

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 10. septembra 2014(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Šesta direktiva o DDV – člen 5(7)(a) – Obdavčljive transakcije – Pojem ‚dobava, opravljena za plačilo‘ – Prva uporaba nepremičnine s strani obžigine, zgrajene zanjo na njenem zemljišču – Dejavnosti, opravljane kot organ oblasti in kot davčni zavezanec“

V zadevi C-92/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 1. februarja 2013, ki je prispela na Sodišču 25. februarja 2013, v postopku

Gemeente 's-Hertogenbosch

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, M. Safjan (poročevalec), J. Malenovský, sodnika, A. Prechal in K. Jürimäe, sodnici,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. januarja 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Gemeente 's-Hertogenbosch S. Beelen, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman, C. Schillemans in M. Noort, agentke,
- za grško vlado K. Paraskevopoulou in K. Karavasili, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 10. aprila 2014,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5(7)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Gemeente 's-Hertogenbosch (občina 's-Hertogenbosch, Nizozemska, v nadaljevanju: Gemeente) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je Gemeente plačala za stroške gradnje novega obinskega objekta.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je bila 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Vendar je iz predložitvene odločbe razvidno, da se zaradi časa dejanskega stanja v glavni stvari za spor v postopku v glavni stvari uporablja Šesta direktiva.

4 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet [DDV] je naslednje:

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

2. uvoz blaga.“

5 Člen 4 navedene direktive je določal:

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

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve [...]. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

3. 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 določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljišč, na katerih stojijo.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij [...].

Šteje se, da je ‚objekt‘ vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh;

(b) dobavo gradbenih zemljišč.

‚Gradbeno zemljišče‘ pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.

[...]

5. [...] [L]okalni organi [...] se ne štejejo za davžne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davžne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davžni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

[...]

Države članice lahko štejejo dejavnosti teh [lokalnih] organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti.“

6 V Šesti direktivi so bili pod naslovom V – „Obdavčljive transakcije“ – členi od 5 do 7, naslovljeni „Dobava blaga“, „Opravljanje storitev“ in „Uvoz“.

7 Člen 5 te direktive je določal:

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

[...]

5. Države članice lahko izročitev določenih gradbenih del štejejo za dobave v smislu odstavka 1.

[...]

7. Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

(a) uporabo blaga s strani davžnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer [DDV] od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davžnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten;

[...]“

8 Člen 6 te direktive je določal:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[...]

2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davžnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

[...]

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

[...]"

9 člen 17 navedene direktive je določal:

„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) [DDV], 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;

[...]

(c) [DDV], ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3).

[...]

5. 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 davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež [DDV], 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;

[...]"

Nizozemsko pravo

10 člen 3 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329) v različici, ki velja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: Wet OB), določa:

„1. Za dobavo blaga se šteje:

[...]

(c) dobava nepremičnin, ki jo opravi, kdor je nepremičnine ustvaril, razen nepozidanih zemljišč, ki niso gradbena zemljišča [...];

[...]

(h) razpolaganje z blagom, proizvedenim v okviru lastne dejavnosti, za dejavnost, če davek od tega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil odbiten ali ne bi bil odbiten v celoti; blago, proizvedeno po naročilu in iz naročnikovega materiala, vključno z zemljišči, se šteje za blago, proizvedeno v okviru lastne dejavnosti; ta točka se ne uporablja za nepozidana zemljišča, ki niso gradbena zemljišča [...];

[...]"

11 člen 11 Wet OB določa:

„1. Pod pogoji, določenimi s splošnim izvedbenim aktom, se davek ne plača od:

(a) dobave nepremičnin in pravic na nepremičninah, razen od:

1. dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti objekti stojijo, pred prvo uporabo ali največ dve leti po tem ter dobave gradbenega zemljišča;

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Gemeente opravlja transakcije kot organ oblasti in kot davčna zavezanka. Nekatere od transakcij, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, so obdavčljive z DDV, druge pa so na podlagi člena 11 Wet OB oproščene.

13 Gemeente je naročila gradnjo poslovnega objekta na zemljišču v svoji lasti, gradnja katerega se je začela leta 2000. Predvideno je bilo, da bo ta objekt uporabljala Gemeente, in sicer:

- 94 % površine objekta za svoje potrebe organa oblasti;
- 5 % površine za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, za storitve, glede katerih je DDV mogoče odbiti;
- 1 % površine za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, za storitve, glede katerih DDV ni mogoče odbiti.

14 Ta objekt je Gemeente začela uporabljati 1. aprila 2003.

15 V računih, ki so bili julija 2002 Gemeente izdani za gradnjo objekta, je bil naveden znesek DDV v višini 287.999 EUR. Iz obračuna davka, ki ga je Gemeente podala pri davčni upravi, je bil razviden znesek 32 EUR iz naslova DDV, ki bi ji moral biti vrnjen.

16 Davčna uprava je sprejela ta obračun davka, vendar je Gemeente nato spremenila stališče in zahtevala vračilo celotnega vstopnega DDV. V utemeljitev zahteve je navedla, da je zgrajeni objekt pomenil blago, ki je bilo zgrajeno v okviru njene dejavnosti v smislu člena 3(1)(h) Wet OB, ki ustreza členu 5(7)(a) Šeste direktive.

17 Davčna uprava je po tem ugovoru odločila, da se Gemeente vrne DDV v višini 17.279 EUR, kar je 6 % zahtevanega zneska 287.999 EUR iz naslova plačanega vstopnega DDV.

18 Gemeente je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče 's-Hertogenbosch). To sodišče je menilo, da je Gemeente zadevni objekt namenila potrebam svoje dejavnosti v smislu člena 3(1)(h) Wet OB, vendar samo v delu, v katerem se nanaša na dejavnosti Gemeente kot davčne zavezanke, in sicer 6 % celotne uporabe objekta, ostalih 94 % pa ustreza uporabi, namenjeni dejavnostim Gemeente kot organa oblasti, za katere ne velja niti Wet OB niti Šesta direktiva.

19 Gemeente je zoper sodbo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče). V pritožbi poudarja, da so bili zadevno blago in storitve pridobljeni zaradi poznejšega opravljanja storitve, obdavčljive z DDV, in sicer razpolaganja

z blagom, proizvedenim za namene njene dejavnosti in „v okviru njene dejavnosti“, po dobavi objekta. To storitev naj bi bilo treba šteti za dobavo, za katero se plačuje DDV na podlagi člena 3(1)(h) Wet OB v povezavi s členom 11(1)(a), točka 1, tega zakona.

20 Predložitveno sodišče se sklicuje na sodbo Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), v skladu s katero člen 5(7)(a) Šeste direktive, ki omogoča, da se lahko nekatere transakcije štejejo za dobavo, opravljeno za plačilo, velja tudi za blago, ki ga iz surovin, ki jih da na razpolago podjetje, ki je plačalo vstopni DDV, proizvede, konstruira, izkoplje ali predela tretja oseba.

21 Posebnost zadeve v glavni stvari pa je ta, da je tretji davčni zavezanec po naročilu Gemeente zgradil nepremičnino, ki jo Gemeente v 94 % uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti. Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali se kljub dejstvu, da obine naeloma niso zavezanke za DDV, člen 5(7)(a) Šeste direktive, ki daje možnost odbitka vstopnega DDV, vseeno uporablja, ker Gemeente objekt delno uporablja – prav v omejenem obsegu – za storitve, ki jih opravlja kot davčna zavezanka.

22 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 5(7)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba šteti, da gre za dobavo, opravljeno za plačilo, kadar obina za ne uporabljati zgradbo, ki jo je dala zgraditi na svojem zemljišču in ki jo v 94 % uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, in v 6 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, od tega 1 % za davka oproščene storitve, ki niso upravičene do odbitka davka?“

Vprašanje za predhodno odločanje

23 Najprej je treba spomniti, da se obine na podlagi člena 4(5) Šeste direktive ne štejejo za zavezanke za DDV v zvezi z dejavnostmi in transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti.

24 Poudariti je treba, da se člena 5(7)(a) in 6(2)(a) te direktive nanašata na transakcije, ki se lahko štejejo za dobavo oziroma storitve, opravljene za plačilo.

25 Najprej, v zvezi s členom 6(2)(a) te direktive – kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 17 in 51 sklepnih predlogov – možnosti iz tega člena glede razporeditve blaga med sredstva, ki jih nekdo uporablja kot davčni zavezanec, in tista, ki jih uporablja kot nezavezanec za davek, ni mogoče uporabiti za položaj, v katerem davčni zavezanec, kakor v zadevi v glavni stvari, opravlja tako gospodarske dejavnosti, za katere se plačuje DDV, kot negospodarske dejavnosti, za katere se DDV ne plačuje (glej v tem smislu sodbo Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, točki 37 in 38).

26 Zato je treba ugotoviti, da se člen 6(2)(a) Šeste direktive ne uporablja za položaj, kot je ta v postopku v glavni stvari.

27 Dalje, v členu 5(7)(a) Šeste direktive je določeno, da lahko države članice uporabo blaga – s strani davčnega zavezanca, za namene njegove dejavnosti – ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru take dejavnosti, pri čemer DDV od takega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten, štejejo za dobavo, opravljeno za plačilo, od katere se plača DDV.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da besedilo iz te določbe, in sicer „blag[o], ki [se] proizvede, konstruira, izkoplje, predela [...] v okviru [...] dejavnosti [davčnega zavezanca]“, ne zajema le

blaga, ki ga v celoti proizvede, konstruira, izkoplje ali predela zadevna družba, temveč tudi blago, ki ga iz surovin, ki jih da na razpolago navedena družba, proizvede, konstruira, izkoplje ali predela tretja oseba (glej v tem smislu sodbo Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, točka 27).

29 Torej je nepremičnina, ki jo tretja oseba zgradi na zemljišču, ki je v lasti občine, kakršna je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, zajeta z besedilom iz prejšnje točke.

30 Možnost, da države članice uporabo takega blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti štejejo za dobavo, opravljeno za plačilo, velja samo, če njegov nakup od drugega davčnega zavezanca prvemu davčnemu zavezancu ne daje pravice do popolnega odbitka DDV.

31 Iz člena 3(1) Wet OB je razvidno, da je Kraljevina Nizozemska uporabila to možnost.

32 Kot je v bistvu poudarila generalna pravobranilka v točki 62 sklepnih predlogov, je pogoj za uporabo člena 5(7)(a) Šeste direktive, ki je naveden v točki 30 te sodbe, izpolnjen v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem zato, ker se je zgradba uporabljala tudi za druge namene kot za obdavčljive transakcije, vstopni DDV ne bi bil v celoti odbiten, če bi bila v celoti pridobljena od drugega davčnega zavezanca.

33 Zato je treba – kadar občina za ne uporabljati zgradbo, ki si jo je dala zgraditi na svojem zemljišču in ki jo bo v 94 % uporabljala za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, in v 6 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, od tega 1 % za davka oproščene storitve, ki niso upravičene do odbitka davka – šteti, da se za ta položaj uporablja člen 5(7)(a) Šeste direktive, če je zadevna država članica uporabila možnost iz te določbe.

34 Kakor je poudarila generalna pravobranilka v tokah 72 in 73 sklepnih predlogov, bi moral biti celoten vstopni DDV, ki ga je Gemeente plačala za nabavo blaga za namene uporabe, kot izstopne transakcije, upravičen do odbitka v skladu s členom 17(2) Šeste direktive.

35 Za to uporabo se tudi plačuje DDV in znesek DDV, ki ga mora zanjo plačati Gemeente, se v skladu s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive izračuna na podlagi celotne vrednosti vsakega elementa, zemljišča in objekta, ob upoštevanju, da DDV od teh elementov ni bil predhodno plačan (glej v tem smislu sodbo Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, točke od 28 do 33).

36 Nazadnje, na podlagi člena 17(2) in (5) Šeste direktive, če se zadevno blago uporablja za te obdavčljive transakcije, torej za 5 % površine objekta v zadevi v glavni stvari, lahko davčni zavezanec od davka, za katerega je zavezan, na celoma odbije DDV, plačan za uporabo iz prejšnje točke. V razmerju, v katerem se to blago uporablja za oproščene transakcije ali za transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, odbitek DDV ni mogoč.

37 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 5(7)(a) Šeste direktive razlagati tako, da se uporablja za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem občina za ne uporabljati zgradbo, ki jo je dala zgraditi na svojem zemljišču in ki jo v 94 % uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, in v 6 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, od tega 1 % za davka oproščene storitve, ki niso upravičene do odbitka DDV. Poznejša uporaba objekta za dejavnosti občine pa lahko v skladu s členom 17(5) Šeste direktive daje pravico do odbitka davka, plačanega za uporabo, določeno v prvonavedeni določbi, samo v deležu, ki ustreza njegovi uporabi za obdavčljive transakcije.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred

predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (petrti senat) razsodilo:

len 5(7)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/ES) je treba razlagati tako, da se uporablja za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem ob?ina za?ne uporabljati zgradbo, ki jo je dala zgraditi na svojem zemljiš?u in ki jo v 94 % uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, in v 6 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot dav?na zavezanka, od tega 1 % za davka oproš?ene storitve, ki niso upravi?ene do odbitka davka na dodano vrednost. Poznejša uporaba objekta za dejavnosti ob?ine pa lahko v skladu s lenom 17(5) Šeste direktive daje pravico do odbitka davka, pla?anega za uporabo, dolo?eno v prvonavedeni dolo?bi, samo v deležu, ki ustreza njegovi uporabi za obdav?ljive transakcije.

Podpisi

*Jezik postopka: nizozemš?ina.