SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 6. marca 2008 *

V zadevi C-98/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Højesteret (Danska) z odločbo z dne 19. februarja 2007, ki je prispela na Sodišče 21. februarja 2007, v postopku

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in J. Malenovský (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

* Jezik postopka: danščina.

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. decembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S H. S. Hansen in T. K. Kristjánsson, odvetnika,

– za dansko vlado B. Weis Fogh, zastopnica, skupaj s K. Lundgaardom Hansenom, odvetnik,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in S. Schønberg, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi z dne 13. decembra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na člen 19(2) 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Nordania Finans A/S (v nadaljevanju: družba Nordania Finans) in družbo BG Factoring A/S (v nadaljevanju: BG Factoring), ki je pravna naslednica družbe BG Erhvervsfinans A/S (v nadaljevanju: družba Erhvervsfinans), vse tri so družbe po danskem pravu, ter Skatteministeriet (ministrstvo za davke in trošarine) v zvezi s pravico do delnega odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je družba Erhvervsfinans lahko zahtevala za svoje splošne stroške.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V dvanajsti uvodni izjavi Šeste direktive je določeno, da:

„[…] je treba uskladiti pravila za odbitke glede na to, koliko vplivajo na dejansko pobrane zneske; ker je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način“.

4 Člen 17(5) Šeste direktive določa:

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

[…]“

5 Člen 19 Šeste direktive z naslovom „Izračun odbitnega deleža“ določa naslednje:

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

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

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

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

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo na transakcije iz člena 13B(d), če so to priložnostne transakcije, in na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. Če države članice uveljavijo izbiro iz člena 20(5), da ne zahtevajo popravka za investicijsko blago, lahko v izračun odbitnega deleža vključijo tudi odtujitev investicijskega blaga.

[…]“

6 Člen 20 Šeste direktive določa nekatera pravila glede popravka odbitkov:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, […]

[…]

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. […]

[…]

3. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da jih je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka. […]

[…]

4. Za namene uporabe določb odstavkov 2 in 3 lahko države članice:

– opredelijo pojem investicijskega blaga,

[…]

5. Če bi bil v kateri koli državi članici praktični učinek uporabe odstavkov 2 in 3 neznaten, lahko ta država članica, s pogojem posvetovanj iz člena 29, opusti uporabo teh odstavkov, pri čemer upošteva potrebo po preprečevanju izkrivljanja konkurence, celoten davčni učinek v zadevni državi članici in potrebo po ustrezni gospodarnosti administracije.

[…]“

Nacionalna ureditev

7 Šesta direktiva je bila prenesena z zakonom o DDV (momsloven). Člen 38(1) tega zakona, v različici z dne 18. maja 1994, določa:

„Za blago in storitve, ki jih registrirano podjetje hkrati uporablja za namene, ki omogočajo pravico do odbitka v skladu s členom 37, in za druge namene, se lahko odbije tisti del davka, ki je sorazmeren prometu, ki ustreza registrirani dejavnosti. Pri izračunu odbitka se odbije znesek prometa, ki pripada dobavljenemu investicijskemu blagu, ki je bilo uporabljeno v podjetju. ‚Investicijsko blago' so stroji, pohištvo in druga obratovalna sredstva, katerih prodajna cena (brez davka, ki ga določa ta zakon) je višja od 50.000 DKK [od leta 1996: 75.000 DKK] […]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družbi Nordania Finans in Factoring sta družbi, ki pripadata isti skupini, ustanovljeni po prestrukturiranju zadnje po likvidacijskem postopku družbe Erhvervsfinans leta 2001.

9 Družba Erhvervsfinans je med letoma 1995 in 1998 opravljala dejavnost lizinga avtomobilov, obdavčeno z DDV. Ta dejavnost je leta 1998 zajemala 4500 vozil. Družba Erhvervsfinans je opravljala tudi dejavnost finančnih storitev, oproščeno DDV. Torej

je morala izračunati delež, da bi ugotovila znesek, na katerega se nanaša njena pravica do delnega odbitka DDV, ki jo je lahko zahtevala za svoje splošne stroške.

10 V okviru tega izračuna je družba Erhvervsfinans upoštevala promet iz prodaje vozil ob izteku pogodbe o lizingu. Menila je namreč, da ta vozila niso bila „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“ v smislu člena 19(2) Šeste direktive.

11 Z odločbo z dne 17. novembra 1999 so danski lokalni davčni organi tej presoji nasprotovali, pri čemer so menili, da navedena vozila so tako blago in da zato prometa, ki je nastal s prodajo teh vozil, ni bilo mogoče upoštevati pri izračunu navedenega deleža.

12 Družba Erhvervsfinans je to odločbo izpodbijala pred Landsskatteret (davčno sodišče), ki je s sklepom z dne 27. aprila 2001 njeni zahtevi ugodilo.

13 Skatteministeriet se je zoper ta sklep pritožilo pri Østre Landsret (vzhodno deželno sodišče), ki je, ker je menilo, da so navedena vozila investicijsko blago, s sodbo z dne 16. decembra 2003 spremenilo odločbo Landsskatteret.

14 Družbi Nordania Finans in BG Factoring, ki sta medtem intervenirali na strani družbe Erhvervsfinans, sta 9. februarja 2004 proti odločbi Østre Landsret vložili pritožbo pri Højesteret (vrhovno sodišče).

15 V tem okviru je Højesteret prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba izraz ‚investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti' iz člena 19(2) Šeste direktive […] razlagati tako, da zajema blago, ki ga lizing podjetje kupi, da ga bo dalo v najem in ga po izteku pogodbe o lizingu ponovno prodalo?"

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 19(2) Šeste direktive razlagati tako, da pojem „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti" zajema vozila, ki jih lizing podjetje pridobi, da bi jih kot v postopku v glavni stvari dalo v najem in nato ob izteku pogodbe o lizingu prodalo.

17 Najprej je treba opozoriti, da je treba pri določitvi pomena določbe prava Skupnosti upoštevati hkrati njeno besedilo, njen smisel in njene cilje (sodbe z dne 15. oktobra 1992 v zadevi Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil, str. I-5279, točka 11; z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer, C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 27, in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 34). Poleg tega iz zahtev po enotni uporabi prava Skupnosti in iz načela enakosti izhaja, da je treba izraze določbe prava Skupnosti, ki se pri opredelitvi smisla in obsega ne sklicuje posebej na pravo držav članic, običajno razlagati samostojno in enotno v celotni Skupnosti, in sicer ob upoštevanju okvira, v katerega je določba umeščena, in cilja, ki ga zasleduje zadevna ureditev (glej zlasti sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi

Harbs, C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točka 28, in z dne 18. oktobra 2007 v zadevi Österreichischer Rundfunk, C-195/06, ZOdl., str. I-8817, točka 24).

18 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se člen 19(2) Šeste direktive pri opredelitvi smisla in obsega ne sklicuje posebej na pravo držav članic in da njegovo besedilo samo ne omogoča, da bi lahko zagotovo šteli, da se nanaša na blago kot je v postopku v glavni stvari. Glede na to je treba upoštevati okvir in cilje te določbe.

19 Glede njenega okvira je treba opozoriti, da je člen 19 Šeste direktive del njenega Naslova XI, ki ureja odbitek. Namen pravice do odbitka, ki je določena v členu 17(2) navedene direktive in se nanaša na blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi za obdavčene transakcije, je, da se podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand, C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 22 in navedena sodna praksa).

20 Kadar davčni zavezanec hkrati opravlja obdavčene transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten, člen 17(5) Šeste direktive določa, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam. Ta delež se izračuna v skladu s postopki, opredeljenimi v členu 19 navedene direktive. Kot v točki 65 sklepnih predlogov poudarja generalni pravobranilec, je namen teh določb, da omogočijo davčnemu zavezancu, ki pridobi blago in storitve

za izvajanje obdavčene dejavnosti in oproščene dejavnosti hkrati, da v celoti odbije del DDV, ki je obremenjeval pridobitev tega blaga ali teh storitev in za katerega se šteje, da sorazmerno pripada deležu, v katerem so bili ti uporabljeni za obdavčene dejavnosti.

21 V tem okviru člen 19(1) Šeste direktive določa, da se odbitni delež določi z ulomkom, ki ima v številu promet, ki se nanaša na obdavčene transakcije, in v imenovalcu promet, po potrebi povečan za določene subvencije, člen 19(2) pa določa, da se z odstopanjem predvsem ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti, ali na priložnostne transakcije z nepremičninami in na priložnostne finančne transakcije.

22 Namen navedenega člena 19(2) je razviden iz obrazložitve v Predlogu Šeste direktive, ki ga je Komisija Evropskih skupnosti 29. junija 1973 predložila Svetu Evropskih skupnosti (glej *Bilten Evropskih skupnosti*, Dodatek 11/73, str. 20), v skladu s katerim se morajo „[d]ejavniki, ki so navedeni v tem odstavku, […] izključiti iz izračuna tega deleža, da se izogne temu, da bi lahko izkrivili njegov dejanski pomen, kadar ti dejavniki ne odražajo poslovne dejavnosti davčnega zavezanca. Tak primer so prodaje investicijskega blaga in nepremičninske ali finančne transakcije, ki so opravljene zgolj priložnostno, to je da so le sekundarnega ali postranskega pomena glede na skupni promet podjetja. Med drugim so te transakcije izključene le, če ne spadajo v redno poslovno dejavnost davčnega zavezanca“.

23 Sodišče je v zvezi s tem že odločilo, da je namen nevključitve priložnostnih finančnih transakcij v imenovalec ulomka, ki se uporablja za izračun deleža v skladu s členom 19 Šeste direktive, zagotoviti spoštovanje cilja nevtralnosti, ki jo določa skupni sistem DDV. Če bi morali biti vsi prejemki iz finančnih transakcij davčnega

zavezanca, ki so povezani z obdavčeno dejavnostjo, vključeni v navedeni imenovalec, čeprav se pridobitev teh prejemkov ne nanaša na nobeno blago in storitev, za katere je treba plačati davek, ali na zelo omejen obseg blaga in storitev, bi bil izračun odbitka izkrivljen (sodba z dne 11. julija 1996 v zadevi Régie dauphinoise, C-306/94, Recueil, str. I-3695, točka 21).

24 Zakonodajalec Skupnosti je s sprejetjem določbe člena 19(2) Šeste direktive torej nameraval iz izračuna deleža izključiti promet, ki se nanaša na prodajo blaga, kadar ima ta prodaja v primerjavi s tekočo dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca neobičajno naravo in zanjo torej ni treba, da se blago in storitve, namenjene mešani uporabi, uporabljajo na način, ki je sorazmeren prometu, ki ga taka prodaja ustvari. Kot v točki 68 sklepnih predlogov poudarja generalni pravobranilec, bi vključitev tega prometa v izračun odbitnega deleža izkrivila njegov rezultat tako, da ne bi več odražal dela uporabe blaga ali storitev, ki so namenjene mešani uporabi, za obdavčene in oproščene dejavnosti.

25 Ob upoštevanju tega pojem „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“ v smislu člena 19(2) Šeste direktive torej ne vključuje blaga, katerega prodaja ima za zadevnega davčnega zavezanca neobičajno naravo. Za zadevno osebo namreč pridobitev in nato prodaja takega blaga pomeni, da mora blago in storitve, namenjene mešani uporabi, uporabljati v tekočih dejavnostih. Ker je ta prodaja del običajnih in obdavčenih dejavnosti davčnega zavezanca, je treba promet, ki se nanaša nanjo, upoštevati pri izračunu odbitnega deleža, tako da ta kar najnatančnejše odraža del uporabe blaga in storitev, ki so namenjeni mešani uporabi, za te dejavnosti, ker v nasprotnem primeru namen nevtralnosti skupnega sistema DDV ne bi bil dosežen.

26 Kadar ima kot v postopku v glavni stvari prodaja vozil po izteku pogodbe o lizingu, ki je predmet teh pogodb, za zadevnega davčnega zavezanca naravo tekoče dejavnosti, ki jo opravlja profesionalno in sistematično, bi bilo v nasprotju z navedenim ciljem

nevtralnosti, da ta davčni zavezanec dejansko ne bi bil razbremenjen deleža DDV, ki bremeni splošne stroške, ki so služili opravljanju te prodaje, in torej opravljanju običajne obdavčene ekonomske dejavnosti. Iz tega izhaja, da prometa, ki se nanaša na tako prodajo, ni mogoče šteti za promet, ki se nanaša na „investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti“ v smislu člena 19(2) Šeste direktive.

27 Te ugotovitve ni mogoče postavljati pod vprašaj zaradi dejstva, da je Sodišče v okviru Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistem davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva) odločilo, da se pojem „investicijsko blago“ iz člena 17, prvi odstavek, tretja alinea, navedene direktive nanaša na blago, ki se uporablja za ekonomsko dejavnost in ki se razlikuje po svoji trajni naravi in vrednosti, zaradi česar stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v teku več poslovnih obdobij (sodba z dne 1. februarja 1977 v zadevi Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, str. 113, točka 12).

28 V zadevi, v kateri je bila razglašena zgoraj navedena sodba Verbond van Nederlandse Ondernemingen, je moralo predložitveno sodišče ob upoštevanju veljavne nizozemske zakonodaje določiti, ali je mogoče pisarniški material majhne vrednosti opredeliti kot investicijsko blago, ki se ga lahko v skladu s členom 1 Druge direktive izključi iz pravice do odbitka DDV, ki jo predvideva navedena direktiva. Čeprav bi bila vozila, ki jih podjetje kupi za izvajanje svoje ekonomske dejavnosti, investicijsko blago v pomenu razlage, podane v tem okviru člena 17 Druge direktive, pa zgolj iz kriterijev, ki jih je Sodišče določilo v tej sodbi, vseeno ne more izhajati, da je taka vozila mogoče tako opredeliti ob upoštevanju uporabe člena 19(2) Šeste direktive.

29 Splošna izključitev blaga – ki se uporablja za ekonomsko dejavnost in ki se vsekakor razlikuje po svoji trajni naravi in vrednosti, zaradi česar stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v teku več poslovnih obdobij, ne da bi se upoštevalo, da je njegova prodaja ob izteku pogodbe o lizingu integralni del tekoče ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca – iz izračuna odbitnega deleža bi bila namreč neposredno v nasprotju s ciljem nevtralnosti skupnega sistema DDV.

30 Zato opredelitev investicijskega blaga iz člena 19(2) Šeste direktive, ki določa posebna pravila za izračun odbitnega deleža, ni nujno enaka opredelitvi, ki je veljala pri uporabi splošnih pravil za odbitek, določenih v Drugi direktivi.

31 Razlaga, ki jo je Sodišče podalo v zgoraj navedeni sodbi Verbond van Nederlandse Ondernemingen, se torej pri odgovoru na postavljeno vprašanje ne upošteva.

32 Tudi dejstvo, da člen 20(4) Šeste direktive državam članicam prepušča skrb, da opredelijo pojem investicijsko blago, se ne upošteva.

33 Prvič, iz besedila te določbe namreč jasno izhaja, da tako priznana pravica državam članicam velja le za uporabo navedenega člena 20(2) in (3), ki določa pravila za popravek odbitkov.

34 Drugič, te pravice državam članicam ni mogoče priznati za uporabo pravil o izračunu deleža, določenih v členu 19(2) Šeste direktive, ne da bi bila kršena volja zakonodajalca Skupnosti, izražena v dvanajsti uvodni izjavi navedene direktive, v skladu s katero je treba naveden pojem v vseh državah članicah opredeliti na podoben način.

35 V teh okoliščinah pravila za popravek odbitkov, kot so opredeljena v členu 20 Šeste direktive, in posebna pravila, zajeta v zadnjem stavku njenega člena 19(2), ki določajo, da se v izračun odbitnega deleža vključi odtujitev investicijskega blaga, na katerega se v okviru teh pravil za popravek odbitkov nanaša člen 20(5) te direktive, ne vplivajo na razlago, ki jo je treba podati v zvezi s pojmom investicijskega blaga, izključenega iz izračuna odbitnega deleža, v skladu s prvim stavkom člena 19(2) Šeste direktive, pri čemer mora biti navedeni pojem v Skupnosti opredeljen na podoben način.

36 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 19(2) Šeste direktive razlagati tako, da pojem „investicijsko blago, ki ga davčni zavezanec uporablja za svojo dejavnost“, ne obsega vozil, ki jih lizing podjetje pridobi z namenom, kot v postopku v glavni stvari, da jih da v najem in nato ob izteku pogodbe o lizingu proda, kadar je prodaja navedenih vozil ob izteku teh pogodb integralni del običajne ekonomske dejavnosti tega podjetja.

Stroški

37 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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 19(2) Šeste direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da pojem „investicijsko blago, ki ga davčni zavezanec uporablja za svojo dejavnost“, ne obsega vozil, ki jih lizing podjetje pridobi z namenom, kot v postopku v glavni stvari, da jih da v najem in nato ob izteku pogodbe o lizingu proda, kadar je prodaja navedenih vozil ob izteku teh pogodb integralni del običajne ekonomske dejavnosti tega podjetja.

Podpisi