Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 29. marca 2012*

„Šesta direktiva o DDV — Člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b) — Pravica do odbitka — Investicijsko blago, ki pripada davčnemu zavezancu, ki je pravna oseba, in dajanje na razpolago njegovim zaposlenim za zasebne potrebe“

V zadevi C-436/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour d’appel de Mons (Belgija) z odločbo z dne 8. septembra 2010, ki je prispela na Sodišče 13. septembra 2010, v postopku

État belge

proti

BLM SA,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi M. Safjan, predsednik senata, J.-J. Kasel (poročevalec), sodnik, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. decembra 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za BLM SA O. D’Aout, odvetnik,

— za belgijsko vlado J.-C. Halleux in M. Jacobs, zastopnika,

— za nemško vlado T. Henze in C. Blaschke, zastopnika,

— za Evropsko komisijo B. Stromsky, D. Recchia in C. Soulay, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: francoščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b), Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med État belge in BLM SA (v nadaljevanju: BLM), družbo belgijskega prava, glede odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: TVA) v zvezi z nepremičnino, ki jo deloma za zasebne potrebe uporabljajo zaposleni te družbe.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 V peti in šesti uvodni izjavi Šeste direktive je navedeno:

„ker je za okrepitev nediskriminatorne narave davka treba pojasniti izraz ‚davčni zavezanec', da bi ga lahko države članice uporabljale tudi za osebe, ki določene transakcije opravljajo občasno;

ker je izraz ‚obdavčljiva transakcija' povzročal težave, zlasti glede transakcij, ki se obravnavajo kot obdavčljive transakcije; ker je treba te pojme pojasniti".

4 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo".

5 Člen 4(1) Šeste direktive določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti."

6 Člen 6(2) Šeste direktive določa:

„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 [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

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

7 Države članice v skladu s členom 13(B), točka (b), prvi odstavek, Šeste direktive obdavčenja oprostijo „lizing ali dajanje v najem nepremičnin […]".

8 Člen 17(2) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f 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 na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.“

Nacionalna ureditev

9 V členu 19(1) zakonika o DDV je določeno:

„Uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebne potrebe davčnega zavezanca ali za zasebne potrebe njegovih zaposlenih ali bolj splošno za namene, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, je izenačena z odplačnim opravljanjem storitev, če je v zvezi s tem blagom nastala pravica do celotnega ali delnega odbitka davka.“

10 Člen 44(3), točka 2, istega zakonika določa, da se plačilo DDV „pod pogoji iz člena 19(1) oprosti zlasti za lizing, dajanje v najem in prenos najema nepremičnin ter uporabo teh nepremičnin […]“.

11 Cour d'appel de Mons se v svoji predložitveni odločbi sklicuje na upravno okrožnico št. E.T.108691 z dne 31. januarja 2005, ki je bila sestavljena na podlagi sodbe Sodišča z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101) in iz katere izhajajo dejanske posledice za nacionalno ureditev. Po mnenju predložitvenega sodišča ta okrožnica uporabo navedene sodbe Seeling omejuje zgolj na davčne zavezance, ki so fizične osebe. Glede davčnih zavezancev, ki so pravne osebe in dajejo poslovodji ali članu upravnega odbora na razpolago nepremičnino, ki je v celoti last podjetja, je v tej okrožnici pojasnjeno, da taka uporaba pomeni dajanje v najem nepremičnine, ki je kot tako oproščeno DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Poslovna dejavnost družbe BLM, ki sta jo aprila 2003 ustanovila Bertrand Losfeld in Bernard Losfeld, je zlasti svetovanje na finančnem, tehničnem, poslovnem ali upravnem področju v širšem smislu, pomoč in neposredno ali posredno opravljanje storitev na upravnem ali finančnem področju, kar zadeva prodajo, proizvodnjo in upravljanje na splošno. Družba BLM je za te dejavnosti zavezanka za DDV.

13 Družba BLM je decembra 2003 z vložkom Bertranda Losfelda in njegove žene pridobila stvarno pravico užitka za dobo 20 let na nepremičnini, ki sta jo predhodno zgradila in za gradnjo katere sta izbrala status davčnih zavezancev za DDV. V tej zgradbi sta z svojima otrokoma prebivala od julija 2002. Družba BLM ima v tej zgradbi pisarno in sobo z arhivi.

14 Za ta vložek je bil plačan DDV, ki ga je družba BLM v svojem davčnem obračunu za četrto četrtletje leta 2003 odbila, in sicer je bil odbit znesek v višini 42 420,61 EUR.

15 Družba BLM, poslovodja katere je Bertrand Losfeld, od njega ni zahtevala plačila najemnine za zasebno rabo dela zadevne nepremičnine. Vendar je zavezan za plačilo dohodnine od ugodnosti v denarni protivrednosti, ki se pavšalno izračuna na podlagi 75-odstotne zasebne rabe nepremičnine.

16 Po nadzoru, ki ga je davčni organ iz Tournaija (v nadaljevanju: davčni organ) opravil na kraju samem, je ta izpodbijal pravico do odbitka dela DDV, ki ga je družba BLM plačala ob vložku, in sicer v višini 31 683,96 EUR. Menil je namreč, da je šlo za neposlovno uporabo nepremičnine. Zasebna raba nepremičnine pa naj bi bila oproščena plačila DDV. Zato davčni zavezanec ne bi mogel odbiti vstopnega DDV od gradnje dela nepremičnine, s katero je razpolagal poslovodja družbe BLM.

17 Davčni organ je menil, da je bil DDV, povezan s stroški gradnje poslovnih prostorov, in sicer pisarne in sobe z arhivi, odbiten v višini 100 %, da je bil davek, ki se nanaša na dela v „mešanih“ prostorih, odbiten v višini 25,31 % in da je bilo treba za preostanek nepremičnine šteti, da je popolnoma zaseben. Zato je z odločbo z dne 1. marca 2005 ugotovil, da je družba BLM dolžna plačati 31 683,96 EUR zaradi napačnega odbitka DDV ter globo in zamudne obresti.

18 Družba BLM je zoper to odločbo pri Tribunal de première instance de Mons vložila tožbo. Davčni organ je v svojih stališčih, predloženih temu sodišču, podredno oblikoval nasprotno tožbo, v kateri predlaga, naj se davčna osnova za zasebno rabo zadevne nepremičnine za vsako preteklo leto določi na 1/15 ustreznega dela cene tega objekta. To sodišče je v sodbi z dne 8. avgusta 2006 med drugim menilo, da bi bilo treba letno osnovo za neodplačno dajanje na razpolago nepremičnine s strani družbe BLM določiti na 1/20 cene, plačane za pridobitev užitka nepremičnine, v višini dela, ki se uporablja v zasebne namene.

19 Davčni organ z navedeno sodbo ni bil zadovoljen, zato je pri Cour d'appel de Mons vložil pritožbo. V podporo svoji pritožbi zatrjuje, da je treba razpolaganje, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, šteti za odplačno dajanje v najem, ki je oproščeno plačila DDV. Ker gre za neobdavčljivo transakcijo, davčni zavezanec torej ne more biti upravičen do odbitka davka od gradnje dela nepremičnine, ki ga daje na razpolago. Ta organ v zvezi s tem poudarja, da se zgoraj navedena sodba Seeling uporablja le za davčnega zavezanca, ki je fizična oseba, ker taka oseba ne more biti sočasno lastnik in najemnik iste nepremičnine.

20 Družba BLM pred predložitvenim sodiščem trdi, da je rešitev Sodišča v zgoraj navedeni sodbi Seeling mogoče prenesti na položaj, kot je ta v postopku v glavni stvari.

21 V teh okoliščinah je Cour d'appel de Mons prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b), Šeste direktive […] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki to, da poslovodja podjetja in njegova družina za zasebne potrebe uporabljajo del zgradbe, ki jo je zgradila ali jo ima na podlagi stvarne pravice na nepremičnini *davčna zavezanka, ki je pravna oseba*, obravnava kot opravljanje storitve, ki je kot lizing ali dajanje v najem nepremičnin v smislu navedenega člena 13(B), točka (b), oproščena plačila davka, če je vstopni davek na to investicijsko blago odbiten?“

Vprašanje za predhodno odločanje

22 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b), Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki – čeprav značilnosti lizinga ali dajanja v najem nepremičnine v smislu tega člena 13(B), točka (b), niso podane – zasebno rabo dela zgradbe, ki jo je davčni zavezanec, ki je pravna oseba, zgradil ali jo ima na podlagi stvarne pravice na nepremičnini, s strani zaposlenih pri tem davčnem zavezancu obravnava kot opravljanje storitev, oproščeno plačila DDV na podlagi te določbe, če je vstopni davek na to blago odbiten.

23 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Seeling že odločilo, da je treba člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b), Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki zasebno rabo – s strani davčnega zavezanca – dela zgradbe, ki v celoti pripada njegovemu podjetju, obravnava kot oproščeno opravljanje storitev, kot je lizing ali dajanje v najem nepremičnine v smislu navedenega člena 13(B), točka (b).

24 Res je, da je bil v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Seeling, davčni zavezanec fizična oseba in sta tako bila davčni zavezanec in oseba, ki je za svoje zasebne potrebe uporabljala blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja, ista. Vendar v nasprotju s trditvijo belgijske vlade v njenih

stališčih pred Sodiščem iz te okoliščine ni mogoče izpeljati, da razlage člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, ki jo je podalo Sodišče v tej sodbi, ni mogoče uporabiti, če je davčni zavezanec pravna oseba.

25 Namreč, prvič, kot je jasno razvidno iz besedila člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), Šeste direktive, se ta člen ne nanaša le na primer davčnega zavezanca, ki za svoje zasebne potrebe uporablja blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja, ampak tudi na primer, ko zaposleni pri davčnem zavezancu na tak način uporabljajo to blago. Vendar v tem zadnjem primeru zadevne osebe niso iste in okoliščina, da je davčni zavezanec pravna oseba, ne izključuje, da bi lahko zaposleni pri tem davčnem zavezancu blago uporabljali v zasebne namene.

26 Poleg tega je treba ugotoviti, da ta določba, v kateri je uporabljen izraz „davčni zavezanec“, ne razlikuje med fizičnimi in pravnimi osebami ter se omejuje na opredelitev, kako je treba za namene DDV obravnavati nekatere gospodarske transakcije, ki ne spadajo pod druge določbe Šeste direktive.

27 Poleg tega je iz pete in šeste uvodne izjave Šeste direktive razvidno, da je status „davčnega zavezanca“ povezan s transakcijami, ki jih opravlja gospodarski subjekt, in ne s pravno obliko tega gospodarskega subjekta. Prav tako je treba v skladu s členom 4(1) te direktive za davčnega zavezanca šteti vsako osebo, ki kjerkoli neodvisno opravlja eno od gospodarskih dejavnosti iz odstavka 2 tega člena, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

28 Po drugi strani pa je treba pojasniti, da v nasprotju s trditvijo belgijske vlade iz zgoraj navedene sodbe Seeling ni razvidno, da je Sodišče svoje razlogovanje oprlo na dejstvo, da naj dajanje nepremičnine v najem ne bi bilo mogoče, če se transakcija nanaša na isto fizično osebo, ki bi imela torej hkrati status najemodajalca in najemnika.

29 Sodišče je namreč – čeprav bi lahko odločilo le, da v položaju, kot je ta v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Seeling, v skladu z opredelitvijo ne bi bilo mogoče, da bi obstajal sporazum o pogojih najema – preučilo, ali bi bilo mogoče ta položaj opredeliti kot dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B), točka (b), Šeste direktive in je v zvezi s tem v točki 51 ugotovilo, da je bilo za ta položaj značilno, da se ni plačevala najemnina niti ni bilo sporazuma o trajanju užitka niti sporazuma o pravici nastanitve v zgradbi in izključitvi tretjih oseb.

30 Iz tega sledi, da zasebne rabe – s strani zaposlenih pri davčnem zavezancu, ki je pravna oseba – dela zgradbe, ki jo je ta davčni zavezanec zgradil ali jo ima na podlagi stvarne pravice na nepremičnini, ob neobstoju teh značilnosti ni mogoče opredeliti kot dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B), točka (b), Šeste direktive.

31 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b), Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki – čeprav značilnosti lizinga ali dajanja v najem nepremičnine v smislu tega člena 13(B), točka (b), niso podane – zasebno rabo dela zgradbe, ki jo je davčni zavezanec, ki je pravna oseba, zgradil ali jo ima na podlagi stvarne pravice na nepremičnini, s strani zaposlenih pri tem davčnem zavezancu obravnava kot opravljanje storitev, oproščeno plačila DDV na podlagi te določbe, če je vstopni davek na to blago odbiten.

32 Predložitveno sodišče mora v zvezi s tem presoditi, ali je v položaju, kot je obravnavan v postopku v glavni stvari, mogoče šteti, da obstaja dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B), točka (b), Šeste direktive.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člena 6(2), prvi pododstavek, točka (a), in 13(B), točka (b), Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki – čeprav značilnosti lizinga ali dajanja v najem nepremičnine v smislu tega člena 13(B), točka (b), niso podane – zasebno rabo dela zgradbe, ki jo je davčni zavezanec, ki je pravna oseba, zgradil ali jo ima na podlagi stvarne pravice na nepremičnini, s strani zaposlenih pri tem davčnem zavezancu obravnava kot opravljanje storitev, oproščeno plačila davka na dodano vrednost na podlagi te določbe, če je vstopni davek na to blago odbiten.

Predložitveno sodišče mora v zvezi s tem presoditi, ali je v položaju, kot je obravnavan v postopku v glavni stvari, mogoče šteti, da obstaja dajanje v najem nepremičnine v smislu tega člena 13(B), točka (b).

Podpisi