Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 18. julija 2013 *

„Predlog za sprejem predhodne odločbe — Šesta direktiva o DDV — Člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) — Pravica do odbitka — Investicijsko blago v lasti pravne osebe, ki je v delu dano na razpolago poslovodji te pravne osebe za njegovo zasebno rabo — Neobstoj najemnine, ki bi se plačevala v denarju, ob hkratnem upoštevanju ugodnosti v naravi pri dohodnini“

V združenih zadevah C-210/11 in C-211/11,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Cour de cassation (Belgija) z odločbama z dne 7. aprila 2011, ki sta prispeli na Sodišče 9. maja 2011, v postopkih

État belge

proti

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi M. Berger, predsednica senata, A. Borg Barthet in J.-J. Kasel (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

— za madžarsko vlado K. Szíjjártó, M. Fehér in G. Koós, agenti,

— za Evropsko komisijo C. Soulay in W. Roels, agenta,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: francoščina.

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7/ES Sveta z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18), (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Predloga sta bila vložena v okviru sporov med État belge in družbo Medicom SPRL (v nadaljevanju: Medicom) (zadeva C-210/11) ter État belge in družbo Maison Patrice Alard (v nadaljevanju: MPA) (zadeva C-211/11) – pri čemer sta obe družbi družbi po belgijskem pravu – glede odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil plačan v zvezi z nepremičninami, ki so deloma v zasebni rabi poslovodij teh družb.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 6(2), prvi pododstavek, 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.“

4 Člen 11(A)(1) Šeste direktive določa:

„Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

(b) pri dobavah iz člena 5(6) in (7) je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

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

[…]“

5 Države članice v skladu s členom 13(B), prvi pododstavek, (b), Šeste direktive davka oprostijo „lizing ali dajanje v najem nepremičnin“.

6 Člen 17(2) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28f te direktive, določa:

„Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

Belgijsko pravo

7 Člen 19(1) zakonika o dodani vrednosti (code de la taxe sur la valeur ajoutée) v različici, ki se uporablja v postopkih v glavni stvari, (v nadaljevanju: zakonik o DDV) določa:

„Uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali bolj splošno za druge namene, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, se šteje za opravljanje storitev za plačilo, kjer je davek za takšno blago v celoti ali deloma odbiten.“

8 V skladu s členom 44(3), točka 2, istega zakonika se DDV oprostijo „lizing, dajanje v najem in prenos najema nepremičnin ter uporaba teh nepremičnin pod pogoji iz člena 19(1)“.

9 Člen 1 kraljevega odloka št. 3 z dne 10. decembra 1969 o odbitkih pri uporabi davka na dodano vrednost (*Moniteur belge* z dne 12. decembra 1969, str. 9) določa:

„1. Razen v primerih iz člena 45(1a), (2) in (3) zakonika o [DDV], davčni zavezanec pod pogoji iz členov 2 in 4 tega odloka odbije davek na blago ali storitve, opravljene v zvezi s transakcijami iz člena 45(1), podtočke od (1) do (5) tega zakonika.

Kadar davčni zavezanec pri opravljanju svoje gospodarske dejavnosti opravlja druge transakcije, v zvezi s katerimi odbitek ni možen, odbitni del določi v skladu s členoma 46 in 48 zakonika [o DDV] in členi od 12 do 21 tega odloka.

2. V nobenem primeru ni mogoče odbiti davkov na blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec namenil za zasebno rabo ali za druge namene kot za namene njegove gospodarske dejavnosti.

Če se blago ali storitev deloma nameni za take namene, se davek v tem delu ne odbije. Ta del določi davčni zavezanec pod nadzorom davčne uprave.“

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

Zadeva C-210/11

10 V zvezi z zadevo C-210/11 iz predložitvene odločbe izhaja, da je družba Medicom pravna oseba in zavezanka za DDV za dejavnosti raziskav, organizacije in svetovanja na področju strojepisja, prevajanja in urejanja zdravniških poročil za farmacevtska podjetja in upravljanja penziona za konje. Družba je zgradila nepremičnino, v kateri opravlja svojo dejavnost in kjer, med drugim, stanujeta poslovodji te družbe s svojo družino, ne da bi plačevala najemnino. V obračunih DDV je družba Medicom odbila celoten DDV v zvezi s stroški izgradnje te nepremičnine.

11 Pristojna davčna uprava je v zapisniku z dne 3. septembra 1997 ugotovila, da se je ta nepremičnina 50-odstotno uporabljala za zasebno rabo poslovodij družbe Medicom in da se je za to rabo od njih „zahtevala ugodnost v naravi“. Ker je davčna uprava menila, da je mogoče odbiti le polovico DDV, ki je bil plačan pri izgradnji te nepremičnine, je družbi Medicom vročila odmerno odločbo, s katero ji je naložila plačilo DDV, ki je bil v obračunu za drugo četrtletje leta 1997 neupravičeno odbit.

12 Poslovodji družbe Medicom sta nato priznala, da sta v odmernih letih 1997 in 1998 dve tretjini zadevne nepremičnine uporabljala za zasebno rabo. V teh okoliščinah je davčna uprava 16. novembra 2000 zavrnila zahtevo za odbitek DDV za leto 1996 in je 15. januarja 2001 družbi Medicom vročila novo odmerno odločbo.

13 Ker je bila tožba, ki jo je vložila družba Medicom zoper ti odmerni odločbi na prvi stopnji zavrnjena, je ta družba spor nadaljevala na cour d'appel de Liège (pritožbeno sodišče v kraju Liège). To sodišče je s sodbo z dne 24. marca 2006 razveljavilo sporni odmerni odločbi, pri čemer se je pri rešitvi predloženega spora oprlo na razlago Šeste direktive, ki jo je Sodišče podalo v sodbi z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101).

Zadeva C-211/11

14 V zvezi z zadevo C-211/11 iz predložitvene odločbe izhaja, da je družba MPA pravna oseba in zavezanka za DDV za dejavnosti priprave in dostave hrane ter organizacije sprejemov. Leta 1991 je zgradila nepremičnino, v kateri je opravljala svojo dejavnost in kjer je med drugim stanoval poslovodja te družbe s svojo družino, ne da bi plačeval najemnino. V obračunih DDV je družba MPA odbila celoten DDV v zvezi s stroški gradnje in opremljanja te nepremičnine.

15 Ker je pristojna davčna uprava menila, da je možno DDV odbiti le deloma – ker se je del nepremičnine uporabljal kot stanovanje poslovodje – je 6. novembra 1995 družbi MPA izdala odmerno odločbo.

16 Prvostopenjsko sodišče, na katerega je družba MPA vložila tožbo za razveljavitev odmerne odločbe, je tej tožbi ugodilo. Pritožbo, ki jo je pristojna davčna uprava vložila zoper prvostopenjsko sodbo, je cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju) s sodbo z dne 4. januarja 2006 zavrnilo, zlasti z razlogom, da je brezplačno dajanje dela nepremičnine, ki jo je kot stanovanje uporabljal poslovodja, v prevladujočem interesu obdavčljive gospodarske dejavnosti, ki jo je v tej nepremičnini opravljal poslovodja, tako da je mogoče ta del nepremičnine šteti kot investicijsko blago, pri katerem ob gradnji, vzdrževanju, popravilih in izboljšavah nastane pravica do odbitka DDV.

17 Pristojna davčna uprava je v obeh sporih vložila kasacijski pritožbi, v katerih je med drugim navedla, prvič, da zaključkov iz zgoraj navedene sodbe Seeling ni mogoče uporabiti za položaja, kakršna sta v teh sporih. Drugič, dajanje na razpolago dela nepremičnine za zasebno rabo poslovodje družbe naj bi se pri dohodnini štelo za ugodnost v naravi, tako da ni mogoče šteti, da je to razpolaganje „brezplačno“ ali da gre za položaj, ko „ni najemnine“. Nazadnje, neposredna in takojšnja zveza, ki mora pri uporabi člena 17(2) in (5) Šeste direktive obstajati med vstopno transakcijo in obdavčljivo izstopno transakcijo, da bi nastala pravica do odbitka, naj ne bi bila odvisna od cilja, ki ga želi doseči davčni zavezanec in naj je v tem primeru ne bi bilo. Sicer bi moral davčni zavezanec dokazati, da ima pravico do odbitka. Dokaz o tem pa naj ne bi bil predložen.

18 V teh okoliščinah je Cour de cassation prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji, ki sta v vseh obeh zadevah (C-210/11 in C-211/11) enaki:

„1. Ali je treba člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) Šeste direktive […] razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se to, da poslovodje, direktorji ali družbeniki družbe in njihove družine stavbo, ki spada v premoženje družbe, davčne zavezanke in pravne osebe, in je torej v celoti del poslovnih sredstev podjetja, v celoti ali delno uporabljajo za zasebno rabo, šteje za opravljanje

oproščenih storitev, kot je lizing ali dajanje v najem nepremičnine v smislu navedenega člena 13(B)(b), če za to uporabo ni določeno nobeno plačilo v denarju, ampak se za plačilo šteje ugodnost v naravi, ki se kot taka obdavči pri dohodnini, ki jo plačujejo poslovodje, navedena uporaba pa se zato davčno obravnava kot plačilo za del opravljenega dela poslovodij, direktorjev ali družbenikov?

2. Ali je treba navedene določbe razlagati tako, da se ta oprostitev uporablja v navedenem primeru, če družba ne dokaže obstoja potrebne povezave med poslovanjem podjetja in dajanjem stavbe v celoti ali delno na razpolago poslovodjem, direktorjem ali družbenikom, in če je tako, ali zadostuje obstoj posredne povezave?“

19 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 28. junija 2011 zadevi C-210/11 in C-211/11 za pisni in ustni postopek ter za izdajo sodbe združil.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se dajanje na razpolago dela nepremičnine, ki je v lasti pravne osebe, poslovodji te pravne osebe za zasebno rabo, ne da bi tak upravičenec kot nasprotno dajatev za uporabo te nepremičnine plačeval najemnino v denarju, šteje za oproščeno dajanje v najem nepremičnine v smislu te direktive in ali lahko na to vpliva dejstvo, da se tako dajanje na razpolago na podlagi nacionalne zakonodaje, ki ureja dohodnino, šteje za ugodnost v naravi, ki izhaja iz nalog, ki jih upravičenci opravljajo na podlagi aktov družbe ali na podlagi pogodbe o zaposlitvi.

21 Da bi se lahko odgovorilo na to vprašanje, je treba spomniti, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da ima davčni zavezanec možnost, da za namene uporabe Šeste direktive v svoje podjetje vključi ali ne del blaga, ki je namenjeno za njegovo zasebno rabo (glej zlasti sodbo z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 20, in zgoraj navedeno sodbo Seeling, točka 40).

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 tega blaga, načeloma v celoti in takoj odbiten (glej zlasti sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 26, in zgoraj navedeno sodbo Seeling, točka 41).

23 Iz členov 6(2), prvi pododstavek, (a), in 11(A)(1)(c) Šeste direktive je razvidno, da se, kadar zaradi blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, nastane pravica do delnega ali celotnega odbitka plačanega vstopnega DDV, uporaba tega blaga davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih za zasebno rabo ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti šteje za opravljanje storitev za plačilo in se obdavči na podlagi zneska celotnih stroškov, porabljenih za opravljene storitve (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Lennartz, točka 26, in Seeling, točka 42).

24 Tako ima davčni zavezanec, ki se odloči da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja in ki nato del te stavbe uporablja za zasebno rabo, zase ali za svoje zaposlene, na eni strani pravico do odbitka vstopnega davka, ki ga je plačal na celotni znesek stroškov gradnje navedene stavbe, in na drugi kot posledico te pravice obveznost plačati DDV na znesek stroškov, porabljenih za to zasebno rabo.

25 V zvezi s členom 6(2), prvi pododstavek, (a), v povezavi s členom 13(B)(b), Šeste direktive je Sodišče za primer, ko davčni zavezanec ali njegovi zaposleni za zasebno rabo uporabljajo del stavbe, ki je v celoti del sredstev podjetja tega davčnega zavezanca, presodilo, da ti določbi nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki – čeprav značilnosti lizinga ali dajanja v najem nepremičnine v smislu tega člena 13(B)(b) niso podane – položaj, ko zaposleni pri davčnem zavezancu, ki je pravna oseba, za zasebno rabo uporabljajo del zgradbe, ki jo je ta davčni zavezanec zgradil ali jo ima na podlagi stvarne pravice na nepremičnini, če je v zvezi s tem blagom plačani vstopni davek odbiten, obravnava kot opravljanje storitev, ki je na podlagi omenjene določbe oproščeno plačila DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Seeling, točka 56, in sodbo z dne 29. marca 2012 v zadevi BLM, C-436/10, točka 31).

26 Da bi šlo za dajanje nepremičnin v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive morajo biti zato izpolnjeni vsi pogoji, ki so značilni za to transakcijo, to je, da je lastnik nepremičnine na najemnika v zameno za najemnino za dogovorjen čas prenesel pravico do uporabe nepremičnine in pravico da od uporabe te nepremičnine izključi vse tretje osebe (sodbi z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Mirror Group, C-409/98, Recueil, str. I-7175, točka 31, in Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 21, ter zgoraj navedena sodba Seeling, točka 49).

27 Člen 13(B)(b) Šeste direktive namreč pomeni izjemo od splošnega načela, da se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, zaradi česar je treba besedilo te določbe razlagati ozko. V primeru, ko kateri od pogojev iz prejšnje točke ni izpolnjen, te določbe ni mogoče uporabiti po analogiji s sklicevanjem na to, da je z vidika končne potrošnje zasebna raba nepremičnine podjetja za namene prebivanja najbolj podobna najemu v smislu te določbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Seeling, točki 44 in 45).

28 Posebej v zvezi s pogojem plačila najemnine in brez vpliva na sodno prakso, po kateri se v okviru pojma „opravljanje storitev za plačilo“ v smislu navedenega člena 2, točka 1, zahteva obstoj neposredne povezave med opravljeno storitvijo in nasprotno dajatvijo (glej med drugim sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Astra Zeneca UK, C-40/09, ZOdl., str. I-7505, točka 27), zadostuje ugotovitev, da neobstoja takega plačila ni mogoče kompenzirati z okoliščino, da se pri dohodnini ta zasebna raba nepremičnine, ki je del poslovnih sredstev podjetja, šteje kot ugodnost v naravi, ki jo je mogoče ovrednotiti, in tako, na nek način, kot del plačila, ki se mu je upravičenec odrekel v zameno za uporabo zadevne nepremičnine.

29 Prvič, Sodišče je namreč v točki 45 zgoraj navedene sodbe Seeling že presodilo, da člena 13(B)(b) Šeste direktive ni mogoče uporabiti po analogiji, tako da bi, kot predlaga belgijska vlada, ugodnost v naravi, ovrednoteno za namen izračuna dohodnine, šteli za najemnino.

30 Drugič, položajev, kakršna sta v postopku v glavni stvari, v nasprotju s tem, kar trdi belgijska vlada, ni mogoče primerjati z dejstvi iz zadeve, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Astra Zeneca UK. Kot namreč izhaja iz točk od 29 do 31 te sodbe je bilo dokazano, da je v tej zadevi obstajala neposredna povezava med vrednostnimi boni, ki jih je družba Astra Zeneca zagotavljala svojim zaposlenim, in točno določenim delom plačila v denarju, ki so se mu morali ti zaposleni izrecno odreči v zameno za zagotovitev teh bonov. Zdi pa se, da v postopkih v glavni stvari ni bilo niti dokazano, da se je poslovodjem plačilo zmanjšalo za vrednost, ki ustreza vrednosti uporabe zadevne nepremičnine, niti ni gotovo, da bi bilo mogoče del dela, ki so ga opravili ti poslovodje, šteti kot nasprotno dajatev za uporabo teh nepremičnin (glej po analogiji sodbo z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck, C-258/95, Recueil, str. I-5577, točki 15 in 16).

31 Nazadnje, iz točke 15 zgoraj navedene sodbe BLM izhaja, da je Sodišče vedelo, da se je na podlagi upoštevne nacionalne zakonodaje v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, in ki je sicer enaka kot nacionalna zakonodaja v postopkih v glavni stvari, zasebna raba nepremičnine, ki je bila z namenom prebivanja dana na razpolago direktorju družbe BLM SA, ne da bi se zahtevalo, da za to plača

najemnino v denarju, pri davku, ki ga morajo plačati fizične osebe, štela za ugodnost v naravi, ki se je določila na podlagi pavšala. Vendar pa to dejstvo, ki v točkah od 23 do 30 te sodbe ni bilo ponovno omenjeno, očitno ni vplivalo na razlago, ki jo je sprejelo Sodišče.

32 Take razlage ni mogoče ovreči s sklicevanjem na dejstvo, da je Sodišče v točki 32 zgoraj navedene sodbe BLM presodilo, da je predložitveno sodišče tisto, ki mora presoditi, ali je v položaju, kot je bil v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, mogoče šteti, da obstaja dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B) (b), Šeste direktive.

33 Ni namreč sporno, da morajo nacionalna sodišča, ki so edina pristojna za presojo dejanskega stanja, glede na okoliščine vsakega posameznega primera ugotoviti bistvene značilnosti zadevne transakcije, da bi se lahko opravila opredelitev glede na Šesto direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Inter-Mark Group, C-530/09, ZOdl., str. I-10675, točka 32). Sodišče je tako v delu, v katerem ni bilo pristojno za odločitev v sporu o glavni stvari, to odločitev prepustilo predložitvenemu sodišču, ob upoštevanju tega, da ni bilo mogoče izključiti možnosti obstoja dokazov, ki niso bili navedeni v spisu, ki je bil predložen Sodišču, in s katerimi bi bilo morda mogoče dokazati, da so v zadevi podane vse značilnosti najema v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive.

34 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se dajanje na razpolago dela nepremičnine, ki je v lasti pravne osebe, poslovodji te pravne osebe za zasebno rabo, ne da bi tak upravičenec kot nasprotno dajatev za uporabo te nepremičnine plačeval najemnino v denarju, šteje za oproščeno dajanje v najem nepremičnine v smislu te direktive in da dejstvo, da se tako dajanje na razpolago na podlagi nacionalne zakonodaje, ki ureja dohodnino, šteje za ugodnost v naravi, ki izhaja iz nalog, ki jih upravičenci opravljajo na podlagi aktov družbe ali na podlagi pogodbe o zaposlitvi, na to ne vpliva.

Drugo vprašanje

35 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je v položajih, kakršna sta v postopku v glavni stvari, vprašanje, ali je dajanje dela ali celotne nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, na razpolago poslovodjem, direktorjem ali družbenikom tega podjetja v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja ali ne, upoštevno za odločitev, ali se za to dajanje na razpolago uporablja izjema iz druge izmed zgoraj navedenih določb.

36 V zvezi s tem je treba spomniti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka odločilno, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago. Dejanska ali nameravana uporaba blaga opredeljuje le obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen v skladu s členom 17 Šeste direktive, in obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih (zgoraj navedena sodba Lennartz, točka 15). Nasprotno pa davčni zavezanec, kadar blago pridobi izključno za zasebno rabo, deluje kot zasebnik, in ne kot davčni zavezanec v smislu te direktive (sodba z dne 6. maja 1992 v zadevi de Jong, C-20/91, Recueil, str. I-2847, točka 17).

37 Poleg tega, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točkah od 21 do 24 te sodbe, je davčni zavezanec, ki se odloči da bo stavbo v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja in ki nato del te stavbe uporablja za zasebno rabo, na eni strani upravičen do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačal na celotni znesek stroškov gradnje navedene stavbe in na drugi, kot posledico te pravice, zavezan plačati DDV na znesek stroškov, porabljenih za to zasebno uporabo.

38 V nasprotju s tem, kar se zdi, da navaja belgijska vlada, davčni zavezanec v takem položaju nima obveznosti dokazati, da je bilo dajanje na razpolago cele nepremičnine ali dela nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, poslovodjem, direktorjem ali družbenikom opravljeno „za namene njegovih obdavčljivih transakcij“ v smislu člena 17(2) Šeste direktive.

39 Če se je namreč davčni zavezanec odločil, da bo celotno nepremičnino vključil v poslovna sredstva svojega podjetja, lahko, kot izhaja iz člena 6(2), prvi pododstavek, (b) Šeste direktive, to nepremičnino uporablja za druge namene kot za namene svoje dejavnosti in nima dolžnosti dokazovati, da je ta uporaba uporaba za namene njegovih obdavčljivih transakcij. Davčnemu zavezancu tako ni treba dokazati, da obstaja neposredna in takojšnja zveza med uporabo zadevne nepremičnine za zasebno rabo in njegovimi obdavčljivimi gospodarskimi dejavnostmi.

40 Iz tega izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da v položajih, kakršna sta v postopkih v glavni stvari, vprašanje, ali je dajanje dela ali celotne nepremičnine, ki je v celoti del poslovnih sredstev podjetja, na razpolago poslovodjem, direktorjem ali družbenikom tega podjetja v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja ali ne, ni upoštevno za odločitev, ali se za to dajanje na razpolago uporablja izjema iz druge izmed zgoraj navedenih določb.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih 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 (šesti senat) razsodilo:

1. **Člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7/ES Sveta z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se dajanje na razpolago dela nepremičnine, ki je v lasti pravne osebe, poslovodji te pravne osebe za zasebno rabo, ne da bi tak upravičenec kot nasprotno dajatev za uporabo te nepremičnine plačeval najemnino v denarju, šteje za oproščeno dajanje v najem nepremičnine v smislu te direktive in da dejstvo, da se tako dajanje na razpolago na podlagi nacionalne zakonodaje, ki ureja dohodnino, šteje za ugodnost v naravi, ki izhaja iz nalog, ki jih upravičenci opravljajo na podlagi aktov družbe ali na podlagi pogodbe o zaposlitvi, na to ne vpliva.**

2. **Člena 6(2), prvi pododstavek, (a), in 13(B)(b) Šeste direktive je treba razlagati tako, da v položajih, kakršna sta v postopkih v glavni stvari, vprašanje, ali je dajanje dela ali celotne nepremičnine, ki je v celoti vključena v poslovna sredstva podjetja, na razpolago poslovodjem, direktorjem ali družbenikom tega podjetja v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja ali ne, ni upoštevno za odločitev, ali se za to dajanje na razpolago uporablja izjema iz druge izmed zgoraj navedenih določb.**

Podpisi