

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

F. G. JACOBSA,

predstavljeni 18. novembra 2004¹

1. V tem postopku Hoge Raad Nizozemske prosi Sodišče za navodilo glede razlage Šeste direktive o davku na dodano vrednost² (v nadaljevanju: Direktiva), in sicer v zvezi z njeno uporabo za osebe javnega prava.

2. V glavnem postopku je vodnogospodarska uprava Nizozemske kot organ oblasti zgradila čistilno napravo. Pozneje je napravo prodala tretji stranki, pri čemer je sočasno vzela napravo nazaj v zakup. Potem je zahtevala odbitek s popravkom vstopnega davka, ki ga je plačala, ko je gradila napravo, ker je pri prodaji naprave delovala kot davčni zavezanec.

3. Predložitveno sodišče torej želi izvedeti, ali ima oseba javnega prava v skladu s členom 20 Direktive pravico izvesti popravek davka na dodano vrednost, plačanega ob

pridobitvi investicijskega blaga, ki ga uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, če pozneje to blago proda kot davčni zavezanec.

4. Predložitveno sodišče tudi sprašuje, ali ima oseba javnega prava pravico, da iz svojih osnovnih sredstev v celoti izključi investicijsko blago, ki ga delno uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčni zavezanec, in delno za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, kot v primeru fizičnih oseb, ki so davčni zavezanci.

Pravni okvir

5. Na podlagi člena 2(1) Direktive se davek na dodano vrednost uporablja za „dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“. „Davčni zavezanec“ je v členu 4(1) opredeljen kot „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2“.

1 — Jezik izvornika: angleščina.

2 — Šesta 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 (UL L 145, str. 1).

6. Prvi pododstavek člena 4(5) določa, da se „državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezanec 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“. V skladu z drugim pododstavkom člena 4(5) pa se ti organi pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij štejejo za davčne zavezance, če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, „povzročila znatno izkrivljanje konkurence“. Zadnji pododstavek člena 4(5) dalje določa, da „države članice lahko štejejo dejavnosti teh organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti“.

7. Člen 13 obravnava oprostitev iz sistema davka na dodano vrednost. Lizing ali dajanje v najem nepremičnin je običajno, razen nekaterih izjem, oproščen davka na dodano vrednost v skladu s členom 13B(b), v skladu s členom 13B(g) pa so oproščene dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo. Vendar pa člen 13C dovoljuje državam članicam, da omogočijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev teh dejavnosti.

8. Členi od 17 do 20 Direktive se nanašajo na odbitke. Člen 17(1) določa, da „pravica do

odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“. V skladu s členom 17(2), „dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati, [...] davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec“.

9. Popravki odbitkov so predmet člena 20, ki določa, če je upošteven, kot sledi:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

(a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen; [...]

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga.

Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

tako določa, da je treba osebe javnega prava šteti za davčne zavezance glede dobave nepremičnin in prenosa ali nastanka pravic v zvezi s to nepremičnino.

[...]

Dejstva in nacionalni postopek

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša na 20 let.

3. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da ga je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka. Šteje se, da so takšne poslovne dejavnosti v celoti obdavčene, če je dobava omenjenega blaga obdavčena; šteje se, da so poslovne dejavnosti v celoti oproščene, če je dobava oproščena. Popravek se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka.“

10. Nizozemska zakonodaja podeljuje davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev, dovoljeno v skladu s členom 13C. Prav

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (v nadaljevanju: WZV) deluje kot vodnogospodarska uprava v delu Nizozemske. V skladu z veljavno nacionalno zakonodajo je oseba javnega prava. Kot organ oblasti je organizirala gradnjo čistilne naprave, ki je bila dokončana leta 1990.

12. Pozneje je WZV dovolila uporabo te naprave še dvema drugima vodnogospodarskima upravama. Ti upravi sta delno prevzeli stroške predelave naprave in po letu 1993 tudi stroške, ki so redno nastajali zaradi njune uporabe naprave. WZV po dogovoru z davčnim inšpektorjem ni obračunavala davka na dodano vrednost na stroške, ki jih je posredovala naprej, če ne bo izvajala pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

13. Na tem mestu je treba poudariti, da čeprav podlaga za ta dogovor z davčnim inšpektorjem ni jasna, se zdi malo verjetno, da bi kakršna koli težava v zvezi s tem vplivala na mogočo rešitev v tej zadevi.

14. WZV je bila leta 1994 pobudnica za ustanovitev ustanove za razvoj okolja v svojem okrožju, ki ji je prodala čistilno napravo. Isti dan je ustanova dala napravo nazaj WZV v zakup za devetletno obdobje.

15. Prodaja in najem sta bila načelno oproščeni transakciji. Vendar pa sta WZV in ustanova izkoristili izbiro za obdavčitev, ki sta jo imeli na voljo po nizozemskem pravu. Tako je bilo treba od obeh transakcij plačati davek na dodano vrednost.

16. WZV je potem poskušala odbiti del davka na dodano vrednost, obračunan pri začetni gradnji naprave in popravljen v skladu s členom 20 Direktive. Tako je zahtevala odbitek petih desetih od celotnega zneska, ker je preteklo pet let od desetletnega obdobja popravkov. Davčni inšpektor je zahtevo WZV zavrnil.

17. WZV je sprožila postopek za izpodbijanje inšpektorjeve odločbe. Zadeva je sedaj pri Hoge Raad, po tem ko je bilo pri Gerechtshof te Amsterdam (regionalno prizivno sodišče Amsterdam) vloženo pravno sredstvo.

18. V delu, v katerem je inšpektor menil, da dobava naprave ustanovi ni obdavčljiva transakcija, Hoge Raad potrjuje priziv WZV. Iz nizozemskega prava jasno izhaja, da organ oblasti deluje kot davčni zavezanec, kadar dobavi nepremičnino – in seveda je WZV kot organ oblasti izvedla izbiro za obdavčitev.

19. Glede vprašanja, ali je bila WZV upravičena do popravka v skladu s členom 20(2) Direktive, se Hoge Raad sklicuje na sodbo Sodišča v zadevi Lennartz.³ Meni, da če bi se uporabila ta sodba, WZV ne bi bila tako upravičena, saj je Sodišče v tej zadevi navedlo, da člen 17, ne pa člen 20, določa nastanek in obseg kakršne koli pravice do odbitka ter da samo funkcija osebe med pridobitvijo lahko določi obstoj te pravice.

20. Hoge Raad pa ni prepričano, ali se za osebo javnega prava lahko uporabi sodba

3 — Sodba z dne 11. julija 1991 (C-97/90, Recueil, I-3795, glej zlasti točki 8 in 11).

Lennartz, ki se nanaša na fizično osebo, ki deluje hkrati kot zasebnik in podjetnik.

popravka prometnega davka, plačanega za to pridobitev v skladu s členom 20 (zlasti odstavkov 2 in 3) Šeste direktive, če je to blago uporabljala za dejavnosti, ki jih je opravljala kot organ oblasti v skladu s členom 4(5) te direktive?

21. Hoge Raad tudi opozarja, da je *Ge-rechtshof* ugotovilo, da popravek ni mogoč, ker se je WZV odločila, da ne vključi dela naprave v poslovna sredstva, ko se je dogovorila z davčnim inšpektorjem, da ne bo obračunala davka na dodano vrednost na stroške poslovanja, ki jih je prenesla na drugi vodnogospodarski upravi, ki sta uporabljali čistilno napravo. Po mnenju Hoge Raada ta argument sproži vprašanje, ali se sodna praksa Sodišča v zvezi z izbiro davčnega zavezanca, da opredeli investicijsko blago kot zasebna ali poslovna sredstva, uporablja *mutatis mutandis* za osebe javnega prava.

2. Ali ima oseba javnega prava v skladu s Šesto direktivo pravico, da iz svojih osnovnih sredstev v celoti izključi investicijsko blago, ki ga delno uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčni zavezanec, in delno za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, kot je Sodišče razsodilo v zvezi s fizičnimi osebami, ki so davčni zavezanci?“

22. Hoge Raad je torej prekinilo odločanje Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali ima oseba javnega prava v zvezi z investicijskim blagom, ki ga pridobi in ga dobavi za plačilo tretji stranki, zaradi dobave katerega jo je treba obravnavati kot davčnega zavezanca, pravico do

Analiza

23. Uvodoma ugotavljam, da se nekatere navedbe pred Sodiščem nanašajo na vprašanje, ali je WZV zgradila čistilno napravo kot organ oblasti. Vendar je to nedvomno zadeva, ki jo mora ugotoviti nacionalno sodišče. Sodišču niso bila predložena nobena vprašanja glede meril, ki jih je treba uporabiti pri takem določanju. Pravilna rešitev pa je navedena v zadevi Lennartz⁴ in iz prvega

4 — Glej točko 21 sodbe.

vprašanja je mogoče sklepati, da je nacionalno sodišče razsodilo, da je WZV prvotno zgradila to napravo kot organ oblasti.

24. Druga točka, ki se je ni omenilo in je ni mogoče ustrezno preučiti brez podrobnih navedb, je, ali so nacionalni predpisi, ki zahtevajo, da se javni organ obravnava kot oseba, ki ni davčni zavezanec, ko pridobiva investicijsko blago, vendar kot davčni zavezanec, ko ga prodaja, združljivi s Šesto direktivo.

25. Analizo bom zato omejil na pravna vprašanja, ki so bila dejansko postavljena v predložitveni odločbi.

26. Glede prvega vprašanja obstaja splošno soglasje med strankama in predložitvenim sodiščem, da je treba nanj odgovoriti nikalno, če je sodba Lennartz⁵ uporabna za osebe javnega prava, ki opravljajo transakcije v zvezi s svojimi dejavnostmi organov oblasti.

27. V zadevi Lennartz je bilo Sodišče dejansko naprošeno, naj preuči, ali se pravila o popravku vstopnega davka iz člena 20(2) Direktive uporabijo, če davčni zavezanec najprej pridobi blago v celoti za zasebno uporabo, pozneje pa ga v določenem trenutku v obdobju popravkov uporabi v poslovne namene.

28. Sodišče je odločilo, da ker pravica do odbitka nastane takrat, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, „sama funkcija osebe v tem času, lahko določi obstoj pravice do odbitka“. V skladu s členom 17(2) je davčni zavezanec samo takrat, kadar uporablja blago za svoje obdavčljive transakcije, upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za to blago. Nasprotno, če oseba blaga ne uporablja za svoje obdavčljive gospodarske dejavnosti v smislu člena 4 Direktive, ampak za svojo zasebno uporabo, pravica do odbitka ne more nastati.⁶

29. Čeprav se ta sklep zaradi svojih učinkov morda zdi v nekaterih primerih nekoliko strog in ne v celoti skladen z načelom nevtralnosti davka na dodano vrednost, je treba priznati, da izhaja iz besedila člena 17(1) in (2) ter da bi nasprotna

5 — Navedeno zgoraj v opombi 3.

6 — Točki 8 in 9 sodbe.

rešitev povzročila resne težave glede pravne varnosti.

davčnim zavezancem, ki pridobi blago v zasebne namene.

30. Glede člena 20(2) je Sodišče odločilo, da ta člen določa samo postopek za izračun popravkov začetnega odbitka. Zato ne more povzročiti nastanka kakršne koli pravice do odbitka ali spremeniti davka, ki ga je davčni zavezanec plačal v zvezi s svojimi neobdavčljivimi transakcijami, v davek, ki bi se lahko odbil v smislu člena 17.⁷

33. Po mojem mnenju Nizozemska in Komisija pravilno trdita, da se zadeva Lennartz uporabi tudi, če prvotni nakup izvede oseba javnega prava za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti.

31. Nizozemska in Komisija menita, da je sodba Lennartz uporabna po analogiji, če prvotnega nakupa ne izvede oseba, ki kupuje za zasebno uporabo, ampak oseba javnega prava, ki kupuje za svoje dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti. V vsakem primeru oseba, ki kupuje, ni davčni zavezanec za namene transakcije, posledica česar je, da ne nastane nobena pravica do odbitka.

34. Kot trdita Nizozemska in Komisija bi se zdela analogija med osebo javnega prava, ki deluje kot organ oblasti, in davčnim zavezancem, ki pridobi blago za zasebno uporabo, pravilna. V nasprotju z davčnim zavezancem, ki opravi oproščeno dobavo, sta obe taki stranki v celoti zunaj obsega davka na dodano vrednost. Oseba, ki kupuje za zasebno uporabo, ne opravlja nobene gospodarske dejavnosti v smislu člena 4(1) Direktive. Podobno člen 4(5) Direktive jasno navaja, da se osebe javnega prava običajno ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali s transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti. Ker niso davčni zavezanci, njihove transakcije ne morejo nikoli povzročiti nastanka pravice do odbitka. Nasprotno, davčni zavezanec, ki izvrši oproščeno transakcijo, spada v obseg davka na dodano vrednost. Pravica do odbitka ne nastane samo zato, samo toliko časa in samo kolikor so dobave oproščene.

32. Nasprotno WZV trdi, da bi bilo organ oblasti bolje primerjati z davčnim zavezancem, ki opravlja oproščeno storitev, kot z

7 — Točka 12 sodbe.

35. Vendar kot Komisija pravilno poudarja, izključitev iz pravil o davku na dodano vrednost, kot je ta iz člena 4(5), se po naravi in posledicah razlikuje od oprostitev v naslovu X Direktive.⁸ Če to ne bi bilo tako, resnično ne bi bilo razloga za zadnji pododstavek člena 4(5), ki dovoljuje državam članicam, da v obseg te izključitve vnesejo nekatere oproščene dejavnosti.

36. WZV trdi, da bi prišlo do izkrivljanja konkurence, če osebe javnega prava ne bi mogle odbiti davka na dodano vrednost v okoliščinah, navedenih v prvem vprašanju. Take osebe ne bi bile upravičeno v neugodnem položaju v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki bi lahko odbili davek na dodano vrednost, ki se plača za prvotno pridobitev investicijskega blaga. WZV se v zvezi s tem sklicuje na drugi pododstavek člena 4(5), ki določa, da je treba osebe javnega prava, tudi če delujejo kot organi oblasti, šteti za davčne zavezance, če bi lahko prišlo do znatnega izkrivljanja konkurence.

37. Ta argument me ne prepriča, čeprav ga lahko razumem.

38. Že samo to, da obstajajo izjeme v sistemu davka na dodano vrednost, pomeni,

da bodo te do neke mere posegale v uporabo načel nevtralnosti in enake obravnave. Ne glede na to, kakšni so bili razlogi za odločitev, da se organe oblasti obravnava kot končne uporabnike, je to sestavni del Direktive. V tem primeru ter v drugih podobnih primerih bo obravnava davčnih zavezancev in oseb, izključenih iz sistema davka na dodano vrednost, neizogibno različna.

39. Ob pridobitvi je organ oblasti, ki deluje kot tak, predmet davčne obremenitve, ki se po naravi razlikuje od obremenitve, ki velja za davčnega zavezanca. Organ oblasti pridobiva dobave za ceno, ki vključuje davek na dodano vrednost, vendar v nasprotju z davčnim zavezancem ne more odbiti vstopnega davka. Njegov davek na dodano vrednost je tako določen ob pridobitvi in se ne spremeni s katero koli poznejšo transakcijo.

40. Vendar pa se te razlike v obravnavanju po mojem mnenju ne bi smelo šteti, kot da povzročata znatno izkrivljanje konkurence po drugem pododstavku člena 4(5) Direktive. Če bi bilo tako, potem bi bila skoraj vsaka transakcija, ki jo izvrši oseba javnega prava, zajeta s to določbo.

41. Namen prvega pododstavka člena 4(5) je izključiti dejavnosti oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, iz obsega davka

⁸ — Glej na primer sodbo z dne 25. junija 1997 v zadevi Komisija proti Italiji (C-45/95, Recueil, str. I-3605, točka 20, ter točka 42 in naslednje sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Ruiz-Jarabojas).

na dodano vrednost, načeloma z vsemi posledicami, ki jih to prinaša. Namen drugega pododstavka je izogibati se vsakršnemu znatnemu izkrivljanju konkurence, ki mora nujno biti le izjemno v primerjavi z običajnimi posledicami izključitve, če naj drugi pododstavek ne bi popolnoma izpodrinil prvega. Razlika v obravnavanju v tej zadevi je običajna posledica izključitve in zato ne more spadati v drugi pododstavek.

42. Zato je treba organ, kot je WZV, obravnavati kot osebo, ki ni davčni zavezanec glede pridobivanja dobav v okviru njenih dejavnosti organa oblasti. Tako ne more biti

deležna nobene pravice do odbitka in problem pravice do popravka odbitkov, ki se pojavi v prvem vprašanju nacionalnega sodišča, se ne more pojaviti.

43. Poleg tega, ker je status osebe javnega prava v okviru davka na dodano vrednost določen ob pridobitvi, poznejša uporaba pridobljenih dobav ne more spremeniti tega statusa. Ker je predložitveno sodišče ugotovilo, da je WZV zgradila čistilno napravo kot organ oblasti, drugega vprašanja torej ni treba preučevati.

Predlog

44. Zaradi zgoraj navedenih razlogov menim, da je treba na vprašanja, predložena Sodišču, odgovoriti:

Oseba javnega prava, ki pridobi investicijsko blago in ga pozneje dobavi za plačilo tretji stranki, pri čemer deluje kot davčni zavezanec, ima pravico do popravka davka na dodano vrednost, plačanega za to dobavo v skladu s členom 20 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, vendar le, če je ob prvotni pridobitvi tega blaga delovala kot davčni zavezanec.