

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

YVESA BOTA,

predstavljeni 13. decembra 2007¹

1. Namen tega postopka za predhodno odločanje je ugotoviti pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) za lizing družbo, ki opravlja dve dejavnosti, in sicer lizing vozil in finančne storitve.

2. Glede na to, da je samo prva od teh dveh dejavnosti predmet DDV, lahko ta družba odbije davek, ki ga je plačala ob pridobitvi blaga in storitev, ki so potrebni za izvrševanje njene poslovne dejavnosti, samo sorazmerno znesku prometa njenih obdavčljivih dejavnosti glede na njen skupni promet.

3. V zadevi o glavni stvari je treba ugotoviti, ali je treba promet od prodaje vozil na koncu obdobja lizinga upoštevati pri izračunu odbitnega deleža.

4. To vprašanje izvira iz dejstva, da člen 19 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS², ki določa način izračuna tega deleža, v svojem drugem odstavku določa, da se znesek prometa, ki se nanaša na dobave investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti, ne upošteva pri tem izračunu.

5. Predložitveno sodišče torej Sodišču postavlja vprašanje, ali je pojem „investicijsko blago“, ki se uporablja v členu 19(2) Šeste direktive, treba razumeti tako, da obsega blago, ki ga lizing podjetje kupi z namenom, da ga da v najem in nato proda ob koncu pogodbe o lizingu.

6. V teh sklepnih predlogih bom razložil, da je treba ta pojem po mojem mnenju razumeti tako, da ne obsega blaga, ki ga neko podjetje kupi, da bi ga dalo v najem in nato prodalo,

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Direktiva 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

kadar je prodaja tega blaga ob koncu najema sestavni del običajne ekonomske dejavnosti tega podjetja.

davka, ki so ga prejeli od svojih strank in ki ga dolgujejo državi članici, vstopni DDV, ki so ga sami plačali ob pridobitvi blaga in storitev, ki so potrebni za izvrševanje njihove poslovne dejavnosti.

I – Pravni okvir

A – Šesta direktiva

7. DDV je davek na potrošnjo, ki se splošno uporablja za blago in storitve. Bistvo DDV sistema Skupnosti je, da za blago in storitve uporabi davek, ki je točno sorazmeren njihovi ceni, je izterljiv ob vsaki opravljeni transakciji v okviru toka proizvodnje ali distribucije in obremenjuje samo končnega potrošnika.

8. Da bi omogočili davčnim zavezancem, ki zagotavljajo plačilo davka, da jih le-ta ne obremenjuje, Šesta direktiva določa mehanizem odbitkov, s katerimi se zagotavlja „nevtralnost“ davka za davčne zavezance. Tako lahko davčni zavezanci odbijejo od

9. Vendar pravica do odbitka predvideva, da davčni zavezanec to blago ali storitve uporabi za dejavnosti, ki so tudi same predmet DDV. Šesta direktiva vsebuje več določb, s katerimi se zagotavlja uporaba tega sistema, kadar davčni zavezanec isto blago ali isto storitev hkrati uporablja tako za svoje obdavčene dejavnosti kot tudi za dejavnosti, ki so izvzete. S temi določbami se udejanja namen, ki je naveden v dvanajsti uvodni izjavi Šeste direktive, po kateri je treba uskladiti pravila za odbitke glede na to, koliko vplivajo na dejansko pobrane zneske, in da je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način.

10. Člen 17(5) Šeste direktive tako določa, da kadar davčni zavezanec uporabi blago in storitve za obdavčljive transakcije, ki mu omogočajo pravico do odbitka, in za transakcije, oproščene DDV, ki mu te pravice ne omogočajo, je odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.. Na podlagi tega istega člena se ta delež določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec, v skladu s členom 19 Šeste direktive.

11. Člen 19(1) Šeste direktive določa:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten [...],

- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten [...]

Delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.“

12. Člen 19(2) Šeste direktive, ki je v središču tega postopka za predhodno odločanje, se glasi:

„Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo na transakcije iz člena 13B(d), če so to priložnostne transakcije, in na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. Če države članice uveljavijo izbiro iz člena 20(5), da ne zahtevajo popravka za investicijsko blago, lahko v izračun odbitnega deleža vključijo tudi odtujitev investicijskega blaga.“

13. Člen 20 Šeste direktive določa pravila glede popravka odbitkov. Ta člen določa:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice [...]

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.

[...]

5. Če bi bil v kateri koli državi članici praktični učinek uporabe odstavkov 2 in 3 neznaten, lahko ta država članica, s pogojem posvetovanj [posvetovalnega odbora za DDV], opusti uporabo teh odstavkov, pri čemer upošteva potrebo po preprečevanju izkrivljanja konkurence, celoten davčni učinek v zadevni državi članici in potrebo po ustrezni gospodarnosti administracije.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 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. [...]

B – Nacionalno pravo

14. Člena 17(5) in 19(1) in (2) Šeste direktive sta bila v dansko pravo prenesena s členom 38(1) zakona z dne 18. maja 1994. Ta člen določa:

4. Za namene uporabe določb odstavkov 2 in 3 lahko države članice:

- opredelijo pojem investicijskega blaga

„Za blago in storitve, ki jih registrirano podjetje hkrati uporablja za namene, ki omogočajo pravico do odbitka v skladu s členom 37, in za druge namene podjetja,

se lahko odbije tisti del davka, ki je sorazmeren prometu, ki ustreza registrirani dejavnosti. Pri izračunu odbitka se odbije znesek prometa, ki pripada dobavljenemu investicijskemu blagu, ki je bilo uporabljeno v podjetju. „Investicijsko blago“ so stroji, pohištvo in druga obratovalna sredstva, katerih prodajna cena (brez davka, ki ga določa ta zakon) je višja od 50 000 DKK [od leta 1996: 75 000 DKK] [...]“

prodaji, se je upošteval pri določitvi najemnine, nakup in prodaja teh vozil pa sta bila organizirana profesionalno in sistematično. Tako je v letu 1998 Erhvervsfinans dala v najem 4 500 vozil in jih prodala več kot 600.

II – Dejansko stanje v sporu o glavni stvari

15. Družba BG Erhvervsfinans A/S³, pod nadzorom katere sta družbi Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S, je med letoma 1995 in 1998 opravljala glavno dejavnost lizinga v obliki najema in prodaje, predvsem avtomobilov. Poleg tega je opravljala finančne storitve.

16. Dejavnost lizinga se je opravljala z dajanjem vozil v najem za obdobje običajno 36 mesecev in prodajo teh vozil ob koncu najema. Promet, ki se je pričakoval ob

17. Dajanje vozil v najem in njihova odtujitev spadata med dejavnosti, ki so predmet DDV. Nasprotno pa so finančne storitve oproščene tega davka v skladu s členom 13(B)(d) Šeste direktive.

18. Med letoma 1995 in 1998 je Erhvervsfinans imela splošne stroške, ki se nanašajo na njene poslovne prostore, pohištveno opremo, njene pisarne, računalniško opremo, telefon, pregledovanja njenih računov ipd., za katere je plačala DDV. Zato je morala izračunati delež svoje odbitne pravice za ta davek v skladu z določbami členov 17(5) in 19(2) Šeste direktive.

19. V okviru tega izračuna je Erhvervsfinans vključila promet od prodaje vozil v svoj letni promet, ker je ocenila, da je to odtujitev treba šteti za običajno prodajo trgovskega blaga.

3 – V nadaljevanju Erhvervsfinans.

20. Z odločbo z dne 17. novembra 1999 so danski davčni organi odločili, da se vozila, ki so bila prodana ob koncu najema, upoštevajo kot „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“, tako da je treba promet, ki je nastal z njihovo prodajo, izvzeti iz odbitnega deleža. S to odločbo je bil ta delež znižan.

21. Erhvervsfinans je izpodbijala to odločbo pred Landsskatteret, ki je njeni zahtevi ugodilo. To sodišče je ocenilo, da so vozila, dana v najem, kupljena zaradi najema, da bi bila nato prodana na koncu obdobja lizinga tretjim osebam ali lizingojemalcu. To sodišče je iz tega sklepalo, da je treba šteti prodajo najetih vozil kot naraven del dejavnosti Erhvervsfinans, tako da teh vozil ni mogoče opredeliti kot „investicijsko blago“ v pomenu člena 19(2) Šeste direktive.

22. Skatteministeriet (dansko davčno ministrstvo) se je pritožilo na to odločitev pred Østre Landsret, ki je odločilo, da je pritožba utemeljena, in ocenilo, da so v najem dana vozila investicijsko blago v pomenu zgoraj navedene določbe.

23. Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S, ki sta intervenirali na strani Erhvervsfinans, sta vložili pritožbo proti odločbi Østre Landsret pred Højesteret.

24. V tem okviru je to predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba izraz ‚investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti‘, naveden v členu 19(2) [Šeste direktive], razumeti tako, da vsebuje blago, ki ga lizing podjetje po eni strani kupi z namenom, da ga da v najem, in po drugi strani, da ga ob koncu pogodbe o lizingu proda?“

III – Presoja

25. S svojim vprašanjem za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je promet, ki izhaja iz običajne prodaje blaga, kot so vozila, ki jih daje v najem Erhvervsfinans, treba vključiti ali ne v izračun odbitnega deleža.

26. Pomen odgovora na to vprašanje je očiten. Če Sodišče odloči, da je ta promet treba upoštevati v tem izračunu, se ga prišteje števcu in imenovalcu ulomka, ki se uporabi za

določitev tega deleža, kar povzroči povečanje njegovega rezultata in posledično pravice do odbitka davčnega zavezanca.

27. Danska vlada, ki nasprotuje tej rešitvi, meni, da je treba blago, ki ga lizing podjetje kupi z namenom, da ga da v najem in nato proda, opredeliti kot „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“ v pomenu člena 19(2) Šeste direktive zaradi naslednjih razlogov.

28. Po mnenju te vlade je treba to določbo brati skupaj s členom 20(4) Šeste direktive, po katerem lahko države članice opredelijo pojem „investicijskega blaga“. Ta pojem mora imeti enak pomen v celotni direktivi, kar potrjuje tudi sklicevanje v zadnjem stavku člena 19(2) na njen člen 20(5). Države članice lahko torej opredelijo pojem „investicijsko blago“ tako v okviru člena 19 kot tudi v okviru člena 20 omenjene direktive.

29. To presojo je mogoče potrditi tudi s sodbo z dne 1. februarja 1977 v zadevi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*⁴,

v kateri je Sodišče razlagalo pojem „investicijsko blago“ iz člena 17 Druge direktive Sveta 67/228/EGS⁵. Presodilo je, da so odločilni kriteriji za ta pojem trajnost uporabe zadevnega blaga in postopki za amortizacijo stroška za njihovo pridobitev in da imajo države članice določeno polje proste presoje pri opredelitvi vsebine vsakega od teh kriterijev.

30. Danska vlada navaja, da vozila, ki so bila dana v najem in so predmet zadeve o glavni stvari, ustrezajo tem kriterijem. Navaja tudi, da drugo razlikovanje, ki ga predlagata *Nordania Finans A/S* in *BG Factoring A/S*, med takim investicijskim blagom in trgovskim blagom ni potrebno.

31. Omenjena vlada na koncu zatrjuje, da je njeno mnenje v skladu z namenom člena 19(2) Šeste direktive kot tudi s pripravljanimi dokumenti, s katerimi je bilo omogočeno sprejetje te določbe.

4 – Direktiva z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, 1967, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva). Na podlagi člena 17 te direktive so imele države članice možnost, da za prehodno obdobje v celoti ali delno izključijo investicijsko blago iz ureditve odbitkov.

32. Tako je namen člena 19(2) Šeste direktive zagotoviti, da prodaja, ki ima večjo vrednost in trajno naravo, ne izkrivi odbitnega deleža. Tudi če je že ob nakupu takega premoženja odločeno, da bo to premoženje prodano po njegovi uporabi, bi vključitev prodajne cene v izračun odbitnega deleža lahko izkrivila ta delež.

33. Prodaje takega premoženja bi bile osamljene transakcije, ki bi omejeno obremenile sredstva podjetja glede na tekoče poslovanje. Če bi bili v izračun odbitnega deleža vključeni veliki zneski, kot je prodajna cena, potem ko je bil zadevni del premoženja uporabljan v podjetju več let, bi to izkrivilo odbitni delež, ker znesek prodaje ne odseva dejanske obremenitve te transakcije na njegovih sredstvih.

34. Kar zadeva pripravljalne dokumente člena 19(2) Šeste direktive, je v njih izkazano, da je bil namen Komisije Evropskih skupnosti prav v tem, da se ne upoštevajo vsi zneski prometa, ki se nanašajo na investicijsko blago, ne glede na to, ali je prodaja investicijskega blaga poslovna dejavnost, ki jo običajno opravlja davčni zavezanec.

35. S to presojo se ne strinjam. Enako kot tožeče stranke v postopku o glavni stvari in Komisija menim, da pojem „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“ iz člena 19(2) Šeste direktive ne obsega blaga, ki ga je podjetje pridobilo z namenom, da ga da v najem in nato proda, kadar je prodaja na koncu najemne pogodbe integralni del običajne gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

36. To mnenje opiram na ureditev sistema odbitkov, katerega del je ta določba, kot tudi na namen določbe.

37. Uvodoma je treba omeniti, da jezikovna razlaga izraza „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“, navedenega v členu 19(2) Šeste direktive, ne omogoča odgovora na vprašanje predložitvenega sodišča.

38. Prav tako ni sporno, da pojem investicijsko blago ni opredeljen v tem členu ali v kateri drugi določbi Šeste direktive.

39. Člen 20(4) te direktive res določa, da lahko države članice opredelijo pojem inve-

sticijskega blaga za namene uporabe določb odstavkov 2 in 3 istega člena. Vendar v nasprotju z dansko vlado ocenjujem, da sklic na tretji stavek člena 19(2) Šeste direktive v določbi člena 20(5) te direktive ne omogoča, da se člen 20(4) razlaga v pomenu, ki je nasproten njegovemu besedilu.

sistemu popravkov odbitkov, ki ga določa člen 20 Šeste direktive, ne izgubi svojega učinka niti je ne ogroža dejstvo, da mora imeti pojem „investicijsko blago“, ki ga določa člen 19 iste direktive, avtonomen in enak pomen v celotni Evropski skupnosti.

40. Dejansko četrti odstavek člena 20 le za namen uporabe drugega in tretjega odstavka tega člena Šeste direktive, ki se nanaša na popravke teh odbitkov, vsaki državi članici prepušča skrb, da opredeli pojem investicijskega blaga. Te možnosti torej ni mogoče razširiti v okvir člena 19 Šeste direktive, ki se nanaša na izračun odbitnega deleža, ne da bi bilo to v nasprotju z jasnimi in natančnimi besedilom člena 20(4) te direktive.

43. Dejansko je namen člena 20 Šeste direktive, da se omogočijo popravki nenatančnosti v izračunu odbitkov, do katerih je bil davčni zavezanec upravičen. Ta člen se uporablja predvsem, kadar se spremenijo dejavniki, ki so bili prvotno upoštevani za ugotovitev zneska odbitkov, potem ko je davčni zavezanec predložil obračun⁶. To se na primer lahko zgodi, kadar davčni zavezanec, ki je pridobil blago za izvajanje obdavčene dejavnosti in odbil celotni DDV, ki je obremenjeval pridobitev tega blaga, kasneje to blago v celoti ali deloma uporabi za oproščeno dejavnost.

41. Taka razširitev dosega te zadnje določbe bi bila prav tako v nasprotju z namenom iz člena 19 Šeste direktive, kot je naveden v njeni dvanajsti uvodni izjavi, po besedilu katere je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način.

44. Verjetnost za tako spremembo pri uporabi blaga je večja, kadar gre za investicijsko blago, ker je namen tega blaga, da ga davčni zavezanec uporablja več let. Zato je

42. Med drugim pravica držav članic, da opredelijo pojem investicijskega blaga v

6 – Sodba z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 25).

v členu 20 Šeste direktive uveden poseben sistem popravkov, ki se nanaša na tako blago.

45. Tako je v drugem odstavku člena predvideno, da se lahko prvotno uporabljen odbitek popravi v obdobju petih let za premoženja in največ v dvajsetih letih za nepremičnine. Določen je tudi način izračuna tega popravka. V tretjem odstavku je predvidena tudi ureditev primera, v katerem gre zadevno investicijsko blago iz premoženja davčnega zavezanca pred koncem upoštevnega obdobja, s tem, da se z enim samim popravkom, ki je utemeljen na domnevni uporabi tega blaga v celotnem preostalem obdobju, zamenja letne popravke.

46. Iz razlogov, ki jih navaja danska vlada, domnevam, da je blago, kakršno so vozila, ki jih je kupil davčni zavezanec, opredeljeno kot investicijsko blago v določbah nacionalnega prava, ki so bile sprejete za prenos člena 20 Šeste direktive. Ta opredelitev, ki se uporablja za popravke odbitkov, ni vprašljiva zaradi upoštevanja prometa, ki se nanaša na običajno prodajo vozil ob koncu njihovega najema, pri izračunu odbitnega deleža, ki ga določa člen 19 te direktive.

47. Čeprav so vozila, ki so bila pridobljena, da bi bila dana v najem in nato prodana v okviru običajne dejavnosti davčnega zavezanca, dejansko izključena iz pojma „investicijsko blago“, določenega v členu 19 Šeste direktive, lahko danski davčni organi popravijo odbitek DDV, ki je obremenjeval vozila, ki jih je pridobil davčni zavezanec, če se izkaže, da ta vozila med svojo prisotnostjo v podjetju in v nasprotju s tem, kar je bilo predvideno ob njihovi pridobitvi, niso več v celoti namenjena dejavnosti lizinga, ki je predmet obdavčitve, temveč oproščeni dejavnosti.

48. Z drugimi besedami: dejstvo, da so vozila, ki so bila pridobljena z namenom, da bodo dana v najem in nato prodana v okviru običajne dejavnosti davčnega zavezanca, izključena iz pojma „investicijsko blago“, ki je določen v členu 19 Šeste direktive, ne vpliva na opredelitev „investicijskega blaga“ v pomenu člena 20 te direktive glede vozil, katerih namembnost se je spremenila.

49. Končno se vprašanje uporabe popravkov odbitkov na vozila, ki jih je pridobil davčni zavezanec z namenom, da jih da v najem in nato ob koncu najema proda, *a priori* ne pojavlja, ker je davčni zavezanec ta vozila uporabljal samo za namene obdavčene dejavnosti.

50. Iz tega izhaja, da sistem popravkov odbitkov, ki ga določa člen 20 Šeste direktive, in pravica držav članic, da opredelijo pojem investicijskega blaga v okviru tega sistema, nista ogrožena, ker mora imeti pojem „investicijsko blago“ iz člena 19 Šeste direktive v Skupnosti avtonomno in enako razlago.

51. Prav tako ni v nasprotju z mojo presojo možnost, ki je državam članicam dana v zadnjem stavku člena 19(2) Šeste direktive, da v izračun odbitnega deleža vključijo tudi odtujitev investicijskega blaga, kadar uveljavijo možnost, ki jo določa člen 20(5) te direktive.

52. Dejansko ta določba predvideva možnost, da se ne uporabi pravilo, po katerem se promet, ki pripada prodaji investicijskega blaga, ne upošteva pri izračunu odbitnega deleža. S tem pa ne omogoči razširitve uporabe prvega in drugega člena 19(2) Šeste direktive, ki navaja transakcije, katerih rezultat je treba izključiti iz izračuna odbitnega deleža.

53. V nasprotju z dansko vlado sem končno mnenja, da razlaga pojma „investicijsko

blago“, ki ga določa člen 17 Druge direktive, ki jo je podalo Sodišče v prej navedeni sodbi Verbond van Nederlandse Ondernemingen, ni upoštevana za odgovor, ki ga je treba dati na presojano vprašanje.

54. Res je, da bi bilo mogoče to razlago prenesti v okvir člena 19 Šeste direktive, upoštevajoč skupne točke, ki to določbo povezujejo z določbo člena 17 Druge direktive. Ta člen 17 dejansko določa, da imajo države članice možnost „izključiti [...] investicijsko blago“ iz ureditve odbitkov, ki je določena v členu 11 Druge direktive, po kateri ima vsak davčni zavezanec pravico odbiti vstopni davek, plačan za blago in storitve, ki jih je pridobil za potrebe svojega podjetja.

55. Člen 17 Druge direktive kot tudi člen 19 Šeste direktive tako določata pogoje, pod katerimi je treba upoštevati investicijsko blago v ureditvi odbitkov, ki so namenjeni zagotovitvi nevtralnosti sistema DDV za davčnega zavezanca⁷. V vsakem primeru je bil pomen zahteve za razlago pojma investicijsko blago, ki je bila Sodišču predložena v zadevi, ki je bila podlaga za prej navedeno sodbo Verbond van Nederlandse Ondernemingen, precej drugačen od tega v trenutnem postopku.

7 – Glej tudi v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property (C-63/04, ZOdl, str. I-11087, točka 55).

56. Dejansko se je v tej zadevi predložitveno sodišče ukvarjalo z nizozemskim predpisom, ki je bil sprejet na podlagi člena 17 Druge direktive, po kateri je Kraljevina Nizozemska določila, da se lahko odbije samo 67 % DDV, plačanega pri nakupu „obratnih sredstev“. Kot je zapisano v obrazložitvi tega predpisa, je želela nizozemska vlada s tem iz pravice do odbitka izključiti vse blago, ki je bilo uporabljeno za delovanje podjetja, vključno z drobno opremo, tako da ga je vključila v pojem „obratna sredstva podjetja“.

57. Verbond van Nederlandse Ondernemingen, ki je menilo, da je pojem „obratna sredstva podjetja“ širši od pojma „investicijsko blago“, ki ga določa člen 17 Druge direktive, je odbilo DDV, ki je bil plačan pri pridobitvi sponk za pisma in dopisnic za udeležence sestankov.

58. Predložitveno sodišče se je torej ukvarjalo z vprašanjem, ali se to blago lahko opredeli kot investicijsko blago ali ne, s čimer bi lahko bilo izključeno iz pravice do odbitka. S tem namenom je predlagalo Sodišču, naj odloči, ali je treba ta pojem razumeti, kot da se nanaša na blago, katerega strošek pridobitve ni bil obračunan kot tekoči strošek, temveč je razporejen na več kot eno poslovno obdobje.

59. V tem kontekstu je Sodišče odgovorilo, da se pojem investicijsko blago „nanaša na blago, ki se uporablja za ekonomsko dejavnost in ki se razlikuje po svoji trajni naravi in vrednosti, zato stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč amortizirani v teku več poslovnih obdobjih“⁸. V tem kontekstu je prav tako dodalo, da imajo države članice določeno polje proste presoje, kar se tiče zahtev, ki morajo biti izpolnjene glede trajnosti in vrednosti blaga, kot tudi glede pravil o amortizaciji, ki naj se uporabijo⁹.

60. V prej navedeni sodbi Verbond van Nederlandse Ondernemingen je torej šlo za to, da se predložitvenemu sodišču omogoči ugotovitev, ali se pisarniški material majhne vrednosti lahko opredeli kot investicijsko blago, ki se ga lahko izključi iz pravice do odbitka DDV, ki jo predvideva Druga direktiva. V tej sodbi se Sodišče ni ukvarjalo z blagom, ki je bilo kupljeno, kot v tej zadevi o glavni stvari, da bi bilo za določeno obdobje dano v najem in nato po rednem postopku prodano na koncu tega obdobja.

61. Z drugimi besedami, če bi bila na podlagi kriterijev, ki jih je postavilo Sodišče v prej navedeni sodbi Verbond van Nederlandse Ondernemingen, vozila, ki jih podjetje kupi

⁸ – Točka 12.

⁹ – Točka 17.

za opravljanje svoje ekonomske dejavnosti, lahko investicijsko blago v pomenu člena 19 Šeste direktive, iz teh kriterijev ne izhaja, da je taka vozila mogoče tako opredeliti, če je njihova odtujitev ob koncu najemne pogodbe integralni del redne dejavnosti davčnega zavezanca.

direktivi, namenjena zagotavljanju nevtralnosti skupnega sistema DDV. Tako je namen te ureditve, da je davčni zavezanec povsem razbremenjen celotne teže DDV, ki ga je plačal v okviru svojih dejavnosti, ki so prav tako predmet tega davka¹¹.

62. Zato menim, da razlaga pojma investicijsko blago, ki jo je Sodišče podalo v prej navedeni sodbi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, ne omogoča odgovora na vprašanje, ki ga je postavilo Højesteret.

65. Kadar davčni zavezanec pridobi blago in storitve za izvajanje obdavčene dejavnosti in oproščene dejavnosti hkrati, sta člena 17(5) in 19 Šeste direktive namenjena temu, da mu omogočata, da se v celoti odbije del DDV, ki je obremenjeval pridobitev tega blaga in teh storitev, v sorazmernem deležu, v katerem so bili uporabljeni za obdavčene dejavnosti.

63. Ker ni odločilne navedbe v vsebini Šeste direktive kot tudi ne v sodni praksi, je treba za rešitev spora o glavni stvari določiti smisel in obseg tega pojma v skladu z ustaljeno sodno prakso in pri tem upoštevati sistem odbitkov, kamor spada tudi pojem investicijsko blago, in namen tega sistema¹⁰.

66. Z vzpostavitev sistema odbitnega deleža v členih 17(5) in 19 Šeste direktive je zakonodajalec Skupnosti domneval, da je delež, v katerem bodo uporabljeni to blago in te storitve, ki so namenjeni mešani uporabi, za obdavčene in za oproščene dejavnosti sorazmeren prometu vsake od teh dveh kategorij dejavnosti.

64. V skladu z ustaljeno sodno prakso je ureditev odbitkov, ki je bila uvedena v Šesti

67. Tako člen 19(1) Šeste direktive določa, da je odbitni delež DDV, ki je obremenjeval

10 – Glej predvsem sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi *Harbs* (C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točka 28 in v njej navedena sodna praksa). Za nedavno uporabo glej sodbo z dne 25. oktobra 2007 v zadevi *CO.GE.P* (C-174/06, ZOdl., str. I-9359, točka 30).

11 – Sodba z dne 22. junija 1993 v zadevi *Sofitam* (C-333/91, Recueil, str. I-3513, točka 10).

pridobitev takega blaga in storitev, rezultat ulomka, ki v števcu vsebuje znesek prometa vseh obdavčenih operacij in v imenovalcu znesek skupnega prometa.

bi morali biti vsi rezultati finančnih transakcij davčnega zavezanca, ki so povezani z obdavčljivo dejavnostjo, vključeni v imenovalec ulomka, ki se uporablja za izračun deleža, in tudi če pridobitev takega rezultata ne bi obsegala nikakršne uporabe blaga ali storitev, za katere je treba plačati DDV, oziroma bi obsegala le zgolj omejeno uporabo, bi bil po mnenju Sodišča izračun odbitka izkrivljen.

68. Izključitev prometa, ki se nanaša na prodajo „investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“, ki jo določa člen 19(2) Šeste direktive, iz okvira tega izračuna tako postane popolnoma smiselna. Rezultat prodaje takega blaga je treba izključiti iz omenjenega izračuna, ker ima taka prodaja po navadi izredno ali vsaj neobičajno naravo. Zato ni treba, da se blago in storitve, namenjeni mešani uporabi, uporabljajo na način, ki je sorazmeren prometu, ki ga taka prodaja ustvari. Vključitev tega prometa v izračun odbitnega deleža bi izkrivila njegov rezultat tako, da ne bi več odražal dela uporabe blaga in storitev, ki so namenjeni mešani uporabi, za obdavčene in oproščene dejavnosti.

70. Izključitev prometa, ki se nanaša na prodajo investicijskega blaga, in izključitev prometa, ki je bil ustvarjen s priložnostnimi transakcijami, sta torej utemeljeni s tem, da take transakcije niso običajna dejavnost davčnega zavezanca.

71. Ta utemeljitev, kot to poudarjajo tožeče stranke v zadevi o glavni stvari, je bila med drugim jasno izražena v obrazložitvi predloga Šeste direktive Sveta, ki je bila predložena Komisiji 29. junija 1973¹³.

69. To presojo potrjuje sodba z dne 11. julija 1996 v zadevi Régie dauphinoise¹², v kateri je Sodišče jasno opredelilo, zakaj je v členu 19(2) Šeste direktive določeno, da je treba iz izračuna odbitnega deleža izločiti tudi zneske prometa, ki se nanašajo na priložnostne nepremičninske ali finančne transakcije. Če

13 – Predlog Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (Bilten Evropskih skupnosti, Dodatek 11/73). Po tem predlogu je bil člen 19(2) utemeljen na naslednji način:

„Dejavniki, ki so navedeni v tem odstavku, se morajo izključiti iz izračuna tega deleža, da se izogne temu, da bi lahko izkrivili njegov dejanski pomen, kadar ti dejavniki ne odražajo poslovne dejavnosti davčnega zavezanca. Tak primer so prodaje investicijskega blaga in nepremičninske ali finančne transakcije, ki so opravljene zgolj priložnostno, to je, da so le sekundarnega ali postranskega pomena glede na skupni promet podjetja. Med drugim so te transakcije izključene le, če ne spadajo v redno poslovno dejavnost davčnega zavezanca“ (str. 20).

12 – C-306/94, Recueil, str. I-3695, točka 21.

72. Pojem „investicijsko blago“, ki ga določa člen 19 Šeste direktive, torej ne more vključevati blaga, katerega pridobitev in nato prodaja je integralni del običajne dejavnosti davčnega zavezanca, ki je predmet DDV. Kadar sta ta pridobitev in odsvojitev sestavni del običajne dejavnosti, se morajo blago in storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, dejansko uporabiti za izvajanje njegove obdavčene dejavnosti. Promet, ki se nanaša na odtujitev takega blaga, je torej treba upoštevati pri izračunu odbitnega deleža, tako da lahko ta odraža redne dejavnosti davčnega zavezanca in torej del uporabe blaga in storitev, ki so namenjeni mešani uporabi, za obdavčene dejavnosti. V nasprotnem primeru bi bilo s tem delom uporabe davčnemu zavezancu onemogočeno, da bi pridobil povračilo DDV, ki ga ima pravico zahtevati, in namen nevtralnosti DDV sistema Skupnosti ne bi bil dosežen.

73. V zadevi o glavni stvari je iz podatkov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, razvidno, da sta bila nakup in prodaja vozil, danih v najem, organizirana profesionalno in sistematično in da je bil pričakovani izkupiček prodaje upoštevan pri določitvi višine najemnine. Zato je jasno, da prodaja teh vozil ni imela narave priložnostne dejavnosti, temveč je vsekakor bila običajna in redna

dejavnost. Število vozil, ki jih je Erhvervsfinans prodala v letu 1998, potrjuje to presojo, kot je to navedla Komisija.

74. V teh okoliščinah se ne zdi sporno, da so splošni stroški, ki jih je imelo to podjetje za svoje poslovne prostore, pohištveno opremo svoje pisarne, računalniško opremo, telefon, pregledovanje svojih računov ipd., prav tako prispevali k realizaciji teh prodaj. Tako je utemeljeno, da se promet, ki se nanaša nanje, upošteva pri izračunu odbitnega deleža, da bi se davčni zavezanec dejansko razbremenil deleža DDV, ki je bremenil splošne stroške, ki so bili namenjeni opravljanju te obdavčene dejavnosti.

75. Zato predlagam, da se na presojo vprašanje odgovori, da je treba izraz „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“, naveden v členu 19(2) Šeste direktive, razlagati tako, da ne obsega blaga, ki ga lizing podjetje po eni strani kupi z namenom, da ga da v najem, in po drugi strani, da ga proda ob koncu pogodb o lizingu, kadar je ta prodaja blaga ob koncu najema integralni del običajne ekonomske dejavnosti tega podjetja.

IV – Predlog

76. Glede na predhodne navedbe predlagam, da se na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Højesteret, odgovori:

Izraz ‚investicijsko blago, ki ga davčni zavezanec uporablja za svojo dejavnost‘, ki je naveden v členu 19(2) 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, je treba razlagati tako, da ne obsega blaga, ki ga lizing podjetje po eni strani kupi z namenom, da ga da v najem, in po drugi strani, da ga proda ob koncu pogodb o lizingu, kadar je ta prodaja blaga ob koncu najema integralni del običajne ekonomske dejavnosti tega podjetja.