

Downloaded via the EU tax law app / web

Zadeva C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

proti

Finanzamt Landshut

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

„Šesta direktiva o DDV – člen 11(A)(1)(c) – Uporaba nepremičnine, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca – Izenačenje te uporabe z opravljanjem storitev za plačilo – Določitev davčne osnove – Pojem stroškov davčnega zavezanca za opravljene storitve“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova

(Direktiva Sveta 77/388, člen 11(A)(1)(c))

Člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da bi se v davčno osnovo za davek na dodano vrednost v zvezi z zasebno rabo dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, všteli del stroškov pridobitve ali gradnje stavbe glede na dolžino obdobja popravka odbitkov vstopnega davka, določenega v skladu s členom 20 navedene direktive. Ta davčna osnova mora vključevati stroške pridobitve zemljišča, na katerem je bila zgrajena stavba, ko je bil ta nakup obdavčen s tem davkom in je davčni zavezanec odbil ta davek.

(Glej točko 53 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 14. septembra 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 11(A)(1)(c) – Uporaba nepremičnine, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca – Izenačenje te uporabe z opravljanjem storitev za plačilo – Določitev davčne osnove – Pojem stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“

V zadevi C-72/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo

Finanzgericht München (Nemčija) z odločbo z dne 1. februarja 2005, ki je prispela na Sodišče 15. februarja 2005, v postopku

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

proti

Finanzamt Landshut,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, N. Colneric, sodnica, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (poročevalec) in E. Levits, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodna tajnica: K. Sztranc-Szawiczek, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. marca 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny J. Wollny in H. Wollny,
- za Finanzamt Landshut D. Baumann, Regierungsdirektor,
- za nemško vlado U. Forsthoff, zastopnik,
- za vlado Združenega kraljestva R. Hill, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. junija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predstavljen v okviru spora glede določitve davčne osnove za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi z uporabo dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Po členu 2(1) Šeste direktive je predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive določa, da se za opravljanje storitev

za plačilo šteje „uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten“.

5 Na podlagi člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive so davčna osnova „pri dobavah iz člena 6(2) [...] celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“.

6 Člen 17(2) Šeste direktive določa:

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

(a) [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;

[...]“

7 Člen 20 Šeste direktive določa:

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

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

(b) če se po opravljenem obratovanju spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen [...]

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

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

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravka lahko podaljša na največ 20 let.

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

[...]“

Nacionalna ureditev

8 Člen 3(9a)(1) zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, str. 565, v nadaljevanju: UStG) izenčuje storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo za druge namene kot za namene podjetja, z uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, če je bil vstopni davek na to blago v celoti ali deloma odbiten.

9 Davčna osnova za storitve, določene v navedenem členu 3(9a)(1), je opredeljena v členu 10 UStG. V različici, veljavni do 30. junija 2004, navedeni člen 10 določa, da so davčna osnova za te storitve „stroški, ki nastanejo pri izvedbi teh transakcij, kolikor je vstopni davek v celoti ali

deloma odbiten“.

10 V razliki, ki je začela veljati 1. julija 2004, člen 10(4), točka 2, UStG določa:

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

11 Člen 15a UStG se nanaša na popravke odbitkov. V odstavku 1 določa:

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

12 Člen 7(4)(2)(a) zakona o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz) določa za zgradbe, ki so namenjene stanovanjski uporabi in so bile dokončane po 1. januarju 1925, da „stopnja amortizacije, ki velja za zgradbe, dokler niso dokončno amortizirane, znaša: [...] 2 % na leto“.

Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

13 Med letom 2003 je Hausgemeinschaft Jörg in Stefanie Wollny, stanovanjska skupnost, v kateri sta J. in S. Wollny (v nadaljevanju: stanovanjska skupnost), zgradila stavbo, ki je bila v celoti del poslovnih sredstev podjetja. V tej stavbi so zasebno stanovanje dveh članov navedene skupnosti ter prostori davčne pisarne, ki so bili dani v najem enemu od omenjenih članov. Del, ki je bil dan v najem, ustreza 20,33 % stavbe. To dajanje v najem je predmet DDV.

14 Stanovanjska skupnost je v začetnih obračunih DDV za mesec december 2003 ter za mesece od januarja do marca 2004 odbila celotni DDV, ki ji je bil zaračunan na stroške gradnje stavbe. Opirajoč se na amortizacijsko stopnjo za nepremičnino, kot je določena s členom 7(4), točka 2, (a), EStG, je menila, da je davčna osnova za zasebno rabo 79,67 % stavbe enaka mesečnemu znesku 1/12 2 % stroškov gradnje, ki pripadajo delu, ki se uporablja za zasebne namene.

15 Opirajoč se na pismo Bundesministerium für Finanzen (nemško ministrstvo za finance) z dne 13. aprila 2004 (BStBl. I 2004, str. 468) je Finanzamt Landshut menil, da bi se navedena davčna osnova za DDV morala določiti glede na obdobje popravka odbitkov, predvidenega v členu 15a UStG, namreč deset let. Torej je popravil izračun stanovanjske skupnosti in določil mesečno davčno osnovo za DDV za zasebno rabo dela nepremičnine na 1/12 10 % stroškov gradnje, ki pripadajo temu delu.

16 Ker je Finanzamt Landshut zavrnil ugovore, ki jih je vložila stanovanjska skupnost zoper začetno odločbo o obdavčitvi, izdano v skladu z izračunom, razloženim v prejšnji točki, je ta vložila tožbo pri Finanzgericht München.

17 To sodišče meni, da je rešitev spora, ki mu je bil predložen, odvisna od določitve davčne osnove za zasebno rabo nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja stanovanjske skupnosti. Opozarjajoč, da člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive ne opredeljuje pojma „stroški“, se

sprašuje o pomenu, ki bi ga bilo treba dati temu pojmu.

18 V zvezi s tem poudarja, da sodbi Sodišča z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517) in z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 54) vsebujeta dejavnike, med katerimi eni govorijo v prid trditvi tožeče stranke, drugi pa v korist trditvi nemške davčne uprave.

19 V teh okoliščinah je Finanzgericht München odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži vprašanje:

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

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Uvodoma je treba opozoriti, da se lahko v skladu z logiko sistema, ki ga je vzpostavila Šesta direktiva, vstopni davki, ki so bili obračunani za blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene obdavčljivih transakcij, odbijejo. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Če se blago in storitve uporabijo za namene obdavčljivih transakcij, se mora uveljavljati odbitek davka, ki je bil obračunan za te transakcije, da se izogne dvojni obdavčitvi. Vendar se izstopni davek ne more niti pobrati niti odbiti, če se blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabi za potrebe transakcij, ki so oproščene ali ki ne sodijo na področje uporabe DDV (glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, še neobjavljena v ZOdl., točka 24).

21 Pri uporabi investicijskega blaga tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene ima zadevna oseba za potrebe DDV izbiro, bodisi da to blago v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, bodisi da ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV, ali pa da ga v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost (sodba z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 23).

22 Če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene, ravna kot s poslovnimi sredstvi podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev ali za izdelavo tega blaga, na celoma takoj v celoti odbiten (zgoraj navedeni sodbi Seeling, točka 41, in Charles in Charles-Tijmens, točka 24).

23 Vendar iz člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive izhaja, da kadar je vstopni davek na blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja, delno ali v celoti odbiten, se njegova uporaba za zasebne namene ali za druge namene kot za namene dejavnosti davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih šteje za opravljanje storitev za plačilo. Ta uporaba, ki je torej obdavčljiva transakcija v smislu člena 17(2) te direktive, je v skladu s členom 11(A)(1)(c) obdavčena na podlagi zneska celotnih stroškov za opravljene storitve (zgoraj navedena sodba Charles in Charles-Tijmens, točka 25).

24 Torej ima davčni zavezanec, ki se odloži, da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, in ki del te stavbe uporablja za zasebne potrebe, na eni strani pravico do odbitka vstopnega DDV od vseh stroškov gradnje navedene stavbe in na drugi strani ustrezno obveznost plačati DDV na stroške za to uporabo (zgoraj navedena sodba Seeling, točka 43).

25 Vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, se v tem smislu nanaša na to, kako razlagati pojem „stroški za opravljene storitve“ v smislu člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive. Omenjeno sodišče se v bistvu sprašuje, ali je treba ta znesek določiti glede na nacionalna pravila, ki se uporabljajo za amortizacijo zaradi obrabe stavbe, ali glede na obdobje popravka odbitkov vstopnega DDV, kot je določeno z nacionalnim pravom v skladu s členom 20 Šeste direktive.

26 Sporni pojem se pojavi v določbi prava Skupnosti, ki ne napoti na pravo držav članic za določitev njegovega pomena in obsega. Iz tega sledi, da se razlaga tega pojma na splošno ne more prepustiti diskreciji vsake države članice (v tem smislu glej sodbo z dne 1. februarja 1977 v zadevi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Recueil, str. 113, točki 10 in 11).

27 Na splošno ta pojem ustreza stroškom, ki so povezani s samim blagom (glej zgoraj navedeno sodbo *Enkler*, točka 36). Ta pojem zajema stroške, kot so stroški pridobitve ali izdelave omenjenega blaga, glede katerega je bil DDV odbiten in brez katerega zadevna zasebna raba ne bi bila mogoča.

28 Ker pa v Šesti direktivi ni potrebnih navodil za enotno in natančno opredelitev pravil določitve zadevnih stroškov, je treba priznati, da države članice uživajo določeno stopnjo diskrecije v zvezi s temi pravili samo, če upoštevajo namen in mesto zadevne določbe v sistematiki Šeste direktive (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, točki 16 in 17).

29 V tem primeru je treba torej preučiti, ali je napotitev nacionalne zakonodaje za namene določitve zneska navedenih stroškov na obdobje popravka odbitkov, ki je določeno v skladu s členom 20 Šeste direktive, združljiva z namenom člena 11(A)(1)(c) navedene direktive in njenim mestom v sistematiki te direktive.

30 Cilj te zadnje določbe je, da opredeli davčno osnovo za zasebno rabo – ali splošneje za druge namene kot za namene dejavnosti podjetja – blaga, ki ga je davčni zavezanec vključil med poslovna sredstva navedenega podjetja, in ker člen 6(2), prvi pododstavek, točka (a), navedene direktive izenačuje tako uporabo z opravljanjem storitev za plačilo, je to predmet DDV.

31 Namen tega izenačenja je preprečiti, da bi se davčni zavezanec, ki je lahko odbil DDV za pridobitev ali izdelavo blaga, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, izognil plačilu tega davka, kadar bi to blago ali del blaga uporabljal za zasebne namene (glej sodbo z dne 27. junija 1989 v zadevi *Kühne*, 50/88, Recueil, str. 1925, točka 8).

32 Kot sta poudarili nemška vlada in na obravnavi vlada Združenega kraljestva, gre pri tem, prvič, za to, da se zagotovi enakost obravnavanja med davčnim zavezancem in končnim potrošnikom s tem, da se prepreči, da bi bil prvi deležen neupravičene ugodnosti glede na drugega, ki kupi blago in pri tem plača DDV (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo *Enkler*, točki 33 in 35, in sodbo z dne 20. januarja 2005 v zadevi *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 23).

33 Drugič, cilj je, da se v skladu z logiko sistema, vzpostavljenega s Šesto direktivo (glej točko 20 te sodbe), zagotovi povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega davka (v tem smislu glej sklepne predloge generalnega pravobranilca *Jacobsa* v zgoraj navedeni zadevi

Charles in Charles-Tijmens, točka 60).

34 Čeprav se njeno področje uporabe ne sklada v celoti s področjem uporabe člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, se sistem popravka odbitkov, vzpostavljen s členom 20 navedene direktive, uporablja, tako kot zgoraj navedena določba, kadar se blago, zaradi katerega uporaba nastane pravica do odbitka, nato nameni za uporabo, na podlagi katere ni mogoče uveljavljati pravice do odbitka (glej zgoraj navedeno sodbo Uudenkaupungin kaupunki, točka 30). Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 98 sklepnih predlogov, se tako člen 6(2) kot člen 20 Šeste direktive nanašata na primere, v katerih se blago uporablja tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene.

35 Poleg tega je namen sistema popravka podoben namenu obdavčitve zasebne rabe investicijskega blaga z DDV. Dejansko gre za to, prvič, da se izogne temu, da se da neupravičeno gospodarsko ugodnost davčnemu zavezancu v primerjavi s končnim potrošnikom, tako da se ga prisili, da plača zneske, enake odbitkom, do katerih ni bil upravičen (v tem smislu glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 90, ter zgoraj navedeno sodbo Uudenkaupungin kaupunki, točka 30).

36 Drugič gre za to, da se zagotovi povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega davka (glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zgoraj navedeni zadevi Charles in Charles-Tijmens, točka 60).

37 Ob upoštevanju tega skupnega namena in dopolnilne vloge, ki so jo v ta namen prevzele določbe členov 6 in 20 v sistematiki Šeste direktive, si država članica ne razlaga napačno diskrecije, ki jo uživa, kadar za namene določitev davčne osnove za zasebno rabo blaga podjetja predvideva uporabo pravil v zvezi s popravkom odbitkov.

38 Kot je na obravnavi poudarila nemška vlada in kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 95 sklepnih predlogov, ta rešitev prispeva med drugim k zmanjšanju likvidnostne koristi, ki jo daje porazdeljena obdavčitev z DDV davčnemu zavezancu, ki uporablja nepremičnino podjetja za zasebne namene, v primerjavi s končnim potrošnikom, ki mora plačati celoten DDV ob nakupu ali gradnji take stavbe.

39 Poleg tega, kot sta poudarili nemška vlada ter na obravnavi vlada Združenega kraljestva, bi taka rešitev omogočila izključitev primerov neobdavčene končne potrošnje, če bi se nepremičnina odsvojila brez DDV na koncu obdobja popravka odbitkov. Z izenčitvijo obdobja, na katero se razporedi obdavčitev zasebne rabe sporne stavbe z DDV, z obdobjem popravka se zagotovi, da se pred morebitno ponovno odsvojitvijo stavbe, oproščeno DDV, do katere pride po poteku tega obdobja, za to uporabo naloži celoten znesek davka, ki je enak odbitku vstopnega davka.

40 Iz navedenega izhaja, da je rešitev, določena v zadevni nacionalni zakonodaji, v skladu z namenom člena 6(2) Šeste direktive.

41 Res je, kot je navedla stanovanjska skupnost, da se je Sodišče v točki 36 zgoraj navedene sodbe Enkler v povezavi s členoma 6(2) in 11(A)(1)(c) sklicevalo na stroške, „kot je amortizacija“.

42 Vendarle se tega ne bi smelo razlagati, če se ne želi kršiti diskrecije, ki jo imajo države članice v zvezi s tem, kot da pomeni, da zadnje nimajo druge izbire pri določitvi davčne osnove za DDV v zvezi z zasebno rabo nepremičnine podjetja, kot da uporabijo nacionalna pravila za amortizacijo stavbe ob izključitvi vseh drugih metod, ki bi bile vseeno združljive z namenom člena 6(2) Šeste direktive, kot so te določene z zadevno nacionalno zakonodajo.

43 V nasprotju s tem, kar je trdila stanovanjska skupnost, zgoraj navedena sodba Seeling ni

taka, da bi postala zgornja analiza vprašljiva.

44 V zadevi, v kateri je bila razglášena ta sodba in ki se tudi nanaša na mešano uporabo stavbe, ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, je nemška vlada zastopala mnenje, da se zasebna raba te nepremičnine izenaži z dajanjem nepremičnine v najem, ki je bilo oproščeno DDV na podlagi člena 13(B)(b) Šeste direktive, in zato ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka vstopnega DDV. V podporo svoji trditvi je med drugim navedla, da v nasprotju z rešitvijo, v skladu s katero se prizna odbitek tega davka, plačnega na vse stroške gradnje stavbe, in se ga porazdeli na zasebno rabo te stavbe, bi zastopana rešitev izključila primere neobdavčene končne potrošnje v primeru ponovne odsvojitve nepremičnine brez DDV po preteku obdobja popravka, določenega v členu 20 Šeste direktive.

45 Sodišče pa je menilo, da taka zasebna raba ne pomeni dajanja v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive (zgoraj navedena sodba v zadevi Seeling, točke od 49 do 52).

46 V tem smislu je v točki 54 zgoraj navedene sodbe Seeling potrdilo, da je dejstvo, da se davčnemu zavezancu dovoli, da vključi celotno zgradbo med poslovna sredstva svojega podjetja in tako odbije vstopni davek od vseh stroškov gradnje, lahko za posledico, da končna potrošnja ne bi bila obdavčena, ker obdobje popravka, določeno v členu 20(2) Šeste direktive, lahko samo delno popravi odbitek vstopnega DDV, ki se je izvedel, ko je bila stavba zgrajena, je to rezultat namerne izbire zakonodajalca Skupnosti in naj ne bi vodila do tega, da se zahteva široka razlaga člena 13(B)(b) te direktive.

47 S tem je Sodišče ugotovilo, da bi imela dolžina obdobja popravka, predvidenega v členu 20 Šeste direktive, omejeno zmožnost izključiti neobdavčeno končno potrošnjo, če bi bila porazdelitev obdavčitve z DDV za zasebno rabo nepremičnine podjetja dovoljena za daljše časovno obdobje, kot je navedeno obdobje popravka.

48 Kot je navedla nemška vlada in kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 90 sklepnih predlogov, se te ugotovitve vendar ne bi smelo razumeti, kot da državam članicam odvzema možnost, da za določitev davčne osnove za tako zasebno rabo uporabijo metodo, ki tako kot metoda porazdelitve navedene obdavčitve na obdobje, ki je enako obdobju popravka odbitkov, omogoča v skrbi za enakopravnost med davčnimi zavezanci in končnimi potrošniki izogniti se, kolikor je mogoče, primerom neobdavčene končne potrošnje, kadar davčni zavezanec odsvoji blago, oproščeno DDV.

49 Končno, da bi se predložitvenemu sodišču posredoval koristen odgovor glede vprašanja, ki se je zastavilo v nekaterih pisnih stališjih ter na obravnavi, je treba še natančneje razložiti, kot so navedle Komisija Evropskih skupnost ter nemška vlada in vlada Združenega kraljestva, da kadar so bili stroški pridobitve zemljišča, na katerem je bila postavljena stavba, ki se deloma uporablja za zasebne namene, predmet DDV in je davčni zavezanec odbil ta davek, ker je to zemljišče vključil med poslovna sredstva svojega podjetja, je treba navedene stroške vključiti v davčno osnovo za DDV v zvezi s to zasebno rabo.

50 Prvi je treba pojem stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve v smislu člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive razumeti, kot da zajema vse stroške, ki so nastali zaradi tega, vključno s tistimi, ki so povezani z nakupom zemljišča, brez katerih zadevna zasebna raba ne bi bila mogoča.

51 Drugi, dejstvo, da bi se stroški pridobitve zemljišča, na podlagi katerih se je lahko uveljavljala pravica do odbitka, izključili iz davčne osnove za DDV, bi oslabilo povezanost med odbitkom vstopnega davka in obračunom izstopnega davka.

52 V tem primeru je naloga predložitvenega sodišča, da presodi, ali je bil nakup zemljišča, na katerem je bila postavljena zadevna stavba, ki ga je opravila tožena stranka, predmet DDV in ali je ta odbila ta davek.

53 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da bi se v davčno osnovo za DDV v zvezi z zasebno rabo dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, všteli del stroškov pridobitve ali gradnje stavbe glede na dolžino obdobja popravka odbitkov vstopnega davka, določenega v skladu s členom 20 navedene direktive. Ta davčna osnova mora vključevati stroške pridobitve zemljišča, na katerem je bila zgrajena stavba, ko je bil ta nakup obdavčen s tem davkom in je davčni zavezanec odbil ta davek.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 11(A)(1)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da bi se v davčno osnovo za DDV v zvezi z zasebno rabo dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, všteli del stroškov pridobitve ali gradnje stavbe glede na dolžino obdobja popravka odbitkov vstopnega davka, določenega v skladu s členom 20 navedene direktive.

Ta davčna osnova mora vključevati stroške pridobitve zemljišča, na katerem je bila zgrajena stavba, ko je bil ta nakup obdavčen s tem davkom in je davčni zavezanec odbil ta davek.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.