SODBA SODIŠČA (tretji senat)
z dne 15. decembra 2005*

V zadevi C-63/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), s sklepom z dne 21. februarja 2003, ki je prispel na Sodišče 13. februarja 2004, v postopku

Centralan Property Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus, in A. Ó Caoimh (poročevalec), sodniki,

* Jezik postopka: angleščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. februarja 2005,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za Centralan Property Ltd R. Cordara, QC, in P. Key, barrister, po naročilu odvetniške pisarne Landwell, solicitor,

— za vlado Združenega kraljestva K. Manji, zastopnik, skupaj z N. Plemingom, QC,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 17. marca 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 20(3) 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 vložen v okviru spora med družbo Centralan Property Ltd (v nadaljevanju: Centralan) in Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners), ki je pristojna za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v Združenem kraljestvu, zaradi popravkov odbitkov vstopnega DDV, ki ga je plačala ta družba.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2(1) Šeste direktive določa, da 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 4(3) navedene direktive določa:

„Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 in še posebej eno od naslednjih:

a) dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo; [...]

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave [...]“

5 Člen 5 iste direktive, z naslovom „Dobava blaga“, določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[...]

3. Države članice lahko za premoženje v stvareh štejejo naslednje:

a) določene pravice do deleža na nepremičninah;

b) stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine;

c) deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku pravno ali dejansko lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine.

[...]“

6 V členu 13 Šeste direktive je določeno:

„A. *Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu*

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje [...] vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[...]

B. *Druge oprostitve*

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin [...]

[...]

(g) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a);

[...]

C. *Izbire*

Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih

(a) dajanja v najem in lizing nepremičnin;

(b) transakcij iz (B)(d), (g) in (h) tega člena.

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo."

7 V členu 17 Šeste direktive je navedeno:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

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

a) davek na dodano vrednost, 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;

[...]

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

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

Države članice pa lahko:

[...]

c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;

[...]“

8 Člen 19 Šeste direktive določa načine, na katere se lahko izračuna odbitni delež, določen v členu 17(5) te direktive.

9 Popravki odbitkov so določeni s členom 20 Šeste direktive, ki se glasi:

„[...]

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

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

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka 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.

Vendar pa v zadnjem primeru države članice lahko določijo, da popravek ni potreben, če je kupec davčni zavezanec, ki to investicijsko blago uporablja izključno za transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten.

[...]“

Nacionalna ureditev

Ureditev glede DDV

10 V Združenem kraljestvu sta zadevne določbe Šeste direktive prenesla zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: VATA 1994) in pravilnik o davku na dodano vrednost iz leta 1995 (Value Added Tax Regulations 1995, v nadaljevanju: pravilnik o DDV).

11 V skladu s členom 101(1) pravilnika o DDV je vstopni davek, ki se ga lahko odbije, omejen na „to, kar se lahko pripiše obdavčenim dobavam".

12 Del člena 114 pravilnika o DDV, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, določa popravke za desetletno obdobje v skladu z metodo, določeno v členu 115 istega pravilnika. Za vsako enoletno obdobje („interval") lahko lastnik investicijskega blaga izvrši popravek, ki znaša eno desetino vstopnega davka, v skladu s pravili, določenimi s pravilnikom o DDV.

13 Člen 115(3) pravilnika o DDV izvršuje člen 20(3) Šeste direktive. V skladu z njegovim besedilom, se ta uporablja, „kadar lastnik dobavi vse pravice, ki jih ima na investicijskem blagu, [...] v obdobju, ki je drugo kot zadnji interval, ki se uporabi za investicijsko blago [...]".

14 V skladu s prilogo 9, skupina 1(a)(ii), k VATA 1994 je prodaja novih nestanovanjskih objektov izključena iz opredelitve oproščenih dobav. V skladu z opombami v tej prilogi se šteje, da so objekti še novi, če je bila njihova izgradnja dokončana pred manj kot tremi leti pred prenosom.

15 Z učinkom od 30. novembra 1994 je bil dodan nov odstavek 3A v prilogo 10, člen 2, k VATA 1994, ki določa, da če pravna oseba izbere obdavčitev dajanja v najem in lizinga nepremičnin – v skladu s členom 13(C)(b) Šeste direktive –, se ta možnost ne uporablja za transakcije s pravno osebo, ki je z njo povezana v smislu VATA 1994, kadar ena izmed teh oseb ni „polni davčni zavezanec". Ta odstavek je bil naknadno razveljavljen z učinkom od 26. novembra 1996.

Ureditev glede nepremičnin

16 Iz spisa izhaja, da se lahko v skladu s pravom Anglije in Walesa lastninska pravica („freehold") opiše, če ni obremenjena z drugimi manjšimi pravicami, kot je pravica imeti v posesti nepremičnino za nedoločen čas. Najem („lease") je pravica „leasehold", ki je enaka pravici imeti v posesti nepremičnino za določen čas. Omejitev trajanja najema ne obstaja in najem za 999 let je nekaj običajnega. Imetnik lastninske pravice „freehold" lahko dovoli najem za 999 let za precejšnjo premijo („premium") brez naknadnega plačila najemnine oziroma plačila nizke najemnine.

17 Ko lastnik te lastninske pravice dovoli najem, ni več imetnik neobremenjene lastninske pravice („unencumbered freehold"), ampak le „freehold reversion", to je

gola lastninska pravica, ki je enaka pravici, da nepremičnino po izteku najema ponovno pridobi v posest in da med trajanjem najema prejema najemnino, če sploh (v nadaljevanju: gola lastninska pravica). Če je najemnina zelo nizka in najem zelo dolg, je gola lastninska pravica malo vredna.

18 Lastnik neobremenjene lastninske pravice lahko prenese svoje pravice, ki se nanašajo na objekt z več kot eno transakcijo. Prvič, lahko prenese pravico do posesti nepremičnine za omejeno obdobje tako, da dovoli najem (v zameno za najemnino ali za premijo oziroma za kombinacijo obeh). Nato lahko s prenosom gole lastninske pravice dovoli pravico do posesti nepremičnine po izteku najema, skupaj s pravico, da prejema najemnino, ki je dolgovana na podlagi najema.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

19 Centralan je odvisna družba, ki je v popolni lasti Centralan Holdings Ltd, ki je tudi sama v popolni lasti University of Central Lancashire Higher Education Corporation (v nadaljevanju: univerza). Centralan se je odločila za obdavčitev v skladu s členom 13(C)(b) Šeste direktive.

20 Inhoco 546 Ltd (v nadaljevanju: Inhoco) je, tako kot Centralan, odvisna družba v lasti Centralan Holdings Ltd. V nasprotju z družbo Centralan se družba Inhoco ni odločila za obdavčitev v skladu s to določbo.

21 Univerza, katere možnost odbiti vstopni davek je omejena, je leta 1994 zgradila stavbo, znano kot Harrington Building (v nadaljevanju: stavba Harrington).

22 Centralan je 14. septembra 1994 kupila stavbo Harrington od univerze v višini 6.500.000 GBP, skupaj z DDV v znesku 1.370.500 GBP, in jo dala univerzi nazaj v najem za dvajsetletno obdobje in za letno najemnino 300.000 GBP, povečano za DDV (v nadaljevanju: za 20 let). Transakcija je družbi Centralan omogočila, da odbije DDV, ki ga je plačala za nakup stavbe Harrington.

23 Glede univerze, transakcije, opisane v prejšnji točki, učinkujejo tako, da nadomestijo neodbitni DDV, ki je bil plačan med izgradnjo stavbe Harrington, z neodbitnim DDV na najemnine, plačane med najemom za 20 let. Commissioners te zamenjave ni izpodbijala.

24 V tretjem obdobju po nakupu stavbe Harrington, to je po spremembi VATA 1994, navedeni v točki 15 te sodbe, je Centralan prenesla vse svoje pravice na stavbo, kar je imelo za posledico, da je bilo treba uporabiti člen 115(3) pravilnika o DDV.

25 Ta odtujitev je bila izvedena z dvema zaporednima transakcijama.

26 Prva transakcija je bila 22. novembra 1996, in sicer oddaja v najem za 999 let (v nadaljevanju: najem za 999 let), pri čemer se je upošteval najem za 20 let v korist univerze, družbi Inhoco za premijo 6.370.000 GBP in zanemarljivo najemnino, če bi se jo zahtevalo.

27 Z drugo transakcijo, ki je bila opravljena 25. novembra 1996, se je gola lastninska pravica na stavbi Harrington prenesla na univerzo za znesek 1000 GBP (v nadaljevanju: prenos gole lastninske pravice).

28 Oddaja v najem za 999 let je bila oproščena transakcija, saj je Centralan, čeprav se je odločila za obdavčitev dajanja v najem in lizinga nepremičnin, pravna oseba, povezana z družbo Inhoco v smislu priloge 10, člena 2(3A), k VATA 1994.

29 Prenos gole lastninske pravice je bila obdavčljiva transakcija, ker čeprav sta univerza in Centralan povezani pravni osebi v smislu navedene priloge 10, določbe priloge 9, skupine 1(a)(ii), k VATA 1994, na podlagi členov 4(3) in 13(B)(g) Šeste direktive izključujejo oprostitev za dobavo objektov, katerih izgradnja je bila dokončana pred manj kot tremi leti.

30 Ob upoštevanju teh transakcij se je postavilo vprašanje glede podrobnih pravil za popravke odbitkov vstopnega DDV – v skladu s členom 115(3) pravilnika o DDV –, ki ga je plačala Centralan za nakup stavbe Harrington. Commissioners je trdila, da je bila dobava, ki jo je treba upoštevati, najem za 999 let in da je treba prenos gole lastninske pravice prezreti, saj ni bil pomemben. Podredno je trdila, da bi morala med transakcijo, ki sestoji iz najema za 999 let, in transakcijo, ki zajema prenos gole lastninske pravice, obstajati porazdelitev, sorazmerna z zadevno vrednostjo vsake izmed teh transakcij. V skladu s prvo razlago bi morala Centralan vrniti znesek v višini 796.250 GBP iz naslova DDV in v skladu z drugo razlago znesek dolgovanega DDV v višini 796.090 GBP.

31 Centralan je izpodbijala to stališče pred VAT and Duties Tribunal. Trdila je, da je odtujila vse pravice, ki jih je imela na stavbi Harrington, s prenosom gole lastninske pravice, kar je imelo za posledico, da v skladu s členom 115 pravilnika o DDV ni bila zavezana za več kot 943,93 GBP iz naslova DDV.

32 Z zavrnitvijo utemeljitve Centralan in prve razlage Commissioners je VAT and Duties Tribunal zavzelo stališče, da je družba prodala vse pravice, ki jih je imela na stavbi Harrington z dvema dobavama, namreč z oddajo v najem za 999 let oziroma s prenosom gole lastninske pravice. Po mnenju tega sodišča sta bili ti dobavi opravljeni v istem obdobju, poleg tega pa sta bili neločljivo povezani in vnaprej določeni v smislu, da je bilo malo verjetno, da se prenos gole lastninske pravice ne bi izvršil, potem ko je bil dovoljen najem za 999 let.

33 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal zaključilo, da je treba člen 20(3) Šeste direktive in torej nujno tudi člen 115(3) pravilnika o DDV razlagati tako, da implicitno določa porazdelitev, če se celotna lastninska pravica na investicijskegm blagu odtuji v dveh korakih, ki zajemata dve dobavi, od katerih je ena oproščena in druga obdavčljiva. Na podlagi te utemeljitve se je odločilo, da je bila Centralan zavezana za znesek 796.090 GBP iz naslova DDV.

34 Commissioners se ni pritožila zoper zavrnitev njene razlage, v skladu s katero bi bilo treba prenos gole lastninske pravice prezreti kot nepomemben.

35 V teh okoliščinah je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, da bi se zagotovila pravilna uporaba člena 115(3) pravilnika o DDV v zvezi z dejstvi postopka, ki poteka pred njim na podlagi pritožbe družbe Centralan, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Kadar v obdobju popravka, določenem v členu 20(2) Šeste direktive, davčni zavezanec odtuji stavbo, ki se obravnava kot investicijsko blago, in je odtujitev stavbe izvršena z dvema dobavama, namreč (i) dovolitev najema stavbe za 999 let

(oproščena transakcija v skladu s členom 13(B)(b) [Šeste] direktive) za premijo 6 milijonov GBP, ki ji je tri dni kasneje sledila (ii) ‚freehold reversion' (prodaja gole lastninske pravice, obdavčljiva transakcija v skladu s členom 13(B)(g) in členom 4(3)(a) [Šeste] direktive) za ceno1000 GBP, povečano za DDV, ter sta ti ali pa nista vnaprej določeni v smislu, da potem ko je bila prva izvršena, ni bilo možnosti, da ne bi bila še druga,

ali je treba člen 20(3) Šeste direktive razlagati tako, da:

a) se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je v celoti obdavčena;

b) se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je v celoti oproščena, ali

c) se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je deloma obdavčena in deloma oproščena, sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obdavčene odtujitve ‚freehold reversion' in oproščenega najema za 999 let?"

Vprašanje za predhodno odločanje

36 Z vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi bilo treba v skladu s členom 20(3) Šeste direktive v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, nepremičnino kot investicijsko blago obravnavati do konca obdobja popravka, določenega v tej določbi, kot da se uporablja za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je v celoti oproščena, ali bi jo bilo treba obravnavati, kot da se uporablja za poslovno dejavnost, ki je deloma obdavčena in deloma oproščena v sorazmerju s posamičnimi vrednostmi dveh transakcij, katerih predmet je bila ta lastnina, namreč najem za 999 let, ki mu je, tri dni kasneje, sledil prenos gole lastninske pravice.

37 Iz utemeljitve predložitvene odločbe izhaja, da je bilo vprašanje postavljeno, da bi se natančno določil način, v skladu s katerim se lahko izvede popravek odbitka vstopnega DDV v takih okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari.

38 Glede tega je treba poudariti, da je, kot jasno izhaja iz točke 32 te sodbe, VAT and Duties Tribunal menilo, da sta bili obe transakciji, omenjeni v tisti točki, neločljivo povezani in vnaprej določeni. V svoji predložitveni odločbi nacionalno sodišče v ta zaključek ni podvomilo. Posledično je treba vprašanje, ki ga je zastavilo to sodišče, preučiti le toliko, kolikor zajema položaj, v katerem sta bili sklenjeni neločljivo povezani transakciji, tako kot v postopku v glavni stvari.

39 Za odgovor na tako postavljeno vprašanje je torej primerno, da se določi, katero izmed omenjenih transakcij je treba upoštevati pri uporabi člena 20(3) Šeste direktive ali, v tem primeru, do kakšnega obsega se mora vsaka izmed teh transakcij upoštevati v ta namen.

Stališča, predložena Sodišču

40 Po mnenju družbe Centralan se domneva, da je DDV-obravnava investicijskega blaga do konca obdobja popravka, ki ga omenja člen 20(2) Šeste direktive, taka, da je investicijsko blago bodisi „v celoti obdavčen[o]" bodisi „v celoti oproščen[o]", odvisno od tega, ali je dobava, ki v končni fazi razlasti davčnega zavezanca pravic na zadevnem investicijskem blagu, obdavčljiva ali oproščena. Člen 20(3) ne določa nobene podlage, ki bi dovoljevala, da se upošteva več transakcij v sorazmerju z njihovo posamično pomembnostjo, saj ta določba ni združljiva z zaporednimi prodajami celotne nepremičnine ali vseh pravic na tej nepremičnini, zlasti kadar različna prodaja zajema različne pravice, prenesene na različne osebe ob različnem času. Nadalje besedilo te določbe ne dovoljuje razlage, ki bi upoštevala ekonomsko pomembnost transakcije pri zaporednih prodajah različnim gospodarskim subjektom, in ne upošteva transakcije, ker znesek, na kateri se nanaša, ni pomemben.

41 Zato Centralan meni, da je prenos gole lastninske pravice upošteven za popravek.

42 Združeno kraljestvo trdi, da je namen pravil, ki urejajo odbitek vstopnega DDV, katerih del je člen 20(3) Šeste direktive, da se določi delež odbitnega DDV tako natančno, kot je mogoče, da izraža uporabo izvedenih vložkov, da bi se izvršile obdavčene transakcije. Po njegovem mnenju bi bilo treba to določbo razlagati tako, da kadar je investicijsko blago dobavljeno z vnaprej določenima transakcijama, izmed katerih je ena obdavčljiva in ena oproščena, se šteje, da je davčni zavezanec uporabil investicijsko blago za preostalo obdobje popravka deloma za obdavčljive dejavnosti in deloma za oproščene dejavnosti, sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obdavčljivih dobav in oproščenih dobav, s katerimi je bilo investicijsko blago prodano.

43 Posledično je treba, po mnenju Združenega kraljestva, opraviti razdelitev, kadar je dobava blaga v smislu člena 20(3) Šeste direktive izvršena s transakcijama, ki sta vnaprej določeni, izmed katerih je ena obdavčljiva in druga oproščena. Poudarilo je, da bi imela razlaga, ki jo predlaga Centralan, za posledico, da bi bilo treba prodajo stavbe Harrington obravnavati, kot da je v celoti obdavčljiva, čeprav prenos gole lastninske pravice predstavlja manj kot 0,02 % vrednosti tega blaga.

44 Komisija Evropskih skupnosti trdi, da člen 20(3) Šeste direktive zajema enkratno transakcijo, ki določa davčni položaj blaga za preostanek obdobja popravka. Opozarja, da v skladu s členom 5(1) te direktive pomeni „dobava blaga" prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Po mnenju Komisije se zdi, da v skladu z upoštevnim nacionalnim pravom oddaja v najem za 999 let ni prenos lastnine, saj še vedno ostane gola lastninska pravica. Posledično tak najem ni dobava investicijskega blaga v okviru navedenega člena 20(3).

45 Komisija zato predlaga, tako kot Centralan, da je treba upoštevati prenos gole lastninske pravice za namene popravka.

46 V pisnih stališčih je Komisija predlagala tudi, da če bi Sodišče menilo, da se lahko v takem primeru, kot je v postopku v glavni stvari, uporabi pojem zlorabe pravice, je treba odgovoru predložitvenemu sodišču dodati, da kadar davčni zavezanec ali skupina povezanih davčnih zavezancev sodelujejo v eni transakciji ali več transakcijah, ki nimajo gospodarske utemeljitve, ampak ustvarjajo umeten položaj, katerega edini namen je ustvariti pogoje, ki so potrebni za povračilo vstopnega DDV, se teh transakcij ne sme upoštevati.

47 Vseeno pa je Komisija na obravnavi v zvezi z mogočo uporabo pojma zlorabe pravic priznala, da se pred nacionalnimi sodišči ni razpravljalo o tem in da je narobe domnevala, da bi bilo treba ob upoštevanju kratkega obdobja, ki je poteklo med na eni strani izgradnjo stavbe Harrington in njeno preprodajo z oddajo v najem za 20 let ter na drugi strani sklenitvijo dveh transakcij, ki sta sporni v postopku v glavni stvari, upoštevati, da vsi ti dejavniki skupaj tvorijo sistem, ki je bil pripravljen vnaprej.

48 Na isti obravnavi je Združeno kraljestvo sprejelo, podredno, del pisnih stališč Komisije, ki obravnavajo pojem zlorabe pravic.

Odgovor Sodišča

Uvodne ugotovitve

49 Zato da se odgovori na zastavljeno vprašanje, je primerno, da se najprej spomnimo na kontekst člena 20(3) Šeste direktive, namreč sistem odbitkov, določenih v členih od 17 do 20 te direktive, ter tudi na cilj, ki ga ta sistem zasleduje.

50 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka, določena v členih od 17 do 20 Šeste direktive, bistveni del ureditve DDV in se načeloma ne sme omejiti. Treba jo je izvrševati takoj za vse davke, ki se jih naloži na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, ter z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43).

51 Kot je Sodišče že večkrat ugotovilo, je sistem odbitkov namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki je plačljiv ali je bil plačan v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, kakršen koli je že njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti predmet DDV (glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19; z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil, str. 4797, točka 15; z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 34).

52 Iz besedila člena 17(2) Šeste direktive jasno izhaja, da če želi zadevna oseba imeti pravico do odbitka, je nujno, prvič, da je „davčni zavezanec" v smislu te direktive, ter drugič, da bi se zadevno blago in storitve uporabljale za njene obdavčljive transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld, C-137/02, Recueil, str. I-5547, točka 24).

53 Glede blaga in storitev, ki jih uporablja davčni zavezanec za transakcije, pri katerih je upravičen do odbitka, in transakcije, pri katerih ni upravičen do odbitka, člen 17(5) Šeste direktive določa, da je odbiten samo tak delež DDV, ki se pripiše obdavčljivim transakcijam. Ta delež se izračuna v skladu s pravili v členu 19 te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 1996 v zadevi Régie Dauphinoise, C-306/94, Recueil, str. I-3695, točki 3 in 4, ter z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil, str. I-6109, točka 24).

54 Iz tega sledi, da je odločilen kriterij za odbitek vstopnega DDV uporaba zadevnega blaga in storitev za obdavčljive transakcije. Kot je Sodišče že razsodilo, lahko davčni zavezanec odbije od DDV, ki ga je dolžan ali ga mora plačati za blago, samo do obsega, do katerega se to blago uporablja za njegove obdavčljive transakcije (sodba z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 27). Tako izhaja iz sodne prakse, da uporaba blaga in storitev oziroma predvidena uporaba blaga določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec

upravičen v skladu s členom 17 Šeste direktive, ter obseg kakršnih koli popravkov v naslednjih obdobjih, ki jih je treba izvesti v skladu s pogoji, določenimi v členu 20 te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 15, in z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße, C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 37).

55 Glede investicijskega blaga člen 20 Šeste direktive določa poseben sistem popravkov. V zvezi s tem je treba poudariti, da je v okviru Druge direktive Sveta št. 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in podrobna pravila za izvajanje skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303) – Sodišče razsodilo, da se poseben sistem, ki ga navedena direktiva namenja za investicijsko blago, razlaga ter utemeljuje z dolgotrajno uporabo tega blaga in spremljajočo amortizacijo njegovih nakupnih stroškov (glej v tem smislu sodbo z dne 1. februarja 1977 v zadevi Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, str. 113, točki 12 in 13). Te ugotovitve se uporabljajo *mutatis mutandis* za poseben sistem popravkov odbitkov, določenih v členu 20 Šeste direktive, ki se nanašajo na investicijsko blago.

56 Člen 20(3) Šeste direktive ureja poseben primer dobave investicijskega blaga pred koncem obdobja popravka. V tem primeru se letni popravek nadomesti z enkratnim popravkom, ki temelji na domnevani uporabi zadevnega investicijskega blaga za obdobje, ki še traja. V skladu s to določbo je to, ali je vstopni DDV odbiten ali ne, odvisno od vprašanja, ali je izvršena dobava predmet tega davka ali ne.

57 Iz zgoraj navedenega izhaja, da poskušajo pravila, določena s Šesto direktivo glede popravkov, izboljšati natančnost odbitkov, da zagotovijo nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvršene na začetni stopnji, še naprej omogočajo pravico do odbitka samo do obsega, do katerega služijo temu, da postanejo dobave predmet takega

davka. S temi pravili poskuša ta direktiva tudi vzpostaviti tesno in neposredno razmerje med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčljive transakcije.

58 Ob upoštevanju teh ugotovitev je treba preučiti, kako se lahko pravilo odbitkov, določeno v členu 20(3) Šeste direktive, uporabi v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari.

O uporabi člena 20(3) Šeste direktive

59 Glede tega je treba predhodno določiti, katera transakcija ali v tem primeru zadevna transakcija v postopku v glavni stvari je lahko „dobav[a] blaga v obdobju popravka" v smislu člena 20(3) Šeste direktive.

60 Treba se je spomniti, da v skladu s členom 5(1) Šeste direktive „‚[d]obava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik".

61 V zastavljenem vprašanju predložitveno sodišče navaja, da je bila prodaja stavbe Harrington izršena z dvema dobavama. Vendar pa Centralan trdi, da člen 20(3) Šeste direktive ni združljiv z zaporednimi prodajami celotne nepremičnine, medtem ko Komisija trdi, da besedilo te določbe zajema enkratno transakcijo. Glede tega Komisija, sklicujoč se na nacionalno stvarno pravo, trdi, da se zdi, da prenos gole lastninske pravice ni prenos pravice razpolaganja z navedeno stavbo kot lastnik.

62 Vendar pa, ne da bi bilo treba odločati o veljavnosti zadnje trditve, saj Sodišče ni pristojno za razlago nacionalnega prava države članice, je treba navesti, da iz besedila člena 5(1) Šeste direktive jasno izhaja, da se „dobava blaga" ne nanaša na prenos lastništva v skladu s pravili, določenimi z uporabljivim nacionalnim pravom, ampak zajema kakršen koli prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga z njim, kot da bi bila lastnik tega premoženja (sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32).

63 V tem kontekstu je torej nacionalno sodišče tisto, ki mora določiti v vsakem posamičnem primeru, ali zadevna transakcija v zvezi blagom povzroči prenos pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik v smislu člena 5(1) Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Shipping and Forwarding Enterprise Safe, točka 13).

64 Zato bi se lahko v postopku v glavni stvari, če bi predložitveno sodišče prišlo do zaključka, v skladu s katerim je v posebnih okoliščinah te zadeve vsaka izmed dveh tesno povezanih transakcij, ki jih je sklenila družba Centralan z družbo Inhoco oziroma univerzo, prenesla na vsako izmed teh pravico do razpolaganja s stavbo Harrington kot lastnik, obravnavalo vsako izmed teh dveh transakcij, kot da je „dobava" v smislu člena 5(1) Šeste direktive in zato člena 20(3) iste direktive.

65 Na to razlago ne more vplivati utemeljitev Komisije, da je težko sprejeti, da bi imela vsaka izmed dveh različnih oseb, ki ima drugačne pravice na blagu, pravico razpolagati z njim kot lastnik.

66 Različna podrobna pravila, ki izvršujejo pojem solastnine v pravnih sistemih držav članic, dejansko določajo, da je mogoče, da ima lahko več kot ena oseba pravico do razpolaganja s premoženjem kot lastnik. Posledično ni mogoče dvomiti v razlago, podano v točki 64 te sodbe, zaradi dejstva, da je Centralan takoj po oddaji v najem za 999 let še vedno imela golo lastninsko pravico, in tudi ne zaradi dejstva, da je ta najem obremenil lastninsko pravico s posledico, da se je lahko prenesla gola lastninska pravica sama in ne neobremenjena lastninska pravica.

67 Iz zgoraj navedenega sledi, da lahko v postopku v glavni stvari obe transakciji, prva, ki je oddaja v najem za 999 let, in druga, ki je prenos gole lastninske pravice, predstavljata „dobavo" v smislu Šeste direktive.

68 Če je vsaka izmed teh transakcij dobava, je treba določiti, katero izmed njiju je treba upoštevati pri popravku, ki ga zahteva člen 20(3) Šeste direktive oziroma v tem primeru obseg, do katerega se morata upoštevati v ta namen.

69 V zvezi s tem, kot je poudarilo predložitveno sodišče, se lahko upošteva, odvisno od primera:

— transakcijo, s katero se je Centralan dokončno odrekla pravici, ki jo je imela na stavbi Harrington, namreč prenos gole lastninske pravice, ki je obdavčljiva transakcija;

— transakcijo, ki je ekonomsko najpomembnejša, namreč oddaja v najem za 999 let, ki je oproščena transakcija, ali

— ti transakciji skupaj.

70 V skladu s členom 20(3) Šeste direktive je treba pri dobavi v obdobju popravka investicijsko blago obravnavati, kakor da ga je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka. Šteje se, da so take poslovne dejavnosti v celoti obdavčene, če je dobava zadevnega blaga obdavčena, in da so v celoti oproščene, če je dobava tega blaga oproščena.

71 Ker se Centralan opira na dejstvo, da se zdi, da besedilo te določbe zajema okoliščino, v kateri „dobava [...] v obdobju popravka" sestoji iz enkratne dobave, poudarja, da se je popolnoma ločila od lastništva stavbe Harrington šele, ko je prenesla golo lastninsko pravico. Trdi, da je treba popravek odbitka izvesti na dan tistega prenosa.

72 Vendar pa se iz besedila člena 20(3) Šeste direktive ne more sklepati, da bi bilo treba v okoliščini, v kateri „dobav[a]" sestoji iz dveh tesno in neločljivo povezanih transakcij, od katerih bi se lahko vsaka upoštevala za popravek, upoštevati samo eno izmed teh transakcij za popravek, ki ga predvideva ta določba.

73 Kot jasno izhaja iz točk od 50 do 57 te sodbe, ima sistem odbitkov in popravkov, določen v členih od 17 do 20 Šeste direktive, namen vzpostaviti tesno in neposredno razmerje med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčljive transakcije.

74 Treba pa je ugotoviti, da lahko v posebnih okoliščinah v postopku v glavni stvari upoštevanje vsake izmed spornih dveh dobav v sorazmerju z njunimi posamičnimi vrednostmi doseže ta cilj najzadovoljiveje. Dejansko popravek odbitka vstopnega DDV izraža domnevno obdavčljivo ali oproščeno uporabo stavbe Harrington še zanesljiveje, če se razdelitev izvede na podlagi teh vrednosti.

75 Nasprotno pa v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, upoštevanje samo zadnje izvršene transakcije ne bi doseglo tega cilja, saj bi to bilo isto, kot če bi popolnoma prezrli dejstvo, da je bilo zadevno investicijsko blago dobavljeno v okviru oproščene transakcije.

76 Glede upoštevanja ekonomsko najpomembnejše transakcije tudi ta ne bi dosegla zasledovanega cilja, saj se ne bi upoštevalo dejstvo, da je bilo navedeno blago tudi dobavljeno v okviru obdavčljive transakcije. Ta rešitev bi lahko povzročila še bolj nedosledne rezultate, če bi bili zadevni vrednosti dveh zaporednih dobav blizu ena drugi.

77 Tej razlagi se ne more ugovarjati, saj v členu 20(3) Šeste direktive ni izrecno določen noben mehanizem razdelitve, medtem ko druge določbe te direktive, zlasti člen 17(5), izrecno določajo tak mehanizem. Dejansko je treba pravila o popravkih, ki se

nanašajo na investicijsko blago, katerih del tvori člen 20(3), razlagati ob upoštevanju njihovega cilja, ki je zagotoviti, da odbitki vstopnega DDV strogo izražajo uporabo dolgotrajnih vložkov za obdavčljive transakcije.

78 To razlago poleg tega podpira sodna praksa Sodišča. Tako je to razsodilo, da se zahteva sorazmeren pristop tudi v okoliščinah, kjer besedilo upoštevne določbe Šeste direktive tega izrecno ne določa (zgoraj navedena sodba Armbrecht, točki 29 in 32, ter sodba z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler, C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 38).

79 Centralan in Komisija v ospredje vseeno postavljata praktične težave, ki so lahko po njunem mnenju posledica upoštevanja dveh transakcij za uporabo člena 20(3) Šeste direktive. V zvezi s tem sta poudarili zlasti primer dobav, ki se zgodita v različnih obdobjih.

80 Ne da bi bilo treba v tej zadevi obravnavati tak primer, saj je hipotetičen, je dovolj, da se ugotovi, da medtem ko bi seveda lahko upoštevanje več kot ene dobave, ki se zgodi med obdobjem popravka, povzročilo določene praktične težave, še vedno ne bi povzročilo nepremostljivih težav, ki bi lahko škodljivo vplivale na uporabo sistema DDV. Kot je predlagala generalna pravobranilka v točkah od 56 do 58 v sklepnih predlogov, bi se lahko, na primer, na podlagi člena 20(2) Šeste direktive dejansko upošteval popravek dela začetnega odbitka, ki se nanaša na lastninsko pravico, ki ostane v premoženju davčnega zavezanca, do prenosa te pravice ali do konca obdobja odbitka, odvisno od primera.

81 Končno, v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, če je treba, če predložitveno sodišče pride do zaključka, navedenega v točki 64 te sodbe, namreč da je vsaka izmed zadevnih dveh transakcij prenesla pravico do razpolaganja zadevnega investicijskega blaga kot lastnik, izvesti popravek, ki ga zahteva člen 20(3) Šeste direktive, ob upoštevanju obeh zadevnih transakcij sorazmerno s posamičnimi vrednostmi, ne obstaja priložnost, da bi se upoštevalo mogočo uporabo načela zlorabe pravic v takih okoliščinah.

82 V teh okoliščinah je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 20(3) Šeste direktive razlagati tako, da kadar je osebi investicijsko blago dano v najem za 999 let za plačilo precejšnje premije in je gola lastninska pravica prenesena drugi osebi za veliko manjšo ceno tri dni kasneje, čeprav sta ti transakciji

— neločljivo povezani ter

— sestojita iz prve transakcije, ki je oproščena, in druge transakcije, ki je obdavčljiva,

— in če sta ti transakciji dobavi v smislu člena 5(1) te direktive zaradi prenosa pravice do razpolaganja s tem investicijskim blagom kot lastnik,

je treba zadevno premoženje obravnavati do konca obdobja popravka, kot da se ga je uporabljalo za poslovne dejavnosti, za katere se šteje, da so deloma obdavčene in deloma oproščene, sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obeh transakcij.

Stroški

83 Ker je ta postopek za stranki 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 (tretji senat) razsodilo:

Člen 20(3) 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, je treba razlagati tako, da kadar

je osebi investicijsko blago dano v najem za 999 let za plačilo precejšnje premije in je gola lastninska pravica prenesena drugi osebi za veliko manjšo ceno tri dni kasneje, čeprav sta ti transakciji

— **neločljivo povezani ter**

— **sestojita iz prve transakcije, ki je oproščena, in druge transakcije, ki je obdavčljiva,**

— **in če sta ti transakciji dobavi v smislu člena 5(1) te direktive zaradi prenosa pravice do razpolaganja s tem investicijskim blagom kot lastnik,**

je treba zadevno premoženje obravnavati do konca obdobja popravka, kot da se ga je uporabljalo za poslovne dejavnosti, za katere se šteje, da so deloma obdavčene in deloma oproščene, sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obeh transakcij.

Podpisi