

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 8. decembra 2011(1)

Zadeva C-594/10

T. G. van Laarhoven

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

„Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva – Odbitek vstopnega davka – Omejitev – Prejšnja zakonodaja, ki se še naprej uporablja v prehodnem obdobju – Sprememba obstoječe omejitve, ki zneskovno pomeni njeno povečanje – Osebnostno vozilo, ki se uporablja tako za namene opravljanja dejavnosti kot tudi za zasebne namene – Obdavčitev zasebne uporabe“

I – Uvod

1. Pravica do odbitka vstopnega davka se na celotno ne more omejevat. Šesta direktiva o davku na dodano vrednost(2) in njena naslednica, Direktiva o sistemu davka na dodano vrednost(3), vendarle še naprej dopuščata uporabo prejšnje nacionalne zakonodaje, ki omejuje pravico do odbitka vstopnega davka, če je zadevna ureditev že veljala ob začetku veljavnosti Šeste direktive o davku na dodano vrednost. Kako pa je s kasnejšimi spremembami takšne ureditve, s katerimi se pravica do odbitka vstopnega davka, le kar zadeva znesek, še bolj omejuje? Za odgovor na to vprašanje se v obravnavanem primeru v bistvu prosi Sodišče. V zvezi s tem pa je treba tudi pojasniti, ali je tukaj merodajno nizozemsko ureditev dejansko treba presojeti na podlagi predpisov Unije o odbitku vstopnega davka ali morda na podlagi določb o obdavčitvi zasebne uporabe. Navedena ureditev namreč tako v primeru, če se osebno vozilo uporablja za namene opravljanja dejavnosti, kot tudi če se uporablja za zasebne namene, dopušča takojšnji in celotni odbitek vstopnega davka in samo za zasebno uporabo določa letno pavšalno naknadno obdavčitev.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

2. Člen 6 Šeste direktive z naslovom „Opravljanje storitev“ med drugim določa:

„2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

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

[...]

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

3. Naslov VIII Šeste direktive „Davčna osnova“ vsebuje člen 11, ki, kolikor je pomembno za obravnavani primer, določa:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

[...]

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

[...]“

4. Člen 17 Šeste direktive z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ v razlici iz člena 28f, točka 1, te direktive med drugim določa:

„2. 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 ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

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

[...]“

5. Člen 20 Direktive z naslovom „Popravki odbitkov“ določa:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

(a) če je ta odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

(b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane, in v primeru tatvine.

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka,

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

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

[...]"

B – Nizozemsko pravo

6. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča je Nizozemska v okviru prenosa Šeste direktive obdržala ureditev, ki omejuje odbitek vstopnega davka v zvezi z osebnimi vozili, ki jih podjetnik ne uporablja le v okviru svoje dejavnosti, temveč tudi za zasebne namene.⁽⁴⁾ V skladu s to ureditvijo se najprej odbije davek na dodano vrednost, ki bremeni posest – vključno z nabavo – osebnega vozila, in sicer kot da bi se vozilo uporabljalo izključno v okviru opravljanja dejavnosti. Na koncu leta pa pride do naknadne obdavčitve. Naknadna obdavčitev se izračuna na podlagi fiksnega odstotka pavšalnega zneska, ki se v okviru pobiranja dohodnine obravnava kot odvzem za zasebne namene. Pri tem pavšalnem znesku gre za odstotek cene po ceniku ali vrednosti vozila.

7. V teku časa je prišlo do različnih sprememb te ureditve, ki so, skladno z navedbami predložitvenega sodišča, v večini primerov povzročile zmanjšanje dokončnega zneska, ki se odbije.

8. Po eni strani se je omenjeni fiksni odstotek večkrat spremenil. Medtem ko je ob začetku veljavnosti Šeste direktive znašal 12 %, je bil postopno spremenjen na 12,5 %, 13,5 % in 13 %; od 1. januarja 1992 pa ponovno velja stopnja 12 %. Na drugi strani se je znesek odvzema, za katerega se je uporabljal ta fiksni odstotek, v vmesnem času dvignil. Medtem ko je na začetku znašal najmanj 20 % cene vozila po ceniku, se je kasneje v določenih primerih, zlasti če se je vozilo uporabljalo za zasebne namene za več kot določeno število kilometrov, dvignil na 24 % in nato na 25 %. Od 1. januarja 2004 do v obravnavanem primeru merodajnega davčnega obdobja je znesek odvzema znašal najmanj 22 %, razen če se je vozilo letno uporabljalo za zasebne namene za manj kot 500 km. Tudi v teku časa spremenjena umestitev izmeničnega prometa kot uporaba v okviru dejavnosti ali kot zasebna uporaba je lahko povzročila zvišanje zneska odvzema v določenih časovnih obdobjih.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

9. T. G. van Laarhoven ima na Nizozemskem pisarno za davčno svetovanje, ki je enoosebno podjetje. Leta 2006 sta med sredstva njegovega podjetja zaporedno spadali dve osebni vozili, ki ju je uporabljal tako za namene opravljanja dejavnosti kot tudi za zasebne namene. V obračunu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za četrto četrtletje je v okviru zasebne uporabe preko 500 km v letu 2006 prijavil znesek 538 EUR kot dolgovani DDV, nato pa je ta obračun izpodbijal in zahteval povračilo tega zneska. Ker ni uspel niti z ugovorom niti s tožbo na prvi stopnji, je vložil kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden. Med drugim je zatrjeval, da merodajni nizozemski davčni predpisi kršijo klavzulo „standstill“ iz člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive.

10. Na podlagi tega je Hoge Raad Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje spremembam ureditve – kakršna je ta v tej zadevi – ki omejuje odbitek in v okviru katere je država članica nameravala uporabiti možnost (ohranitve) izključitve odbitka za določeno blago in storitve, ki jo predvideva ta

določba, če se je v večini primerov znesek, ki je izključen iz odbitka, na podlagi sprememb zvišal, logika in sistematika ureditve, ki omejuje ta odbitek, pa sta ostali nespremenjeni?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali nacionalno sodišče v celoti ne sme upoštevati ureditve, ki omejuje odbitek, ali pa zadostuje, da se ureditev ne upošteva v delu, v katerem je bil z njo razširjen obseg izključitev ali omejitev, ki so obstajale ob začetku veljavnosti Šeste direktive?

11. Postopka pred Sodiščem so se udeležili T. G. van Laarhoven, nizozemska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija, pri čemer je vlada Združenega kraljestva predložila samo pisna stališča.

IV – Pravna presoja

A – Uvodna pojasnila

12. Pravica do odbitka vstopnega davka, kot je izrecno in natančno določena v členu 17(2) Šeste direktive,⁽⁵⁾ je v skladu z ustaljeno sodno prakso bistveni sestavni del skupnega sistema davka na dodano vrednost.⁽⁶⁾ Njen namen je, da se podjetja v celoti razbremenijo bremena davka na dodano vrednost, ki so ga dolžna ali ki so ga plačala za vstopne transakcije v okviru svojih gospodarskih dejavnosti,⁽⁷⁾ izvrši se takoj,⁽⁸⁾ s tem pa zagotavlja nevtralnost tega davka.⁽⁹⁾ Pravice do odbitka vstopnega davka na celoma ni mogoče omejiti.⁽¹⁰⁾

13. Vendar pravica do odbitka vstopnega davka velja s pridržkom izjeme iz člena 17(6) Šeste direktive, zlasti drugega pododstavka tega odstavka.⁽¹¹⁾ V skladu z navedenim pododstavkom je državam članicam dovoljeno, da do takrat, ko Svet sprejme pravila, predvidena v tem členu, ohranijo vse izključitve pravice do odbitka vstopnega davka, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti Šeste direktive.⁽¹²⁾ Ker tega Svet še ni naredil,⁽¹³⁾ so lahko države članice v merodajnem obdobju ohranile svojo zakonodajo, ki se nanaša na izključitev pravice do odbitka vstopnega davka.⁽¹⁴⁾

14. Hoge Raad Sodišče prosi za razlago tega člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ob upoštevanju nizozemske ureditve davčne obravnave osebnih vozil, ki se uporabljajo tako za namene opravljanja dejavnosti kot tudi za zasebne namene, z vidika davka na dodano vrednost. Po mnenju Hoge Raad ta ureditev, ki je obstajala že ob začetku veljavnosti Direktive, omejuje pravico do odbitka vstopnega davka. Njegovi dvomi glede združljivosti te ureditve s Šesto direktivo konkretno izhajajo iz tega, da je bila ureditev po začetku veljavnosti Direktive večkrat spremenjena, s čimer se je možnost odbitka vstopnega davka z zneskovnega vidika še bolj omejila.

15. Vendar se postavlja vprašanje, ali je nizozemsko ureditev sploh treba šteti za omejitev pravice do odbitka, ki bi jo bilo treba presojati z vidika člena 17(6) Šeste direktive.

16. Davčni zavezanec je namreč v skladu z nizozemsko ureditvijo, na kar opozarja tudi Komisija, dejansko upravičen do tega, da takoj in v celoti odbije vstopni davek, ki bremeni zlasti pridobitev osebnega vozila, ki naj bi se uporabljalo tako za namene opravljanja dejavnosti kot tudi za zasebne namene. Tako je ta ureditev v skladu z ustaljeno sodno prakso, po kateri lahko davčni zavezanec investicijsko blago, ki se ne uporablja le za namene opravljanja dejavnosti, temveč tudi za zasebne namene, kljub temu v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja⁽¹⁵⁾, pri čemer je v tem primeru vstopni davek, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, v skladu s členom 17 in členom 18 Direktive na celoma takoj v celoti odbiten.⁽¹⁶⁾

17. Predložitveno sodišče pa meni, da je pravica do odbitka vstopnega davka omejena s tem,

da je v nizozemski ureditvi za zasebno uporabo osebnega vozila določena glede na čas razlika visoka naknadna obdavčitev. Na koncu leta se namreč pobere znesek davka na dodano vrednost za zasebno uporabo, tako da se s fiksnim odstotkom obdavči pavšalni znesek stroškov, ki se izračuna na podlagi odstotka cene po ceniku ali vrednosti vozila.

18. Vendar pa se v skladu s sistemom Šeste direktive takšna naknadna obdavčitev zasebne uporabe ne šteje za omejitev pravice do odbitka vstopnega davka v smislu člena 17(6) Direktive, ki je dopustna samo izjemoma in poleg tega samo prehodno. Nasprotno, takšna kasnejša obdavčitev – z davkom na dodano vrednost – zasebne uporabe blaga, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja in ki je upravičeno do takojšnjega odbitka vstopnega davka v celoti, je v skladu z logiko sistema, vzpostavljenega z Direktivo.(17)

19. Direktiva namreč sama določa, da v takšnem primeru pravici do takojšnjega odbitka vstopnega davka v celoti stoji nasproti obveznost plačila davka na dodano vrednost od zasebne uporabe blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja.(18) S tem namenom je v skladu s členom 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Direktive zasebna uporaba izenačena z opravljanjem storitev za plačilo, tako da mora davčni zavezanec v skladu s členom 11A(1)(c) Direktive davek na dodano vrednost plačati od stroškov za to uporabo.(19)

20. Enak cilj se uresničuje s členom 20 Šeste direktive, ki vsebuje pravila za popravek začetnega odbitka vstopnega davka in ki se – tako kot člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Direktive, – prav se njuno področje uporabe ne prekriva v celoti – uporablja za primere, v katerih se blago uporablja tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene.(20)

21. Z obema določbama Direktive naj bi se bilo mogoče, prvič, izogniti temu, da bi se davčnemu zavezancu, ki blago, ki spada med poslovna sredstva podjetja, uporablja tudi za zasebne namene, s sprva odobrenim odbitkom vstopnega davka v celoti dala neupravičena gospodarska prednost v primerjavi s končnim potrošnikom. Drugič, z obema določbama naj bi se zagotovila povezanost med odbitkom vstopnega davka in obračunom izstopnega davka.(21)

22. Hoge Raad se v predložitveni odločbi sicer sklicuje na to, da nizozemski predpisi o zasebni uporabi blaga, ki spada med poslovna sredstva podjetja, do 1. januarja 2007 niso določali nobenega davka v zvezi z zasebno uporabo v smislu člena 6(2)(a) Šeste direktive. Ne glede na to pa lahko ugotovimo, da se tukaj obravnavana nizozemska ureditev nanaša na obdavčitev osebnih vozil, ki se uporabljajo tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene in za katere je DDV takoj v celoti odbiten. Da bi bilo mogoče predložitvenemu sodišču dati koristne napotke za presojo združljivosti te ureditve s Šesto direktivo, je treba razložiti člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in člen 20 Šeste direktive, in ne člena 17(6) te direktive.

23. Kljub temu se bom kasneje, za primer, da Sodišče ne bo sprejelo mojega stališča, podredno posvetila še razlagi člena 17(6) Direktive, za katero je zaprosilo Hoge Raad.

B – *Razlaga člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in člena 20 Šeste direktive*

24. Kot že navedeno, se lahko v skladu s sodno prakso področje uporabe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in člena 20 Šeste direktive prekriva. To je podano zlasti v primeru, če je DDV od blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, takoj v celoti odbiten in če se to blago nato uporablja tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene.(22) Zdi se, da se v sodni praksi ni določilo, ali in v kakšnih okoliščinah je treba v takšnem primeru eno od teh določb Direktive preizkusiti prednostno.

25. S sistematičnega vidika se zdi, da je člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Direktive specialnejša določba, ker se nanaša samo na uporabo za zasebne namene, torej namene, ki ne

pomenijo opravljanja dejavnosti, ne pa tudi na uporabo za oproščene dejavnosti.(23) Poleg tega uporaba te določbe pomeni, da je zasebna uporaba obdavčljiva transakcija v smislu člena 17(2) Direktive.(24) Ta fikcija povzroči, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega davka od blaga, ki je v celoti del poslovnih sredstev njegovega podjetja(25), tako da ni potreben popravek v skladu s členom 20 Direktive, pri čemer se poleg tega zdi, da niso izpolnjeni pogoji za uporabo tega člena. Poleg tega je člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Direktive fleksibilnejša podlaga kot člen 20(2) Direktive, ki predvideva samo letni popravek.

26. Nizozemska ureditev obdavčitve zasebne uporabe osebnih vozil za mešano rabo sicer s tem, da določa letno naknadno obdavčitev, izkazuje določene vzporednice s členom 20(2) Šeste direktive, ki prav tako določa letni popravek odbitka vstopnega davka. Vendar imajo države članice v skladu s sodbo Wollny(26) tudi v okviru obdavčitve zasebne uporabe na podlagi člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive na podlagi diskrecijske pravice, ki jim pripada, možnost, da za namene določitve davčne osnove predvidijo uporabo pravil iz člena 20 o popravku odbitkov vstopnega davka.

27. Vendar pa v okviru presoje obravnavanega primera ni treba dokončno razjasniti vprašanja natančnega razmerja med členom 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive in členom 20 te direktive. Nasprotno, ob upoštevanju njunega skupnega namena(27) in njunega enakega gospodarskega učinka(28) zadošča, da se ugotovi, da naj bi obe določbi, tako kot pravica do odbitka vstopnega davka sama, končno zagotavljali nevtralnost davčnega bremena.(29) Ta nevtralnost pa je zagotovljena samo, če izravnava, ki se opravi na podlagi ene od navedenih določb, ne zaostaja niti ne presega tega, kar ustreza dejanski zasebni uporabi. Naknadna obdavčitev z davkom na dodano vrednost se mora izvesti v takšni meri, kolikor bi bil sicer davčni zavezanec zaradi zasebne uporabe blaga, za katero je lahko v celoti uveljavljal odbitek vstopnega davka, neupravičeno obogaten.(30)

28. V zvezi s členom 6(2), prvi pododstavek, točka (a), v povezavi s členom 11A(1)(c) Šeste direktive je Sodišče sicer pojasnilo, da imajo države članice, čeprav je pojem „celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“ pojem prava Unije, določeno diskrecijsko pravico pri določitvi načel za ugotavljanje zadevnih stroškov. Tudi člen 20(1) in (4) Šeste direktive – s tem, da določa, da se začetni odbitek vstopnega davka popravi „po postopkih, ki jih določijo države članice“ in da lahko države članice za namene uporabe določb med drugim odstavek 2 navedejo znesek davka, ki se upošteva za popravek, in dovolijo administrativne poenostavitve – daje državam članicam določeno diskrecijsko pravico.

29. Čeprav ta diskrecijska pravica v določenem obsegu gotovo dopušča pavšalne obračunske metode, je treba zagotoviti, da je pavšalnost načeloma v skladu z zahtevami Šeste direktive glede izravnave, ki se izvede naknadno. Pavšalni obračun zato ne sme biti nesorazmeren glede na dejanski obseg zasebne uporabe.

30. To se zdi pri tukaj obravnavani nizozemski ureditvi vsaj vprašljivo. V spornem davčnem letu 2006 se je namreč naknadna obdavčitev obračunala na ta način: če je uporaba za zasebne namene znašala najmanj 500 km/leto, se je kot znesek odvzema določil znesek v višini najmanj 22 % vrednosti vozila. Davčna stopnja, ki se je uporabila za ta znesek odvzema, je znašala 12 %. Komisija meni, da takšno pavšaliranje ni v skladu z Direktivo, ker zaradi neobstoja nadaljnjega razlikovanja v primeru zasebne uporabe, ki presega 500 km/leto, ne izključuje niti neupravičene obogatitve davčnega zavezanca niti zaradi neupoštevanja morebitnega zmanjšanja vrednosti vozila ne izključuje previsoke obdavčitve davčnega zavezanca.

31. Po mojem mnenju sodi ta presoja v pristojnost predložitvenega sodišča. Iz predložitvene odločbe namreč ni jasno razvidno, ali se je v letu 2006 znesek odvzema obračunal na podlagi cene po ceniku ali na podlagi dejanske vrednosti vozila. Poleg tega je v predložitveni odločbi pri

izra?unu zneska odvzema v letu 2006 navedba o *najmanj* 22 odstotkih, tako da ni mogo?e izklju?iti, da se glede na obseg zasebne uporabe opravi nadaljnje razlikovanje.

32. ?e bi Hoge Raad v postopku v glavni stvari prišlo do zaklju?ka, da so tukaj obravnavani nizozemski predpisi povzro?ili previsoko(31) naknadno obdav?itev dejanske zasebne uporabe osebnih vozil, zaradi primarnosti prava Unije in dolžnosti varstva pravic, ki jih pravo Unije daje posamezniku, ne sme uporabiti nacionalne ureditve v obsegu, v katerem presega primerno obdav?itev zasebne uporabe.(32)

33. Hoge Raad bi bilo zaradi tega treba odgovoriti, da ?len 6(2), prvi pododstavek, to?ka (a), in ?len 20 Šeste direktive nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za osebno vozilo, ki se uporablja tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene, sicer dopuša takojšnji odbitek vstopnega davka v celoti, vendar glede zasebne uporabe dolo?a pavšalno naknadno obdav?itev, ki ni sorazmerna z dejanskim obsegom zasebne uporabe. ?e nacionalno sodiš?e ugotovi, da gre za takšno ureditev in ?e je ta pripeljala do previsoke naknadne obdav?itve dejanske zasebne uporabe osebnega vozila, te ureditve ne sme uporabiti v delu, v katerem se z njo presega ustrezna obdav?itev zasebne uporabe.

C – Podredno: prvo vprašanje za predhodno odlo?anje

34. Za primer, da bi Sodiš?e ne glede na dejstvo, da v obravnavanem primeru sporna nizozemska ureditev dopuša takojšnji odbitek vstopnega davka v celoti in predvideva zgolj naknadno obdav?itev zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost, v skladu z opredelitvijo vprašanja za predhodno odlo?anje štelo, da je treba razložiti ?len 17(6) Šeste direktive, se bom v nadaljevanju podredno ukvarjala s to dolo?bo. V ta namen, tako kot predložitveno sodiš?e, izhajam iz premise, ki po mojem mnenju ne drži, in sicer da nizozemska ureditev omejuje pravico do odbitka vstopnega davka.

35. Kot že navedeno, so lahko države ?lanice na podlagi ?lena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ohranile vse izklju?itve pravice do odbitka vstopnega davka, dolo?ene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob za?etku veljavnosti te direktive.(33)

36. Sodiš?e je v zvezi s tem navedlo, da zgolj okoliš?ina, da se je konkretna nacionalna dolo?ba, ki omejuje pravico do odbitka vstopnega davka, sprejela po za?etku veljavnosti Šeste direktive, ne pomeni, da zanjo ne bi mogla veljati izjema iz ?lena 17(6) Direktive. Nasprotno, za dolo?bo, ki je v bistvu enaka dolo?bi iz prejšnje ureditve ali ki samo zmanjšuje u?inke te ureditve, velja izjema iz ?lena 17(6) Šeste direktive.(34)

37. V nasprotju z navedenim nacionalna ureditev ne pomeni omejitve pravice do odbitka vstopnega davka, ki jo dopuša ?len 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, in pomeni kršitev ?lena 17(2) te direktive, ?e je njen u?inek ta, da po za?etku veljavnosti Šeste direktive razširi obseg obstoje?ih izklju?itev, s ?imer se oddalji od cilja navedene direktive.(35)

38. V tej zvezi je Sodiš?e v sodbi Puffer(36) odlo?ilo, da zakonodaje, ki temelji na druga?ni logiki od prejšnje in uvaja nove postopke, ni mogo?e izena?iti z zakonodajo, ki je veljala na dan za?etka veljavnosti Šeste direktive.

39. O?itno druga?e kot nizozemska vlada sama ne ugotavljam, da je treba sodbo Puffer razumeti tako, da je sprememba, ki ve? ne spada pod izjemo iz ?lena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, podana šele, ?e nova zakonodaja temelji na druga?ni logiki od prejšnje in uvaja nove postopke. Pri tem gre veliko bolj samo za eno izmed možnosti, ko nacionalna zakonodaja razširja obseg obstoje?ih izklju?itev, s ?imer se oddaljuje od cilja te direktive.

40. To potrjujeta zlasti sodba Komisija proti Franciji,(37) s katero se je začela sodna praksa glede nedopustnih razširitev, in sodba X Holding,(38) ki je bila izdana po sodbi Puffer. V obeh sodbah merili drugačne logike in novih postopkov nista bili pomembni. Veliko bolj potrjujeta, da že gola zneskovna razširitev obstoječe omejitve odbitka vstopnega davka na celoma pomeni, da predpis več ni zajet s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive.
41. Kar zadeva v obravnavanem primeru sporno nizozemsko ureditev, je treba ugotoviti, da je bilo že ob začetku veljavnosti Šeste direktive določeno, da je tako v primeru, ko se vozilo uporablja za namene dejavnosti, kot tudi v primeru, ko se uporablja za zasebne namene, izključen dokončni odbitek vstopnega davka v zvezi z zasebno uporabo. Takšna prejšnja zakonodaja lahko, če jo štejejo za omejitev pravice do odbitka vstopnega davka iz člena 17(2) Šeste direktive, na celoma spada pod izjemo iz člena 17(6) te direktive. Postavlja pa se vprašanje, ali je treba na podlagi vmesnega asu izvedenih sprememb izvesti drugačno presojo. Dejstvo, da so bile izvedene spremembe, ne nasprotuje uporabi člena 17(6) Direktive. Veliko bolj odločilni so učinki sprememb.
42. Ker se logika in sistematika nizozemske ureditve v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča od začetka veljavnosti Šeste direktive nista spremenili in nič ne upravičuje drugačne presoje, se mora preizkus osredotočiti na to, da so spremembe dokončni odbitek vstopnega davka v večini primerov z zneskovnega vidika dodatno omejile.
43. Kot predstavljeno, dodatna zneskovna omejitev, ki se ne nanaša samo na izjeme, na celoma zadošča za domnevo razširitve obsega obstoječih izključitev.(39)
44. Kljub temu bi bilo prenačljeno, če bi se na podlagi tega samodejno sklepalo, da se je nizozemska ureditev na ta način še bolj oddaljila od ciljev Šeste direktive.
45. Nasprotno, treba je upoštevati posebnosti obravnavanega mehanizma omejitev. Kot smo videli, gre pri teh posebnostih za to, da se v primeru mešane uporabe osebnih vozil najprej dopušča takojšnji odbitek vstopnega davka v celoti, naknadno pa se od zasebne uporabe obračuna davek na dodano vrednost, tako da s tega vidika odbitek vstopnega davka ni bil dokončen.
46. Takšen mehanizem vsekakor, kot že navedeno, ustreza ciljem Direktive, če se na ta način začetni odbitek vstopnega davka kasneje izravna v obsegu dejanske zasebne uporabe osebnega vozila. Če začetna ureditev omejitve ni ustrezala zahtevi po ustrezni obdavčitvi zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost, pa se ji je približala s kasnejšimi spremembami, tako da se ta ureditev v celoti približuje ciljem Šeste direktive, čeprav se dokončni odbitek vstopnega davka v primerjavi s prejšnjo zakonodajo dodatno omejuje.
47. Samo če dodatna omejitev ne služi temu, da se v potrebnem obsegu z davkom na dodano vrednost naknadno obdavči morebitna zasebna uporaba osebnega vozila, ki je sprva zaradi takojšnjega odbitka vstopnega davka oproščena bremena davka na dodano vrednost, da bi se zlasti preprečila neupravičena obogatitev davčnega zavezanca, je treba ugotoviti, da se še bolj oddaljuje od cilja Direktive, zaradi česar ne bi bila več zajeta z izjemo iz člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive. Naloga predložitvenega sodišča je, da ugotovi, ali je to podano pri obravnavani nizozemski ureditvi.
48. Zato podredno predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori: člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje spremembam že ob začetku veljavnosti Direktive obstoječe nacionalne ureditve,

– ki omejuje odbitek vstopnega davka v zvezi z določenim blagom, ki spada med poslovna sredstva podjetja in se uporablja za mešane namene, saj je davek sicer sprva takoj v celoti odbiten, dokončno pa samo delno odbiten, ker se za zasebno uporabo naknadno obračuna davek na dodano vrednost,

– pri čemer se je znesek, ki je izključen iz dokončnega odbitka, zaradi sprememb v večini primerov povečal, logika in sistematika ureditve pa sta ostali nespremenjeni,

samo (in kolikor) dodatna omejitev presega ustrezno obdavčitev zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost.

D – Prav tako podredno: drugo vprašanje za predhodno odločanje

49. Če bo Sodišče odgovorilo na prvo vprašanje za predhodno odločanje kot takšno, bom v nadaljevanju podredno obravnavala še drugo vprašanje za predhodno odločanje.

50. S svojim drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali nacionalno sodišče v primeru, da nacionalna ureditev zaradi sprememb več ni zajeta s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, zaradi česar se z njo krši člen 17(2) te direktive, te ureditve ne sme upoštevati v celoti ali samo v delu, v katerem je bil z njo razširjen obseg izključitev ali omejitev, ki so obstajale ob začetku veljavnosti Šeste direktive.

51. Kot pravilno poudarja nizozemska vlada, popolna neuporaba nizozemske ureditve, ki glede zasebne uporabe osebnih vozil za mešano rabo izključuje dokončni odbitek vstopnega davka, ne bi bila združljiva s Šesto direktivo, ker bi bila v tem primeru zasebna uporaba prosta davka na dodano vrednost. Popolna neuporaba zato z vidika prava Unije ne pride v poštev.

52. Ker spremenjena nacionalna ureditev s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ne bi bila več zajeta le v delu, v katerem z njo uvedena dodatna omejitev presega ustrezno obdavčitev zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost, mora nacionalno sodišče, da bo ravnalo v skladu s pravom Unije, novo ureditev uporabiti samo v tolikšni meri, kolikor je potrebno za to obdavčitev. V takšnih primerih ni treba uporabiti prejšnje zakonodaje.

53. Če dodatna omejitev dokončnega odbitka vstopnega davka, ki se je uvedla s spremembo, presega potrebno mero za obdavčitev zasebne uporabe in če se tako nedopustno razširja omejitev, je naloga nacionalnega sodišča, da na podlagi možnosti, ki mu jih daje nacionalno pravo, odloči, ali lahko spremenjeno različico uporabi v obsegu, kot je zajeta s prejšnjo omejitveno določbo, ali pa je ne uporabi(40) in uporabi prejšnjo ureditev kot takšno.

54. Pri tem je treba na splošno upoštevati, da pri tem ni nujno odločilen obseg omejitve, kot je bil določen v nacionalnem pravu ob začetku veljavnosti Šeste direktive. Če se je namreč ta omejitev po začetku veljavnosti Direktive, vendar pred spremembo, ki je predmet konkretne presoje, omilila, se država članica na celoma ne more vrniti k prvotnemu stanju svojega nacionalnega prava.(41)

55. Zato podredno predlagam, naj Sodišče na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori: če dodatna omejitev odbitka vstopnega davka, ki se je uvedla s spremembami nacionalne ureditve, presega to, kar je potrebno za ustrezno obdavčitev zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost, zaradi česar spremenjena ureditev več ni zajeta s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, mora nacionalno sodišče to ureditev uporabiti samo v tolikšni meri, kolikor je potrebno za to obdavčitev. Popolna neuporaba nove in/ali prejšnje zakonodaje, ki povzroči, da je zasebna uporaba prosta davka na dodano vrednost, ni združljiva s Šesto direktivo.

V – Predlog

56. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj Hoge Raad odgovori tako:

Člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in člen 20 Šeste direktive nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za osebno vozilo, ki se uporablja tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene, sicer dopušča takojšnji odbitek vstopnega davka v celoti, vendar glede zasebne uporabe določa pavšalno naknadno obdavčitev, ki ni sorazmerna z dejanskim obsegom zasebne uporabe. Če nacionalno sodišče ugotovi, da gre za takšno ureditev in če je ta pripeljala do previsoke naknadne obdavčitve dejanske zasebne uporabe osebnega vozila, te ureditve ne sme uporabiti v delu, v katerem se z njo presega ustrezna obdavčitev zasebne uporabe.

57. Podredno Sodišču predlagam, naj na predloženi vprašanji za predhodno odločanje Hoge Raad odgovori tako:

1. Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje spremembam že ob začetku veljavnosti Direktive obstoječe nacionalne ureditve,

– ki omejuje odbitek vstopnega davka v zvezi z določenim blagom, ki spada med poslovna sredstva podjetja in se uporablja za mešane namene, saj je davek sicer sprva takoj v celoti odbiten, dokončno pa samo delno odbiten, ker se za zasebno uporabo naknadno obračuna davek na dodano vrednost,

– pri čemer se je znesek, ki je izključen iz dokončnega odbitka, zaradi sprememb v večini primerov povečal, logika in sistematika ureditve pa sta ostali nespremenjeni,

samo (in kolikor) dodatna omejitev presega ustrezno obdavčitev zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost.

2. Če dodatna omejitev odbitka vstopnega davka, ki se je uvedla s spremembami nacionalne ureditve, presega to, kar je potrebno za ustrezno obdavčitev zasebne uporabe z davkom na dodano vrednost, zaradi česar spremenjena ureditev več ni zajeta s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, mora nacionalno sodišče to ureditev uporabiti samo v tolikšni meri, kolikor je potrebno za to obdavčitev. Popolna neuporaba nove in/ali prejšnje zakonodaje, ki povzroči, da je zasebna uporaba prosta davka na dodano vrednost, ni združljiva s Šesto direktivo.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

3 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Ker se dejansko stanje postopka v glavni stvari nanaša na leto 2006 in ker je ta direktiva v skladu s svojim členom 413 začela veljati šele 1. januarja 2007, se za pravno

presojo obravnavane zadeve uporablja Šesta direktiva.

4 – ?len 15(6) Wet op de omzetbelasting 1968 (zakon o DDV iz leta 1968) v povezavi s ?lenom 15 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (izvedbena uredba za DDV iz leta 1968).

5 – Sodbi z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C?345/99, Recueil, str. I?4493, to?ka 18) in z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer (C?460/07, ZOdl., str. I?3251, to?ka 82) ter sodba PARAT Automotive Cabrio (C?74/08, ZOdl., str. I?3459, to?ka 17).

6 – Sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C?62/93, Recueil, str. I?1883, to?ka 18); z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora (C?414/07, ZOdl., str. I?10921, to?ka 28) in z dne 28. julija 2011 v zadevi Komisija proti Madžarski (C?274/10, ZOdl., str. I?7289, to?ka 43).

7 – Sodbe z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C?37/95, Recueil, str. I?1, to?ka 15); z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl (C?90/02, Recueil, str. I?3303, to?ka 39) in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C?174/08, ZOdl., str. I?10567, to?ka 27).

8 – Sodbe z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C?110/98 do C?147/98, Recueil, str. I?1577, to?ka 43); z dne 29. aprila 2004 v zadevi Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, Recueil, str. I?5583, to?ka 35) in z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum (C?368/09, ZOdl., str. I?7467, to?ka 37).

9 – Sodbi z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C?409/99, Recueil, str. I?81, to?ka 59) in z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca (C?371/07, ZOdl., str. I?9549, to?ka 26) ter sodba Magoora (navedena v opombi 6, to?ka 28).

10 – Glej sodbo Magoora (navedena v opombi 6, to?ka 28); sodbo Pannon Gép Centrum (navedena v opombi 8, to?ka 37) in sodbo Komisija proti Madžarski (navedena v opombi 6, to?ka 43).

11 – Sodba Komisija proti Franciji (navedena v opombi 5, to?ka 19) in sodba Magoora (navedena v opombi 6, to?ka 29).

12 – Sodba Komisija proti Franciji (navedena v opombi 5, to?ka 19); sodba Danfoss in AstraZeneca (navedena v opombi 9, to?ka 28) in sodba z dne 15. aprila 2010 v združenih zadevah X Holding (C?538/08 in C?33/09, ZOdl., str. I?3129, to?ka 38).

13 – Sodba Puffer (navedena v opombi 5, to?ka 83); sodba X Holding (navedena v opombi 12, to?ka 39) in sodba z dne 30. septembra 2010 v zadevi Oasis East (C?395/09, ZOdl., str. I?8811, to?ka 20). Direktiva o sistemu davka na dodano vrednost v ?lenu 176 določa izjemo, ki ustreza izjemi iz ?lena 17(6) Šeste direktive.

14 – ?e so izključeno blago in storitve dovolj določno opredeljeni in ?e ne gre za splošne izključitve, glej sodbo X Holding (navedena v opombi 12, to?ke od 40 do 45).

15 – Sodbi z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C?25/03, ZOdl., str. I?3123, to?ka 46) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C?72/05, ZOdl., str. I?8297, to?ka 21) ter sodba Puffer (navedena v opombi 5, to?ka 39).

16 – Sodba z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C?434/03, ZOdl., str. I?7037, to?ka 24); sodba Wollny (navedena v opombi 15, to?ka 22) in sodba Puffer (navedena v opombi 5, to?ka 40).

17 – Sodba Wollny (navedena v opombi 15, točka 33).

18 – Sodba Charles in Charles-Tijmens (navedena v opombi 16, točka 30) in sodba Wollny (navedena v opombi 15, točke 24, 31 in 33).

19 – Glej sodbo z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točki 42 in 43); sodbo Charles in Charles-Tijmens (navedena v opombi 16, točka 25) in sodbo Puffer (navedena v opombi 5, točki 41 in 42).

20 – Sodba Wollny (navedena v opombi 15, točka 34).

21 – Sodba Wollny (navedena v opombi 15, točki 35 in 36).

22 – Glej točko 20 zgoraj.

23 – Glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 33).

24 – Sodba Puffer (navedena v opombi 5, točka 41).

25 – Glej sodbo Puffer (navedena v opombi 5, točka 42).

26 – Navedena v opombi 15, točka 37.

27 – Sodba Wollny (navedena v opombi 15, točka 37).

28 – Sodba Uudenkaupungin kaupunki (navedena v opombi 23, točka 30).

29 – Glede člena 20 Direktive glej sodbo Uudenkaupungin kaupunki (navedena v opombi 23, točka 26).

30 – Glej sodbo Wollny (navedena v opombi 15, točke od 32 do 36).

31 – Morebitna prenizka naknadna obdavčitev je sama po sebi sicer prav tako problematična, vendar naj v postopku v glavni stvari ne bi bila upoštevna, ker v njem davčni zavezanec izpodbija zgolj odločbe o naknadni odmeri, da bi dosegel njihovo odpravo ali vsaj zmanjšanje določenega davka.

32 – Glej točko 72 mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 13. decembra 2007 k sodbi z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, ZOdl., str. I-2283). V sodbi Magoora (navedena v opombi 6, točka 44) pa je Sodišče, nasprotno, izbralo načelo razlage nacionalnih predpisov v skladu s pravom Unije.

33 – Glej točko 13 zgoraj.

34 – Sodba Puffer (navedena v opombi 5, točki 85 in 87). Glede klavzule „standstill“ iz člena 57(1) ES oziroma člena 64(1) PDEU, ki se nanaša na prosti pretok kapitala v razmerju do tretjih držav, glej sodbi z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 41) in z dne 11. februarja 2010 v zadevi Fokus Invest (C-541/08, ZOdl., str. I-1025, točka 42).

35 – Sodba z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-40/00, Recueil, str. I-4539, točka 17); sodba Metropol in Stadler (navedena v opombi 9, točka 46); sodba z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World (C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 66); sodba Magoora (navedena v opombi 6, točka 37); sodba Danfoss in AstraZeneca (navedena v opombi

9, točka 28) in sodba Puffer (navedena v opombi 5, točka 86).

36 – Navedena v opombi 5, točka 87. Glej tudi sodbo Cookies World (navedena v opombi 35, točka 63) ter – glede klavzule „standstill“ iz člena 57(1) ES oziroma člena 64(1) PDEU, ki se nanaša na prosti pretok kapitala v razmerju do tretjih držav – sodbo Holböck (navedena v opombi 34, točka 41) in sodbo Fokus Invest (navedena v opombi 34, točka 42).

37 – Navedena v opombi 35, točka 17.

38 – Navedena v opombi 12, točka 62 in naslednje.

39 – Glej točko 40 zgoraj.

40 – Glej sodbo Magoora (navedena v opombi 6, točka 44). Glej tudi Kokott/Henze, „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands“, v: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, str. 279, 290.

41 – Sodba Komisija proti Franciji (navedena v opombi 35, točke 17, 18 in 24).