

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 2. junija 2005*

V zadevi C-378/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad (Nizozemska) z odločbo z dne 18. oktobra 2002, ki je prispela na Sodišče 21. oktobra 2002, v postopku

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalec), J. Malenovský in U. Löhmus, sodniki,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs,
sodna tajnica: M. Múgica Arzamendi, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. septembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Waterschap Zeeuws Vlaanderen H. de Kat, zastopnik, ob sodelovanju R. Brouwen, advocaat,

- za nizozemsko vlado S. Terstal, zastopnica,

- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa, H. van Vliet in D. W. V. Zijlstra, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. novembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka zoper vodnogospodarsko upravo Waterschap Zeeuws Vlaanderen (v nadaljevanju: WZV) pri Staatssecretaris van Financiën zaradi zahteve za popravek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je WZV plačala v okviru gradnje in dobave industrijske naprave.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 2(1) Šeste direktive iz naslova II, „Področje uporabe“, 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; [...]

4 Člen 4, od (1) do (3) in (5), navedene direktive določa:

„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. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

3. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 in še posebej eno od naslednjih:

a) dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo; države članice lahko določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljišč, na katerih stojijo.

[...]

b) dobavo gradbenih zemljišč.

[...]

5. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

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

[...]

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

5 Člen 20(1) in (2) Šeste direktive določa:

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

I - 4700

- a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;
- b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine.

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.

Z odstopanjem od prejšnjega pododstavka lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 10 let.“

Nacionalna ureditev

Zakon z dne 28. junija 1968

- 6 Z zakonom z dne 28. junija 1968 o DDV (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, str. 329, v nadaljevanju: zakon) je Kraljevina Nizozemska uvedla prometni davek, ki temelji na sistemu DDV.
- 7 Na podlagi člena 7 zakona šteje za „podjetnika“ tisti, ki samostojno opravlja gospodarsko dejavnost. Ta člen vsebuje tudi določbo o osebah javnega prava, ki niso podjetniki, ter opravljajo storitve in dobave, ki jih glede na njihovo naravo lahko opravljajo podjetniki. V skladu s to določbo lahko odlok ministra določi, da ti organi, ko opravljajo te storitve ali te dobave, štejejo za podjetnike.
- 8 Člen 11(1), točki (a) in (b), zakona določa, da sta dobava in najem nepremičnine načeloma oproščeni DDV, vendar določa nekatere izjeme, če zahtevo glede na primer predložita podjetnik, ki opravi dobavo, ter naslovnik dobave oziroma najemodajalec in najemnik, skupaj.

Izvedbena odločba

- 9 Nizozemski organi so z odlokom ministra z dne 30. avgusta 1968 sprejeli odločbo o izvajanju zakona o prometnem davku (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, Št. 169, v nadaljevanju: izvedbena odločba).

- 10 Člen 3(a) izvedbene odločbe določa, da osebe javnega prava glede dobave nepremičnin in prenosa oziroma ustanovitve pravic v zvezi z njimi štejejo za podjetnike.

- 11 Člena 13 in 13a navedene odločbe, ki predvsem prenašata določbe člena 20 Šeste direktive, v ta namen določata postopek za popravek pravice do odbitka.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 12 WZV je pravna oseba javnega prava, zadolžena za javno upravljanje voda na območju, ki ji je bilo zaupano na Nizozemskem. Pri izvajanju te dejavnosti WZV deluje kot organ oblasti, tako kot določa člen 4(5) Šeste direktive, in torej nima lastnosti davčnega zavezanca za DDV.

- 13 Za izpolnitev dodeljenih nalog je WZV zgradila napravo za obdelavo odpadnih voda (v nadaljevanju: naprava), za katero je iz naslova DDV plačala približno 7,2 milijona NLG. Naprava je začela obratovati leta 1990.

- 14 Vodnogospodarska uprava WZV in dve drugi dve pravni osebi javnega prava za vodno upravljanje so se dogovorili o centralizirani uporabi naprave za obdelavo blata, ki nastane s čiščenjem odpadnih voda. Zadnji dve osebi sta finančno prispevali k dodatnim nujnim naložbam za uporabo naprave vseh treh vključenih pravnih subjektov. Od leta 1993 naprej je WZV na drugi dve osebi prenašala del stroškov za centralizirano obdelavo blata, ki prihaja od vsake izmed njih, ne da bi jima vsakič zaračunala DDV. Zato je davčni inšpektor v dogovoru z njo dopustil, da DDV tema osebama ni bil zaračunan, če se WZV odreče pravici do odbitka vstopnega davka.
- 15 WZV je decembra 1994 ustanovila sklad za razvoj okolja v nizozemski Flandriji (v nadaljevanju: sklad), ki mu je prodala napravo za okoli 18 milijona NLG, brez DDV.
- 16 Ob upoštevanju okoliščin mora ta prenos lastnine po mnenju predložitvenega sodišča šteti za dobavo v smislu člena 5(1) Šeste direktive in člena 3(1) zakona, ki temelji na tem členu 5. Na dan prodaje je WZV za devet let in deset dni napravo najela od navedenega sklada.
- 17 WZV in sklad sta na davčnega inšpektorja naslovila dve skupni prošnji, zato da bi ta izključil oprostitev, ki se uporablja za prodajo in najem naprave v skladu z določbami člena 11(a) in (b) zakona za uporabo določb člena 13(C) Šeste direktive, ki se

nanašajo na možnost izbire, da se pri prodaji in dajanju v najemu nepremičnine uporabi DDV.

- 18 S sklicevanjem na določbe členov 13 in 13a izvedbene odločbe je WZV določila del zneska DDV, zaračunanega za gradnjo naprave, ki je po njegovem mnenju lahko predmet popravka, približno 3,6 milijona NLG, kar je 5/10 tega zneska. Ta delež je bil upravičen z dejstvom, da je od nakupa naprave preteklo pet let in da se mora enako dolgo obdobje še izteči.
- 19 V napovedi za četrto trimesečje leta 1994 je WZV od davčnega inšpektorja zahtevala vračilo približno 3,6 milijona NLG.
- 20 Ta zahteva je bila zavrnjena z obrazložitvijo, da WZV ob dobavi naprave ni imela pravice do nobenega popravka na podlagi določb izvedbene odločbe člena 20 Šeste direktive.
- 21 WZV je vložila tožbo zoper zavrnilno odločbo, ki jo je sprejel davčni inšpektor. Po sodbi, ki jo je po pritožbi izdalo Gerechtshof te Amsterdam, je bila zadeva predmet kasacijske pritožbe pred Hoge Raad.
- 22 Predložitveno sodišče poudarja, da bi moral biti WZV, kolikor je opravila prodajo kot davčni zavezanec in skupaj s kupcem naprave predlagala izključitev uporabe oprostitev pri taki transakciji, načeloma priznan popravek DDV, ki ga je plačala za gradnjo nepremičnine. Hoge Raad ima v zvezi s tem, upošteva sodno prakso Sodišča, kljub temu dvome.

- 23 Po mnenju Hoge Raad se postavlja vprašanje, ali ima oseba javnega prava, ki je uporabila določeno sredstvo kot organ oblasti in posledično ni odbila DDV, plačanega ob pridobitvi tega, tako kot davčni zavezanec, ki je uporabil sredstvo za to, da je opravil storitve, ki so oproščene, pravico do popravka iz člena 20 Šeste direktive, če pozneje opravi dobavo tega sredstva kot davčni zavezanec in če je ta dobava obdavčena.
- 24 Po pojasnilih predložitvenega sodišča dodatna težava izhaja iz dejstva, da se je WZV pravici do odbitka vstopnega davka odpovedala zaradi dogovora, ki ga je sklenila z davčnim inšpektorjem. WZV se je zato obravnavala tako, kot da bi se odpovedala delni vključitvi naprave v premoženje svojega podjetja.
- 25 Navedeno sodišče se sprašuje, ali se sodna praksa Sodišča, ki se nanaša na označevanje investicijskih sredstev po izbiri davčnega zavezanca kot njegovega zasebnega premoženja oziroma premoženja njegovega podjetja, *mutatis mutandis* uporablja tudi za osebe javnega prava.
- 26 V teh okoliščinah je Hoge Raad prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je lahko oseba javnega prava, če je pridobila investicijska sredstva in če so ta v zameno za protiplačilo predmet dobave tretjemu, zaradi česar je treba to osebo obravnavati kot davčnega zavezanca, na podlagi člena 20 (predvsem odstavkov 2 in 3) Šeste direktive, upravičena do popravka prometnega davka,

plačanega ob pridobitvi tega sredstva, če ga je uporabila v okviru transakcij, ki jih je opravila kot organ oblasti v smislu člena 4(5) Direktive?

2. Ali ima na podlagi Šeste direktive oseba javnega prava pravico popolnoma izključiti osnovno sredstvo iz premoženja svojega podjetja, ki ga uporablja včasih kot davčni zavezanec in včasih kot organ oblasti, tako kot je odločilo Sodišče za davčne zavezance, ki so fizične osebe?“

Uvodne ugotovitve

- 27 Iz podatkov, ki jih navaja predložitveno sodišče, in so predstavljeni v točkah 12 in 13 te sodbe, izhaja, da je WZV pridobila napravo zato, da bi lahko izpolnila nalogo javnega upravljanja voda na območju, ki mu je bilo zaupano, in da je v tem okviru delovala kot organ oblasti.
- 28 Prvo vprašanje je torej treba razumeti, ali je oseba javnega prava, ki kupi osnovno sredstvo kot organ oblasti v smislu člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, in ki pozneje to sredstvo proda kot davčni zavezanec v okviru te prodaje zato, da bi lahko odbila DDV, plačan ob nakupu tega sredstva, upravičena do popravka v smislu člena 20 Šeste direktive.

Prvo vprašanje

- 29 Treba je opozoriti, da je na podlagi določb člena 2 Šeste direktive uporaba pravil o DDV za dobavo blaga oziroma za opravljanje storitev znotraj posamezne države,

vključno s pravili, ki se nanašajo na pravico do odbitka, odvisna od tega, ali je oseba, ki opravlja to transakcijo, davčni zavezanec.

- 30 Davčni zavezanec lahko od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije davek, ki ga je sam že plačal, če izpolni pogoje, določene v členu 17 Šeste direktive.
- 31 Na podlagi člena 17(1) nastane pravica do odbitka takrat, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. V skladu s členom 10(2) Šeste direktive ta trenutek ustreza trenutku dobave blaga. Tako pravica do odbitka pri nakupu blaga nastane ob dobavi blaga. Člen 17(2) navedene direktive določa, da je davčni zavezanec upravičen odbiti DDV, ki ga je plačal za blago, ki mu ga je dobavil drug davčni zavezanec, dokler se blago uporablja za obdavčljive transakcije, ki jih izvaja.
- 32 Iz določb navedenih členov 2 in 17 izhaja, da ima le oseba, ki šteje za davčnega zavezanca in deluje kot taka v trenutku pridobitve blaga, pravico do odbitka za to blago in lahko odbije DDV, ki ga je dolžna plačati ali ga je plačala za to blago, če ga uporablja za opravljanje svojih obdavčljivih transakcij (v zvezi s členom 17 Šeste direktive glej sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil str. I-3795, točka 8).
- 33 Nasprotno oseba, ki ni davčni zavezanec, nima pravice do odbitka DDV, ki ga je morda plačala ob nakupu določenega blaga. Pravila o DDV, kot so določena v členu 2 Šeste direktive, se za dejavnosti te osebe – za njene dobave blaga oziroma opravljanje storitev – ne uporabljajo.

- 34 Treba je poudariti, da v skladu s členom 4(5) navedene direktive osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance za dejavnosti oziroma transakcije, ki jih opravljajo kot organi oblasti.
- 35 Iz tega izhaja, da te osebe, med katere sodi tudi WZV, če ob nakupu osnovnega sredstva delujejo kot organi oblasti, v zvezi s temi sredstvi načeloma nimajo nobene pravice do odbitka.
- 36 Kljub temu pa se je treba vprašati, ali lahko na pravico do odbitka vpliva sprememba, ki nastane v položaju te osebe z vidika davčne obveznosti za plačilo DDV. Tako se postavlja predvsem vprašanje, ali pravica do odbitka DDV, plačanega za določeno sredstvo, in popravek na podlagi člena 20 Šeste direktive, izvirata iz dejstva, da je ta oseba pozneje pridobila lastnost davčnega zavezanca v okviru določenih transakcij v zvezi s tem blagom, ki ga ni kupila kot davčni zavezanec.
- 37 V zgoraj navedeni sodbi Lennartz je šlo za primer davčnega zavezanca za DDV, ki je določeno vozilo kupil in uporabljal v zasebne namene in je zato, ker ga je pozneje uporabljal tudi v poklicne namene, poskusil odbiti DDV, plačan ob njegovem nakupu.
- 38 Potem ko je Sodišče opozorilo na to, da člen 17 Šeste direktive določa trenutek, v katerem nastane pravica do odbitka, in da je iz njega razvidno, da lahko pravico do odbitka določa le lastnost, ki jo ima zadevni posameznik ob nakupu blaga, je poudarilo, da v členu 20 iste direktive, naslovljenem „Popravek odbitka“, ni nobene določbe v zvezi z nastankom pravice do odbitka. Sodišče je presodilo, da ta zadnja določba vzpostavlja le postopek, po katerem se lahko izračunajo popravki začetnega odbitka, zato ne more nastati niti pravica do odbitka niti davka, ki ga je plačal davčni

zavezanec v zvezi s svojimi neobdavčenimi transakcijami, ni mogoče spremeniti v davek, ki se lahko odbije v smislu navedenega člena 17 (glej zgoraj navedeno sodbo Lennartz, točki 11 in 12).

- 39 Enako obrazložitev je treba uporabiti tudi za osebo javnega prava, ki ob nakupu investicijskega sredstva deluje kot organ oblasti. Dejansko ta oseba, ki torej ni delovala kot davčni zavezanec, v nasprotju s posameznikom, ki deluje za svoje zasebne potrebe, nima nobene pravice do odbitka DDV, plačanega za to sredstvo.
- 40 Okoliščina, da je navedena oseba pozneje delovala kot davčni zavezanec, torej na podlagi člena 20 Šeste direktive ne more imeti za posledico odbitka davka, ki ga je ta oseba plačala za transakcije v smislu člena 17 te direktive, ki jih je opravila kot organ oblasti, in zato niso bile obdavčene.
- 41 V nasprotju s trditvijo, ki jo zagovarja WZV, taka oseba ne bi mogla biti izenačena z davčnim zavezancem, ki opravlja nekatere obdavčene dejavnosti in obveznosti, ki so oproščene. Kot je bilo omenjeno zgoraj, je odločilna lastnost davčnega zavezanca, ki se presoja ob nabavi zadevnega sredstva s strani navedenega organa.
- 42 WZV poleg tega poudarja, da nezmožnost odbitja vstopnega DDV znatno izkrivlja konkurenco, in zato po njegovem mnenju upravičuje uporabo izjeme, določene v členu 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, na podlagi katere je treba osebe javnega prava obravnavati kot davčne zezance. Da bi ponazorilo tako izkrivljanje konkurence, WZV primerja položaj udeleženca na trgu s položajem osebe javnega

prava in poudarja, da bi lahko udeleženec na trgu v podobnih okoliščinah od DDV, ki ga je treba plačati ob prodaji, odbil že plačan vstopni DDV.

- 43 Tudi tej navedbi ni mogoče pritrditi. Pravzaprav morebitno izkrivljenje konkurence v okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, izhaja bolj iz pravice do odločitve za obdavčitev prodaje in dajanja v najem zadevne nepremičnine, ki jo ima oseba javnega prava, kot iz uporabe ureditve, v skladu s katero osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezanec za transakcije, ki jih opravljajo kot organi oblasti. Če lahko ta ureditev v določeni meri ogrozi uporabo načel nevtralnosti in enake obravnave, je ta učinek, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 38 sklepnih predlogov, neločljivo povezan z izjemami v sistemu DDV.
- 44 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti tako, da oseba javnega prava, ki kupi investicijsko sredstvo kot organ oblasti v smislu člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive in, posledično, ne kot davčni zavezanec ter to sredstvo pozneje proda kot davčni zavezanec, v okviru te prodaje zato, da bi lahko odbila DDV, plačan ob nakupu tega sredstva, ni upravičena do popravka v smislu člena 20 Šeste direktive.

Drugo vprašanje

- 45 To vprašanje je smiselno postavljeno, če bi bilo mogoče šteti, da je oseba javnega prava kot je WZV, ob nakupu osnovnega sredstva opravljala ekonomske dejavnosti v

smislu člena 4(1) Šeste direktive in tudi dejavnosti, navedene v odstavku 5, prvi pododstavek, istega člena. Ob upoštevanju presoje, podane v odgovoru na prvo vprašanje, iz katere izhaja, da taka oseba ni delovala kot davčni zavezanec, ko je opravila nakup, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

- ⁴⁶ Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Oseba javnega prava, ki kupi investicijsko sredstvo kot organ oblasti v smislu člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/CEE z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero; in posledično ne kot davčni zavezanec ter to sredstvo pozneje proda kot davčni zavezanec, v okviru te prodaje zato, da bi lahko odbila DDV, plačan ob nakupu tega sredstva, ni upravičena do popravka v smislu člena 20 te direktive.

Podpisi