



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
JANA MAZÁKA,
predstavljeni 11. septembra 2012¹

Zadeva C-299/11

**Staatssecretaris van Financiën
proti
Gemeente Vlaardingen**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„DDV — Obdavčljive transakcije — Uporaba blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede „v okviru takšne dejavnosti““

1. „Dober davek ne obstaja.“ Ta kratki citat se pripisuje Winstonu Churchill. V obravnavanem primeru se postavlja vprašanje, ali je bilo s stališča davčnega zavezanca v okviru „domnevne dobave“ obdavčevanje zemljišč s strani nizozemskih oblasti „dober davek“ ali vsaj „zakonit davek“ v smislu Šeste direktive.²

2. Na nizozemskem je očitno precej negotovosti glede razlage in uporabe nizozemskih pravil, s katerimi so preneseni (deli) določb, ki se nanašajo na dobave, ki jih je mogoče šteti za odplačne dobave. Rezultat odgovora na obravnavano vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče), lahko pomeni, da so podjetja v preteklosti plačevala preveč DDV, ker je bila vrednost njihovih zemljišč upoštevana v davčno osnovo za domnevno dobavo.³ Hoge Raad se je zato odločilo, da prosi za pojasnila glede razlage upoštevnih določb Šeste direktive, torej člena 5(7)(a). Predlog je bil vложен v postopku med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) in Gemeente Vlaardingen (občina Vlaardingen, v nadaljevanju: občina).

3. Natančneje, postavlja se vprašanje, ali davčni organi na podlagi Šeste direktive lahko nekatere transakcije obravnavajo kot odplačno dobavo (domnevno dobavo), tako da štejejo, da je gradnja nepremičnine, ki zajema gradbena dela na zemljišču davčnega zavezanca (občine), ki jih opravi tretja oseba, „dobava blaga“, in pri izračunu DDV upoštevajo vrednost zemljišča, tudi če ga je davčni zavezanec prej uporabljal za namene dejavnosti, ki je oproščena DDV (oddaja igrišč športnim društvom), pri čemer davčni zavezanec v zvezi s temi zemljišči ni mogel odbiti DDV.⁴

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 (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena.

3 — Glej PricewaterhouseCoopers, „Should own land be included in the taxable amount?“ 20. oktober 2011.

4 — Za več podrobnosti glej dejansko stanje primera in celotno besedilo vprašanja, obravnavanega v točki 11 in naslednje spodaj.

I – Pravni okvir

Pravo Evropske unije

4. Člen 5(7)(a) Šeste direktive določa:

„Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

- (a) uporabo blaga s strani davčnega 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 davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten.“

5. Člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive glede davčne osnove določa:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova

- (b) pri dobavah iz člena 5(6) in (7) je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave.“

6. Šesta direktiva je bila 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112/ES.⁵ Člen 18 Direktive 2006/112 v bistvu ustreza členu 5(7) Šeste direktive.

Nacionalno pravo

7. Člen 3(1)(h) Wet op de omzetbelasting 1968 (zakon o prometnem davku 1968) (v nadaljevanju: Wet OB) je ob začetku veljavnosti Wet OB 1. januarja 1969 določal:

„1. Za dobavo blaga se šteje:

- (h) razpolaganje z blagom, proizvedenim v okviru lastne dejavnosti, za namene dejavnosti, če davek od tega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil odbiten oziroma ne bi bil v celoti odbiten; blago, proizvedeno po naročilu in iz naročnikovega materiala, se šteje za blago, proizvedeno v okviru lastne dejavnosti.“

8. Člen 3(1)(h) Wet OB je bil kasneje dopolnjen in zdaj določa⁶:

„1. Za dobavo blaga se šteje:

- (h) razpolaganje z blagom, proizvedenim v okviru lastne dejavnosti, za namene dejavnosti, če davek od tega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil odbiten oziroma ne bi bil v celoti odbiten; 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 nezazidana zemljišča, ki niso stavbna zemljišča v smislu člena 11(4).*“

9. V Nizozemski se to imenuje „vključitveni davek“.

5 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Direktiva 2006/112 je 1. januarja 2007 nadomestila pravo Evropske unije na področju DDV, vključno s Šesto direktivo.

6 — Spremembe so v ležečem tisku.

10. Člen 8(3) Wet OB določa:

„Pri dobavah blaga v smislu členov 3(1)(g) in (h) ter 3a(1) se za plačilo šteje znesek (brez davka na promet), ki bi ga bilo treba plačati za blago, če bi bilo to ob dobavi pridobljeno ali proizvedeno v stanju, v kakršnem je zdaj.“

II – Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

11. Občina je gospodarski subjekt v smislu Wet OB in je lastnica več športnih kompleksov, vključno z več igrišči. Ta travnata igrišča je več let oddajala športnim društvom in je bila pri tem oproščena DDV.

12. Občina je leta 2003 izvajalcem naročila, naj travnata igrišča spremenijo v igrišča za korfbal, nogometna igrišča z umetno travnato površino in rokometna igrišča z asfaltno površino (v nadaljevanju: igrišča).

13. Občina je po tem, ko so bila leta 2004 dela končana, igrišča oddajala z oprostitvijo DDV istim športnim društvom kot prej.

14. Izvajalci so za vsa opravljena dela občini zaračunali 1.547.440 EUR, od tega je bil znesek 293.993 EUR DDV. Občina zadnjenavedenega zneska ni takoj odbila v napovedi prometnega davka.

15. Inšpektor je to, da je občina igrišča oddala – kar je storitev, ki je v skladu s členom 11(1)(b) Wet OB oproščena davka – štel za razpolaganje z blagom, proizvedenim po naročilu in iz „naročnikovega materiala“, zlasti zemljišč, za namene dejavnosti v smislu člena 3(1)(h) Wet OB. Inšpektor je ugotovil, da je zato treba šteti, da je občina dobavila igrišča, zaradi česar je treba plačati znesek DDV, od katerega se odšteje znesek DDV, ki so ga izvajalci prenesli na občino. Inšpektor je nato občini izdal odločbo o naknadni odmeri davka za obdobje od 1. januarja 2004 do 31. decembra 2004. Občina je vložila ugovor zoper to odločbo, vendar je inšpektor ni spremenil.

16. Tožbo, s katero je občina izpodbijala odločbo, je Rechtbank te's-Gravenhage (okrožno sodišče v Haagu) zavrnilo kot neutemeljeno. Občina je nato zoper sodbo Rechtbank vložila pritožbo pri Gerechtshof te's-Gravenhage (višje sodišče v Haagu).

17. Inšpektor je pred Gerechtshof trdil, da je bil v zadevni odločbi o naknadni odmeri določen previsok davek. Zato je bilo za namene pritožbe mogoče izhajati iz odločbe o odmeri DDV v višini 116.099 EUR, ki se izračuna tako:

stroški gradnje igrišča	EUR 1 547 440
vrednost zemljišča	EUR 610 940 +
davčna osnova	EUR 2 158 380
19 % DDV od 2.158.380 EUR	EUR 410 092
odbitek za gradnjo igrišča	EUR 293 993 –
dolgovani DDV	EUR 116 099

18. Gerechtshof je 26. junija 2009 sodbo Rechtbank razveljavilo in ugodilo tožbi zoper odločbo, ki jo je izdal inšpektor, ter to odločbo in odločbo o naknadni odmeri davka razglasilo za nični. Natančneje, Gerechtshof je razsodilo, da je člen 3(1)(h) Wet OB v nasprotju s členom 5(7)(a) Šeste direktive, ker se za namene DDV za dobavo šteje tudi razpolaganje z blagom, ki ga za gospodarski subjekt iz njegovega materiala, vključno z zemljišči, po njegovem naročilu proizvedejo tretje osebe. Staatssecretaris van Financiën je zoper to sodbo pri Hoge Raad der Nederlanden vložilo kasacijsko pritožbo.

19. Hoge Raad der Nederlanden je na podlagi tega prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 5(7)(a) Šeste direktive v povezavi s členoma 5(5) in 11(A)(1)(b) te direktive razlagati tako, da lahko država članica za uporabo blaga (nepremičnine) s strani davčnega zavezanca za namene, ki so oproščeni davka, obračuna davek na dodano vrednost, če

- je ta nepremičnina (zgrajen) objekt, ki ga je tretja oseba za plačilo in po naročilu davčnega zavezanca postavila na njegovem zemljišču, in
- je davčni zavezanec to zemljišče prej uporabljal za (iste) namene svoje dejavnosti, ki je oproščena davka na dodano vrednost, in zato ni mogel odbiti DDV,

zaradi česar se (vrednost) tega zemljišča upošteva pri izračunu DDV?“

III – Presoja

Bistvene trditve strank

20. Občina meni, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti nikalno. Trdi, da je treba, če davčni zavezanec, kot je izvajalec v obravnavanem primeru, izdelava blago iz materiala, ki mu ga je preskrbela stranka (občina), šteti, da je bilo blago izdelano „v okviru [...] dejavnosti [davčnega zavezanca]“, in ne v okviru dejavnosti stranke. Ker je izdelava tega blaga predmet DDV v skladu s členom 5(5) Šeste Direktive, ki je prenesena s členom 3(1)(c) Wet OB, naj istega blaga ne bi bilo mogoče hkrati obravnavati⁷ kot izdelanega v okviru dejavnosti stranke.

21. Občina trdi tudi, da je namen člena 5(7)(a) Šeste direktive zagotoviti enako davčno obravnavo med davčnimi zavezanci, ki kupujejo blago od drugega davčnega zavezanca („pridobljeno blago“), in davčnimi zavezanci, ki izdelujejo blago v okviru svoje dejavnosti („proizvedeno blago“). Da bi se zagotovilo enako obravnavanje, naj bi zadoščalo, da se odbiti DDV ponovno uvede. Vendar naj ne bi bilo potrebno, da je davčno breme razporejeno enako med pridobljenim in proizvedenim blagom. Občina se v podporo svojemu stališču sklicuje tudi na zakonodajne dokumente, ki so vodili do sprejetja Druge direktive Sveta 67/228/EGS⁸ in Šeste direktive.

22. Način odmere DDV, kot je bil uporabljen v zadevi iz postopka v glavni stvari – v kateri je bil odmerjen na podlagi vrednosti zemljišča davčnega zavezanca, na katerem so bila igrišča, in v kateri je davčni zavezanec ta igrišča uporabljal za namene dejavnosti, ki je oproščena DDV – naj bi bistveno povečal davčno breme tega davčnega zavezanca in naj bi kršil načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del sistema DDV.

⁷ — Na podlagi člena 5(7)(a) Šeste direktive, prenesene s členom 3(1)(h) Wet OB.

⁸ — Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL L 71, str. 1303).

23. Nizozemska vlada trdi, da je zakonodajalec EU z uporabo pojmov, kot so „proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi“ iz člena 5(7)(a) Šeste direktive, izbral široko opredelitev. Poleg tega izraz „v okviru takšne dejavnosti“ kaže na to, da je mogoče izenačiti (i) „dobavo blaga“ in (ii) „proizvodnjo blaga“ s strani tretje osebe iz lastnega materiala, ki se ji ga da na voljo, takoj ko postane jasno, da je to blago naročil davčni zavezanec v okviru svoje dejavnosti.

24. Nizozemska vlada trdi, da je člen 5(7)(a) Šeste direktive nadomestil člen 5(3)(b) Druge direktive, ki je določal, da „se za odplačno dobavo šteje [...] uporaba blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede ali izkoplje bodisi sam bodisi to zanj opravi tretja oseba.“ Formulacija „ki ga proizvede ali izkoplje bodisi sam bodisi to zanj opravi tretja oseba“ je bila v Šesti direktivi nadomeščena s širšo formulacijo. Zato ni dvoma, da Šesta direktiva omogoča, da se nekatere transakcije, tako kot v obravnavanem primeru, štejejo za odplačne dobave.

25. Poleg tega je, ne glede na to, da člen 5(7)(a) Šeste direktive drugače kot člen 5(3)(b) Druge direktive ne vsebuje formulacije „bodisi sam bodisi to zanj opravi tretja oseba“, jasno, da člen 5(7)(a) zajema vse primere, v katerih davčni zavezanec pridobi blago, vključno s tistimi, v katerih je delo za davčnega zavezanca opravljeno na njegovih igriščih. Vendar naj ta določba ne bi zajemala primerov, v katerih tretja oseba za davčnega zavezanca izdelava blago iz materiala, ki je že v njeni lasti.

26. Nizozemska vlada dalje trdi, da je v primeru, kot je obravnavani, to, da se zadevna transakcija šteje za odplačno dobavo, v skladu z načelom nevtralnosti DDV, saj če tretja oseba proizvede blago za davčnega zavezanca iz njegovega materiala, to „enačenje“ zagotavlja, da bo vrednost tega blaga⁹ upoštevana pri izračunu DDV. Z vidika načela davčne nevtralnosti je to nujno za zagotovitev, da je davčno breme enako, kadar blago proizvede davčni zavezanec iz svojega materiala in kadar blago proizvede tretja oseba iz svojega materiala in ga nato proda davčnemu zavezancu.

27. Nizozemska vlada nazadnje trdi, da je obravnava zadevne transakcije kot odplačne dobave pravilna tudi, če je bila zemlja – ki jo da davčni zavezanec dal na voljo tretji osebi, zato da ta na njej opravi dela za davčnega zavezanca – prej uporabljena za take dejavnosti davčnega zavezanca, ki so oproščene DDV.

28. Nizozemska vlada zato meni, da je treba na vprašanje odgovoriti, da je treba člen 5(7)(a) Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam omogoča, da gradnjo in dobavo nepremičnine, ki jo opravi tretja oseba za davčnega zavezanca na njegovem zemljišču, na kateri so bila opravljena gradbena dela, štejejo za primerljivo z dobavo blaga, in da jo zato lahko upoštevajo pri izračunu DDV. V zvezi s tem okliščina, da je davčni zavezanec prej uporabljal zemljišče za dejavnost, ki je oproščena DDV, in da za zemljišče ni koristil odbitka DDV, ne spremeni ničesar.

⁹ — V obravnavanem primeru: vrednost zemljišča/športnih igrišč.

29. Komisija v bistvu trdi, da mora Sodišče na postavljeno vprašanje odgovoriti tako, da člen 5(7)(a) Šeste direktive državam članicam ne omogoča, da uporabo blaga, ki ga za davčnega zavezanca in iz njegovega materiala proizvede tretja oseba, s strani davčnega zavezanca za namene dejavnosti, ki je oproščena DDV, šteje za odplačno dobavo, če so bili materiali prej že uporabljeni za namene te dejavnosti davčnega zavezanca, ki je oproščena DDV.¹⁰

Presoja

30. Hoge Raad sprašuje, ali je treba člen 5(7)(a) Šeste direktive v povezavi z njenima členoma 5(5) in 11(A)(1)(b) razlagati tako, da lahko nizozemski davčni organi obračunajo DDV davčnemu zavezancu (občini), ki je uporabljal nepremičnine (športna igrišča) za dejavnost, ki je oproščena DDV, torej za oddajo teh igrišč športnim društvom, če so na teh športnih igriščih, ki so v lasti občine, tretje osebe odplačno dokončale dela, čeprav je občina to zemljišče prej uporabljala za enake namene, ki so oproščeni DDV, in v zvezi s tem zemljiščem ni koristila odbitka DDV, zaradi česar se vrednost tega zemljišča upošteva pri izračunu DDV.

31. Preden pojasnim svoje stališče, želim najprej opozoriti, da so v skladu z logiko sistema, ki ga je vzpostavila Šesta direktiva, vstopni davki, ki so bili naloženi na blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene obdavčljivih transakcij, odbitni. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov.¹¹ Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe transakcij, ki so oproščene DDV, ali ki ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.¹²

32. V takih okoliščinah je jasno, da davčni zavezanec ne more odbiti DDV, ki ga je plačal pri nabavi blaga, ki ga uporablja.

33. Nekateri davčni zavezanci pa ne kupujejo blaga, ki ga uporabljajo v svoji dejavnosti, od drugih davčnih zavezancev (način 1), ampak to blago raje proizvedejo sami (način 2) ali pa se odločijo, da ga za njih proizvede tretja oseba na njihovem zemljišču (način 3, ki je upošteven v obravnavanem primeru).

34. Blago, ki je pridobljeno na način 3, je v nekaterih primerih uporabljeno za namene dejavnosti, ki je oproščena DDV. Natanko tako je bilo v obravnavanem primeru.

10 — Med nacionalnimi sodnimi odločbami, ki se nanašajo na člen 5(7)(a), je najbolj podobna zadeva, ki mi jo je uspelo najti, zadeva *Robert Gordon's College proti Customs and Excise Commissioners* (1996) 1 W.L.R. 201 (HL), ki jo je izdalo House of Lords (DDV – Dobava blaga ali storitev – Davčni zavezanec, ki opravlja storitve izobraževanja, oproščene DDV – Urejanje zemljišča, ki se uporablja za šolska igrišča – Pogodbeniki, zadolženi za urejanje – Davčni zavezanec, ki odobri najem odvisni družbi, ki jo ima v celoti v lasti – Dodelitev neekskluzivne licence za igrišča davčnemu zavezancu – Dobava samemu sebi, ki jo opravi davčni zavezanec – Stroški urejanja, ki se odbijejo kot vstopni davek – Člena 5(7)(a) in 6(3) Šeste direktive). V zvezi s tem glej tudi McKay, H., „Back to College“, *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, dostopen prek Westlaw UK: Lord Hoffmann meni, da je samostojno zagotovitev blaga in storitev na podlagi členov 5(7)(a) in 6(3) mogoče šteti za obdavčljivo transakcijo, pri kateri DDV od takšnega blaga ali storitev, če bi bile prejete od tretje osebe, ne bi bil v celoti odbiten. Pogoji, navedeni v ležečem tisku, je mogoče uporabiti le, če blago ali storitve ne bi bile prejete od tretje osebe, ampak bi ga zagotovil davčni zavezanec sam (tako kot zgradbe na njegovem zemljišču). Če so blago ali storitve prejete od tretje osebe, je treba na vprašanje, ali je vstopni davek, ki ga je treba plačati za to zagotovitev, odbiten, odgovoriti na običajen način, torej na podlagi ugotovitve, ali jo je mogoče šteti za dobavo, ki je obdavčljiva. Kakršna koli hipotetična določitev tega, kakšen bi bil položaj, če bi bili blago in storitve prejete od tretje osebe, ni potrebna. Namen členov 5(7)(a) in 6(3) je omogočiti zakonodajalcu države članice, da prepreči izkrivljanje trga, do katerega bi prišlo, če bi davčni zavezanec lahko imel davčno prednost s tem, da bi blago ali storitve pridobil na določen način, torej da bi ga zagotovil sam sebi, namesto da bi ga prejel od tretje stranke. V zadevi *Robert Gordon's College* je bila uporaba novih športnih površin s strani gimnazije v skladu s storitvami (licenco), ki jo je dodelila tretja oseba (Countesswells). Lord Hoffmann zato meni, da ni šlo za samodobavo v smislu Šeste direktive. Zato se pogoj, naveden v ležečem tisku, ni uporabil.

11 — Na kratko, izstopni davek se plača na blago in storitve, ki jih zagotovi oseba, ki opravi dejavnost, vstopni davek pa se plača na blago in storitve, ki se jih zagotovi tej osebi za namene te dejavnosti.

12 — Glej sodbi z dne 30. marca 2006 v zadevi *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi *Wollny* (C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 20). Glej tudi sodbo z dne 8. februarja 2007 v zadevi *Investrand* (C-435/05, ZOdl., str. I-1315).

35. Ob obravnavi upoštevne nacionalne prave je iz pravne zgodovine člena 3(1)(h) Wet OB mogoče ugotoviti, da je nizozemski zakonodajalec to določbo uvedel leta 1969, da bi v Wet OB prenesel določbe člena 5(3)(b) Druge direktive.

36. Člen 5(3)(b) je določal, da „se za odplačno dobavo šteje [...] uporaba blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede ali izkoplje bodisi sam bodisi to zanj opravi tretja oseba.“

37. Člen 5(3)(b) Druge direktive je bil prenesen v Šesto direktivo. Vendar je treba poudariti, da besedili obeh določb nista povsem enaki.

38. Člen 5(7)(a) Šeste direktive¹³ določa, da „[z]a dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo: (a) uporabo blaga s strani davčnega 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 davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten.“ Člen 5(7)(a) z drugimi besedami zajema le transakcije, opravljene „za namene [...] dejavnosti [davčnega zavezanca]“, del člena 5(3)(b) Druge direktive, ki je določal, da izdelavo ali izkop „zanj opravi tretja oseba“, pa je bil izpuščen. Dodati je treba, da je člen 5(7)(a) uporabljen tudi za blago, ki je bilo „konstruirano, predelano, nabavljeno ali uvoženo“ za namene dejavnosti davčnega zavezanca.

39. Zadošča navesti, da kljub tej majhni razliki v besedilu ne razumem, zakaj in kako naj bi imel člen 5(7)(a) Šeste direktive drugačen namen ali učinek kot člen 5(3)(b) Druge direktive. V Šesti direktivi namreč ni ničesar, kar bi kazalo na to.

40. Iz dokumentov, predloženih sodišču, je razvidno, da je davčni inšpektor v obravnavanem primeru osnovno dejavnost, ki jo ima občina v zvezi s temi igrišči, torej oddajo teh igrišč, štel za dobavo blaga v smislu člena 3(1)(h) Wet OB, ker obsega uporabo igrišč, ki jih je izdelala tretja oseba po naročilu občine in iz naravnih travnatih igrišč občine, za poslovne namene. V pojmu „proizvedeno blago“ iz člena 3(1)(h) Wet OB so zajeti tudi objekti, ki so na zemljišču ali so spojeni z njim.

41. Za uporabo člena 3(1)(h) Wet OB je potrebno tudi, da se proizvedeni nepremični objekt skupaj z zemljiščem obravnava kot enotna nepremična. Na podlagi teh ugotovitev je davčni inšpektor vrednost zemljišča vštel v davčno osnovo za igrišča, tako da je bil davčni dolžnik davek na dodano vrednost obračunan tudi od vrednosti starih naravnih travnatih igrišč v lasti občine.

42. Zato se postavlja vprašanje, ali je člen 3(1)(h) Wet OB, ki se uporablja v obravnavanem primeru, združljiv s pristojnostmi, ki jih imajo države članice na podlagi člena 5(7)(a) Šeste direktive.

43. Zato se, kot pojasnjuje predložitveno sodišče, postavljajo nekatera vprašanja v zvezi s pomenom natančnega obsega člena 5(7)(a) Šeste direktive v okoliščinah obravnavanega primera.

44. Na prvi pogled je videti, da je bilo vprašanje glede obravnave nekaterih transakcij kot odplačnih dobav v skladu s členom 5(7)(a) Šeste direktive naslovljeno na Sodišče le enkrat, in sicer v združenih zadevah Gemeente Leusden and Holin Groep.¹⁴ Vendar se je Sodišče v tej sodbi očitno osredotočilo na druga pravila iz Šeste direktive. Sodišče je glede določbe, ki je pomembna za obravnavani primer, ugotovilo zgolj, da je „ekonomski učinek“ členov 5(7)(a) in 20(2) Šeste direktive ta, da mora davčni zavezanec plačati zneske, ki ustrezajo odbitkom, do katerih ni upravičen (odstavek 90).

¹³ — Zdaj člen 18(a) Direktive 2006/112.

¹⁴ — Sodba z dne 29. aprila 2004 (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337). Glej tudi sodbo z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, ZOdl., str. I-4049, točka 56 in navedena sodna praksa (glede člena 5(6) Šeste direktive)) in zgoraj v opombi 12 navedeno sodbo Uudenkaupungin kaupunki (točka 30 (glede člena 20 ter členov 5 in 6 Šeste direktive)).

45. Glede namena člena 5(7)(a) Šeste direktive, ki se nanaša na dobavo „blaga“, menim, da je njegov namen in namen podobne določbe, ki se nanaša na samoopravljanje storitev, in sicer člena 6(3)¹⁵, preprečevanje izkrivljanja konkurence.¹⁶ Davčni zavezanec, ki opravlja dejavnosti, ki so oproščene DDV, lahko kupi blago, ki ga uporablja za te dejavnosti, od tretjih oseb in pri tem nakupu plača DDV, ki ni odbiten, ali pa to blago proizvede sam, pri čemer mora v skladu s členom 5(7)(a) Šeste direktive plačati DDV na vrednost tega blaga, ki prav tako ni odbiten. Kot pravilno navajata nizozemska vlada in Komisija, bi imel davčni zavezanec, ki opravlja dejavnost, ki je oproščena DDV, in ki zato ne more odbiti davka, ki ga je plačal za blago, ki ga je pridobil za namene te aktivnosti, če bi to blago proizvedel v okviru svoje dejavnosti, ekonomsko prednost pred gospodarskim subjektom, ki opravlja enako neobdavčljivo dejavnost in ki ne more ali pa noče sam proizvajati blaga, ki je potrebno za namene te dejavnosti. Namen te določbe je torej, da je tudi davčni zavezanec, ki blago proizvaja v okviru svoje dejavnosti, zavezanec za DDV.

46. Točka 7 Priloge A k Drugi direktivi pojasnjuje, da je namen člena 5(3)(b) te direktive in torej tudi člena 5(7)(a) Šeste direktive zagotoviti enakost obdavčitve blaga, ki je kupljeno za potrebe dejavnosti, za katero ni mogoče opraviti takojšnjega odbitka v celoti in blaga, ki ga proizvede ali izkoplje davčni zavezanec, ali pa to zanj stori tretja oseba, ki je uporabljano za enake namene, kakršno je blago v postopku v glavni stvari.

47. Iz navedenega namreč očitno izhaja, da je uporabljeno načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del sistema DDV¹⁷ in njegovo temeljno načelo.¹⁸ Osnovni namen tega načela je zagotavljanje enakega obravnavanja davčnih zavezancev.¹⁹

48. Nato želim poudariti, da se v obravnavanem primeru postavlja vprašanje, ali je zadevna športna igrišča po tem, ko so bila pokrita z umetno travo ali asfaltom, mogoče šteti za blago, ki je „proizvedeno“ na novo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, kot očitno menita nizozemska vlada in predložitveno sodišče, ali pa jih je treba šteti za isto blago, ki je bilo zgolj prenovljeno ali predelano.

49. Menim, da ni očitno, da so športna igrišča „proizvedena“ na novo. V bistvu sploh nisem prepričan, da so.

50. V zvezi s tem je bilo v sklepu, izdanem v zadevi V.O.F. Dressuurstal Jespers²⁰, opozorjeno na to, da je Sodišče v zadevi Van Dijk's Boekhuis²¹ po tem, ko je poudarilo, da „pojem izdelava izdelka ob njegovi običajni uporabi pomeni izdelavo izdelka, ki prej ni obstajal“, razsodilo, da gre za proizvodnjo blaga iz naročnikovega materiala, zgolj če izvajalec proizvede nov izdelek iz materiala, ki mu ga je zagotovila stranka.

15 — Po tej določbi Šeste direktive „[z]a preprečitev izkrivljanja konkurence in s pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko države članice obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev davčnega zavezanca za namene njegovega podjetja, če [DDV] od takšne storitve, če bi jo opravil drug davčni zavezanec, ne bi bil v celoti odbiten.“

16 — Glede preprečevanja izkrivljanja konkurence glej med drugim sodbo z dne 16. septembra 2008 v zadevi Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, ZOdl., str. I-7203).

17 — Glej med drugim sodbi z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 27) in z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 19).

18 — Glej sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 67 in navedena sodna praksa).

19 — Glej med drugim sodbe z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 41); z dne 10. junija 2010 v zadevi CopyGene A/S (C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točka 64) in z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah Rank Group (C-259/10 in C-260/10, ZOdl., str. I-10947, točka 61). Glej tudi sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 55).

20 — Sodba z dne 1. junija 2006 (C-233/05, ZOdl., str. I-72, točka 27).

21 — Sodba z dne 13. decembra 1985 (139/84, Recueil, str. 1405, točki 20 in 21).

51. Dodajam, da je Sodišče v zadevi Van Dijk's Boekhuis²² pojasnilo tudi, da gre za izdelavo novega izdelka, če izvajalec proizvede izdelek, „katerega uporabnost je glede na splošno sprejeto mnenje drugačna od uporabnosti zagotovljenega materiala. Nacionalno sodišče mora glede na to, kako je mogoče izdelek uporabljati, ugotoviti, ali je bil proizveden nov izdelek.“

52. Na prvi pogled se zdi, da v obravnavanem primeru ni šlo za izdelavo novega izdelka, ker je težko razumeti, kako lahko športna igrišča, s tem da se jih prekrije z umetno travo in asfaltom, postanejo stvar, ki prej ni obstajala.

53. Dodati je namreč treba, da je Sodišče v zadevi Van Dijk's Boekhuis²³ pojasnilo, da še tako obsežna popravila, ki so bila predmet te zadeve, s katerimi se zgolj popravi izdelek, zaupan izvajalcu, tako da ima uporabnost, ki jo je imel pred okvaro, pri čemer ni izdelan nov izdelek, ne pomenijo izdelave blaga iz materiala stranke.

54. Ne glede na to, da je delo, opravljeno na zadevnih športnih igriščih, obsežnejše od preprostega popravila ali prenove, menim, da gre še vedno za športna igrišča, ki se oddajajo istim športnim društvom in ki torej ohranjajo enako uporabnost v smislu navedene sodne prakse.²⁴

55. Kakor koli, ni naloga Sodišča, ampak predložitvenega sodišča, da zadevni problem natančno preuči, med drugim, glede na uporabo novih igrišč in razsodi glede na ugotovljeno dejansko stanje. Zato morajo ti sklepni predlogi temeljiti na dejanskem stanju, ki ga je ugotovilo predložitveno sodišče in je bilo navedeno v predložitveni odločbi, in se omejiti nanj.

56. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je Hoge Raad ugotovilo, da gre za novoproducirano blago.

57. Menim, da je predložitveno sodišče to ugotovilo na podlagi obsega dela, ki je bilo opravljeno na športnih igriščih. V zvezi s tem je treba omeniti, da so stroški, povezani s položitvijo umetne travnate in asfaltne površine, skoraj dvainpolkrat večji od vrednosti zemljišča.

58. Komisija v zvezi s tem pravilno poudarja, da bi morale predložitveno sodišče morda ponovno obravnavati to vprašanje, ker se nikakor ne bi bilo mogoče sklicevati na člen 5(7)(a) Šeste direktive, če bi na koncu ugotovilo, da zadevna športna igrišča iz postopka v glavni stvari niso novo blago.

59. Zato so ugotovitve v nadaljevanju upoštevne, le če predložitveno sodišče potrdi, da je treba nova športna igrišča šteti za novoproducirano blago v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive.

60. Naslednje vprašanje, ki ga je pravilno predlagala Komisija, je, ali se člen 5(7)(a) Šeste direktive uporablja tudi za blago iz drugega dela člena 3(1)(h) Wet OB, torej za „blago, proizvedeno po naročilu in iz naročnikovega materiala, *vkjučno z zemljišči* [...]“²⁵.

61. Načeloma menim da je odgovor pritrdilen. Izraz „v okviru takšne dejavnosti“ v členu 5(7)(a) Šeste direktive ne zajema zgolj blaga, ki ga podjetje proizvede samo. Ta izraz nedvomno zajema tudi blago, ki ga izdelata tretja oseba iz materiala, ki ga priskrbi davčni zavezanec.

62. Vendar, da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju, je treba v okviru izračuna dolgovanega zneska upoštevati, da bo davčni zavezanec DDV plačal že na podlagi računa, ki ga izda tretja oseba za izdelavo blaga. Kot je videti, so nizozemski davčni organi to storili v zadevi iz postopka v glavni stvari. Upoštevali so, da je bil račun, ki je vključeval DDV, že plačan.

22 — Navedena v opombi 21 (točka 22).

23 — Navedena v opombi 21 (točka 23).

24 — Glej opombi 20 in 21.

25 — Moj poudarek.

63. Glede obravnavanja nekaterih transakcij kot odplačnih dobav v skladu s členom 5(6) in (7) Šeste direktive je treba poudariti, da se te transakcije tako obravnavajo v trenutku, ko davčni zavezanec zagotovljeno blago ali storitev uporabi v namene dejavnosti, ki je oproščena DDV.

64. Drugače kot nizozemska vlada menim, da morajo davčni organi v primeru, kot je obravnavani, v okviru uporabe člena 5(7)(a) Šeste direktive upoštevati, da je davčni zavezanec (občina) material za namene svoje dejavnosti, ki je oproščena DDV, uporabil, preden je bil material predelan ali integriran v novo blago. Z drugimi besedami, vrednosti tega materiala (zemlje kot take) ni več mogoče upoštevati v osnovi za odmero DDV.

65. Komisija je na obravnavi navedla dober primer v zvezi s tem. Predpostavljajmo, da občina ni lastnica športnih igrišč, vendar bi to rada postala zato, da bi ta igrišča oddajala. V takih okoliščinah obstajata dve možnosti: (a) občina kupi športna igrišča, ki so pripravljena za uporabo, in torej plača DDV na nakupno ceno, ki vključuje vrednost zemljišča in del, ki so bila potrebna za gradnjo teh igrišč, ali (b) občina ima zemljišče, ki je primerno za uporabo. V primeru (b) predpostavljajmo, da je občina lastnica zemljišča v gozdu. To zemljišče torej lahko predela in uredi tako, da ga spremeni v športna igrišča. Ko so športna igrišča oddana, torej ko jih davčni zavezanec uporabi za namene dejavnosti, je treba ob uporabi člena 5(7)(a) Šeste direktive plačati DDV na celoto, vključno z vrednostjo zemljišča.

66. Menim, da je to v skladu z enako obravnavo obeh primerov, torej nakupa športnih igrišč, ki so pripravljena za uporabo, in gradnjo igrišč na lastni zemlji.

67. Vendar se v primeru iz postopka v glavni stvari zadevno zemljišče ne uporablja kot športno igrišče le trenutno, ampak se je v ta namen uporabljalo že v preteklosti. Iz dokumentov, ki jih ima Sodišče na voljo, je razvidno, da so se zadevna športna igrišča več let oddajala (istim) športnim društvom.

68. Iz tega je razvidno, da je občina ta igrišča že uporabljala za namene svoje dejavnosti. Pomembno je, da uporabe zemljišča s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti ni mogoče šteti za odplačno dobavo več kot enkrat.

69. Sicer bi nastalo tveganje dvojnega obdavčevanja in ogrožitve načela davčne nevtralnosti. Če bi občina posekala drevje v svojem gozdu in nato v prvi fazi obdelala zemljišče, ga pokrila s preprosto naravno travo in ga tako spremenila v športna igrišča ter bi se nato v drugi fazi čez nekaj let odločila, da ga pokrije z umetno travo, bi bili, kot je Komisija pravilno poudarila na obravnavi, v skladu z razlago nizozemske vlade obe navedeni transakciji predmet DDV. Glede na mnenje te vlade bi bilo treba DDV na vrednost tega zemljišča obračunati dvakrat.

70. Zato menim, da državam članicam ne sme biti omogočeno, da v okviru člena 5(7)(a) Šeste direktive upoštevajo vrednost materiala, če ga je davčni zavezanec že uporabil za namene svoje dejavnosti.

71. Nizozemska vlada je na obravnavi trdila, da sistem DDV nikakor ni idealen.²⁶ Vendar tako kot Komisija menim, da je treba, če so mogoče različne razlage, v dvomu izbrati razlago, ki omogoča izognitev dvojnemu obdavčevanju.

72. Nizozemska vlada je na obravnavi trdila tudi to, da pristop, ki ga zagovarjam v tem stališču, ni upošteven v zadevi iz postopka v glavni stvari, ker DDV na zadevna športna igrišča ni bil nikoli plačan.

26 — Nizozemska vlada dodaja, da sistem ni idealen predvsem zaradi izjem in da zato v nekaterih primerih privede od dvojnega obdavčevanja nekaterih elementov nakupne cene.

73. Občina je izpodbijala trditve nizozemske vlade, da DDV na zemljišče ni bil plačan. Trdila je, da je morala ne glede na to, da so bila športna igrišča zgrajena dolgo nazaj, v skladu s takratno ureditvijo plačati tudi vključitveni davek. Čeprav člen 3(1)(h) Wet OB v različici, ki je zdaj veljavna, določa izvzetje zemljišča, ki ni stavbno zemljišče, to izvzetje v času dejanskega stanja ni bilo mogoče. Občina je zato vztrajala, da je že plačala DDV na zemljišče, stroške njegove obdelave in spremembe v športna igrišča.

74. Menim, da zadošča ugotoviti, da to merilo ni upoštevno. Ključno vprašanje ni, ali je bil DDV na ta igrišča že plačan, ampak ali je davčni zavezanec igrišča (material) že uporabil za namene svoje dejavnosti.

75. Ker so bila zadevna športna igrišča pred njihovo prenovo „več let“ oddajana, so okoliščine v zadevi iz postopka v glavni stvari z ekonomskega stališča popolnoma drugačne od okoliščin, ki bi obstajale, če bi občina danes kupila nova igrišča od tretje osebe. Zato menim, da primera iz postopka v glavni stvari ni mogoče obravnavati kot odplačno dobavo. Kot je pravilno poudarila Komisija, je taka ugotovitev popolnoma v skladu s sistemom DDV.

76. Edina gospodarska dejavnost, ki je bila opravljena, je bila namreč položitev umetne travnate in asfaltne površine po naročilu občine. Za to storitev je bil naložen DDV, davek ki ga občina ni mogla odbiti, ker je njena dejavnost, oddajanje igrišč športnim društvom, oproščena DDV. Zagotovljeno ni bilo nobeno drugo blago ali storitev, ki bi bilo predmet DDV.

77. Pred koncem želim poudariti, prvič, da člen 5(5) Šeste direktive, na katerega se prav tako sklicuje vprašanje za predhodno odločanje, ne izpodbije zgornje ugotovitve. V skladu s to določbo „[d]ržave članice lahko predajo določenih gradbenih del štejejo za dobavo v smislu odstavka 1“.

78. Vendar menim, da je Komisija pravilno ugotovila, da člen 5(5) Šeste direktive ni povezan s vprašanji iz obravnavanega primera. Dodajam, da v nobenem primeru predložitveno sodišče ni pojasnilo, zakaj se je sklicevalo nanj.

79. Drugič, moje presoje ne izpodbije niti člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive, na katerega se prav tako sklicuje vprašanje za predhodno odločanje. Ta določba zgolj opredeljuje, kaj je „davčna osnova“ za namene Šeste direktive. Določa namreč, da je davčna osnova pri dobavah iz člena 5(6) in (7) nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena ob dobavi.

80. Zadošča poudariti, da se člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive uporablja, če obstaja okoliščina iz člena 5(7)(a).

81. Iz navedenih ugotovitev izhaja, da je treba člen 5(7)(a) Šeste direktive Sveta razlagati tako, da država članica za uporabo nepremičnine s strani davčnega zavezanca za namene, ki so oproščeni DDV, lahko obračuna DDV, če je ta nepremičnina (zgrajen) objekt, ki ga je tretja oseba za plačilo in po naročilu davčnega zavezanca postavila na njegovem zemljišču zaradi česar se od zemljišča davčnega zavezanca oziroma njegove vrednosti obračuna davek na dodano vrednost, razen če je zadevno zemljišče že bilo uporabljano za namen enake dejavnosti, ki je oproščena DDV.

IV – Predlog

82. Iz navedenih razlogov menim, da je treba na vprašanje, ki ga je predložilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovoriti tako:

Člen 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) je treba razlagati tako, da država članica za uporabo nepremičnine s strani davčnega zavezanca za namene, ki so oproščeni DDV, lahko obračuna DDV, če:

je ta nepremičnina zgrajen objekt, ki ga je tretja oseba za plačilo in po naročilu davčnega zavezanca postavila na njegovem zemljišču,

zaradi česar se od zemljišča davčnega zavezanca oziroma njegove vrednosti obračuna davek na dodano vrednost,

razen če je zadevno zemljišče že bilo uporabljano za namen enake dejavnosti, ki je oproščena DDV.