

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

L. A. GEELHOEDA,

predstavljeni 22. septembra 2005¹

I – Uvod

II – Pravna podlaga

A – *Pravo Skupnosti*

Šesta direktiva o DDV

1. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe Vestre Landsret (Zahodno regionalno sodišče), Danska, sprašuje, ali v primeru, ko podjetje za prodajo in povratni najem avtomobilov kupuje rabljene avtomobile, jih daje v najem in jih nazadnje spet proda, ta prodaja (1) šteje za dobavo, izvzeto iz sistema DDV po členu 13(B) Šeste direktive o DDV,² ali pa (2) sodi v poseben režim preprodaje rabljenega blaga, določen v členu 26a Šeste direktive o DDV.

2. Člen 2 Šeste direktive o DDV določa njeno področje uporabe. Člen 2(1) direktive določa kot predmet DDV dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

3. Člen 11 Šeste direktive o DDV določa, kako izračunati davčno osnovo pri dobavah (neuvoženega) blaga in storitev, ki sodijo v okvir te direktive. Splošno pravilo za ta izračun je v členu 11(A)(1), namreč, vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel

¹ — Jezik izvirnika: angleščina.

² — Šesta direktiva Sveta 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 z dne 13. junija 1977, str. 1).

dobavitelj od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

ali če ob pridobitvi ali izdelavi blaga davek na dodano vrednost ni postal odbiten na podlagi člena 17(6).“

4. V naslovu X Šeste direktive o DDV so navedene oprostitve od DDV, to so dobave, prodane kupcu, pri katerih se pri prodaji DDV ne uporablja. Člen 13 določa izjeme, veljavne na ozemlju države, in obsega dva seznama. Na prvem, člen 13(A), so navedene standardne oprostitve za nekatere dejavnosti, ki so v „javnem interesu“. Na drugem, člen 13(B), so navedene dodatne oprostitve. Upoštevni del tega člena določa:

5. Člen 17 Šeste direktive o DDV obravnava nastanek in obseg pravice nenaročnika do odbitka vstopnega davka. Člen 17(6) določa:

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

„Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost [...]

[...]

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.“

(c) dobave blaga, ki se v celoti uporabijo za dejavnost, oproščeno po tem členu ali členu 28(3)(b), če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka

6. Svet do zdaj ni sprejel natančnejših pravil o izdatkih, upravičenih do odbitka, ki bi bila upoštevna za to zadevo.

7. Člen 28(3)(b) določa, da lahko države članice med prehodnim obdobjem za uresničitev Šeste direktive o DDV še naprej oproščajo dejavnosti iz Priloge F pod pogoji, ki jih določi zadevna država članica.

prejel od naročnika, zmanjšan za znesek DDV tega plačila, je po posebni ureditvi vsota, na katero se izračuna DDV, stopnja dobička. Sledi pregled najpomembnejših določb člena 26a, pomembnih za to zadevo.

Direktiva 94/5

8. Direktiva 94/5³ je bila sprejeta na podlagi člena 32 Šeste direktive o DDV, ki določa, da Svet sprejme sistem obdavčevanja Skupnosti, ki se uporablja za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.⁴ Ta direktiva določa posebno ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine, tako da Šesti direktivi o DDV dodaja nov člen 26a.

9. Ta člen v bistvu določa tako imenovano „posebno ureditev“, ki jo lahko v nekaterih okoliščinah preprodajalci rabljenega blaga uporabljajo namesto običajnih postopkov za DDV. Medtem ko je po običajnem postopku za DDV znesek, na katerega se izračuna DDV, polno plačilo, ki ga je preprodajalec

10. Po členu 26a(A)(d) rabljeno blago pomeni „premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne, kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamenja, kot določijo države članice“.

11. V skladu s členom 26a(B)(1) države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk in starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec (to je „posebna ureditev“). Člen 26a(B)(2) določa, da se ta posebna ureditev uporablja, kadar zadevno blago dobavi obdavčljivemu preprodajalcu točno določena oseba znotraj Skupnosti, in sicer

3 — Direktiva Sveta 94/5/ES z dne 14. februarja 1994 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL L 60 z dne 3. marca 1994, str. 16).

4 — Ta člen je bil črtan iz Šeste direktive o DDV z Direktivo 94/5.

„— oseba, ki ni davčni zavezanec, ali

- drug davčni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, oproščena v skladu s členom 13(B)(c), ali

13. Člen 26a(B)(3) določa davčno osnovo za dobavo blaga po posebni ureditvi, ki „je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec, zmanjšana za znesek davka na dodano vrednost, ki se nanaša na razliko v ceni. Ta razlika v ceni je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljiv preprodajalec za blago, in nabavno ceno“.

- drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitve iz člena 24 in če vključuje osnovna sredstva, ali

14. Člen 26a(A)(e) določa „obdavčljivega preprodajalca“ kot „davčnega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine“.

- drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z davkom na dodano vrednost po tej posebni ureditvi“.

15. Člen 26a(B)(6) določa, da davčni zavezanci nimajo pravice do odbitka DDV za blago, ki ga obdavčljivi preprodajalec dobavi po tej posebni ureditvi.

12. V vsakem od teh primerov bi moral preprodajalec, če ne bi bilo posebne ureditve, izračunati DDV na celotno prejeto plačilo od naročnika in ga ne bi mogel odbiti.

16. Člen 26a(B)(11) določa, da obdavčljivi preprodajalec lahko uporablja splošno ureditev davka na dodano vrednost za vsako dobavo, ki se obdavčuje po posebni ureditvi v skladu z odstavkom 2 ali 4.

B – *Dansko pravo*

20. Poglavje 9 danskega zakona o DDV vsebuje naslednji člen, pomemben za to zadevo:

Splošne določbe o DDV

„Člen 42. Podjetja ne morejo odbiti vstopnega davka na dobave, ki se nanašajo na:

17. Člen 4(1)(1) danskega zakona o DDV (glej nedavno prečiščen zakon št. 703 z dne 8. avgusta 2003) določa, da „se davek obračuna na odplačno dobavljeno blago in storitve na Danskem“.

(7) nakup in uporabo osebnih vozil, namenjenih za prevoz največ devet ljudi (vendar s pridržkom določb odstavkov 4, 6 in 7) [...]

18. Člen 13(1) danskega zakona o DDV določa blago in storitve, oproščene DDV, ki so enaki navedenim v členu 13(A) Šeste direktive o DDV.

Odstavek 6. Podjetja, ki trgujejo z motornimi vozili, jih dajejo v najem ali imajo avtošolo, lahko kljub določbam odstavka 1, točke 7, odbijejo davek na dodano vrednost, ki so ga plačala ob nakupu [...] za te dejavnosti.“

19. Člen 13(2) danskega zakona o DDV določa:

„Dobava blaga, ki je namenjeno samo dejavnosti, oproščeni DDV v skladu z odstavkom 1 tega člena, ali katerega nabava ali uporaba ni bila upravičena do odbitka v skladu s poglavjem 9, je oproščena DDV.“

21. Člen 42(1)(7) tako temelji na določbi standstill člena 17(6) Šeste direktive o DDV, ki je državam članicam omogočalo ohraniti vse izjeme po nacionalnem pravu ob začetku veljavnosti direktive, dokler Svet ne razglasi pravil za uskladitev pravic do odbitka.

22. Učinek člena 13(2) je takšen, da podjetja, ker sodijo pod člen 42(1)(7), nimajo pravice do odbitka, zato ne morejo prijaviti davka na prodajo vozil po slednjem členu.

25. Kot del tega posla družba Jyske Finans od prodajalcev kupuje tudi rabljene avtomobile z belimi tablicami in jih da v najem drugim subjektom. Po najemu Jyske Finans te rabljene avtomobile preproda.

Določbe o DDV za rabljeno blago

23. Danska je prenesla Direktivo 94/5 v odstavkih od 69 do 71 zakona o DDV iz leta 1994 (zakon št. 375 z dne 18. maja 1994) in uporabila za vse v tej zadevi pomembne namene podobne pojme, kot jih uporablja direktiva.

26. Postopek v glavni stvari je povezan s tem, da je družba Jyske Finans med 1. januarjem 1999 in 31. majem 2001 preprodala 145 rabljenih avtomobilov. V vseh primerih prodajalci teh rabljenih avtomobilov niso prijavili DDV na prodajo. Kot določa člen 13(2) danskega zakona o DDV zato, ker so ta podjetja pridobila te avtomobile, ne da bi imela pravico odbiti vstopni DDV, kar pomeni, da so te preprodaje oproščene DDV.

III – Dejansko stanje in postope

24. Družba Jyske Finans A/S (v nadaljevanju: Jyske Finans) opravlja dejavnost lizinga avtomobilov, pri katerem od prodajalcev kupuje osebne avtomobile s tako imenovanimi „belimi tablicami“ (to so na Danskem navadne registrske tablice) in jih nato da tem prodajalcem nazaj v najem (v nadaljevanju: prodaja in povratni najem).

27. Maja 2001 so danske davčne oblasti (Told-og Skatteregion Horsens) zahtevale, da jim Jyske Finans plača DDV na ceno preprodaje teh avtomobilov v višini 2.236.413 DKK.

28. Jyske Finans je 22. januarja 2003 vložila tožbo na Vestre Landsret in izpodbijala obveznost do plačila DDV na to vsoto, ker med drugim ta obveznost ni v skladu s Šesto direktivo o DDV, saj bi to plačilo DDV pomenilo dvojno obdavčenje. Dvojna obdav-

čitev bi nastopila zato, ker bi Jyske Finans v skladu s členom 42(6) danskega zakona o DDV imela pravico odbiti DDV na nakupe rabljenih avtomobilov, te pravice pa ne bi mogla uresničiti, saj prodajalci ob prodaji teh avtomobilov DDV dejansko niso plačali.

davka na ceno blaga, zaradi česar ob njegovem nakupu ni bilo mogoče odbiti DDV?

29. V teh okoliščinah je Vestre Landsret Sodišču predložilo ti vprašnji:

2. Ali je treba člen 26a(A)(e) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da se pojem „obdavčljivi preprodajalec“ nanaša samo na osebe, katerih glavna dejavnost sta nakup in prodaja rabljenih vozil, če je edini – ali glavni – namen nakupa zadevnega rabljenega blaga pridobitev dobička pri nadaljnji prodaji, ali pa se ta pojem nanaša tudi na osebe, ki to blago običajno preprodajo po izteku lizinga, pri čemer ta preprodaja v zgoraj navedenih okoliščinah [v predložitveni odločbi] pomeni dodatno dejavnost splošne gospodarske dejavnosti lizinga?“

- „1. Ali je treba člen 13(B)(c) v zvezi s členoma 2(1) in 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da te določbe preprečujejo državi članici, da ohrani pravno stanje s svojim zakonom o davku na dodano vrednost, v skladu s katerim je davčni zavezanec, ki je v svoje poslovno premoženje pretežno vključil investicijsko blago, drugače kot preprodajalci rabljenih vozil in drugi gospodarski subjekti, ki prodajajo rabljene avtomobile, zavezanec za DDV od prodaje tega investicijskega blaga tudi v primeru, ko je bilo blago kupljeno od davčnih zavezancev, ki niso obračunali

30. V skladu s členom 23 Statuta Sodišča so pisna stališča v tem postopku vložili Jyske Finans, Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S, Skatteministeriet in Kraljevina Danska, Helenska republika, Republika Poljska in Komisija Evropskih skupnosti. Ustna obravnava je potekala 7. julija 2005 in na njej so predložile stališča vse stranke, ki so se pridružile postopku, razen Republike Poljske.

IV – Presoja

A – Prvo vprašanje

31. Vestre Landsret s prvim vprašanjem sprašuje, ali je v nasprotju s členom 13 (B)(c) Šeste direktive o DDV, če nacionalni zakon o DDV določa, da je davčni zavezanec, kot je Jyske Finans – namreč podjetje za prodajo in povratni najem, ki preprodaja rabljene avtomobile – zavezanec za DDV za te preprodaje, čeprav ne more odbiti vstopnega DDV na ceno teh avtomobilov.

32. Predhodno ugotavljam, da sta danska vlada in stranka, ki se je pridružila postopku o glavni stvari, Nordania Finans, postavili vprašanje, ali so avtomobili, ki jih je Jyske Finans kupila in dala v najem, investicijsko blago po Šesti direktivi o DDV. To vprašanje se je pojavilo zaradi ločene zadeve o določi danskega zakona o DDV, ki je v postopku pred Højesteret (Dansko vrhovno sodišče), in je vplivalo na to, kako je Vestre Landsret oblikovalo prvo vprašanje, predloženo Sodišču v tej zadevi.⁵

⁵ — Zlasti uporaba stavka „davčni zavezanec, ki je v svoje poslovno premoženje vložil veliko investicijskega blaga“.

33. Ugotavljam, da tega vprašanja v predložitveni odločbi ni sprožilo nacionalno sodišče in da nihče od tistih, ki so se pridružili temu postopku, ni predložil vsebinskih argumentov o tej zadevi. Sodišče se mora zato omejiti na odgovora na vprašanji, ki ju je zastavilo Vestre Landsret. Še posebej ne more odločati o veljavnosti, glede na dansko pravo, premise, na kateri vprašanji temeljita. Tako se mi ne zdi potrebno niti primerno, da bi na tem mestu obravnaval to zadevo.

34. Če preidem k vsebini prvega vprašanja, kot je zastavljeno zgoraj, člen 13(B)(c) zagotavlja oprostitve plačila DDV v dveh primerih.

35. Prvi zadeva dobave blaga, ki „se v celoti uporabijo za dejavnost, oproščeno po tem členu ali po členu 28(3)(b), če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice odbitka [...]“.

36. Drugi zadeva blago, za katero ob pridobitvi ali izdelavi DDV ni postal odbiten na podlagi člena 17(6).

37. Jasno je, da se nobeden od teh dveh primerov ne more uporabiti za preprodajo rabljenih avtomobilov Jyske Finans iz dveh razlogov.

38. Prvič, blago, ki ga dobavlja Jyske Finans – rabljeni avtomobili – na podlagi podatkov, ki jih je posredovalo Vestre Landsret, ni v celoti namenjeno za uporabo v dejavnosti, izvzeti po členu 13 (čeprav dejavnosti v javnem interesu ali drugačni). Niti ni v tej zadevi uporabna prehodna določba, člen 28(3)(b). Take dobave so tako načeloma obdavčljive po splošnem pravilu iz člena 2 direktive.

39. Po drugi strani daje člen 42(6) danskega zakona o DDV Jyske Finans pravico, da kot podjetje, ki trguje ali daje v najem motorna vozila, odbije DDV, zaračunan na nakupe v te namene. Kot ugotavlja predložitveno sodišče v predložitveni odločbi, je razlog, zakaj v danem primeru odbitja ni bilo, preprosto ta, da ni bilo vstopnega davka, ki bi ga odbili. To se je zgodilo zato, ker je Jyske Finans kupila rabljene avtomobile od gospodarskih subjektov, ki v skladu s členoma 13(2) in 42 danskega zakona o DDV pri prodaji niso zaračunavali DDV.

40. Tako ni izpolnjen osnovni pogoj za oprostitvev DDV Jyske Finans pri preprodaji v skladu s členom 13(B)(c) Šeste direktive o DDV, ki zahteva, da za Jyske Finans ne obstaja pravica do odbitka.

41. Iz tega sledi, da je ob razumevanju splošne ureditve DDV, določene v Šesti direktivi o DDV in natančneje v njenem členu 13(B)(c), Jyske Finans zavezanec za plačilo DDV pri preprodaji, kot je opisano v predložitvenem predlogu.

42. Kot je priznala danska vlada, to pomeni, da je Jyske Finans dvojno obdavčena, ker mora plačati DDV pri preprodaji, ne da bi lahko odbila vstopni DDV.

43. Po trditvah Jyske Finans tak zaključek nasprotuje ciljem Šeste direktive o DDV, saj je DDV v bistvu davek na končnega potrošnika in njegovo breme ne more pasti na gospodarski subjekt v trgovinski verigi, ki vodi do končnega potrošnika. Po njihovem mnenju bi moral biti DDV nevtralen za vse subjekte v tej verigi razen v primerih izrecne oprostitve od tega načela iz Šeste direktive

o DDV. Zato Jyske Finans predlaga, da bi morali na prvo vprašanje odgovoriti pritr-dilno.

o DDV, tudi obseg oprostitev po členu 13 razlagati dosledno.⁶

44. Ta trditev me ne prepriča.

45. Res je, o čemer bom razpravljaj v nadaljevanju, da je treba besedilo določbe Šeste direktive o DDV, če obstaja več razlag, razlagati, če je mogoče tako, da se najučin-koviteje uresničujejo cilji direktive. Prav tako je res, da je eden od ciljev direktive obdržati davčno nevtralnost med davčnimi zavezanci in se izogniti dvojnemu obdavčenju.

46. Ne glede na to, besedilo člena 13(B)(c) jasno določa, da mora davčni zavezanec, kot je Jyske Finans, plačati DDV na dobave avtomobilov iz naslova preprodaje. Menim, da tega člena ni mogoče razlagati drugače.

47. To še posebej velja, če upoštevamo, da moramo po pravilu, tako kot oprostitve od splošnega režima DDV v Šesti direktivi

48. V takem primeru člena 13 ni mogoče razlagati v smislu, da se izogiba dvojni obdavčitvi davčnega zavezanca, kot je Jyske Finans. Cilj izogibanja dvojnega obdavčenja ne more prevladati nad izrecnim besedilom ene od določb direktive.⁷

49. Odgovor na prvo vprašanje Vestre Land-sret bi zato bil, da se člen 13(B)(c) v povezavi s členoma 2(1) in 11(1)(1)(a) Šeste direktive o DDV ne sme razlagati, kot da preprečuje državi članici, da ohrani pravno stanje s svojim zakonom o davku na dodano vrednost, po katerem je davčni zavezanec zavezan za plačilo DDV pri preprodaji rabljenih avtomobilov, ki jih uporablja v poslu, tudi v primeru, ko ne more odbiti DDV, plačanega na pridobljene avtomobile, ker tak DDV dejansko ni bil plačan.

6 — Glej na primer sodbi z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen (C-8/01, Recueil, str. I-13711) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg (C-428/02, ZOdl., str. I-1527).

7 — Kot primer neoprosčenega dvojnega obdavčevanja, ki ga Sodišče ne more popraviti, glej sodbo z dne 5. decembra 1989 v zadevi ORO Amsterdam Beheer BV in Concerto BV proti Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam, (C-165/88, Recueil, str. 4081), ki jo obravnavam spodaj.

B – *Drugo vprašanje*

50. Vestre Landsret z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je davčni zavezanec, ki preprodaja rabljene avtomobile, ki jih je uporabljal v poslu oddajanja v najem, „obdavčljiv preprodajalec“ in tako spada pod režim DDV za rabljeno blago, določen v členu 26a Šeste direktive o DDV.

51. Ni sporno, da so na podlagi dejstev v postopku o glavni stvari rabljeni avtomobili „rabljeno blago“ po členu 26a(A)(d) niti da so avtomobile kupile osebe, ki sodijo v opredelitev, določeno v členu 26a(B)(2).

52. Ključna zadeva za določitev, ali na podlagi dejstev v postopku o glavni stvari Jyske Finans lahko uporabi posebno ureditev za odmero svojega DDV, je tako, ali se uvršča v opredelitev iz člena 26a(A)(e), namreč „davčnega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine“.

53. Če bi utemeljeval samo na podlagi uradnega angleškega besedila direktive, je jasno, da bi Jyske Finans sodila v to opredelitev, saj je kupila avtomobile „za potrebe svojega podjetja“ („for the purposes of his undertaking“). Kriterij „z namenom [...] prodaje“ („with a view to resale“) v tej različici na prvi pogled ne zadostuje potrebnemu pogoju za obdavčljivega preprodajalca.

54. Vendar to ne bi bil sprejemljiv način utemeljevanja, ker druge jezikovne različice na tem mestu bistveno odstopajo od angleškega besedila.

55. Druge jezikovne različice člena 26a splošno opredelijo obdavčljivega preprodajalca kot nekoga, ki kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z *namenom nadaljnje prodaje* rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine.⁸ Z drugimi besedami, v teh drugih različicah je jasno, da je potrebna zahteva za obdavčljivega preprodajalca, da je blago kupljeno ali pridobljeno z namenom nadaljnje prodaje.

8 — Tako je obdavčljivi preprodajalec v francoski različici opredeljen kot „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]“, in v nizozemski različici kot „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]“.

56. Ta razlaga besedne zveze „z namenom nadaljnje prodaje“ je tako osrednja za analizo drugega vprašanja Vestre Landsret.

57. Kot je omenjeno v predložitvenem predlogu, je to besedno zvezo po prosti presoji mogoče razlagati na več načinov v okviru dejstev v postopku o glavni stvari. Natančneje, lahko bi jo razumeli, kot da velja za davčne zavezanke, ki kupujejo rabljene avtomobile, kjer je:

- glavna dejavnost davčnega zavezanca (nakup in) preprodaja rabljenih avtomobilov;

- glavna dejavnost davčnega zavezanca (nakup in) preprodaja rabljenih avtomobilov in kjer so bili zadevni avtomobili kupljeni z izključnim namenom preprodaje; ali

- davčni zavezanec ob nakupu načrtoval prodajo teh avtomobilov po tem, ko bi jih uporabil v poslovne namene.

58. Ne moremo sklepati, da je s sprejetjem Direktive 94/5 zakonodajalec Skupnosti podal stališče ali izrecno obravnaval, katera od teh razlag je pravilna in ali „obdavčljivi preprodajalec“ ustreza dejstvom v tej zadevi.

59. Vsekakor, kot sem ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi Francija proti Svetu in Parlamentu, je v naravi zakonodaje, da zakonodajalec ne more predvideti in v besedilu določiti vseh možnosti dejanske uporabe zakonodajnega akta.⁹ To ne bi bilo praktično in bi bilo poleg tega nemogoče. Na področju trgovine in davkov na primer zakonodajalec očitno ne more predvideti in izrecno določiti vseh verjetnih poslovnih modelov ali oblik trgovinske organiziranosti, ki se neprestano razvija.

60. Zato je v pristojnosti Sodišča, da določi v okviru omejitev iz člena 26a, katera od mogočih razlag najbolj sledi cilju posebne ureditve za rabljeno blago in tako najbolje uresničuje namen zakonodajalca Skupnosti.

⁹ — Sklepni predlogi z dne 17. marca 2004 (sodba z dne 24. maja 2005 v zadevi Francija proti Parlamentu in Svetu, C-244/03, ZOdl., str. I-4021, točki 74 in 75).

61. V preambuli Direktive 94/5 je ta cilj v bistvu dvojen, namreč:

- izogibanje dvojnemu obdavčevanju in
- izogibanje izkrivljanju konkurence med davčnimi zavezanci.

62. Preambula poudarja, da je „z namenom izogibanja dvojnega obdavčevanja in izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci treba sprejeti pravila Skupnosti“, in ugotavlja, da „je Evropsko sodišče v številnih sodbah opozorilo na potrebo po taki uskladitvi, da bi se preprečilo dvojno obdavčevanje v trgovini znotraj Skupnosti“.¹⁰

63. Preambula dalje opozarja, da se je treba izogniti „uporab[i] zelo različnih sistemov, kar povzroča izkrivljanje konkurence in preusmeritve trgovinskih tokov, tako v samih državah članicah kot med državami članicami“.¹¹

¹⁰ — Preambula, tretja in peta uvodna izjava.

¹¹ — Preambula, druga uvodna izjava.

64. Tem ciljem je nedavno sledila generalna pravobranilka C. Stix-Hackl v sklepnih predlogih v zadevi Förvaltnings AB Stenholmen proti Riksskattverket.¹² V tej zadevi gre za možnost uporabe Direktive 94/5 pri konju, ki je bil kupljen od fizične osebe, dresiran in potem prodan kot tekmovalni konj. Po ugotovitvi, da se direktiva uporablja, je generalna pravobranilka obrazložila, da je tak rezultat v skladu s ciljem izogibanja dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence iz člena 26a:

„Cilj člena 26a Šeste direktive o DDV in namen zakonodajalca Skupnosti je izogniti se takemu izkrivljanju, kot izhaja iz Direktive 94/5, ki je uveljavila to posebno ureditev.“¹³

65. Sodišče se je izrecno strinjalo z generalno pravobranilko v tej zadevi in zavrnilo restriktivno razlago ustreznega pojma po členu 26a o definiciji rabljenega blaga, ker:

„bi bila izključitev teh dobav iz posebne ureditve, ki se uporablja za rabljeno blago,

¹² — Sklepni predlogi z dne 10. julija 2003 (sodba z dne 1. aprila 2004, C-320/02, Recueil, str. I-3509).

¹³ — Prav tam, točki 60 in 61. Glej tudi sklepe predloge generalne pravobranilke J. Kokott z dne 24. februarja 2005 v zadevi Komisija proti Veliki Britaniji (C-305/03, ŽOdl., str. I-1213, točka 59) in glede ozadja predloga Komisije, ki je vodil do Direktive 94/5, sodbo z dne 10. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nizozemski (16/84, Recueil, str. 2355).

v nasprotju z izrecnim namenom zakonodajalca, da se izogne dvojnemu obdavčevanju¹⁴.

66. Ta cilj jasno poudarja definicijo prodajalca iz člena 26a(B)(2), od katerega mora preprodajalec kupiti rabljeno blago, da bi spadal na področje ureditve iz člena 26a. Kot sem opazil zgoraj, mora preprodajalec v vsakem primeru, ko ne velja posebna ureditev, izračunati DDV na celotno prejeto plačilo, vendar pa ne bo mogel odbiti vstopnega DDV.

67. Posledično je treba, kjer obstaja več verjetnih razlag člena 26a, dati prednost tisti, ki najbolje uresničuje cilja izogibanja dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence.

68. Če se vrnem na tri mogoče razlage izraza „obdavčljivi preprodajalec“, ki sem ga opisal zgoraj, je skupno stališče, da se je cilju izogibanja dvojnemu obdavčevanju najlažje izogniti s sprejetjem najširše od teh razlag, to je tiste, ki bi se razširila na davčne zavezance, ki kupujejo rabljene avtomobile z namenom njihove poznejše preprodaje.

69. Kot je ugotovilo predložitveno sodišče, bi bilo tveganje dvojnega obdavčenja minimalno, če ne odpravljeno, če bi bila Jyske Finans upravičena do uporabe posebne ureditve za izračun zneska, na podlagi katerega se izračuna DDV. Vzrok za to je, da bi bilo najverjetneje malo, če sploh kaj dobička pri prodaji, na katerega bi lahko izračunali DDV, in sicer zaradi amortizacije vrednosti avtomobila.

70. Nasprotno pa bi uveljavitev katerekoli od drugih dveh razlag, ki sem jih opisal zgoraj – zahteva, da je glavna dejavnost davčnega zavezanca (nakup in) preprodaja rabljenega avtomobila in da so bili zadevni avtomobili kupljeni z izključnim namenom preprodaje – izključila davčne zavezance, kot je Jyske Finans, iz področja uporabe člena 26a. Kot ugotavlja Vestre Landsret v predložitveni odločbi, bi to vodilo v dvojno obdavčitev pri preprodaji zadevnih rabljenih avtomobilov, saj bi bili avtomobili vnovič polno obdavčeni pri preprodaji, ne da bi preprodajalec imel pravico do odbitka.

71. Poleg tega, če so davčni zavezanci, ki so v položaju Jyske Finans, izvzeti iz posebne ureditve za rabljeno blago po členu 26a, bi to izkrivilo konkurenco v sektorju preprodaje rabljenih avtomobilov. Ker bi bili davčni zavezanci, kot je Jyske Finans, prisiljeni prenesti breme DDV na kupce v obliki višje cene, bi tisti preprodajalci rabljenih avtomobilov, katerih glavna dejavnost je preprodaja

¹⁴ — Sodba z dne 1. aprila 2004 v zadevi Förvaltnings AB Stenholmen proti Riksskattverket (C-320/02, Recueil, str. I-3509, točka 25).

avtomobilov, uživali konkurenčno prednost v sektorju, saj bi sodili pod člen 26a. Tudi interes davčne nevtralnosti med davčnimi zavezanci govori v prid taki razlagi člena 26a, da torej ta velja tudi za subjekte, kot je Jyske Finans.¹⁵

72. Dodal bi, da me ne prepriča trditev danske vlade, da je malo oziroma da ni zamenljivosti med preprodajalci zgolj rabljenih avtomobilov na eni strani in podjetji za prodajo in povratni najem, kot je Jyske Finans, na drugi.

73. Nikakor mi ni jasno, kako za vse primere določiti učinkovito razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih „glavna“ dejavnost je preprodaja rabljenega blaga (na primer preprodajalci rabljenih avtomobilov), in takšnimi, kot je Jyske Finans, ki poleg tega to blago uporabljajo za druge dejavnosti (v tem primeru oddajo v najem).

74. Na primer, v tej zadevi bi na podlagi predložitvene odločbe in tudi na podlagi

stališč Jyske Finans izhajalo, da je preprodaja sestavni del poslovnega načrta. Tako so pogodbe o najemu avtomobilov sklenjene za določeno časovno obdobje z izrecno določbo o preprodaji po preteku pogodbe (čeprav ob upoštevanju nekaterih pogojev). Dalje, ta družba zaračunava mesečne stroške lizinga, ki temeljijo na razliki med zneskom, prvotno plačanim za avtomobil, in verjetno prodajno ceno rabljenega avtomobila. Kot posledico tega ugotavljam, da je preprodaja lahko cilj Jyske Finans ob nakupu avtomobilov, čeprav ne edini.

75. Zaradi vseh teh razlogov se ne strinjam z utemeljitvijo danske vlade, da bi morali pojem „obdavčljivi preprodajalec“ po členu 26a razlagati, kot da se nanaša zgolj na podjetja, katerih glavna dejavnost je nakup in prodaja rabljenega blaga in katerih bistveni cilj pri nakupu tega blaga je ustvariti dobiček ob preprodaji. Niti ne sprejemam ugovora poljske vlade, da bi morali sprejeti tako ozko razlago, ker je posebna ureditev po členu 26a za rabljeno blago izjema od splošnega režima DDV za blago in storitve.

15 — Ugotavljam, da je Komisija (Generalni direktorat za davke in carinsko unijo) v odgovoru Združenju danskih finančnih podjetij z dne 20. decembra 2002 trdila, da na podlagi opredelitve „obdavčljivi preprodajalec“ iz člena 26a(A)(e) ne moremo omejiti te ureditve na davčne zavezance, ki se izključno ali v glavnem ukvarjajo z nakupom in preprodajo rabljenega blaga.

76. Iz tega izhaja, da je koncept „obdavčljivega preprodajalca“ po mojem mnenju treba razlagati, kot da zajema davčne zavezance, ki kupujejo rabljene avtomobile z namenom njihove poznejše preprodaje, čeprav ta preprodaja ni edini ali glavni cilj nakupa.

79. S sklepom, da bi moral biti davčni zavezanec, ki je vključil blago v poslovna sredstva, če samo zato sodi v opredelitev po členu 2(1), polno zavezan plačilu DDV, je generalni pravobranilec ugotovil, da se po njegovem mnenju člen 26a ne uporablja. Dodal je, da „je sistem [člena 26a] namenjen izključno obdavčljivim preprodajalcem, to je tistim, katerih glavna dejavnost je kupovanje in prodajanje rabljenega blaga“.¹⁷

77. V utemeljitvi proti takemu sklepu danska vlada navaja dodatna argumenta.

80. Ta del po mojem ne zadostuje za spremembo zgornjih ugotovitev, da davčni zavezanci, kot je Jyske Finans, sodijo v okvir „obdavčljivega preprodajalca“, iz naslednjih razlogov.

78. Prvič, sklicuje se na nekatere ugotovitve generalnega pravobranilca A. Saggia v sklepnih predlogih v zadevi Bakcsi.¹⁶ Ta zadeva se ni neposredno nanašala na člen 26a. Nasprotno, v delu, na katerega se je oprla danska vlada, se je postavilo splošno vprašanje davčne obveznosti za DDV v skladu z načeli iz člena 2(1) Šeste direktive za davčnega zavezanca, ki je pridobil blago od fizične osebe v poslovne namene brez pravice do odbitka in jih je nato prodal. Osrednje vprašanje je bilo razlikovanje, za namen odbitka DDV, med (delnim) prenosom blaga v poslovna sredstva in njihov umik iz poslovnih sredstev.

81. Za začetek, pripomba ni bila pomembna za to zadevo, ki zadeva drugo stvar, kar je utemeljeno zgoraj. Ne moremo sklepati, da so bili Sodišču za uporabo člena 26a predstavljeni vsebinski razlogi o nujnosti, da je preprodaja edina ali glavna dejavnost davčnega zavezanca (kot nasprotje pomembni, vendar dodatni dejavnosti davčnega zavezanca).

16 — Sklepni predlogi z dne 13. aprila 2000 (sodba z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831).

17 — Prav tam, točka 34.

82. Dalje, Sodišče se v sodbi ni niti sklicevalo na to mnenje, niti ni izrecno preučilo mogoče uporabe ureditve iz člena 26a.

skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne najdemo potrebnih podlag za opredelitev in določitev podrobnih pravil za uporabo skupnega sistema obdavčevanja, ki bi omogočal izogib dvojnemu obdavčevanju rabljenega blaga.¹⁸

83. Drugič, danska vlada se opira na sodbo Sodišča v zadevi ORO in zlasti na to ugotovitev Sodišča:

„Gledano v celoti je sistem DDV Skupnosti rezultat postopnega usklajevanja nacionalnih zakonodaj v okviru členov 99 in 100 Pogodbe. Sodišče dosledno meni, da je uskladitev, s sprejetjem več zaporednih direktiv in zlasti s Šesto direktivo, še vedno delna.

84. Po mnenju danske vlade se ta obrazložitev v tej zadevi uporablja podobno. Vzrok dejstva, da bi bila Jyske Finans po lastni razlagi pojma „obdavčljivi preprodajalec“ predmet dvojnega obdavčenja, je po njihovih trditvah zaradi pravne praznine v veljavnem sistemu DDV, ki izhaja iz za zdaj zgolj delne usklajenosti.

Usklajevanje je namenjeno predvsem za preprečevanje dvojnega obdavčevanja, tako da je odbitek vstopnega davka na vsaki stopnji sestavni del sistema DDV.

85. Na tem mestu zadostuje ugotovitev, da je bila zadeva ORO, čeprav je resnično zadevala davčno obravnavo rabljenega blaga, odločena pred začetkom veljave posebnega režima po členu 26a. Posledično je bilo Sodišču naloženo, naj se ne ukvarja z razlago predhodnega posebnega sistema DDV, temveč z vprašanjem, ali je obstoj dvojnega obdavčevanja, kot posledica v tej zadevi veljavnega nacionalnega zakona o DDV, sam po sebi v nasprotju s splošnimi načeli Šeste direktive. Presoja Sodišča tako v tej zadevi ni odločujoča.

Ta cilj še ni bil dosežen, vendar kot izhaja iz člena 32 Šeste direktive, nikjer v veljavnem

18 — Zgoraj v opombi 7 navedena sodba ORO, točke od 21 do 23.

86. Zato bi moral biti odgovor na drugo vprašanje, da se pojem „obdavčljivega preprodajalca“ iz člena 26a(A)(e) Šeste direktive o DDV ne sme razlagati, kot da se nanaša na davčnega zavezanca, katerega glavno dejavnost sestavljata nakup in prodaja rabljenega

blaga, kadar je to blago pridobljeno z edinim ali glavnim namenom ustvarjanja dobička pri njegovi preprodaji. Z drugimi besedami, ta pojem zajema osebo, ki je ob nakupa nameravala to blago, potem ko bi ga uporabila za poslovne namene, prodati.

V – Predlog

87. Zaradi navedenih razlogov menim, da mora Sodišče na vprašanji, ki ju je predložilo Vestre Landsret, odgovoriti:

1. Člen 13B(c), v povezavi s členoma 2(1) in 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (Šesta direktiva o DDV), se ne sme razlagati, kot da preprečuje državi članici, da ohrani pravno stanje s svojim zakonom o davku na dodano vrednost, po katerem je davčni zavezanec zavezan za plačilo DDV pri preprodaji rabljenih avtomobilov, ki jih uporablja v poslu, tudi takrat, ko ne more odbiti DDV, plačanega na pridobljene avtomobile, ker tak DDV dejansko ni bil plačan.
2. Pojem „obdavčljivi preprodajalec“ iz člena 26a(A)(e) Šeste direktive o DDV zajema osebo, ki je ob nakupa nameravala to blago, potem ko bi ga uporabila za poslovne namene, prodati.