

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JÁNA MAZÁKA,

predstavljeni 10. julija 2007¹(1)

Zadeva C-442/05

Finanzamt Oschatz

proti

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Obdavčitev – Šesta direktiva DDV – člen 4(5) – Priloga D, točka 2 – ‚dobava vode‘ – člen 12(3)(a) – Nižja stopnja – Priloga H, kategorija 2 – ‚dobave vode‘“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 234 ES se nanaša na razlago pojma „dobava vode“ iz točke 2 Priloge D in pojma „dobave vode“ iz točke 2 Priloge H k Šesti direktivi Sveta št. 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⁽²⁾ (v nadaljevanju: Šesta direktiva). Predložitveno sodišče, tj. Bundesfinanzhof (nemško zvezno finančno sodišče), zlasti sprašuje, ali gospodinjiski priključek na vodovodno omrežje spada pod ta pojma.

I – Pravo skupnosti

2. člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

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

[...]“

3. Davčnega zavezanca opredeljuje člen 4 Šeste direktive:

„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, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev...

[...]

5. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezanke 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 davčne zavezanke v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnavali, kot da niso davčni zavezanec, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se ti organi štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

[...]“

4. V Prilogi D je „dobava vode“ naštet kot ena od dejavnosti, na katere se sklicuje člen 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

5. Člen 12(3)(a) Šeste direktive določa:

„Splošno stopnjo davka na dodano vrednost določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev [...]

Države članice lahko uporabljajo tudi eno ali dve nižji stopnji. Te stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 % in se uporablja samo za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H.“

6. V Prilogi H so „dobave vode“ našteje med blagom in storitvami, za katere se lahko uporabi nižja stopnja davka na dodano vrednost („DDV“).

II – Nacionalno pravo

7. Člen 1(1)(1) zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju UStG) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja spora o glavni stvari, določa, da se davek na dodano vrednost odmeri za dobavo in druge storitve, ki jih podjetnik odplačno opravlja v Nemčiji v okviru svojega poslovanja.

8. Člen 2(3), prvi stavek, UStG določa, da je pravna oseba javnega prava za davek na dodano vrednost zavezana le, če opravlja pridobitno obrt ali poklic, kot je določeno v členih 1(1)(6) in 4 zakona o davku na dohodke pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz, v nadaljevanju: KStG). Dobava vode javnosti je ena od pridobitnih dejavnosti, naštetih v paragrafu 4(3) KStG.

9. V zadevnem času je bila v skladu s členom 12(1) UStG splošna davčna stopnja v Nemčiji 16-odstotna.

10. Skladno s členom 12(2)(1) UStG, v povezavi s točko 34 Priloge k UStG, se za „dobavo vode“ uporabi nižja, 7-odstotna davčna stopnja.

III – Postopek v glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (v nadaljevanju: tožena stranka) je združenje javnega prava, ki dobavlja pitno vodo in upravlja z odpadnimi vodami. Njegovi člani so številna mesta in občine upravne regije Saška.

12. Poleg oskrbe strank z vodo tože?a stranka na zahtevo lastnikov nepremi?nin ob pla?ilu stroškov polaga gospodinjske vodovodne priklju?ke. S položitvijo gospodinjskega priklju?ka tože?a stranka poveže svoje vodovodno omrežje s posamezno napeljavo lastnika nepremi?nine. Cevi gospodinjskega priklju?ka ostanejo last tože?e stranke.

13. Tože?a stranka meni, da bi se morala nižja, 7-odstotna dav?na stopnja, ki se uporablja za dobavo vode v Nem?iji, uporabiti tudi za dobavo gospodinjskega vodovodnega priklju?ka, saj je priklju?ek namenjen izklju?no temu, da se nepremi?nini zagotovi oskrba z vodo.

14. Toda Finanzamt Oschatz (dav?ni urad Oschatz, v nadaljevanju: tože?a stranka) meni, da bi bilo treba polaganje gospodinjskega priklju?ka šteti za samostojno storitev, in sicer za „dobavo priklju?ka na razdeljevalno omrežje“, ter ga obdav?iti po splošni stopnji. To stališ?e je bilo podano v dopisu Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance) z dne 4. julija 2000.

15. Finanzgericht (finan?no sodiš?e) je ugodilo tožbi, ki jo je tože?a stranka proti toženi vložila po tem, ko ni uspela z ugovorom zoper odlo?bo tožene stranke o odmeri davka tože?i stranki. Finanzgericht je odlo?ilo, da storitvi, ki ju tože?a stranka opravlja kon?nim uporabnikom, namre? dobava vode in vzpostavitev gospodinjskega vodovodnega priklju?ka, skupaj pomenita enotno storitev „dobave vode“ in jo je treba v skladu z nemškim dav?nim pravom obdav?iti po nižji, 5-odstotni stopnji.

16. Bundesfinanzhof dvomi, ali je polaganje gospodinjskega priklju?ka, ki se pla?a posebej, zajeto s pojmom „dobava vode“ iz to?ke 2 Priloge D k Šesti direktivi. ?e se ?len 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive v povezavi s to?ko 2 Priloge D k tej direktivi ne uporabi za polaganje gospodinjskega vodovodnega priklju?ka, ki se pla?a posebej, se po mnenju Bundesfinanzhof zastavlja vprašanje, ali je tože?a stranka pri polaganju tega priklju?ka ravnala kot dav?ni zavezanec iz prvega in tretjega pododstavka ?lena 4(5) Šeste direktive.

17. Poleg tega se Bundesfinanzhof v zvezi z vprašanjem o dav?ni stopnji, ki naj se uporabi, nagiba k temu, da je polaganje gospodinjskega vodovodnega priklju?ka mogo?e zajeti s pojmom „dobave vode“ in ga tako obdav?iti po nižji stopnji. Kljub temu meni, da je vprašanje odvisno od razlage prava Skupnosti.

18. V teh okoliš?inah je Bundesfinanzhof prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je mogo?e povezavo vodovodnega razdeljevalnega omrežja z napeljavo lastnika zemljiš?a (t. i. gospodinjski priklju?ek), ki jo vodovodno podjetje opravi za posebej izra?unano pla?ilo, uvrstiti pod pojem „dobava vode/dobave vode“(3) v smislu Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (to?ka 2 Priloge D in kategorija 2 Priloge H)?“

19. Tože?a stranka, tožena stranka, nemška in italijanska vlada ter Komisija so predložile pisna stališ?a. Tože?a stranka in Komisija sta 10. maja 2007 na obravnavi podali ustna stališ?a.

IV – Dopustnost

20. Nemška vlada dvomi o dopustnosti tistega dela vprašanja, ki se nanaša na razlago pojma „dobava vode“ iz to?ke 2 Priloge D k Šesti direktivi. Meni, da izid postopka v glavni stvari ni odvisen od razlage to?ke 2 Priloge D k Šesti direktivi, saj ni sporno, da je tože?a stranka pri polaganju gospodinjskega vodovodnega priklju?ka izvajala dejavnost iz prvega stavka paragrafa 2(3) UStG. Vprašanje o to?ki 2 Priloge D k Šesti direktivi torej ni pomembno in je že po naravi

hipotetično. Tožena stranka meni, da bi bila presoja Sodišča v zvezi s točko 2 Priloge D k Šesti direktivi za spor o glavni stvari pomembna le, če bi bilo Sodišču postavljeno vprašanje, ali je tožena stranka, če polaganje gospodinjskega priključka ni zajeto s pojmom iz točke 2 Priloge D k Šesti direktivi, pri opravljanju take dejavnosti ravnala kot davčni zavezanec iz člena 4(5) te direktive. To vprašanje Sodišču ni bilo postavljeno.

21. Kadar predložena vprašanja nacionalnih sodišč zadevajo razlago prava Skupnosti, se Sodišče naeloma mora izreči.(4) Vendar mora Sodišče, če je potrebno, preučiti pogoje, pod katerimi mu je bilo predloženo vprašanje nacionalnega sodišča, da bi preverilo svojo pristojnost in predvsem ugotovilo, ali ima zahtevana razlaga prava Skupnosti zvezo z resničnostjo in s predmetom postopka v glavni stvari, tako da Sodišču ni treba podajati svetovalnih mnenj glede splošnih ali hipotetičnih vprašanj. Če se zdi, da vprašanje očitno ni pomembno za rešitev tega spora, mora Sodišče ugotoviti, da o njem ni treba odločiti.(5)

22. Po mojem mnenju v tem primeru ni očitno, da s strani nacionalnega sodišča zaprosena razlaga prava Skupnosti glede točke 2 Priloge D k Šesti direktivi nima zveze s predmetom postopka v glavni stvari oziroma da je po naravi hipotetična, kot zatrjuje tožena stranka in nemška vlada.

23. Iz predložitvenega sklepa nacionalnega sodišča in trditev nemške vlade jasno izhaja, da je tožena stranka pri polaganju gospodinjskega vodovodnega priključka na podlagi nemškega prava zavezana plačilu DDV. Kljub temu je predložitveno sodišče navedlo, da naj bi bila tožena stranka vsaj naeloma izvzeta iz kroga davčnih zavezancev člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive. Iz tega izhaja, da predložitveno sodišče ni gotovo o tem, ali je polaganje gospodinjskega vodovodnega priključka za posebej izražunano plačilo dejavnost, ki je zajeta s pojmom „dobava vode“ iz točke 2 Priloge D, in ali je tako tožena stranka v skladu s členom 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive mogoče šteti za davčnega zavezanca.

24. Iz predložitvenega sklepa nacionalnega sodišča se zdi, da je osrednje vprašanje v postopku pred nacionalnim sodiščem, ali se nižja davčna stopnja uporabi za dejavnost polaganja gospodinjskega vodovodnega priključka v skladu s členom 12(3)(a), tretji pododstavek, in kategorijo 2 Priloge H k Šesti direktivi. Vendar menim, da se to vprašanje postavi le, če subjekt pri polaganju priključka ravna kot davčni zavezanec in je v skladu s členom 2 Šeste direktive zavezan za plačilo DDV.

25. Ker je nacionalno sodišče na podlagi postopkov pred njim navedlo, da naj bi bila tožena stranka davčni zavezanec v skladu s členom 4(5) Šeste direktive le, če polaganje vodovodnega priključka za posebej izražunano plačilo spada pod pojem iz točke 2 Priloge D, menim, da je vprašanje o tem, ali je polaganje gospodinjskega vodovodnega priključka za posebej izražunano plačilo zajeto s pojmom „dobava vode“ iz točke 2 Priloge D, pomembno za postopek pred predložitvenim sodiščem.

26. Zato menim, da bi bilo treba odgovoriti na del vprašanja, ki se nanaša na točko 2 Priloge 2 k Šesti direktivi, s čimer naj se nacionalnemu sodišču priskrbijo vsi tisti vidiki razlage prava Skupnosti, ki lahko pomagajo pri odločanju v postopku pred njim. Vloženi ugovor nedopustnosti je treba torej zavrniti in predlog za sprejetje predhodne odločbe v zvezi s točko 2 Priloge D k Šesti direktivi razglasiti za dopusten.

V – Utemeljenost

A – Bistvene trditve strank

27. Tožena stranka in italijanska vlada menita, da je polaganje gospodinjskega vodovodnega

priključka zajeto s pojmom „dobava vode“ oziroma „dobave vode“ iz točke 2 Priloge D in kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi. Menita, da je gospodinjiski vodovodni priključek nujen za dobavo vode. Italijanska vlada trdi, da je polaganje gospodinjiskega priključka stranska storitev glavne storitve, in sicer dobave vode.

28. Tožena stranka meni, da polaganje gospodinjiskega priključka ni ločena storitev od storitve dobave vode. Z vidika stranke je gospodinjiski vodovodni priključek namenjen le zagotavljanju oskrbe z vodo in ničemu drugemu. To potrjuje tudi dejstvo, da stranka iz pravnih in praktičnih razlogov ne more dobiti vode od drugega podjetja. Po mnenju tožene stranke dejstvo, da se polaganje gospodinjiskega vodovodnega priključka zaračunava posebej oziroma kot enkratni znesek, z vidika DDV ni pomembno. Dejstvo, da se stroški polaganja gospodinjiskega priključka odštejejo od mesečnega prispevka za fiksne stroške in da so stroški vezani na dejansko porabo vode, kaže, da obstaja ena cena dobave vode, katere del se izračunava na poseben način. In čeprav se priključek položi le enkrat, je nujno potreben za stalno dobavo vode in ga zato ni mogoče šteti za samostojno storitev. Vrednosti zemljišča dolgoročno ne povečuje le priključek, ampak tudi možnost oskrbe z vodo. V nasprotju s trditvami tožene stranke resničnosti ne ustreza domneva, da poraba vode v stavbah s priključkom ni mogoča. Poleg tega na podlagi (visokega) zneska, ki se zaračuna za gospodinjiski priključek, ni utemeljeno sklepati, da ta pomeni samostojno storitev. Medtem ko lahko priključek stane tisoč evrov, lahko poraba vode v obdobju od štirideset do petdeset let znese več kot osem do dvanajst tisoč evrov.

29. Tožena stranka in nemška vlada sta navedbe omejili na razlago kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi. Tožena stranka, nemška vlada in Komisija zatrjujejo, da polaganje gospodinjiskega vodovodnega priključka ni zajeto s pojmom „dobave vode“ iz kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi. Menijo, da je treba pravila o uporabi nižje stopnje v skladu s sodno prakso Sodišča razlagati restriktivno, ker so izjema od splošnih pravil Šeste direktive. Zato bi moral biti pojem „dobave vode“ omejen na dobavo vode *stricto sensu* in ne bi smel vključevati dodatnih storitev, kot so gradbena dela za zagotovitev oskrbe z vodo. Tožena stranka in nemška vlada zato menita, da bi se morala za polaganje gospodinjiskega priključka uporabiti splošna stopnja.

30. Nemška vlada je dodala, da bi preširoka razlaga pojma „dobave vode“ ogrozila načelo nevtralnosti DDV, ker se za primerljive storitve, kot je na primer polaganje plinske ali električne napeljave, ne uporabi nižja davčna stopnja. Tožena stranka tudi trdi, da bi bilo polaganje gospodinjiskega vodovodnega priključka s strani ponudnika vode pri pritrditvi navedbam tožene stranke obdavčeno po nižji stopnji, medtem ko bi bilo polaganje priključka s strani neodvisnega gradbenega podjetja obdavčeno po splošni stopnji.

31. Nemška vlada poleg tega opozarja, da se lahko države članice v skladu s členom 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive prosto odločajo o uporabi nižje stopnje.

32. Nemška vlada in Komisija zato zastopata stališče, da bi bilo treba polaganje gospodinjiskega vodovodnega priključka in dobavo vode šteti kot glavni storitvi, za kateri se po mnenju nemške vlade uporabita različni stopnji. Gospodinjiskega vodovodnega priključka torej ni mogoče šteti za stransko storitev.

33. Komisija se strinja, da je polaganje gospodinjiskega priključka predhoden in nujen pogoj za dobavo vode. Vendar gradnja priključka s strogo tehničnega vidika ni povezana z dobavo vode. Tožena stranka, nemška vlada in Komisija zlasti menijo, da dejstvo, da je oseba, ki je zavezana za plačilo gospodinjiskega vodovodnega priključka, lastnica stavbe, medtem ko se lahko stroški za dejansko porabo vode zaračunajo na primer najemniku stavbe, kaže, da priključek in voda nista ena storitev. Tožena stranka tudi opozarja, da lahko priključek dolgoročno koristi nepremičnini. Poleg tega se priključek po navedbah tožene stranke in Komisije položi le enkrat in časovno ni povezan z dobavo vode. Dejstvo, da polaganje gospodinjiskega priključka v povprečju stane nekaj

tiso? eurov, medtem ko dobava vode v splošnem le nekaj sto eurov letno, nakazuje, da priklju?ek ni le stranska storitev. Po mnenju Komisije gre v finan?nem pogledu za razli?ni storitvi, ki jih tako zaznajo tudi potrošniki. Ta ugotovitev ustreza razlikovanju med gradnjo in zagotavljanjem omrežja ter dobavo vode po omrežju.(6)

34. ?eprav imata polaganje priklju?ka in dobava vode z vidika povpre?nega potrošnika po trditvah nemške vlade isti gospodarski namen, to *per se* ne zadostuje, da bi se štela za eno storitev. Kajti za obstoj ene storitve morajo biti razli?ni elementi povezani tako tesno, da jih ni mogo?e razlikovati. V predloženem primeru ni tako. Nemška vlada tudi opozarja, da je gospodinjiski priklju?ek mogo?e položiti brez kakršne koli obveznosti uporabe in torej dobave vode.

35. Komisija glede razlage pojma „dobava vode“ iz Priloge D meni, da Sodiš?e nima dovolj dokazov za odlo?itev, ali je tože?a stranka v postopku pred predložitvenim sodiš?em organ, ki zadosti merilom iz ?lena 4(5) Šeste direktive. Komisija zato meni, naj Sodiš?e na ta del vprašanja odgovori, da mora nacionalno sodiš?e preu?iti, ali so dejavnosti tože?e stranke obdav?ljive.

B – *Presoja*

36. Stranki postopka se bistvu ne strinjata o tem, ali pojem „dobava vode“ iz to?ke 2 Priloge oziroma pojem „dobave vode“ iz kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi vklju?ujeta polaganje gospodinjkega vodovodnega priklju?ka.

37. Opozoriti je treba, da v Šesti direktivi nista opredeljena niti pojem „dobava vode“ iz to?ke 2 Priloge D niti pojem „dobave vode“ iz kategorije 2 Priloge H. V uvodu Priloge H k Šesti direktivi je dolo?eno, da lahko države ?lanice pri prenosu kategorij blaga iz Priloge H za zagotovitev natan?nega pokritja zadevne kategorije uporabijo kombinirano nomenklaturo. Kombinirana nomenklatura, uvedena z Uredbo Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statisti?ni nomenklaturi ter skupni carinski tarifi,(7) kot je bila spremenjena, med drugim vsebuje usklajen sistem nomenklature le za blago. Ne nudi pa pomo?i pri opredelitvi pojma „dobava vode“ niti pojma „dobave vode“.

38. Poleg tega menim, da na vprašanje, predloženo Sodiš?u, ni mogo?e odgovoriti le na podlagi besedila to?ke 2 Priloge D in kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi. Ti dolo?bi sta vsekakor ve?pomenski, zlasti ?e se preu?ijo in primerjajo razli?ne jezikovne razli?ice Šeste direktive. Medtem ko besedilo nekaterih jezikovnih razli?ic potrjuje restriktivno razlago pojmov iz to?ke 2 Priloge D in kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi, ki njun obseg omejuje le na dobavo vode, druge jezikovne razli?ice zagovarjajo širšo razlago.(8) Glede na jezikovne razlike obsega spornih pojmov ni mogo?e dolo?iti na podlagi razlage, ki je izklju?no jezikovna. Zato je treba upoštevati druga merila za razlago, zlasti splošni sistem in namen ureditve, katerih del so sporne dolo?be.(9)

39. Zato menim, da je treba Prilogi D in H v ureditvi Šeste direktive nujno preu?iti lo?eno in upoštevati njun posebni namen.

1. Priloga D

40. ?len 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive dolo?a, da se državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava ne štejejo za dav?ne zavezance iz ?lena 4(1) v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti.(10) V skladu s ?lenom 4(5), drugi pododstavek, morajo države ?lanice zagotoviti, da se osebe javnega prava obravnavajo kot dav?ni zavezanci, ?e bi nasprotna obravnava povzro?ila precejšnje izkrivljanje konkurence. Poleg tega se v skladu s ?lenom 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive ti organi „[v] vsakem primeru“ štejejo za dav?ne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D k tej direktivi, ?e obseg teh dejavnosti ni tako

majhen, da bi bil zanemarljiv.

41. Člen 4(5), drugi pododstavek, in člen 4(5), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo D k Šesti direktivi sta tako po mojem mnenju izjemi oziroma odstopanje od splošnega pravila iz člena 4(5), prvi pododstavek. Namen obeh, torej drugega in tretjega pododstavka člena 4(5), je zagotovitev davčne nevtralnosti v primerih, v katerih osebe javnega prava v okviru zanje veljavne pravne ureditve opravljajo dejavnosti, ki jih lahko v konkurenci z njimi prav tako opravljajo posamezniki na podlagi zasebnega prava ali upravnih koncesij.(11)

42. Toda če je dejavnost naštetá v Prilogi D, ni treba preučiti niti pravnega položaja osebe, ki izvaja dejavnost, niti oblike, v kateri se ta dejavnost izvaja. Ta preučitev je odveč, ker se podjetje, ki izvaja dejavnost, če ta spada pod pojem Priloge D k Šesti direktivi, v zvezi z njo naenotoma vedno obdavči. Menim, da to izhaja iz besed „v vsakem primeru“, ki so uporabljene v tej določbi. Poleg tega ni treba ugotavljati, kakor v primeru člena 4(5), drugi pododstavek, ali bi obravnavanje osebe javnega prava kot neobdavčljive osebe povzročilo precejšnje izkrivljanje konkurence. Če je dejavnost navedena v Prilogi D, se precejšnje izkrivljanje konkurence domneva. Kot je v mnenju k zadevi Hutchison 3G in drugi (12) izpostavila generalna pravobranilka Kokott, so v Prilogi D našteje tiste dejavnosti, ki jih lahko izvajajo osebe javnega prava in tudi podjetja iz zasebnega sektorja ter pri katerih gre „prvenstveno in očitno za gospodarski odnos“. (13) Člen 4(5), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo D k Šesti direktivi je namenjen temu, da se glede dejavnosti iz Priloge D zagotovi enako davčno obravnavanje oseb javnega prava in podjetij zasebnega sektorja.

43. V zvezi z dejavnostjo dobave vode iz točke 2 Priloge D k Šesti direktivi iz Direktive 2004/17(14) jasno izhaja, da v določenih državah članicah v vodnem sektorju delujejo javna in zasebna podjetja ter si konkurirajo pri „zagotavljanju ali upravljanju stalnih omrežij, ki so namenjena zagotavljanju javnih storitev v zvezi s proizvodnjo, transportom in z distribucijo pitne vode“ ali pri „dobavi pitne vode takšnim omrežjem“. (15) Poleg tega je tožena stranka v tem postopku na javni obravnavi potrdila, da polaganje gospodinjskih vodovodnih priključkov v Nemčiji izvaja več različnih oseb javnega in zasebnega prava. Iz navedb tudi izhaja, da je dejavnost polaganja gospodinjskega vodovodnega priključka zaradi stroškov, povezanih z njim, gospodarsko precej pomembna.

44. Menim, da bi ustrezalo smislu in namenu člena 4(5), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo D k Šesti direktivi, če bi bilo polaganje gospodinjskega priključka zajeto s pojmom „dobava vode“ iz točke 2 Priloge D k tej direktivi.

2. Priloga H

45. Člen 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive določa, da lahko države članice za dobavo blaga in storitev iz kategorij(16) Priloge H k tej direktivi uporabijo nižjo stopnjo DDV. Te določbe pomenijo izjemo od splošnega načela uporabe splošne stopnje DDV in se morajo zato razlagati restriktivno.(17)

46. Priloga H je postala sestavni del Šeste direktive z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV)(18). Poleg „dobav vode“ vsebuje 16 drugih kategorij blaga in storitev, za katere se lahko uporabi nižja davčna stopnja.

47. Niti uvodne izjave Direktive 92/77 niti Šeste direktive ne vsebujejo razlage namena in obsega Priloge H. Vendar se zdi, da je namen Priloge H, v povezavi s členom 12(3)(a) Šeste direktive, da se državam članicam dovoli uporaba nižje davčne stopnje za pomembno vsakodnevno blago ter storitve in dejavnosti v družbenem oziroma javnem interesu, kar po mojem

mnenju izhaja, prvi?, iz kategorij blaga in storitev iz Priloge H in, drugi?, iz mnenja ekonomsko-socialnega odbora o predlogu za sprejetje direktive Sveta o dopolnitvi skupnega sistema DDV in o spremembi Direktive 77/388 o približevanju stopenj DDV.(19)

48. Menim, da je ?ista voda nujna vsakodnevna dobrina, njena razpoložljivost pa je nedvomno pomembna za ?lovekovo zdravje.(20) Ker je edini namen vzpostavitve gospodinjskega vodovodnega priklju?ka povezava gospodinjstva z vodnim razdeljevalnim omrežjem in je predhoden ter nujen pogoj za pridobivanje vode iz tega omrežja, bi bila po mojem mnenju možnost držav ?lanic, da za zagotavljanje take povezave uporabijo nižjo dav?no stopnjo, skladna z namenom ?lena 12(3)(a), tretji pododstavek, in Priloge H k Šesti direktivi.

49. Zato menim, da pojem „dobave vode“ iz kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi vklju?uje dejavnost polaganja gospodinjskega vodovodnega priklju?ka.

50. V obravnavanem primeru je treba še preu?iti, ali je izbirna uporaba nižje stopnje DDV le za dolo?ena podro?ja iz kategorije „dobave vode“ dovoljena, in ?e je tako, ali je v obravnavanem primeru polaganje gospodinjskega vodovodnega priklju?ka dovoljeno izklju?iti iz uporabe te stopnje.(21) Iz besedila ?lena 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive in uporabe besede „lahko“ v tej dolo?bi jasno izhaja, da je uporaba nižje stopnje pri državah ?lanicah že po naravi izbirna. Odlo?itev o uporabi nižje dav?ne stopnje je torej v pristojnosti držav ?lanic.

51. V zadevi Komisija proti Franciji(22) je Sodiš?e potrdilo, da besedilo ?lena 12(3)(b) Šeste direktive, ki dovoljuje uporabo nižje stopnje DDV za dobavo zemeljskega plina in elektri?ne energije, ne prepoveduje izbirne uporabe nižje stopnje v takih konkretnih in posebnih primerih, kot je redna naro?nina, na podlagi katere so odjemalci upravi?eni do minimalne koli?ine elektri?ne energije, razen ?e obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence.(23)

52. Menim, da je tako mogo?e razlagati tudi ?len 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive, s ?imer naj se državam ?lanicam omogo?i, da posamezne in neodvisne primere dobave vode obdav?ijo po nižji stopnji DDV, toda ob spoštovanju pomembnega pridržka na?ela dav?ne nevtralnosti, ki je zna?ilen za skupni sistem DDV. Po mojem mnenju je smiselno, da se lahko za ugotovitev, ali je polaganje gospodinjskega vodovodnega priklju?ka mogo?e razlikovati oziroma lo?iti od drugih primerov iz kategorije „dobave vode“, uporabi sodna praksa Sodiš?a o sestavljenih storitvah.

53. V skladu s to sodno prakso je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliš?ine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, da bi se ugotovilo, ali gre za dve samostojni storitvi ali ve? oziroma za enotno storitev. Ob upoštevanju dveh okoliš?in – in sicer da iz ?lena 2(1) Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo obi?ajno šteti za samostojno in neodvisno, ter da transakcije, ki z gospodarskega vidika obsega samo eno storitev, ni treba umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV – je treba najprej poiskati zna?ilne elemente zadevne transakcije, da se ugotovi, ali dav?ni zavezanec opravi potrošniku, ki je povpre?en potrošnik, ve? samostojnih glavnih storitev ali enotno storitev. Po mnenju Sodiš?a gre prav tako za eno storitev, ?e sta dva oziroma ve? elementov ali dejanj, ki jih dav?ni zavezanec opravi za obi?ajnega potrošnika, tako tesno povezani, da dejansko sestavljata nedeljivo gospodarsko storitev, katere delitev bi bila umetna.(24)

54. Poleg tega iz sodne prakse Sodiš?a jasno izhaja, da se storitev šteje za stransko storitev glavne storitve in se torej dav?no obravnava enako kot glavna storitev, ?e strankam ne predstavlja cilja, temve? sredstvo za boljše koriš?enje glavne dobavljene storitve.(25)

55. Menim, da polaganje gospodinjskega vodovodnega priklju?ka ni samostojni cilj naro?nika. Kot je bilo izpostavljeno zgoraj v to?ki 48, je edini namen polaganja gospodinjskega vodovodnega

priključka z vidika naročnika in zlasti podjetja, ki polaga priključek, da se omogoči dobava vode iz vodnega razdeljevalnega omrežja v gospodinjstvo. Celo nemška vlada v trditvah navaja, da imata polaganje gospodinjskega vodovodnega priključka in dobava vode z vidika povprečnega potrošnika isti gospodarski cilj.⁽²⁶⁾ Zdelo bi se mi nadvse umetno, če bi bilo treba polaganje gospodinjskega priključka razlikovati oziroma ločiti od dejanske dobave vode iz omrežja do zadevnega gospodinjstva.

56. Obstoje gospodinjskega vodovodnega priključka je bistvena predpostavka za pridobivanje vode iz vodnega razdeljevalnega omrežja, zato bi se moral po mojem mnenju obdavčiti enako kot dobavljena voda, kar v Nemčiji, po navedbah predložitvenega sodišča, pomeni po nižji davčni stopnji.

57. Te ugotovitve po mojem mnenju ne spremenijo niti dejstvo, da se priključek položi le enkrat, v nasprotju z dobavo vode, ki poteka dalj časa, saj je priključek dolgoročno nujen za odjem vode iz vodnega razdeljevalnega omrežja. Mislim, da v predloženem primeru ni odločilno niti stroškovno višje plačilo za polaganje gospodinjskega priključka v primerjavi z mesečnimi stroški porabe vode ter da ne more izničiti notranje namenske povezave med polaganjem priključka in dobavo vode iz razdeljevalnega omrežja gospodinjstvu.

58. Ugotavljam, da trditve nemške vlade in tožene stranke iz zgornje točke 40 niso utemeljene ter da načelo davčne nevtralnosti⁽²⁷⁾ sistema DDV ni ogroženo, če se polaganje gospodinjskega priključka vključi v pojem „dobave vode“ iz kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi.

59. Mislim, da z vidika DDV ni povezave med polaganjem gospodinjskega vodovodnega priključka, in na primer, med polaganjem plinskega oziroma električnega priključka. Verjetno obstajajo določene tehnične podobnosti med polaganjem gospodinjskega vodovodnega priključka in polaganjem priključka za plinsko oziroma električno napeljavo. Kljub temu pa se v Šesti direktivi pravni položaj dobave plina in elektrike ter pravni položaj dobave vode razlikujeta. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je dobava plina in električne energije poleg dobave vode v točki 2 Priloge D k Šesti direktivi sicer navedena, v Prilogi H k Šesti direktivi pa so med kategorijami blaga in storitev našteje le „dobave vode“, ne pa tudi dobava plina in električne energije. Menim, da zato dobave vode in dobave plina oziroma električne energije z vidika DDV ni mogoče šteti za „primerljivi storitvi“.

60. Iz tega izhaja, da pojem „dobave vode“ iz kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi vključuje dejavnost polaganja gospodinjskega vodovodnega priključka. Poleg tega je treba polaganje gospodinjskega vodovodnega priključka in dobavo vode zadevnemu gospodinjstvu za namene DDV šteti kot eno transakcijo.

VI – Predlog

61. Glede na zgornje ugotovitve predlagam, naj Sodišče na vprašanje iz predloga za sprejetje predhodne odločbe Bundesfinanzhof odgovori tako:

Povezava vodovodnega razdeljevalnega omrežja z napeljavo lastnika zemljišča (t. i. gospodinjski priključek), ki jo vodovodno podjetje opravi za posebej izraženo plačilo, spada pod pojem „dobava vode/dobave vode“ v smislu Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (točka 2 Priloge D in kategorija 2 Priloge H) in se skupaj z dobavo vode zadevnemu gospodinjstvu za namene DDV šteje kot ena transakcija.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – Spomniti velja, da nacionalno sodišče v izvirni jezikovni različici vprašanja, predloženega Sodišču, uporablja pojem „Lieferungen von Wasser“, ker se enaka terminologija uporablja tako v točki 2 Priloge D kot tudi v kategoriji 2 Priloge H k nemški jezikovni različici Šeste direktive. Vendar enaka terminologija v teh dveh določbah ni uporabljena v nekaterih drugih jezikovnih različicah. Na primer, v angleški različici Šeste direktive je v točki 2 Priloge D uporabljen pojem „supply of water“, medtem ko je v kategoriji 2 Priloge H uporabljen pojem „Water supplies“.

4 – Glej sodbo z dne 13. januarja 2000 v zadevi Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb proti TK-Heimdienst Sass (C-254/98, Recueil, str. I-151, točka 13).

5 – Glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Ritter-Coulais (C-152/03, ZOdl., str. I-1711, točka 15).

6 – Glej člen 4 Direktive 2004/17/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 31. marca 2004 o usklajevanju postopkov za oddajo javnih naročil naročnikov v vodnem, energetskem in transportnem sektorju ter sektorju poštних storitev (UL L 134, str. 1). Glej tudi člen 9(2)(e), druga alinea, Šeste direktive, ki zadeva dostop do električnega in plinskega omrežja.

7 – UL L 256, str. 1.

8 – Nemška jezikovna različica pojmov iz točke 2 Priloge D in kategorije 2 Priloge H k Šesti direktivi bi lahko na primer nakazovala ožji obseg, saj je besede „Lieferungen von Wasser“ mogoče razlagati le kot dostavo vode. Po drugi strani bi pojmi, uporabljeni v angleški (the supply of water), francoski (la distribution d'eau), italijanski (Erogazione di acqua), španski (Distribución de agua) in slovaški (Zásobovanie vodou) jezikovni različici točke 2 Priloge D k Šesti direktivi, dovoljevali drugačno, širšo razlago in bi se lahko razlagali v smislu, da vsebujejo obsežnejšo nalogo zagotavljanja javnega dostopa do vode.

9 – Glej zlasti sodbi z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji (C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 50) in z dne 6. julija 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-53/05, ZOdl., str. I-6215, točka 20).

10 – To velja tudi, če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

11 – To razumevanje drugega odstavka člena 4(5) Šeste direktive je Sodišče nedavno potrdilo v sodbi z dne 8. junija 2006 v zadevi Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, ZOdl., str. I-4999, točka 24).

12 – Sklepni predlogi z dne 7. septembra 2006 v zadevi Hutchison 3G in drugi (C-369/04, ZOdl., str. I-0000).

13 – Glej točki 93 in 94 sklepnih predlogov generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Hutchison 3G in drugi.

14 – Navedeno v opombi 6. V Prilogi III k Direktivi 2004/17, v kateri so naštetih naročniki iz sektorjev proizvodnje, prevoza in distribucije pitne vode v državah članice, so navedena zasebna in javna podjetja. Iz uvodnih izjav Direktive 2004/17, zlasti desete, je razvidno, da je bila ta direktiva med drugim sprejeta za to, da se zagotovi enako obravnavanje naročnikov v javnem in zasebnem sektorju.

- 15 – Glej ?len 2 v zvezi z opredelitvijo subjektov, za katere se uporabi Direktiva 2004/17, in ?len 4, z naslovom „Voda“, v zvezi z dejavnostmi tega sektorja, ki so zajete v tej direktivi.
- 16 – Uporaba izraza „kategorija“ v ?lenu 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive kaže na to, da gre pri pojmihi iz Priloge H k tej direktivi za naslove kategorij oziroma razredov blaga ali storitev, za katere je mogo?e uporabiti nižjo dav?no stopnjo.
- 17 – Glej sodbo z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Španiji (C-83/99, Recueil, str. I-445, to?ki 18 in 19).
- 18 – UL L 316, str. 1.
- 19 – UL C 237, 12. 9. 1988, str. 21.
- 20 – Glej na primer ?esto uvodno izjavo Direktive Sveta 98/83/ES z dne 3. novembra 1998 o kakovosti vode, namenjene za prehrano ljudi, UL L 330, str. 32.
- 21 – To vprašanje se zastavi, ker bi se „polaganje priklju?ka na razdeljevalno omrežje“ na podlagi dopisa zveznega ministrstva za finance z dne 4. julija 2000 obdav?ilo po splošni stopnji, medtem ko predložitveno sodiš?e navaja, da se dobava vode v skladu z nemškim pravom obdav?i po nižji stopnji.
- 22 – Sodba z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-384/01, Recueil, str. I-4395, to?ka 24 in to?ke od 26 do 28).
- 23 – Vendar generalna pravobranilka Kokott v mnenju k sodbi z dne 6. julija 2006v zadevi Talacre Beach Caravan Sales proti Commissioners of Customs & Excise (C-251/05, ZOdl., str. I-6269) opozarja, da se stališ?a Sodiš?a v sodbi Komisija proti Franciji, katere predmet je bil postopek v skladu s ?lenom 226 ES, ne sme napa?no razlagati. Generalna pravobranilka meni, da je Sodiš?e sicer dovolilo obdav?itev dela storitve po nižji dav?ni stopnji, vendar naj bi v navedenem primeru prvenstveno obravnavalo vprašanje, ali je Komisija dokazala, da bi uporaba nižje dav?ne stopnje v tem konkretnem primeru lahko privedla do izkrivljanja konkurence. Zato iz sodbe Komisija proti Franciji po mnenju generalne pravobranilke Kokott ni mogo?e sklepati daljnosežno. Glej to?ki 33 in 34.
- 24 – Glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, to?ke 19, 20 in 22).
- 25 – Glej sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi Card Protection Plan (CPP) proti Commissioners of Customs & Excise (C-349/96, Recueil, str. I-973, to?ka 30), v kateri sta navedeni sodbi z dne 22. oktobra 1992 v združenih zadevah Commissioners of Customs and Excise proti Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, I-6229, to?ka 24).
- 26 – Glej zgoraj navedeno to?ko 34.
- 27 – Kot izhaja iz sodne prakse Sodiš?a, to na?elo nasprotuje predvsem temu, da bi podobno blago ali podobne storitve, ki so med seboj torej v konkurenci, z vidika DDV obravnavali razli?no, in sicer morajo biti navedeno blago oziroma storitve predmet enotne dav?ne stopnje – glej sodbi z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nem?iji (C-109/02, Recueil, str. I-12691, to?ka 20) in z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-481/98, Recueil, str. I-3369, to?ki 21 in 22).