



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 22. junija 2016\*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost — Vstopni davek — Odbitek“

V zadevi C-267/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) z odločbo z dne 29. maja 2015, ki je prispela na Sodišče 5. junija 2015, v postopku

Gemeente Woerden

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi: F. Biltgen, predsednik senata, A. Borg Barthet (poročevalec), sodnik, in M. Berger, sodnica,  
generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za Gemeente Woerden: R. Brouwer, davčni svetovalec,
- za nizozemsko vlado: J. Langer, M. Bulterman in M. Gijzen, agenti,
- za Evropsko komisijo: H. Kranenborg in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo:

\* Jezik postopka: nizozemščina.

## Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Gemeente Woerden (občina Woerden, Nizozemska) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) glede odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (DDV) za obdobje od 1. januarja 2005 do 30. novembra 2008.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Člen 2(1)(a) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

- 4 Člen 9(1) navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

- 5 Člen 11 Direktive o DDV določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost [...] lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.

[...]“

- 6 Člen 13(1) Direktive o DDV določa:

„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 državni organi, 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 njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

7 Člen 72 Direktive o DDV določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚tržna vrednost‘ celoten znesek, ki bi ga pridobitelj ali prejemnik v prodajni fazi pridobitve zadevnega blaga ali opravljene storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali ponudniku na ozemlju države članice, v kateri je transakcija obdavčljiva, da bi si v tem trenutku zagotovil zadevno blago ali storitve.

Če ni mogoče ugotoviti primerljive dobave blaga ali opravljanja storitev, pomeni ‚tržna vrednost‘ naslednje:

- (1) v zvezi z blagom znesek, ki ni manjši od nabavne cene blaga ali podobnega blaga ali – če ni nabavne cene – od lastne cene, ki se določi v trenutku dobave;
- (2) v zvezi s storitvami pomeni znesek, ki ni manjši od celotnih stroškov, ki jih mora davčni zavezanec plačati za opravljene storitve.“

8 Člen 80 Direktive o DDV določa:

„1. Da se prepreči davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, lahko države članice sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, v primerih, ko med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova enaka tržni vrednosti, to lahko storijo v naslednjih primerih:

- (a) ko je plačilo nižje od tržne vrednosti in naročnik dobave nima pravice do popolnega odbitka po členih 167 do 171 in 173 do 177;

[...]

Za namene prvega pododstavka lahko pravne vezi vključujejo tudi odnos med delodajalcem in zaposlenim, družino zaposlenega ali drugimi osebami, tesno povezanimi z zaposlenim.

2. Če uporabijo možnost iz odstavka 1, lahko države članice opredelijo kategorije dobaviteljev, izvajalcev, pridobiteljev ali prejemnikov za katere se ukrepi uporabljajo.

[...]“

9 Člen 168 Direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

- (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;
- (b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;
- (c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);
- (d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

*Nizozemsko pravo*

10 Člen 3 Wet op de omzetbelasting (zakon o prometnem davku) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o prometnem davku), določa:

„1. Za dobavo blaga se šteje:

(a) prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik;

[...]

3. Za dobavo, opravljeno za plačilo, v smislu člena 1(a) se šteje:

[...]

(b) uporaba blaga, ki ga proizvede gospodarski subjekt v okviru svoje dejavnosti, s strani tega gospodarskega subjekta za namene njegove dejavnosti, kadar davek na to blago, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil v celoti odbiten;

[...]“

11 Člen 7 zakona o prometnem davku določa:

„1. Kdor samostojno opravlja gospodarsko dejavnost, se šteje za gospodarski subjekt.

[...]

4. Fizične osebe in subjekti v smislu splošnega zakona o državnih davkih, ki so gospodarski subjekti v smislu tega člena in ki bivajo ali imajo sedež na Nizozemskem ali ki tam trajno opravljajo dejavnost, ki je finančno, gospodarsko in organizacijsko tako povezana, da pomeni en subjekt, se ne glede na zahtevo enega ali več izmed njih na podlagi odločbe inšpektorja, zoper katero je mogoča pritožba, štejejo za en sam gospodarski subjekt od prvega dneva v mesecu, ki sledi tistemu, v katerem je inšpektor sprejel to odločbo. Načini nastanka, spremembe in prenehanja davčnega subjekta se lahko določijo z ministrsko uredbo.

[...]“

12 Člen 8 zakona o prometnem davku določa:

„1. Davek se izračuna glede na plačilo.

2. Plačilo je skupni znesek – ali če protidajatev ni denarni znesek, skupna vrednost protidajatve – ki se zaračuna za dobavo ali storitev, brez prometnega davka. Če je v okviru dobave ali storitve plačani znesek večji od zaračunanega zneska, se upošteva plačani znesek.

3. Pri transakcijah iz člena 3(3) in člena 3a(1) se plačilo določi na podlagi nabavne cene blaga ali podobnega blaga oziroma – ob odsotnosti nabavne cene – na podlagi lastne cene blaga, določene ob izvršitvi teh transakcij.

4. Pri transakcijah iz člena 4(3) se plačilo določi na podlagi tržne vrednosti storitve. Za tržno vrednost se šteje znesek – brez prometnega davka – ki bi ga moral gospodarski subjekt pod pogoji lojalne konkurence plačati neodvisnemu ponudniku storitev na Nizozemskem.

[...]“

- 13 Člen 109 Wet op het primair onderwijs (zakon o osnovnem šolstvu) z dne 2. julija 1981 (Stb. 1983, št. 727) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„Oprema stavb in zemljišč, povezana s tem, da je pristojni organ na podlagi člena 108 ali 110 dajal v najem šolo, ki je ne upravlja občina, ne bremeni občine.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

- 14 Občina Woerden je naročila zgraditev dveh večnamenskih stavb. Odbila je skoraj celoten DDV, ki ji je bil zaračunan v zvezi s prevzemom del.
- 15 Stichting Gebouwen Beheer Woerden (ustanova za upravljanje stavb občine Woerden, v nadaljevanju: Ustanova) je bila ustanovljena 6. februarja 2007. Njen upravni odbor sestavlja pet članov, od katerih enega imenuje občina Woerden, tri uprave vsake od izobraževalnih ustanov, ki uporabljajo stavbe, ki jih upravlja Ustanova, in enega Stichting Kindercentra Midden Nederland (ustanova za otroške centre osrednje Nizozemske). Namen Ustanove je upravljanje nepremičnin in spodbujanje sodelovanja med njihovimi uporabniki.
- 16 Občina Woerden se je odločila, da bo zadevni stavbi, namesto da bi ju dajala v najem, prodala Ustanovi. Dve stavbi, od katerih je bila druga razdeljena na dva dela, sta bili prodani za znesek v višini približno 10 odstotkov lastne cene. DDV se je obračunal od prodajne cene. Nabavna cena, ki jo je dolgovala Ustanova, se je preoblikovala v obrestno posojilo.
- 17 V okviru prenosa lastninske pravice na prvi stavbi so se dajatve na prenos pobrale od zneska, ki je v praksi ustrezal njeni lastni vrednosti. Glede druge stavbe je iz listine o prenosu razvidno, da se zaradi prenosa prve pravice na stanovanjih dajatve za prenos dolgujejo v zvezi z zneskom, ki v praksi ustreza celotni lastni ceni te stavbe.
- 18 Ustanova je nato uporabo dela stavb brezplačno prenesla na tri ustanove za posebni osnovnošolski pouk. Drugi deli so se dali v odplačni najem različnim najemnikom. To odplačno dajanje v najem je oproščeno DDV, razen dajanja športnih objektov v najem.
- 19 Inšpektor je menil, da občina Woerden dveh zadevnih stavb ni dobavila v smislu člena 3(1)(a) zakona o prometnem davku, temveč jih je dala v najem Ustanovi z oprostitev DDV. Zato je bila po mnenju inšpektorja občina Woerden zavezanka za plačilo DDV po členu 3(3)(b) tega zakona. Inšpektor je ta davek terjal z odločbo o odmeri davka.
- 20 Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu, Nizozemska) je 25. aprila 2013, ko je odločalo o pritožbi občine Woerden in nasprotni pritožbi inšpektorja, razsodilo, da gre dejansko za dobavo v smislu člena 3(1)(a) zakona o prometnem davku.
- 21 Vendar je Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu) menilo, da se prodajna cena, ki jo je zaračunala občina Woerden, nanaša le na dele zadevnih stavb, ki jih je Ustanova dala v obdavčeni najem. Na podlagi tega je ugotovilo, da je občina Woerden ravnala kot gospodarski subjekt v smislu zakona o prometnem davku le glede teh delov in da ima zato pravico do odbitka zgolj v deležu, ki ustreza DDV, ki ji je bil obračunan ob prevzemu stavb, in sicer približno 10 odstotkov.

- 22 Občina Woerden je zoper odločbo Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu) vložila kasacijsko pritožbo. Tudi državni sekretar za finance je vložil pogojno nasprotno kasacijsko pritožbo.
- 23 Predložitveno sodišče je v svoji analizi zavrnilo presojo Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu), v skladu s katero je občina Woerden nekatere dele zadevnih stavb dobavila kot gospodarski subjekt, druge pa zunaj te opredelitve.
- 24 Predložitveno sodišče meni, da sta bili prodajni ceni zadevnih stavb neposredno povezani z njunima dobavama in da je tako občina Woerden ti opravila za plačilo ter da gre torej za gospodarsko dejavnost.
- 25 Navedeno sodišče poleg tega zavrača očitek državnega sekretarja za finance, da občina Woerden ob dobavah zadevnih stavb ni ravnala kot gospodarski subjekt v smislu zakona o prometnem davku, temveč kot javni organ.
- 26 Predložitveno sodišče je preučilo tudi vprašanje obstoja zlorabe pravice. Ker pa je upravljanje in odgovornost za stavbi prevzela Ustanova, to sodišče izključuje, da bi šlo v obravnavanem primeru za zlorabo pravice.
- 27 Vendar se predložitveno sodišče po uradni dolžnosti sprašuje, ali ima občina Woerden v skladu z Direktivo o DDV – ker ji na podlagi zakona o osnovnem šolstvu z dne 2. julija 1981 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, ni treba zaračunavati stroškov za nastanitev šol v šolskih ustanovah in ker je Ustanova na šolske ustanove brezplačno prenesla uporabo delov zadevnih stavb – pravico do odbitka zgolj tistega dela DDV, ki je bil obračunan ob prevzemu teh stavb.
- 28 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali ima davčni zavezanec v primeru, kot je obravnavani, v katerem je davčni zavezanec dal zgraditi stavbo in jo prodal za ceno, ki ne krije stroškov zgraditve, medtem ko kupec stavbe del te stavbe izroči v brezplačno uporabo tretji osebi, pravico do odbitka celotnega za gradnjo stavbe odmerjenega DDV ali pa le njegovega dela v sorazmerju z deli stavbe, ki jih kupec uporablja za ekonomsko dejavnost (v zadevnem primeru odplačno dajanje v najem)?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

- 29 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da ima v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec dal zgraditi stavbo in jo je prodal za ceno, ki je nižja od stroškov njene zgraditve, navedeni davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega DDV, plačanega za zgraditev te stavbe, ali samo do delnega odbitka tega davka, sorazmernega delom navedene stavbe, ki jih njen kupec uporablja za gospodarske dejavnosti.
- 30 Glede tega je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Evropske unije (glej sodbe z dne 8. januarja 2002, Metropol in Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, točka 42, in z dne 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 23).
- 31 Glede tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Podrobneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, s katerimi so bile obdavčene vstopne transakcije (glej sodbe z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 43; z dne

26. maja 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, točka 33; z dne 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, točka 22, in z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 26).

- 32 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 27).
- 33 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku davka, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 28). Iz tega sledi, da je treba glede DDV presoјati vsako transakcijo posebej, ne glede na DDV, ki ga je treba plačati za prejšnje ali naknadne transakcije.
- 34 Glede vsebinskih pogojev, ki se zahtevajo za nastanek pravice do odbitka, je Sodišče razsodilo, da iz člena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da mora davčni zavezanec blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij in da mora to vstopno blago ali storitve dobaviti drug davčni zavezanec (sodba z dne 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, točka 26).
- 35 Ker člen 168 Direktive o DDV ne določa nobenega pogoja o uporabi s strani osebe, ki prejme zadevno blago ali storitve, je treba ugotoviti, da ima davčni zavezanec, če sta izpolnjena pogoja iz prejšnje točke, načeloma pravico do odbitka vstopnega DDV.
- 36 Glede tega je treba dodati, da Direktiva o DDV za pravico do odbitka ne določa pogoja, povezanega z uporabo zadevnega blaga ali storitev s strani osebe, ki od davčnega zavezanca prejme te storitve ali blago, saj bi to pomenilo, da vsaka transakcija, ki jo opravi davčni zavezanec s pridobiteljem ali prejemnikom, ki ne opravlja gospodarske dejavnosti, kot so posamezniki, omejuje pravico davčnega zavezanca do odbitka.
- 37 Poleg tega bi pogoj, v skladu s katerim bi uporaba zadevnega blaga ali storitev s strani pridobitelja ali prejemnika tega blaga ali storitev določala pravico dobavitelja do odbitka, povzročil, da bi bila pravica davčnega zavezanca do odbitka odvisna od poznejšega ravnanja pridobitelja ali prejemnika, ki bi imel še vedno pravico, da kratkoročno ali dolgoročno spremeni uporabo blaga.
- 38 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da je treba občino Woerden šteti za davčno zavezanko v smislu Direktive o DDV. Poleg tega je iz te odločbe razvidno, da je stavbe v postopku v glavni stvari občini Woerden dobavil drug davčni zavezanec in da je ta občina te stavbe uporabila v okviru obdavčljive transakcije, in sicer odplačne dobave navedenih stavb Ustanovi.
- 39 Iz tega sledi, da ima občina Woerden pravico odbiti celoten vstopni davek, ne da bi se upoštevala uporaba blaga, ki ga je dobavila, s strani pridobitelja ali prejemnika.
- 40 Glede tega, da je v postopku v glavni stvari davčni zavezanec dobavil blago po ceni, ki ne pokrije vseh stroškov, je treba opozoriti, da je Sodišče razsodilo, da rezultat gospodarske transakcije ni upošteven z vidika pravice do odbitka, če je dejavnost obdavčena z DDV (glej sodbi z dne 20. januarja 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22, in z dne 9. junija 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, točka 25).
- 41 Poleg tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da če je dobavna cena nižja od proizvodnih stroškov, odbitek ne more biti omejen na razliko med to ceno in temi stroški, tudi če je navedena cena znatno nižja od proizvodnih stroškov, razen če je povsem simbolična (glej v tem smislu sodbo z dne 21. septembra 1988, Komisija/Francija, 50/87, EU:C:1988:429, točka 16).

- 42 Iz vsega zgoraj navedenega je razvidno, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da ima v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec dal zgraditi stavbo in jo je prodal za ceno, ki je nižja od stroškov njene zgraditve, navedeni davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega DDV, plačanega za zgraditev te stavbe, in ne samo do delnega odbitka tega davka, sorazmernega delom navedene stavbe, ki jih njen kupec uporablja za gospodarske dejavnosti. To, da ta pridobitelj uporabo dela zadevne stavbe brezplačno prenese na tretjo osebo, na to nima nobenega vpliva.

### **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

**Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ima v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec dal zgraditi stavbo in jo je prodal za ceno, ki je nižja od stroškov njene zgraditve, navedeni davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega davka na dodano vrednost, plačanega za zgraditev te stavbe, in ne samo do delnega odbitka tega davka, sorazmernega delom navedene stavbe, ki jih njen kupec uporablja za gospodarske dejavnosti. To, da ta pridobitelj uporabo dela zadevne stavbe brezplačno prenese na tretjo osebo, na to nima nobenega vpliva.**

Podpisi