

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JÁNA MAZÁKA,

predstavljeni 11. decembra 2007¹

1. Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške) (Nemčija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe zahteva razlago členov 2(1) in 17(5) Šeste direktive o DDV² in v bistvu sprašuje, (i) kako se določi pravica do odbitka vstopnega davka, če davčni zavezanec hkrati opravlja gospodarsko in negospodarsko dejavnost, ter (ii) ali je treba, če je odbitek davka dovoljen le, če je mogoče izdatke pravilno pripisati gospodarski dejavnosti, zneske davka na gospodarsko in negospodarsko dejavnost razdeliti po „investicijskem ključu“ ali po „ključu po prometu“?

I – Pravni okvir*A – Pravo Skupnosti*

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

3. Člen 4 Šeste direktive določa te opredelitve:

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospo-

darsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

5. Člen 17 Šeste direktive v zvezi s pravico do odbitka določa:

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

- a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

[...]

4. Člen 13B(d)(5) Šeste direktive predvideva, da države članice plačila DDV oprostitijo „transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji“.

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je [DDV] odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten, je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vključene v število, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države članice lahko v imenovalca vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

[...]“³

6. Končno, člen 19 Šeste direktive v zvezi z izračunom odbitnega deleža določa:

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

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

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po členu 17(2) in (3),

2. 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.

3 – Člen 17(5) v nadaljevanju določa: „Države članice pa lahko: (a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje; (b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo; (c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev; (d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka; (e) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davčnega zavezanca ni odbiten, zelo majhen, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

3. Začasni delež za leto je delež, ki se izračuna na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Če v preteklem letu ni bilo takšnih transakcij ali če so bile transakcije v znesku neznatne, odbitni delež začasno določi davčni zavezanec na podlagi svojih napovedi pod nadzorom davčnega organa. Države članice pa lahko ohranijo svoja sedanja pravila.

Odbitki na podlagi takšnega začasnega deleža se popravijo, ko se v naslednjem letu določi končni delež.“

1. dobava in druge storitve, ki jih podjetnik na ozemlju države v okviru svojega podjetja opravlja odplačno [...]“

8. Člen 4(8)(f) UStG določa, da se davka med drugim oprostitjo „transakcije [ki sodijo pod člen 1(1)(1)], vključno s posredovanjem transakcij v zvezi z udeležbo v družbah in drugih združenjih“.

9. Člen 15 UStG določa:

B – *Nacionalno pravo*

7. Člen 1(1)(1) Umsatzsteuergesetz⁴ (zakona o prometnem davku v različici, ki se uporabi za zadevo, o kateri poteka postopek pred predložitvenim sodiščem, namreč iz leta 1993 (v nadaljevanju: UStG) določa:

„1. Podjetnik lahko odbije naslednje zneske vstopnega davka:

„Predmet prometnega davka so naslednje transakcije:

1. davek, ki je na računih v smislu člena 14 prikazan ločeno, za dobavo blaga ali storitev, ki jih za njegovo podjetje opravijo drugi podjetniki [...];

⁴ – BGBl 1979 I, str. 1953.

2. plačani prometni davek na uvoze v zvezi z blagom, ki je bilo v državo uvoženo za njegovo podjetje ali ga uporablja za opravljanje poslov, opisanih v členu 1(3);

dobavljeno, zanj uvoženo ali pridobljeno v Skupnosti, ali dobavljeno storitev le delno za izvajanje transakcij, za katere je pravica do odbitka izključena, se ne odbije ta del vstopnega davka, ki ga je treba gospodarsko pripisati poslom, za katere je pravica do odbitka izključena. Podjetnik lahko ustrezno oceni delne zneske, ki jih ni mogoče odbiti. [...]"

3. davek v zvezi s pridobivanjem blaga v Skupnosti za svoje podjetje.

2. Odbitka davka ni za dobave blaga, uvoz blaga in pridobivanje blaga v Skupnosti ali za dobavo storitev, ki jih podjetnik uporablja za izvajanje naslednjih transakcij:

II – Dejansko stanje in postopek ter vprašanja za predhodno odločanje

1. transakcije, ki so davka proste [...]

[...]

4. Če podjetnik za opravljanje poslov uporablja blago, ki je bilo njegovemu podjetju

10. Tožeča stranka (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG kot pravna naslednica Göttinger Vermögensanlagen AG) je v davčnem letu 1994 opravljala posle pridobivanja, upravljanja in prodaje nepremičnin, vrednostnih papirjev, finančnih deležev in naložb vseh vrst. Kapital, ki je potreben za to dejavnost, je pridobila z izdajo delnic in netipičnih tihih deležev („atypische stille Beteiligungen“). Med opravljanjem te dejavnosti je v družbo sprejela več tihih družbenikov, kakor je značilno za družbo v javni lasti („Publikums-gesellschaft“). Tako udeležena javnost je tožeči stranki prispevala kapital, ki ga je ta nato naložila.

11. Tožeča stranka je leta 1994 ustvarila 82.959.00,10 DEM obdavčljivih transakcij. Ves promet je znašal 6.480.006,60 DEM. Ta je vključeval prihodek od dividend v višini 226.641,89 DEM in prihodke od prodaje vrednostnih papirjev v višini 1.389.930,72 DEM (skupaj 1.616.572,61 DEM).

12. Od vstopnega davka v skupnem znesku 56.838.35,68 DEM ga 6.161.679,37 DEM ni bilo mogoče pripisati posebnim izstopnim transakcijam. Zato Finanzamt Göttingen (davčni urad Göttingen, v nadaljevanju: Finanzamt) na podlagi člena 15(2)(1) UstG v povezavi s členom 4(8)(f) UstG ni priznal pravice do odbitka glede vstopnega davka, ki se pripiše izdatkom v zvezi z netipičnimi tihimi deleži (4.171.424,70 DEM). Finanzamt je ta znesek zato odštel od celotnega zneska vstopnega davka. Po odbitju vstopnega davka, ki je bil tožeči stranki odmerjen za transakcije najema (676.856,31 DEM), je Finanzamt menil, da preostalega vstopnega davka (1.990.254,67 DEM) ni mogoče pripisati posebnim izstopnim transakcijam. Od tega je dovolil pravico do odbitka glede deleža, izračunanega po ključu 45,68 %, kar se je izrazilo v znesku 1.567.616,74 DEM vstopnega davka, ki ga je mogoče odbiti, in v vračilu 1.123.647,00 DEM za zadevno davčno leto.

13. Tožeča stranka je to odločbo izpodbijala pred petim senatom Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške, v nadaljevanju: Finanzgericht), ki je tožbo zavrnilo s sodbo z dne 18. oktobra 2001 z obrazložitvijo, da je Finanzamt ravnal pravilno, ko je izdatke, ki naj bi tožeči stranki nastali v zvezi z izdajo netipičnih tihih deležev, pripisal davka prostim transakcijam in ni dovolil odbitka ustreznega vstopnega davka. Tožeča stranka je vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki je s sodbo z dne 18. novembra 2004 razveljavilo sodbo Finanzgericht z dne 18. oktobra 2001 ter zadevo vrnilo Niedersächsisches Finanzgericht v ponovno obravnavo in odločanje.

14. Niedersächsisches Finanzgericht meni, da tožeča stranka opravlja podjetniško in nepodjetniško dejavnost.

15. Ker je Niedersächsisches Finanzgericht bilo v dvomu glede tega, kako se v postopku pred njim določi upravičenost in razdelitev odbitka na podlagi prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali se upravičenost do odbitka davka na dodano vrednost, če davčni zavezanec

hkrati opravlja podjetniško in nepodjetniško dejavnost, določa glede na razmerje med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami (stališče tožeče stranke), ali je odbitek davka na dodano vrednost dovoljen le, če je mogoče izdatke, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati gospodarski dejavnosti tožeče stranke v smislu člena 2(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS?

2. Ali je treba, če je odbitek davka na dodano vrednost dovoljen le, če je mogoče izdatke, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati gospodarski dejavnosti tožeče stranke, zneske davka na dodano vrednost razdeliti na podjetniško področje in nepodjetniško področje po t. i. „investicijskem ključu“ ali je, kot zatrjuje tožeča stranka, ob ustrezni uporabi člena 17(5) Šeste direktive 77/388/EGS primeren tudi „ključ po prometu“?

16. Tožeča stranka, nemška in portugalska vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija so podale pisna stališča. Stranke niso predlagale obravnave in je tudi ni bilo.

III – Presoja

A – Glavne trditve strank

17. Tožeča stranka v bistvu zatrjuje, da bi bilo treba odbiti ves vstopni davek, ki nastane v povezavi s pridobitvijo novih deležev. Tožeča stranka s sklicevanjem na sodbo Kretztechnik⁵ navaja, da je izdaja delnic namenjena povečanju kapitala za njeno gospodarsko dejavnost na splošno. Ker ta dejavnost zajema davku zavezane in tudi davka oproščene transakcije, naj bi se upravičenost do odbitka iz člena 17(5) Šeste direktive presojala v skladu z razmerjem med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami.

18. Nemška vlada trdi, da se odbitek vstopnega davka dovoli le v delu, v katerem je izdatek, povezan z izdajo delnic in tihih deležev, mogoče pripisati gospodarski dejavnosti tožeče stranke. Navaja, da se del tako pridobljenega kapitala prerazporedi

⁵ – Sodba z dne 26. maja 2005 (C-465/03, ZOdl., str. I-4357).

na področja, na katerih tožeča stranka ne opravlja gospodarske dejavnosti, namreč na kapitalske deleže v drugih podjetjih. Nemška vlada meni, da je treba zneske vstopnega davka razdeliti na podjetniško in nepodjetniško dejavnost po „investicijskem ključu“, to je na podlagi razmerja, po katerem se kapitalski donosi, pridobljeni s sprejemom netičnih tihih družbenikov, razporedijo med podjetniško in nepodjetniško dejavnost.

19. Portugalska vlada navaja, da je DDV tožeče stranke odbiten le v delu, ki se nanaša na transakcije v okviru podjetniške dejavnosti, in v bistvu trdi, da je investicijski ključ v obravnavani zadevi primernejša metoda razdelitve.

20. Vlada Združenega kraljestva v bistvu meni, da del pavšalnih vplačil, ki je povezan ali porabljen za negospodarsko dejavnost tožeče stranke, ni zajet v nobenem izračunu vstopnega davka, saj je ta del vplačil v celoti zunaj sistema odbitka vstopnega davka in naj ne bi bil upošteven. Vlada Združenega kraljestva glede razdelitve v bistvu trdi, da je

Šesta direktiva ne določa in da je prepuščena diskreciji držav članic.

21. Komisija meni, da bo davčno obravnavanje podjetniške dejavnosti tožeče stranke odvisno od možnosti uporabe enega od dejavnikov, ki upravičujejo oprostitve. Medtem ko so transakcije z vrednostnimi papirji oproščene DDV, se dobave nepremičnin v določenih okoliščinah lahko obdavčijo. To pojasni delitev dejavnosti tožeče stranke na tri dele: (i) neobdavčljive transakcije; (ii) obdavčljive, toda oproščene transakcije; in (iii) transakcije, zavezane davku. Vendar mora predložitveno sodišče podrobno preučiti to vprašanje glede na okoliščine postopka v glavni stvari. Komisija glede razdelitve navaja, da bi bila uporaba investicijskega ključa primernejši postopek, ki pa bi moral zadostno izražati gospodarsko stvarnost in bi ga bilo zato treba računati za vsako davčno leto.

B – Presoja

1. Prvo vprašanje

22. Predložitveno sodišče kot dejstvo ugotavlja, da tožeča stranka opravlja gospodar-

ska⁶ in negospodarsko dejavnost. Na podlagi te izjave je treba pojasniti, da čeprav člen 4 Šeste direktive določa zelo široko področje uporabe za DDV, se ta določba nanaša le na gospodarske dejavnosti.⁷

prodajo finančnih deležev v drugih podjetjih.⁹ V nasprotju s tem lahko transakcije z vrednostnimi papirji sodijo na področje uporabe DDV, vendar so oproščene davka.¹⁰

23. V skladu z ustaljeno sodno prakso pridobivanja in posesti delnic ni mogoče šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive. Pridobivanje finančnih deležev v drugih podjetjih še ne pomeni uporabe premoženja za trajno pridobivanje dobička od njega.⁸ Če torej pridobivanje finančnih deležev v drugih podjetjih ne pomeni gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive, mora enako veljati tudi za nasprotno dejavnost – namreč

24. Sodišče je menilo, da osebna družba, ki sprejme družbenika za plačilo denarnega vložka, v razmerju do te osebe ne opravi storitve v smislu člena 2(1) Šeste direktive.¹¹ Sodišče je enako sklepalo v zvezi z izdajo delnic za povečanje kapitala.¹²

25. Sodišče je v sodbi Kretztechnik odločilo, da družba, ki izda nove delnice, poveča svoje premoženje s pridobivanjem dodatnega kapitala, pri čemer novim delničarjem obenem podeli lastninsko pravico na delu tako povečanega kapitala. Z vidika družbe izdajateljice je cilj povečanje kapitala in ne opravljanje

6 – Ne menim, da je za potrebe DDV nujno razlikovati med „podjetniško dejavnostjo“ in „gospodarsko dejavnostjo“. V tej razpravi bom uporabil samo pojem „gospodarska dejavnost“, ki se uporablja v Šesti direktivi.

7 – Glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM (C-77/01, Recueil, str. I-4295, točka 47 in tam navedena sodna praksa). V zvezi s tem glej tudi v opombi 5 navedeno sodbo Kretztechnik, točka 18. Poleg tega je Sodišče odločilo, da je pojem „gospodarske dejavnosti“ objektivni, da se obravnava dejavnost *per se*, ne glede na njen namen ali rezultat. Med drugim glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točka 47 in tam navedena sodna praksa).

8 – Glej sodbo z dne 21. oktobra 2004 v zadevi Banque Bruxelles Lambert (BBL) (C-8/03, ZOdl., str. I-10157, točka 38).

9 – Glej sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi KapHag (C-442/01, Recueil, str. I-6851, točka 40).

10 – Med drugim glej v opombi 8 navedeno sodbo BBL, točke od 36 do 41, in tam navedeno sodno prakso.

11 – V opombi 9 navedena sodba KapHag, točka 43.

12 – V opombi 5 navedena sodba Kretztechnik, točka 25.

storitev. Za delničarja plačilo zneskov, nujnih za povečanje kapitala, ne pomeni plačila nasprotnih storitev, temveč naložbo ali angažiranje kapitala.¹³

obdavčijo popolnoma nevtralnno, če so zavezane DDV (načelo nevtralnosti).¹⁵

26. Glede na to, da tožeča stranka – kljub pravicam, ki jih ima kot delničarka ali družbenica – niti neposredno niti posredno ne sodeluje pri upravljanju¹⁴ družb, v katerih pridobiva, ohranja ali prenaša finančne deleže, njene dejavnosti ni mogoče šteti za gospodarsko dejavnost.

28. Zadnjenavedeni pogoj kaže, da se lahko DDV odbije le, če imajo vstopne transakcije neposredno in takojšnjo zvezo z izstopnimi transakcijami, ki upravičujejo odbitek. Sodišče je v sodbi Investrand odločilo, da „[p]ravica do odbitka DDV, ki je odmerjen za pridobivanje vstopnega blaga ali storitev, predvideva, da je izdatek za njihovo pridobitev sestavni del stroškov izstopnih transakcij, ki so bile podlaga za pravico do odbitka“.¹⁶

27. Sodišče je v sodbi Rompelman prvič poudarilo, da je sistem odbitka namenjen temu, da se podjetnik povsem razbremeni DDV, ki ga dolžan plačati ali ga je plačal med izvajanjem vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem davka na dodano vrednost zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali cilj,

29. Sodišče je v točki 36 sodbe Kretztechnik odločilo, da je treba „z vidika dejstva, da je izdaja delnic transakcija, ki ne sodi na področje uporabe Šeste direktive, in da jo je družba Kretztechnik izvedla za povečanje svojega kapitala v korist svoje gospodarske dejavnosti na splošno, ugotoviti, da so stroški storitev, ki so tej družbi nastali v zvezi z zadevno transakcijo, del njenih skupnih stroškov in so zato kot taki sestavni del cene njenih proizvodov. Te storitve

13 – Prav tam, točka 26.

14 – V tem smislu glej sodbo z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations (C-16/00, Recueil, str. I-6663).

15 – V tem smislu glej sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19). Prav tako glej sodbo z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil str. I-1361, točka 24 in tam navedena sodna praksa).

16 – Sodba z dne 8. februarja 2007 (C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 23 in tam navedena sodna praksa).

imajo neposredno in takojšnjo zvezo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca“.¹⁷

družba opravljala le obdavčene izstopne transakcije.¹⁹

30. Sodišče je točki 37 te sodbe še odločilo: „Posledično je družba Kretztechnik na podlagi člena 17(1) in (2) Šeste direktive upravičena odbiti ves DDV, ki je bremenil njene izdatke za različne storitve, prejete v okviru njene izdaje delnic, če so vse transakcije te družbe v okviru njene gospodarske dejavnosti obdavčene transakcije. Davčni zavezanec, ki opravlja tako transakcije, za katere obstaja pravica do odbitka DDV, kot tudi transakcije, za katere ta pravica ne obstaja, lahko v skladu s členom 17(5)(1) Šeste direktive odbije le tisti del DDV, ki ga je mogoče pripisati prvim transakcijam.“¹⁸

31. Strinjam se s predložitvenim sodiščem, z nemško vlado in s Komisijo, da je položaj tožeče stranke komaj primerljiv s položajem v sodbi Kretztechnik, kjer je zadevna

32. Komisija v obravnavani zadevi pravilno izpostavlja, da se ne obdavči dejavnost tožeče stranke, dokler ta pridobiva, ohranja in prenaša finančne deleže in druge pravice, ne da bi bil njen namen sistematično izvajanje odplačnih storitev. Če ta dejavnost ne upravičuje odbitka DDV, ker je negospodarska in ne sodi na področje uporabe DDV, je odbitek davka izključen, še bolj pa to velja za dejavnosti, katerih izdatki niso zajeti v sistem DDV. Glede na to izdatka, ki nastane v okviru izdaje delnic in netipičnih tihih deležev, ni mogoče šteti za skupne stroške ali sestavni del cene njenih proizvodov, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo tožeče stranke ter se kot taki lahko odbijejo.

33. Iz tega izhaja, da odbitek vstopnega davka na izdatke, povezane s stroški izdaje finančnih deležev, ni utemeljen, razen če se tako pridobljeni kapital nameni za gospo-

17 – V opombi 5 navedena sodba Kretztechnik in tam navedena sodna praksa.

18 – Prav tam, skupaj z navedeno sodno prakso.

19 – Prav tam. To je pomenilo, da je v tisti zadevi družba Kretztechnik zbirala kapital kot davčna zavezanca in je kot taka ravnala. Zato se je lahko vstopni DDV, ki ga je bilo mogoče pripisati skupnim stroškom celotne gospodarske dejavnosti družbe Kretztechnik, odbil v celoti. V zvezi z novejšo zadevo, o kateri je odločilo Sodišče, glej sodbo, navedeno v opombi 16.

darsko dejavnost tožeče stranke. Izdatki, povezani z izdajo delnic oziroma netipičnih tihih deležev, ki jih je mogoče pripisati negospodarski dejavnosti tožeče stranke (to je pridobivanju, ohranjanju in prodaji deležev v drugih podjetjih), torej tožeče stranke ne upravičujejo do odbitka davka.

zavezanec, ki opravlja tako transakcije, za katere obstaja pravica do odbitka DDV, kot tudi transakcije, za katere ta pravica ne obstaja, v skladu s členom 17(5)(1) Šeste direktive odbije le tisti del DDV, ki ga je mogoče pripisati prvim transakcijam.²⁰

34. Res je, kot poudarja predložitveno sodišče, da tožeča stranka, v nasprotju s položajem v zadevi Kretztechnik, ne opravlja nikakršne proizvodne dejavnosti. Iz tega izhaja, da stroški v zvezi z izdajo delnic torej niso bili skupni stroški, ki so učinkovali *le* v okviru njene gospodarske dejavnosti.

37. Ugotavljam, da izdatka tožeče stranke, povezanega z izdajo delnic in netipičnih tihih deležev, ni mogoče šteti za stroške, ki so del njenih skupnih stroškov in so kot taki sestavni del cene njenih proizvodov ter imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo tožeče stranke.²¹

35. Nasprotno, kot izhaja iz navedenega, so stroški tožeče stranke – vsaj deloma – učinkovali na njeno negospodarsko dejavnost. Tu je pomembno opomniti, da je iz predložitvenega sklepa in tudi iz navedb strank jasno, da stranki tega dejstva ne prerekata.

38. Če torej davčni zavezanec hkrati opravlja gospodarsko in negospodarsko dejavnost, je odbitek davka na dodano vrednost dovoljen le, če je mogoče izdatke, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pravilno pripisati gospodarski dejavnosti tožeče stranke v smislu člena 2(1) Šeste direktive.

36. Kot sem spomnil zgoraj, je Sodišče v sodbi Kretztechnik dodalo, da lahko davčni

20 – V opombi 5 navedena sodba Kretztechnik, točka 37, in tam navedena sodna praksa.

21 – Glej v opombi 5 navedeno sodbo Kretztechnik, točka 36.

2. Drugo vprašanje

39. Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje je prav tako nujno treba obravnavati drugo vprašanje, ki se v bistvu nanaša na način razdelitve vstopnega davka med gospodarske in negospodarske dejavnosti tožeče stranke (ter ali naj se člen 17(5) Šeste direktive smiselno uporabi za to razdelitev).

40. Pomembno je spomniti, da člen 17(5) Šeste direktive pokriva transakcije, pri katerih je DDV odbiten (davka neoproščene obdavčljive transakcije) in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten (davka oproščene obdavčljive transakcije). Iz sodb Sofitam, Floridienne in Berginvest, Cibo Participations ter EDM je mogoče sklepati, da se transakcije, ki ne sodijo na področje uporabe Šeste direktive, ne upoštevajo pri izračuna odbitnega dela, na katerega se nanašata člena 17 in 19 Šeste direktive.²²

22 – Sodbi z dne 22. junija 1993 v zadevi Sofitam (C-333/91, Recueil, str. I-3513, točki 13 in 14) in z dne 14. novembra 2000 v zadevi Floridienne and Berginvest (C-142/99, Recueil, str. I-9567, izrek), v opombi 14 navedena sodba Cibo Participations, točka 44, in v opombi 7 navedena sodba EDM, točka 54. Sodišče je v sodbi Floridienne and Berginvest na primer odločilo, da je treba člen 19 Šeste direktive razlagati tako, da se v imenovalcu ulomka, ki se uporabi za izračun odbitnih delov, ne upoštevajo dividende, ki jih hčerinske družbe plačajo holdinški družbi, ki je davčni zavezanec glede drugih dejavnosti in za te hčerinske družbe opravlja storitve upravljanja.

41. Vendar niti člen 17 niti člen 19 – niti Šesta direktiva – ne vsebujejo določbe o načinu in merilih, ki naj bi jih države članice uporabile pri razdelitvi vstopnega davka med gospodarske in negospodarske dejavnosti.

42. Z vidika te praznine v zakonodaji Skupnosti, naj bo namerna ali ne, menim, da Sodišče besedilu Šeste direktive ne sme dodati posebnih pogojev za razdelitev vstopnega DDV v zvezi z gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi. Menim, da določb Šeste direktive, kot je zlasti trdila tožeča stranka, ni primerno uporabljati po analogiji ali smiselno.

43. Ker Šesta direktiva ne določa načina razdelitve vstopnega davka na gospodarske in negospodarske dejavnosti, je treba zaključiti, da je to zadeva, ki spada v diskrecijo držav članic.²³

23 – Tu bi želel dodati, da je Komisija že v sodbi Cibo Participations v svojih stališčih izpostavila, da morajo zaradi neobstoja določb o transakcijah, ki izhajajo iz gospodarske dejavnosti zunaj področja uporabe Šeste direktive, države članice določiti način za prepoved odbitka. Glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl v opombi 14 navedeni sodbi Cibo Participations, točka 31.

44. Kljub temu bi poudaril, da države članice pri razdelitvi vstopnega davka med gospodarske in negospodarske dejavnosti nimajo neomejene diskrecije ter da morajo upoštevati določena načela iz Šeste direktive, kot se razlagajo v sodni praksi Sodišča.

vajo namen in mesto zadevne določbe v sistematiki Šeste direktive.²⁴

46. Pravica do odbitka iz člena 17 in naslednjih je sestavni del sistema DDV ter je načeloma ni mogoče omejiti. Sodišče je dosledno razsojalo, da vsaka omejitev pravice do odbitka vpliva na raven davčnega bremena in da jo je treba v vseh državah članicah uporabljati podobno.²⁵

47. Način in merila, ki jih države članice uporabilo za razdelitev, morajo zagotavljati spoštovanje ciljev Šeste direktive. V skladu s tem ne smejo biti v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, na katerem temelji predvsem skupni sistem DDV, uveden s Šesto direktivo, in ki nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavajo različno glede obdavčitve z DDV.²⁶

45. V zvezi s tem je treba opomniti, da je Sodišče v zadevi, ki se nanaša na drugo področje (namreč uporabo nepremičnine, ki je del aktive podjetja, v zasebne namene), vendar je podobna, po ugotovitvi, da v Šesti direktivi „ni potrebnih navodil za enotno in natančno opredelitev pravil določitve zadevnih stroškov“, odločilo, da države članice „uživajo“ določeno stopnjo diskrecije v zvezi s temi pravili samo, če upošte-

24 – V tem smislu glej sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wolny (C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 28). Prav tako glej sodbo z dne 1. februarja 1977 v zadevi Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Recueil, str. 113, točki 16 in 17).

25 – Glej zlasti sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18 in tam navedena sodna praksa). Glej tudi uvodno izjavo 12 preambule k Šesti direktivi.

26 – Glej sodbi z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točki 23 in 24) in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans (C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 39).

IV – Predlog

48. Zato menim, da naj Sodišče na vprašanji, ki ju je predložilo Niedersächsisches Finanzgericht, odgovori:

1. Če davčni zavezanec hkrati opravlja gospodarsko in negospodarsko dejavnost, je odbitek davka na dodano vrednost dovoljen le, če je mogoče izdatke, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pravilno pripisati gospodarski dejavnosti tožeče stranke v smislu člena 2(1) Direktive 77/388/EGS.
2. Način razdelitve vstopnega davka na gospodarske in negospodarske dejavnosti je zadeva, ki sodi v diskrecijo držav članic. Države članice morajo pri uporabi te diskrecije zagotoviti zlasti spoštovanje načela davčne nevtralnosti.