebno uporabo. Ob upoštevanju mojih dosedanjih ugotovitev je to vprašanje upravičeno, če gre pri strešnih oknih in predsobi za ločeno investicijsko blago. Za odgovor na predhodno vprašanje, če bo predložitveno sodišče v okviru svoje dejanske presoje prišlo do tega sklepa, bom v nadaljevanju preizkus opravila pod predpostavko, da so strešni okni in predsoba ločeno investicijsko blago.

67. V tem primeru je obravnavani primer drugačen od dosedanje sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene. Strešni okni in predsoba so se časovno zaporedno uporabljali v različne namene: zakonca sta strešni okni in predsobo, v skladu z dejanskim stanjem, ki ga je ugotovilo predložitveno sodišče, sprva uporabljala izključno v zasebne namene v okviru svojega zasebnega stanovanja, zatem pa izključno za dejavnost v okviru uporabe podstrešja kot pisarne in izobraževalnega prostora. Ali lahko v takem primeru govorimo o mešani uporabi v smislu sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, je zaradi tega treba podrobneje preizkusiti v nadaljevanju.

i) Sodba Lennartz

68. V zvezi s tem je nizozemska vlada pravilno opozorila na nujnost preizkusa, ali sta zakonca, ki sta pridobila storitve za adaptacijo, sploh delovala kot davčni zavezanec. Kajti samo kdor pri pridobitvi vstopne transakcije deluje kot davčni zavezanec, je lahko upravičen do odbitka vstopnega davka.(37) V skladu s sodno prakso pa davčni zavezanec, ki blago pridobi izključno za zasebno rabo, deluje kot zasebnik in ne kot davčni zavezanec v smislu Šeste direktive.(38)

69. Če bi bila pomembna samo začetna raba, bi zakonca adaptacijo opravila izključno v zasebne namene, zaradi česar ne bi delovala kot davčni zavezanec in ne bi imela pravice do

odbitka vstopnega davka.

70. Če bi bila pomembna samo za etna raba, se tudi ne bi mogla uporabiti sodna praksa v zvezi z odbitkom vstopnega davka za investicijsko blago, ki se delno uporablja v zasebne namene. V tem primeru ne bi bila podana niti mešana uporaba niti ne bi bila podana – poleg zasebne uporabe – obdavčljiva uporaba investicijskega blaga za dejavnost.

71. Za odgovor na vprašanje, ali je treba sprva izključno zasebno uporabo, pozneje pa izključno uporabo za dejavnost, že od vsega začetka šteti za delno uporabo za dejavnost, menim, da je treba spet izhajati iz izhodišča: iz sodbe Lennartz.

72. V tej sodbi je Sodišče določilo podlage, na katerih temelji od tistega časa ustaljena sodna praksa v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene. V tej sodbi se je opredelilo tudi glede vprašanj poznejše uporabe za dejavnost. Sodišče je ugotovilo, da lahko samo položaj, v katerem posameznik deluje ob dobavi vstopnih transakcij, določi obstoj pravice do odbitka.(39) Posameznik, ki blago pridobi za dejavnost, po ne to tudi takrat kot davčni zavezanec, če blaga takoj ne uporablja v te namene.(40)

73. Ali se vstopne transakcije pridobijo za poznejšo dejavnost, je tako dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh okoliščin dejanskega stanja. Sem spada vrsta zadevnega blaga ter obdobje med nakupom blaga in njegovo uporabo za gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca.(41)

74. Čeprav je ta sodba s samega začetka razvoja sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu v mešani uporabi, že vsebuje temeljne usmeritve.

75. Kot je bilo že navedeno, se je sodna praksa v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, razvila zaradi nezmožnosti popravka za davčnega zavezanca v primeru poznejše uporabe blaga, ki je vključeno v zasebno premoženje, za dejavnost. Kjer je blago pridobljeno kot del zasebnega premoženja davčnega zavezanca, noben odbitek ni mogoč, čeprav je to blago nato uporabljeno za dejavnost.(42)

76. Ob upoštevanju navedenega ne bi bilo upravičeno, da se davčnemu zavezancu, ki ima izdatke za investicijsko blago, ki se sicer ne bo takoj, temveč pozneje v celoti uporabljalo za dejavnost, ne bi priznal odbitek vstopnega davka v celoti. Sprva le zasebna, pozneje pa le uporaba za dejavnost je namreč primer z najverjetnimi mogočimi negativnimi davčnimi posledicami, ki jih lahko davčni zavezanec utрпи zaradi spremembe uporabe nekega blaga in katerih preprečevanje je razlog za razvoj sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene.

77. Ti sklepi, ki izhajajo iz sodne prakse, so po mojem mnenju skladni tudi z najnovejšo sodbo Puffer.

78. Sicer je Sodišče v tej sodbi ugotovilo, da do odbitka vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, niso upravičeni davčni zavezanci, ki opravljajo le transakcije, oproščene davka. Vendar pa v takem primeru davčni zavezanec zaradi davčne oprostitve svoje dejavnosti nikoli, tudi v prihodnje, ne opravlja obdavčljivih transakcij. V skladu s smislom in z namenom sodne prakse v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, če se opravlja le dejavnost, oproščena davka, tudi ni razloga za uporabo te sodne prakse, ker na podlagi člena 17(2) Šeste direktive uporaba investicijskega blaga za dejavnost v nobenem trenutku ne omogoča odbitka vstopnega davka.

79. Tukaj pa ne gre za tak primer. Trgovanje z avtomobilskimi laki, s čimer se je ukvarjal davčni

zavezanec, namreč ni dejavnost, oproščena davka.

ii) Dokaz o poznejši uporabi za dejavnost

80. Jasno je, da pravica do popolne vključitve investicijskega blaga v poslovna sredstva podjetja kljub začetni izključni zasebni rabi pomeni določeno nevarnost zlorab.

81. To velja zlasti ob upoštevanju, da v skladu s sodno prakso namen, ki je povezan s pridobitvijo vstopne transakcije, izhaja izključno iz namena uporabe davčnega zavezanca, ki je izkazan z objektivnimi indici ob tej pridobitvi, in ne iz poznejše dejanske uporabe vstopne transakcije. To je Sodišče izrecno ugotovilo za prve investicijske izdatke davčnega zavezanca pred začetkom opravljanja dejanske poslovne dejavnosti.⁽⁴³⁾ Menim, da ni razloga za drugačno obravnavo poznejših investicijskih izdatkov v okviru opravljanja dejavnosti.

82. Vendar je treba poudariti, da morajo tudi na podlagi te sodne prakse obstajati objektivni indici o namenu davčnega zavezanca, da se investicijsko blago, ki se sprva uporablja izključno v zasebne namene, pozneje uporablja za dejavnost. Za objektivni vidik se je že v sodbi Lennartz štela vrsta blaga in obdobje do nameravane uporabe za dejavnost.⁽⁴⁴⁾

83. Iz tega izhaja, da obstaja investicijsko blago, kot na primer naknadno vgrajena savna v skladišču trgovine na debelo z avtomobilskimi laki, ki se po naravi stvari v delujočem podjetju praviloma lahko uporablja samo v zasebne namene. Prav tako se bo nameravana poznejša uporaba za dejavnost toliko težje objektivno dokazala, kolikor bolj bo v oddaljeni prihodnosti.

84. Poleg tega je treba poudariti, da le možnost poznejše uporabe za dejavnost nikakor ne zadošča. Taka domneva bi omogočila odbitek vstopnega davka za vse vstopne transakcije, ki jih pridobi davčni zavezanec. V prihodnosti načrtovana uporaba za dejavnost mora biti konkretna in dokazljiva. V zvezi s tem je treba izhajati iz tega, da iz začetne zasebne rabe sprva izhaja domneva o nameri izključno zasebne rabe. To domnevo bi moral davčni zavezanec ovreči s predložitvijo objektivnih dokazov.

85. V obravnavanem primeru je gotovo, da se je adaptacija sprva opravila izključno v zasebne namene, in sicer zaradi vgradnje delov stanovanja. Temu je sledila poslovna raba prostorov kot pisarne in izobraževalnega prostora. Ker se predsoba in strešni okni po preureditvi prostorov za dejavnost niso spremenili, so se preureditve pozneje uporabljale za dejavnost.

86. Iz predstavljenega dejanskega stanja v postopku v glavni stvari pa po mojem mnenju ne izhaja jasno, ali je bila ta poznejša raba za dejavnost nameravana – in izkazana z objektivnimi indici – že med izvedbo adaptacije, torej ob pridobitvi vstopnih transakcij.

87. Vprašanje za predhodno odločanje po eni strani omenja adaptacijo, ki se je opravila izključno zaradi zasebne uporabe. Če navedeno razlagamo tako, da uporaba teh vstopnih transakcij za dejavnost v trenutku izvedbe adaptacije ni bila načrtovana, bi bil odbitek vstopnega davka vnaprej izključen. V trenutku pridobitve vstopnih transakcij zakonca v zvezi s tem ne bi delovala kot davčni zavezanec, ker bi bile storitve opravljene izključno v zasebne namene. V tem primeru ne bi obstajala pravica do odbitka vstopnega davka glede adaptacij.

88. Po drugi strani se je uporaba dela skladišča kot stanovanja za zakonca v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča od vsega začetka naletela na prepreko. Tako sta morda zakonca naletela, kako bosta preureditve uporabljala po tem, ko stanovanja ne bosta več uporabljala. Poleg tega bi se lahko odločba prve stopnje, ki je bila predložena skupaj s predlogom za sprejetje predhodne odločbe, razumela tako, da se je od vsega začetka naletela na poznejša poslovna uporaba.⁽⁴⁵⁾

89. Ali je bila od vsega začetka podana namera poznejše uporabe strešnih oken in predsobe za dejavnost in ali to namero potrjujejo objektivni dokazi, mora kot dejansko vprašanje končno ugotoviti predložitveno sodišče.

2. Uporaba za obdavčljive izstopne transakcije

90. Če bo predložitveno sodišče ugotovilo namero mešane uporabe strešnih oken in predsobe, ki je obstajala od pridobitve vstopnih transakcij, ali če bo izhajalo iz domneve, da je preurejeno stanovanje kot celota merodajno investicijsko blago, bi imela družba kot davčni zavezanec v skladu s sodno prakso v zvezi z odbitkom vstopnega davka pri investicijskem blagu, ki se delno uporablja v zasebne namene, pravico, da to blago v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja.

91. Da bi bila v zvezi s tem pridobljena tudi pravica do odbitka vstopnega davka v celoti, bi moral biti podan namen davčnega zavezanca, da adaptacijo v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive v celoti uporabi za obdavčljive izstopne transakcije. To je v obravnavanem primeru odvisno od nameravane uporabe izdelanega investicijskega blaga.

92. Če se je investicijsko blago nameravalo uporabljati za dejavnost – v primeru preurejenega stanovanja glede delne rabe kopalnice in stranišča za dejavnost, v primeru strešnih oken in predsobe od njihove uporabe kot dela pisarne in izobraževalnega prostora –, se izstopne transakcije na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive obdavčujejo v okviru opravljanja trgovske dejavnosti davčnega zavezanca.

93. Če se je investicijsko blago nameravalo uporabljati v zasebne namene, pride v poštev obdavčitev izstopnih transakcij na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, v povezavi s členom 2, točka 1, Šeste direktive.

a) Uporaba blaga na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive

94. Na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive se uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca obdavčuje.

95. Če je preurejeno stanovanje oziroma strešni okni in predsoba ločeno investicijsko blago, ki se lahko v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja, se mora v skladu z navedenim členom njihova zasebna uporaba za potrebe zakoncev samostojno obdavčiti.

96. Zaradi te ločenosti tudi ni pomembno, ali je investicijsko blago, s katerim je dejansko povezano preurejeno stanovanje oziroma strešni okni in predsoba, dalo pravico do odbitka davka na dodano vrednost v celoti ali deloma. Zaradi tega je treba Hoge Raad na njegovo drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da za odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje ni pomembno, ali je bil davčnemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga zaračunan DDV, ki ga je odbil.

97. Sicer pa zasebna uporaba preurejenega stanovanja oziroma strešnih oken in predsobe v obravnavanem primeru tudi ni oproščena davka.

98. Sicer mora Sodišče v zadevi BLM (C-436/10) še odločiti o tem, ali se člen 13(B)(b) Šeste direktive, ki določa davčno oprostitve za dajanje v najem nepremičnin, uporablja za uporabo stavbe v zasebne namene, ki je hkrati obdavčljiva na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive. Vendar se tam vprašanje postavlja v okviru posebnega primera, v katerem del stavbe uporablja oseba, ki se pravno razlikuje od družbe, ki je davčni zavezanec.

99. V obravnavanem primeru pa je družba, ki je davčni zavezanec, brez statusa pravne osebe. Poleg tega vprašanja za predhodno odločanje izhajata iz predpostavke, da davčni zavezanec investicijsko blago uporablja zase in ne za katero drugo osebo. Za tak primer je že bilo odločeno, da se davčna oprostitve iz člena 13(B)(b) Šeste direktive ne uporablja za davčni zakonski dejanski stan iz člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive.⁽⁴⁶⁾

100. S tem je posledično tudi nameravana uporaba merodajnega investicijskega blaga v zasebne namene obdavčena na podlagi člena 2, točka 1, v povezavi s členom 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive.

b) Opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, (b), Šeste direktive

101. Člen 6(2), prvi pododstavek, (b), Šeste direktive pa se v obravnavanem primeru ne more uporabiti.

102. Pri uporabi storitev za adaptacijo s strani zakoncev ne gre za izstopne transakcije, kot je bilo delno navedeno. Da bi te storitve utemeljevale odbitek vstopnega davka, so se morale opraviti za družbo, ki je davčni zavezanec. Zato gre pri njih za vstopne transakcije.

103. Za izstopne transakcije gre nasprotno pri uporabi blaga, ki je bilo izdelano z vstopnimi transakcijami, torej preurejenega stanovanja oziroma strešnih oken in predsobe. Ker gre torej za uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, se uporablja izključno člen 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive.

V – Predlog

104. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Hoge Raad, odgovori:

Davčni zavezanec, ki del investicijskega blaga, pripadajočega poslovnim sredstvom njegovega podjetja, začasno uporablja v zasebne namene, ima v skladu s členom 17(2) Šeste direktive pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za trajno adaptacijo, ki je bila opravljena izključno za zasebno rabo in zaradi katere nastane ločeno investicijsko blago, če ima davčni zavezanec takrat, ko je bila adaptacija opravljena, z objektivnimi indici dokazan namen, da bo na ta način izdelano investicijsko blago uporabljal za svoje obdavčljive transakcije, čeprav bo ta raba šele sledila zasebni rabi. Ta pravica do odbitka vstopnega davka obstaja ne glede na to, ali je bil davčnemu zavezancu za nabavo investicijskega blaga, na katerem je bila opravljena adaptacija, zaračunan DDV, ki ga je odbil.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Prvič v sodbi Sodišča z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795), nazadnje v sodbi Sodišča z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjunt (C-118/11).

- 3 – Glede tega glej točka 23 in naslednje.
- 4 – UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.
- 5 – Za leto 2000 se uporablja člen 17 Šeste direktive, v različici iz člena 28f te direktive, ki je bil dodan z Direktivo Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (91/680/EGS, UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160), in kolikor je pomembno za obravnavani primer, spremenjen z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274). V obravnavanem primeru je merodajna ta različica, ker so se preureditve, v zvezi s katerimi je v postopku v glavni stvari sporna pravica do odbitka, izvedle v letu 2000.
- 6 – V opombi 2 navedena sodba Lennartz, točka 35.
- 7 – Sodbe Sodišča z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 20); z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi (C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 25); z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 40); z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 46); z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 23); z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 34); z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 21); z dne 12. februarja 2009 v zadevi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, ZOdl., str. I-839, točka 32) in z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer (C-460/07, ZOdl., str. I-3251, točka 39) ter zgoraj v opombi 2 navedena sodba Eon Aset Menidjmont (točka 53).
- 8 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba Puffer, točka 40 in navedena sodna praksa; glej tudi v opombi 2 navedeno sodbo Lennartz, točka 35.
- 9 – Zgoraj v opombi 7 navedene sodbe Seeling, točki 43 in 47; Wollny, točka 24, in Puffer, točka 42.
- 10 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba Puffer, točka 41 in navedena sodna praksa.
- 11 – Zgoraj v opombi 7 navedeni sodbi Wollny, točka 32, in Puffer, točka 54; v tem smislu že sodba Sodišča z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 33).
- 12 – Glej sodbo Sodišča z dne 27. junija 1989 v zadevi Kühne (50/88, Recueil, str. 1925, točka 29).
- 13 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba Puffer, točka 41 in navedena sodna praksa.
- 14 – V tem smislu zgoraj v opombi 7 navedena sodba Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (točke od 38 do 40); v skladu z navedeno sodbo ni pravice do odbitka vstopnega davka, če se investicijsko blago uporablja za transakcije, za katere se sistem DDV ne uporablja, ki pa se ne šteje za izvedeno v „druge namene“ kot v namene dejavnosti podjetja v smislu člena 6(2), prvi pododstavek, (a), Šeste direktive.
- 15 – V tem smislu zgoraj v opombi 7 navedena sodba Puffer, točka 49.

- 16 – Zgoraj v opombi 7 navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens in Puffer; posebej v zvezi z zemljiš?i glej zgoraj v opombi 7 navedeno sodbo Seeling.
- 17 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljene 10. novembra 1992 v zadevi Mohsche (C-193/91, Recueil, str. I-2615, to?ka 18) in 6. aprila 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, to?ki 39 in 49).
- 18 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba Puffer, to?ka 44. Ob upoštevanju navedenega je treba upoštevati tudi morebitno finan?no (likvidnostno) korist, ki jo daje ta predpis dav?nemu zavezancu v primerjavi s kon?nim potrošnikom: v tem smislu zgoraj v opombi 7 navedena sodba Puffer, to?ke od 55 do 57; glej tudi zgoraj v opombi 7 navedeno sodbo Wollny, to?ka 38.
- 19 – UL L 10, str. 14.
- 20 – Direktiva 2009/162/EU se je morala v skladu z njenim ?lenom 2 v nacionalno zakonodajo prenesti do 1. januarja 2011.
- 21 – UL L 347, str. 1.
- 22 – Glej to?ko 25 zgoraj.
- 23 – Glej to?ko 25 zgoraj.
- 24 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba Bakcsi, to?ka 33.
- 25 – Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, to?ka 3.4.6.
- 26 – Sodba Sodiš?a z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, ZOdl., str. I-11079, to?ka 35 in navedena sodna praksa); glede storitev glej tudi sodbo Sodiš?a z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, to?ka 29).
- 27 – V tem smislu v opombi 2 navedena sodba Lennartz (to?ka 8) in sodba z dne 2. junija 2005 v zadevi Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, ZOdl., str. I-4685, to?ka 32).
- 28 – Sodba Sodiš?a z dne 6. maja 1992 v zadevi de Jong (C-20/91, Recueil, str. I-2847, to?ka 17).
- 29 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba HE, to?ka 48.
- 30 – Glej zgoraj v opombi 7 navedene sodbe Seeling, to?ki 43 in 47; Wollny, to?ka 24, in Puffer, to?ka 42.
- 31 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba Armbrecht, to?ki 19 in 20.
- 32 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Mengozzija, predstavljeni 22. decembra 2008 v zadevi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, ZOdl., str. I-839, to?ka 67).
- 33 – Glej zgoraj v opombi 32 navedene sklepne predloge Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, to?ka 73.
- 34 – Glej zgoraj v opombi 32 navedene sklepne predloge Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, to?ka 59 in naslednje.

- 35 – Glej k temu sodbo *Gerechtshof te Leeuwarden* z dne 7. septembra 2007, št. BK 1024/04, točka 2.5, ki je bila skupaj s predlogom za sprejetje predhodne odločbe predložena kot odločba predhodne stopnje.
- 36 – Glej točki 42 in 43 zgoraj.
- 37 – V tem smislu zgoraj navedeni sodbi *Lennartz*, opomba 2, točka 8, in *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, opomba 27, točka 32.
- 38 – V opombi 28 navedena sodba *de Jong*, točka 17.
- 39 – V tem smislu zgoraj v opombi 2 navedena sodba *Lennartz* (točka 8); prav tako sodba *Sodišča* z dne 30. marca 2006 v zadevi *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 38).
- 40 – V opombi 2 navedena sodba *Lennartz*, točka 14.
- 41 – V tem smislu zgoraj navedene sodbe *Lennartz*, opomba 2, točka 21; *Bakcsi*, opomba 7, točka 29, in *Eon Aset Menidjunt*, opomba 2, točka 58.
- 42 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljeni 20. januarja 2005 v zadevi *Charles in Charles-Tijmens* (C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 75).
- 43 – Sodba *Sodišča* z dne 8. junija 2000 v zadevi *Breitsohl* (C-400/98, Recueil, str. I-4321, točki 34 in 35); glej tudi sodbo *Sodišča* z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah *Gabalfriša* in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 44 – V opombi 2 navedena sodba *Lennartz*, točka 21.
- 45 – Glej sodbo *Gerechtshof te Leeuwarden* z dne 7. septembra 2007, št. BK 1024/04, točka 2.3.
- 46 – Zgoraj v opombi 7 navedena sodba *Seeling*.