Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 10. aprila 2014[1]

Zadeva C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Hoge Raad (Nizozemska))

„DDV — Obdavčljive transakcije — Dobava, opravljena za plačilo — Prva uporaba objekta, ki je bil zgrajen za občino in na njenem zemljišču, s strani občine — Dejavnosti, ki jih nekdo opravlja kot organ oblasti in kot davčni zavezanec“

1. Lokalni organ (ki v skladu s členom 4(5) Šeste direktive o DDV[2] ne šteje za davčnega zavezanca v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravlja kot organ oblasti) je naročil gradnjo poslovnega objekta na zemljišču v njegovi lasti. Za gradbena dela mu je bil obračunan DDV. Objekt se večinoma uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, vendar tudi za obdavčljive in oproščene gospodarske dejavnosti. Lokalni organ želi – kot kaže iz razlogov, povezanih z uvedbo nacionalnega izravnalnega sklada za DDV, ki ga lahko razbremeni njegovega vstopnega davka – da se njegova prva uporaba objekta obravnava kot obdavčljiva dobava samemu sebi (samodobava). Davčna uprava se s tem ne strinja. Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče) želi izvedeti, ali je tako obravnavanje, to je obravnavanje kot obdavčljiva samodobava, v skladu s Šesto direktivo.

Pravni okvir

Šesta direktiva

2. V skladu s členom 2(1) Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“ predmet DDV.

3. V členu 4(1) in (2) navedene direktive je davčni zavezanec opredeljen kot vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Te dejavnosti obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, „tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 2; v nadaljevanju: Šesta direktiva). V času postopka v glavni stvari je veljala Šesta direktiva, ki pa je bila medtem – brez bistvenih sprememb – nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11.12.2006, str. 1.

4. V skladu s členom 4(5) se državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava 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. Za davčne zavezance se štejejo tudi v zvezi z dejavnostmi (ki so vse trgovinskega ali gospodarskega značaja) iz Priloge D k Šesti direktivi.

5. V členu 5(1) je dobava blaga opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Države članice lahko v skladu s členom 5(5) izročitev določenih gradbenih del štejejo za take dobave. V skladu s členom 5(6) se za dobavo, opravljeno za plačilo, šteje „uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo […] ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“, kjer je bil vstopni DDV v celoti ali deloma odbiten.

6. Člen 5(7)(a) določa, da lahko države članice za dobavo, opravljeno za plačilo, štejejo tudi „uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer davek na dodano vrednost od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten“.

7. V členu 6(1) je opravljanje storitev opredeljeno kot „vsaka transakcija, ki ni dobava blaga v smislu člena 5“. V skladu s členom 6(2)(a) to zajema „uporab[o] blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten“. Člen 6(3) dovoljuje državam članicam, da v nekaterih okoliščinah kot opravljanje storitev za plačilo obravnavajo 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.

8. Take (fiktivne) transakcije, na katere se nanašata člena 5(6) in (7) ter 6(2) in (3), so včasih poimenovane „samodobave“.

9. V skladu s členom 11(A)(1)(b) in (c) 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 v trenutku dobave, pri dobavah iz člena 6(2) pa celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve.

10. V skladu s členom 17(1) pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. V členu 17(2) je pojasnjeno, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati, med drugim DDV, 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 (člen 17(2)(a)), in DDV, ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3) (člen 17(2)(c)).

11. V zvezi z blagom in storitvami, ki jih uporablja davčni zavezanec za transakcije, na podlagi katerih ima pravico do odbitka DDV, kot tudi za tiste, na podlagi katerih nima te pravice, člen 17(5) določa, da „je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam“ (podrobna pravila so določena v členu 19). Ta delež se določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec. Člen 20 določa popravke odbitkov po potrebi, zlasti če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, ali če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let. Pri nepremičninah se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

Sodna praksa v zvezi s samodobavami na podlagi člena 5(7)(a) Šeste direktive

12. Sodišče je v sodbi Gemeente Vlaardingen,[3] v kateri je občina zunanjemu izvajalcu naročila, naj prevleko na športnih igriščih v njeni lasti („surovine, ki jih da na razpolago“) iz travnate spremeni v umetno, med drugim navedlo:

„25 Navedeni člen 5(7)(a) se nanaša na položaje, v katerih se mehanizem odbitka, ki ga na splošno določa Šesta direktiva, ne more uporabiti. Kadar je to blago uporabljeno za gospodarsko dejavnost, ki je obdavčena z izstopnim davkom, je treba odbiti vstopni davek, s katerim je bilo to blago obdavčeno, zato da ni dvojne obdavčitve. Kadar pa je blago, ki ga pridobi davčni zavezanec, uporabljeno za potrebe oproščenih transakcij, ni mogoče odbiti vstopnega davka, s katerim je bilo to blago obdavčeno (glej zlasti sodbe z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24; z dne 12. februarja 2009 v zadevi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, ZOdl., str. I-839, točka 28, in z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidžmant, C-118/11, točka 44). Člen 5(7)(a) Šeste direktive se […] nanaša med drugim prav na ta primer, kjer je odbitek katerega koli zneska vstopnega DDV od izstopnega izključen, ker je gospodarska dejavnost, ki bi se sicer obdavčila z izstopnim davkom, oproščena DDV.

26 Natančneje […] je navedena določba državam članicam omogočala, da so sprejele nacionalno zakonodajo, s katero so zagotovile, da podjetja, ki zaradi opravljanja dejavnosti, ki je oproščena DDV, ne morejo odbiti DDV, ki so ga plačala pri nakupu poslovnih sredstev, niso v slabšem položaju v primerjavi s konkurenti, ki enako dejavnost opravljajo s sredstvi, ki so jih pridobili brez plačila DDV tako, da so jih proizvedli sami, ali splošneje, tako, da so jih pridobili ‚v okviru [svoje] dejavnosti'. Da bi bili konkurenti enako davčno obremenjeni kot podjetja, ki so sredstva pridobila od tretjih oseb, je člen 5(7)(a) Šeste direktive omogočal, da države članice uporabo blaga, pridobljenega v okviru dejavnosti, za opravljanje oproščene dejavnosti družbe, štejejo za dobavo blaga, opravljeno za plačilo v smislu členov 2(1) in 5(1) te direktive, in da torej navedeno uporabo obdavčijo z DDV.

27 Zato da bi se ta možnost […] lahko uporabila tako, da bi bila dejansko odpravljena vsaka neenakost na področju DDV med davčnimi zavezanci, ki so sredstva pridobili od drugih davčnih zavezancev, in tistimi, ki so jih pridobili v okviru svoje dejavnosti, je treba […] besedilo ‚blago […], ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, […] v okviru [svoje] dejavnosti' razumeti tako, da ne zajema le blaga, ki ga v celoti proizvede, konstruira, izkoplje ali predela zadevna družba, temveč tudi blago, ki ga iz surovin, ki jih da na razpolago navedena družba, proizvede, konstruira, izkoplje ali predela tretja oseba.“

13. Sodišče je razsodilo, da se v skladu s členom 5(7)(a) v povezavi s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive, „če davčni zavezanec igrišča, katerih lastnik je in ki so jih po njegovem naročilu preuredile tretje osebe, uporabi za svojo gospodarsko dejavnost, ki je oproščena davka na dodano vrednost, […] ta uporaba lahko obdavči z davkom na dodano vrednost, pri čemer se za osnovo uporabijo vrednost zemljišča, na katerem so ta igrišča, in stroški njihove preureditve, če navedeni davčni zavezanec še ni plačal davka na dodano vrednost, ki se nanaša na to vrednost in te stroške, in če za zadevna igrišča ne velja oprostitev iz člena 13(B)(h) navedene direktive“ (in sicer za „dobav[o] nepozidanih zemljišč, razen dobave gradbenih zemljišč“).

3 — Sodba z dne 8. novembra 2012 (C-299/11).

14. Pred tem je Sodišče v točki 33 sodbe Uudenkaupungin kaupunki [4] v zvezi z dejavnostmi lokalnega organa, ki *niso* izvzete s področja uporabe DDV v skladu s členom 4(5) Šeste direktive, navedlo, da se „člena 5(6) in 6(2) lahko uporabita samo ob ponovni spremembi namembnosti zadevnega blaga, tako da je namenjeno zasebni rabi, vendar ne ob spremembi namembnosti tega blaga za oproščeno dejavnost“.

Sodna praksa v zvezi s porazdelitvijo premoženja za mešano rabo

15. Ustaljena sodna praksa Sodišča v zvezi s porazdelitvijo premoženja za mešano rabo med poslovna in zasebna sredstva je bila nazadnje povzeta v sodbi Van Laarhoven: [5]

„25 […] zadevna oseba [ima] glede DDV pri uporabi investicijskega blaga za namene dejavnosti ali zasebne namene izbiro, da to blago bodisi v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja bodisi da ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju – in ga s tem izvzame iz sistema DDV – ali pa da ga v svoje podjetje vključi le toliko, kolikor se dejansko uporabi za dejavnost (sodbi z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 23 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 21).

26 Če se davčni zavezanec odloči, da z investicijskim blagom, uporabljenim za poslovne in zasebne namene, ravna kot s poslovnimi sredstvi podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, načeloma v celoti in takoj odbiten (glej zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens, točka 24, in Wollny, točka 22). [6]

27 Vendar pa v tem primeru pravica do celotnega in takojšnjega odbitka DDV, ki je bil plačan ob nakupu, povzroči ustrezno obveznost plačila DDV za zasebno rabo blaga podjetja (glej zgoraj navedeni sodbi Charles in Charles-Tijmens, točka 30, in Wollny, točka 24). Člen 6(2), točka (a), Šeste direktive zato uporabo v zasebne namene izenačuje z opravljanjem storitev za plačilo, tako da mora davčni zavezanec v skladu s členom 11(A)(1)(c) te direktive plačati DDV za stroške v zvezi s to uporabo (glej sodbo z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling, C-269/00, Recueil, str. I-4101, točki 42 in 43).“

16. Prednost takega ravnanja za davčnega zavezanca je bila v točki 74 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Charles in Charles-Tijmens pojasnjena tako:

„[…] čeprav je njegova zasebna potrošnja predmet DDV, kot vsakega drugega zasebnega potrošnika, lahko davčni zavezanec v nekaterih primerih pridobi določene davčne ugodnosti, ki izhajajo iz členov 5(6) in 6(2), ker je med drugim:

— odbitek takojšen, glede na to, da je obdavčitev odložena in postopna skozi obdobje zasebne rabe, kar zagotavlja možnost koristi likvidnih denarnih sredstev;

— DDV obračunan na strošek uporabljenega blaga in storitev, ki je verjetno nižji od cene, za katero bi jih lahko pridobil kot zasebni posameznik od drugega trgovca;

4 — Navedena v točki 25 sodbe Gemeente Vlaardingen, točka 12 zgoraj.

5 — Sodba z dne 16. februarja 2012 (C-594/10). Glej tudi sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer (C-460/07, ZOdl., str. I-3251, točka 39 in naslednje).

6 — To stališče se je spremenilo s členom 168a(1) Direktive 2006/112, ki je bil uveden z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 10, str. 14) in je začel veljati 1. januarja 2011 ter v skladu s katerim se, „[č]e se nepremičnina, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, uporablja pri izvajanju njegovih poslovnih dejavnosti ali jo zavezanec ali njegovo osebje uporabljajo v zasebne, ali bolj na splošno, v druge namene, […] DDV na izdatke, povezane s to nepremičnino, odbije […] samo za delež uporabe nepremičnine v poslovne namene davčnega zavezanca“. V skladu s členom 168a(2) lahko države članice isto pravilo uporabljajo tudi za drugo blago. Vendar se nova zakonodaja *ratione temporis* ne uporablja za postopek v glavni stvari.

— v primeru investicijskega blaga, vključno z nepremičninami, je lahko strošek davčnega zavezanca za zagotavljanje „storitve“ uporabe blaga ali premoženja (in s tem izstopni davek) posebej nizek v razmerju do stroška pridobivanja (in s tem do odbitnega vstopnega davka), tako da bo zasebna raba dejansko nosila znižano davčno obremenitev – ugodnost, ki verjetno narašča sorazmerno z zasebno rabo.“

17. Vendar je Sodišče v sodbi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (v nadaljevanju: VNLTO)[7] v bistvu presodilo, da načel, ki urejajo možnost porazdelitve investicijskega blaga med poslovna in zasebna sredstva (torej med sredstva, ki jih nekdo uporablja kot davčni zavezanec, in tista, ki jih uporablja kot zasebnik), ni mogoče uporabiti za položaj, v katerem davčni zavezanec opravlja tako gospodarske dejavnosti, za katere se uporablja DDV, kot negospodarske dejavnosti, za katere se ne uporablja. Zato se člena 6(2)(a) in 17(2) Direktive ne nanašata na uporabo blaga in storitev, ki so del poslovnih sredstev podjetja, za transakcije, ki niso obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, pri čemer pa DDV, ki je dolgovan zaradi pridobitve tega blaga in teh storitev v zvezi s temi transakcijami, ni odbiten.

18. Drugače od položaja v zadevi Charles in Charles-Tijmens, ki se nanaša na „nepremičnino, uvrščeno med poslovna sredstva podjetja, preden je bila deloma namenjena za zasebno rabo, ki pa nikakor ni spadala v dejavnost podjetja davčnega zavezanca“, se položaj v zadevi VNLTO nanaša na „transakcije, ki niso obdavčljive transakcije VNLTO in pri katerih gre za zagotavljanje obrambe splošnih interesov članov te organizacije, zato jih v obravnavanem primeru ni mogoče šteti za transakcije, ki se ne izvajajo za namene dejavnosti podjetja, glede na to, da so glavna dejavnost te organizacije“.[8]

Nizozemsko pravo

19. V skladu s členom 3(1) Wet op de Omzetbelasting (zakon o prometnem davku, v različici, ki je veljala leta 2002) dobava blaga med drugim zajema:

„(c) dobavo nepremičnin, ki jo opravi, kdor je nepremičnine ustvaril, razen nepozidanih zemljišč, ki niso gradbena zemljišča […]

[…]

(h) razpolaganje z blagom, proizvedenim v okviru lastne dejavnosti, za dejavnost, če davek od tega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil odbiten ali ne bi bil odbiten v celoti; 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 nepozidana zemljišča, ki niso gradbena zemljišča […]“.[9]

20. Člen 11(1)(a)(1) istega zakona določa, da se DDV na eni strani ne plača od dobave nepremičnin in prenosa pravic na nepremičninah, razen od dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti objekti stojijo, pred prvo uporabo ali največ dve leti po tem, na drugi strani pa od dobave zemljišča za gradnjo.

21. V skladu s členom 3(1)(a) Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (izvedbeni odlok o prometnem davku v različici, ki je veljala leta 2002) je treba organe oblasti šteti za davčne zavezance v zvezi z dobavami nepremičnin.[10]

7 — Navedena v točki 25 zgoraj navedene sodbe Gemeente Vlaardingen (točka 12 zgoraj), točke od 26 do 40. Glej tudi sodbo z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta (C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točke od 26 do 31).

8 — Točka 39 sodbe.

9 — Člen 3(1)(h) temelji na členu 5(7)(a) Šeste direktive.

10 — V skladu s členom 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (zakon o izravnalnem skladu za DDV) je začel veljati 1. januarja 2003. S členom 2 je bil pri ministrstvu za finance uveden izravnalni sklad za DDV. V skladu s členom 3 so osebe javnega prava upravičene do prispevka iz tega sklada za financiranje prometnega davka, ki jim je bil obračunan v zvezi z blagom in storitvami, ki se uporabljajo za druge namene kot za namene dejavnosti. Člen 13(1)(a) iz upravičenosti do prispevka izključuje dobave, izvedene pred uveljavitvijo tega zakona.

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

23. Gemeente 's-Hertogenbosch (občina 's-Hertogenbosch, v nadaljevanju: Gemeente) je lokalni organ in kot taka v skladu s členom 4(5) Šeste direktive ne šteje za davčnega zavezanca v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravlja kot organ oblasti. Vendar opravlja tudi nekatere gospodarske dejavnosti in transakcije, tako obdavčljive kot oproščene.

24. Načeloma je torej upravičena do odbitka vstopnega davka na blago in storitve, pridobljene za namene njenih obdavčljivih gospodarskih dejavnosti, ne pa na tiste, pridobljene za namene bodisi dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, bodisi njenih oproščenih gospodarskih dejavnosti.

25. Gemeente je leta 2000 naročila gradnjo poslovnega objekta na zemljišču v njeni lasti.[11] Iz njenega obračuna DDV za julij 2002 (pred uvedbo izravnalnega sklada za DDV) je izhajal vstopni davek v višini 287.999 EUR v zvezi z gradnjo. Zgradbo je začela uporabljati 1. aprila 2003 (po uvedbi sklada).

26. Gemeente je zgradbo uporabljala tako: 94 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti (za katere se DDV ne uporablja in torej vstopnega davka ni mogoče odbiti), 5 % za obdavčljive gospodarske dejavnosti (ki so predmet DDV in je vstopni davek mogoče odbiti) ter 1 % za oproščene gospodarske dejavnosti (ki so predmet DDV, vstopnega davka pa ni mogoče odbiti).[12]

27. Iz stališč Gemeente izhaja, da se je prvotno v skladu s sodno prakso Sodišča o porazdelitvi premoženja za mešano rabo[13] odločila za uvrstitev zgradbe med poslovna sredstva, da bi bila upravičena do polnega odbitka vstopnega DDV med gradnjo. Vendar je pozneje na podlagi sodbe VNLTO sklepala,[14] da taka uvrstitev v tem primeru ni mogoča, zato je ta pristop opustila.

28. Gemeente še vedno želi odbiti celoten znesek 287.999 EUR vstopnega davka na dobave v letu 2002, vendar zdaj v bistvu na podlagi tega, da je bila njena prva uporaba zgradbe leta 2003 sama po sebi obdavčljiva dobava v skladu s členom 3(1)(h) Wet op de Omzetbelasting in členom 5(7)(a) Šeste direktive, zato so bile – kot trdi – dobave leta 2002 pridobljene z namenom obdavčljive izhodne dobave in torej upravičujejo takojšnjo pravico do odbitka v celoti.

29. Davčna uprava se z navedeno analizo ne strinja. Meni, da je mogoče odbiti samo 6 % vstopnega davka za leto 2002, ki ustreza deležu dejavnosti Gemeente, za katere se uporablja DDV.

11 — Gemeente navaja, da je to pomenilo rušitev obstoječega objekta, razen pročelja, čemur je sledila novogradnja za pročelje.

12 — Kot kaže, je bila razdelitev dogovorjena med Gemeente in davčno upravo.

13 — Glej točko 15 zgoraj.

14 — Glej točko 17 zgoraj.

30. Hoge Raad, ki odloča o sporu na drugi stopnji, predvideva štiri mogoče razlage Šeste direktive,[15] ni pa prepričano, katera je pravilna. Zato Sodišče sprašuje:

„Ali je treba člen 5(7)(a), Šeste direktive razlagati tako, da je treba šteti, da gre za dobavo, opravljeno za plačilo, kadar občina začne uporabljati zgradbo, ki si jo je dala zgraditi na svojem zemljišču in ki jo v 94 % uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot oblastni organ, in v 6 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčna zavezanka, od tega 1 % za davka oproščene storitve, ki niso upravičene do odbitka davka?“

Različna stališča

31. Poleg analize Hoge Raad, kot je navedena v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, so pisna stališča predložile Gemeente, grška in nizozemska vlada ter Komisija, vse pa so na obravnavi 22. januarja 2014 tudi ustno podale stališča.

32. Sodišču se v bistvu predlagata dva širša pristopa.

33. Prvi (ki ga bom poimenovala „pristop na podlagi samodobave“ in ki zajema tri od možnih pristopov Hoge Raad) izhaja iz domneve, da se za položaj iz postopka v glavni stvari uporablja člen 5(7)(a) Šeste direktive. S to domnevo se strinjata grška in nizozemska vlada, na njej pa temeljijo tudi stališča, ki jih trenutno zastopa Gemeente.

34. Drugi pristop (ki ga bom poimenovala „pristop na podlagi porazdelitve“) izhaja iz domnev, da je Gemeente leta 2002 zgradbo porazdelila med svoja ekonomska in neekonomska sredstva ter tako določila prihodnji položaj glede DDV in da se člen 5(7)(a) ne uporablja. Temu pristopu je močno naklonjena Komisija in zdi se, da ga je prvotno zavzela tudi Gemeente. Ni pa povsem neodvisen od pristopa na podlagi samodobave, v določenih okoliščinah bi ju bilo mogoče kombinirati (glej točko 39 v nadaljevanju).

35. V skladu s pristopom na podlagi samodobave je treba šteti, da je Gemeente leta 2002 sama „proizvedla“ zgradbo (ker je prispevala zemljišče in prvotno pročelje končane zgradbe, preostalo blago in storitve pa je pridobila od zunaj), nato pa si jo je leta 2003 ob prvi uporabi „dobavila“, kot je določeno v členu 5(7)(a) Šeste direktive.

36. Po prvi različici tega pristopa Hoge Raad bi bilo treba 6 % obračunanega DDV na dobave iz leta 2002 odbiti, ker je bila v tem obsegu zgradba na koncu uporabljena za namene dejavnosti. Samodobavo iz leta 2003 bi bilo treba nato za namene obračuna in odbitka DDV zanemariti, ker se je nanašala samo na isti (zanemarljiv) delež uporabe zgradbe za namene dejavnosti. Tej različici ni naklonjeno nobeno od stališč, ki so bila predložena Sodišču.

37. Po drugi od treh različic Hoge Raad bi bilo treba DDV za dobave iz leta 2002 v celoti odbiti, ker so se uporabile za obdavčljiv rezultat, in sicer samodobavo iz leta 2003, za katero se tudi lahko v celoti obračuna DDV. Nato bi bilo treba odbiti 5 % DDV na samodobavo (kar ustreza 5 % obdavčljive gospodarske dejavnosti), 95 % (kar ustreza 94 % dejavnosti, ki se opravlja kot organ oblasti, in 1 % oproščene gospodarske dejavnosti) pa bi bilo neodbitnega. To ustreza trenutnemu stališču Gemeente. Tudi Komisija se strinja, da je taka analiza mogoča, ni pa ji naklonjena. Če pa bi bilo presojeno, da je ta različica pristopa na podlagi samodobave pravilna, bi jo bilo treba kombinirati s pristopom na podlagi porazdelitve, tako da bi se poznejša uporaba zgradbe s strani Gemeente za namene dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, obravnavala kot uporaba za druge namene, kot je „dejavnost“ Gemeente v smislu Šeste direktive in torej kot obdavčljivo opravljanje storitev za plačilo v skladu z njenim členom 6(2)(a).

15 — Glej točke od 35 do 38 spodaj.

38. Po tretji različici Hoge Raad bi bilo treba samodobavo iz leta 2003 obravnavati kot obdavčljivo dobavo samo v obsegu, v kakršnem se zgradba uporablja za namene dejavnosti – to je 6 % – zato bi bilo mogoče odbiti samo enak delež vstopnega davka na dobave iz leta 2002. Ta možnost splošno ustreza stališčem grške in nizozemske vlade.

39. V skladu s *pristopom na podlagi porazdelitve* bi bilo treba šteti, da je Gemeente leta 2002 dobave opravila od zunaj in da jih je (skupaj s zgradbo, v katero so vključene) uvrstila med svoja poslovna sredstva, kar omogoča odbitek celotnega vstopnega DDV. Ker je Gemeente pozneje zgradbo v 94 % uporabljala za „zasebne“ (neposlovne) namene, v zvezi s čimer je delovala kot oseba, ki ni davčni zavezanec, in torej kot končni potrošnik, bi si morala obračunati neodbiten DDV za stroške dajanja na voljo zgradbe za te namene v skladu s členom 6(2)(a) Šeste direktive. V zvezi s preostalimi 6 % prvotnega odbitka bi bilo treba opraviti porazdelitev med 1 % uporabe za oproščene transakcije za namene dejavnosti in 5 % uporabe za obdavčljive transakcije. Komisija podredno meni, da bi bilo treba ta pristop uporabiti po samodobavi iz leta 2003 v skladu s členom 5(7)(a), če se ugotovi, da je do take dobave prišlo (glej točko 37 zgoraj).

40. Hoge Raad pristopa na podlagi porazdelitve kot takega ni predvidel, meni pa, da je mogoče, da se člen 5(7)(a) Šeste direktive sploh ne uporablja, ker v zvezi z navedenim členom ne obstaja nobena določba o odbitnem mehanizmu za organe oblasti; če bi bilo tako, bi bila seveda možnost za pristop na podlagi porazdelitve odprta. Temu pristopu pa je naklonjena Komisija, in kot kaže, ustreza prvotnemu glavnemu argumentu Gemeente. Težava, na katero opozarja zlasti nizozemska vlada in jo priznava tudi Gemeente, pa je, ali je na podlagi sodbe VNLTO mogoče uporabiti sodno prakso Sodišča o porazdelitvi med poslovna in zasebna sredstva v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari. Komisija meni, da te težave ni.[16]

Presoja

Pomen izravnalnega sklada za DDV

41. Na podlagi stališč v tej zadevi se zdi, da so razlogi, iz katerih Gemeente zagovarja trenutno zatrjevano analizo, povezani z uvedbo izravnalnega sklada za DDV s 1. januarjem 2003. Neodbitna obremenitev z DDV, nastala leta 2003, je bila upravičena do izravnave iz navedenega sklada, to pa ni veljalo za podobno obremenitev, nastalo leta 2002. Zdi se torej, da bi bilo v interesu Gemeente, da bi bil za dobave iz leta 2002 obračunani DDV v celoti odbiten in da bi bil neodbitni DDV obračunan šele leta 2003.

42. Vendar iz podatkov v spisu prvotno ni bilo jasno, v kolikšnem obsegu bi bil lahko obstoj izravnalnega sklada za DDV upošteven za analizo vprašanja za predhodno odločanje. Zdelo se je možno, da bi bila izravnava iz navedenega sklada enakovredna odbitku in bi bilo torej z njo izkrivljeno delovanje skupnega sistema DDV.

43. Ta dvom je bil na obravnavi večinoma odpravljen. Kot zdaj razumem zadeve, se osrednje vladno financiranje lokalne oblasti na Nizozemskem v bistvu opravi prek Gemeentefonds (občinski sklad), iz katerega lahko lokalne oblasti črpajo zaradi poravnave svojih izdatkov, v okviru omejitev po določenih merilih, vključno z njihovo velikostjo in številom prebivalcev. Občine so do konca leta 2002 prejemale pavšalne prispevke iz tega sklada v zvezi z vsemi svojimi izdatki, vključno z DDV, če je bil upošteven. Izravnalni sklad za DDV se je leta 2003 ločil od občinskega sklada – tako da se DDV zdaj obravnava ločeno od izdatkov, izključno povezanih z DDV – zaradi zagotovitve, da bi bil celoten DDV na dobave, ki se pridobijo za namene dejavnosti organov oblasti in so torej v celoti izvzete s področja

16 — Glej točko 55 in naslednje spodaj.

uporabe DDV, upravičen do izravnave. Ta sistem – kot je na obravnavi pojasnila nizozemska vlada in potrdila Komisija – ni davčni, ampak proračunski ukrep, s katerim se želi zagotoviti zgolj primerno financiranje izdatkov lokalnih organov in odpraviti stroškovna izkrivljenja med storitvami, ki se opravljajo v okviru lastne dejavnosti, in tistimi, ki se opravljajo prek zunanjega izvajalca.

44. Če je to razumevanje pravilno, se mi zdi, da ne bi prišlo do nobenega očitnega izkrivljenja sistema DDV v položaju, v katerem bi Gemeente lahko dobave iz leta 2002 obravnavala kot vložek za obdavčljivo samodobavo v letu 2003, in položaju, v katerem jih ne bi. V prvem primeru bi bil DDV na take vložke leta 2002 odbiten in se torej ne bi upošteval pri izravnavi iz občinskega sklada tisto leto, medtem ko bi bil DDV na samodobavo upravičen do izravnave iz izravnalnega sklada v letu 2003. V drugem primeru bi se stroški z DDV upoštevali pri izračunu izravnave iz občinskega sklada leta 2002, tako da za leto 2003 ne bi bilo treba plačati nič DDV.

45. V teh okoliščinah ne bom več presojala upoštevnosti izravnalnega sklada za DDV in menim, da je tudi Sodišču ni treba. Če pa bi nacionalno sodišče ugotovilo, da bi lahko uporaba izravnalnega sklada za DDV izkrivila sistem DDV, bi moralo to upoštevati in po potrebi Sodišču postaviti nadaljnje vprašanje za predhodno odločanje o kakršni koli zadevi v zvezi s tem.

Končni izid

46. Gemeente je bil leta 2002 obračunan vstopni DDV za dobave, ki jih je pridobila za končni namen uporabe poslovne zgradbe v obsegu 94 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti (zunaj področja uporabe DDV in torej ni podlaga za odbitek vstopnega davka), 5 % za obdavčljive dejavnosti (predmet DDV in podlaga za odbitek vstopnega davka) in 1 % za oproščene dejavnosti (predmet DDV in niso podlaga za odbitek vstopnega davka).

47. Na koncu mora torej pri vsakršnem izidu, ki je v skladu s sistemom Šeste direktive, nastati pravica do odbitka v zvezi s 5 % uporabe zgradbe za namene obdavčljivega rezultata, ne pa tudi v zvezi s preostankom.[17]

48. Zdi se, da se Hoge Raad in vsi, ki so Sodišču predložili stališča, strinjajo s tem končnim izidom.

49. Težava je z ugotavljanjem, kako ga na podlagi različnih določb Šeste direktive in sodne prakse Sodišča o njihovi razlagi pravilno doseči, glede česar pa ni enakega strinjanja.

Upoštevnost sodbe VNLTO

50. Po mojem mnenju se je treba najprej vprašati, ali sodba VNLTO nasprotuje pristopu na podlagi porazdelitve.[18] Če je tako, potem tega pristopa ni treba več obravnavati. Če ne, bi bilo treba ugotoviti še, ali se lahko uporablja pristop na podlagi samodobave, in če se lahko, v kolikšnem obsegu sta ta dva pristopa lahko usklajena.

51. Ob upoštevanju VNLTO težko izrazim nestrinjanje z Gemeente in nizozemsko vlado, da je Sodišče dejansko razsodilo, da če dejavnost davčnega zavezanca zajema tako (obdavčljive ali oproščene) transakcije, za katere se uporablja DDV, kot transakcije, za katere se ne uporablja, možnost izbire in mehanizem iz sodne prakse o vključitvi investicijskega blaga nista na voljo. Čeprav bi bilo lahko sklepanje v sodbi celovitejše in jasnejše, se zdi, da sledi nekoliko celovitejši analizi generalnega

17 — Glej tudi zgoraj v opombi 7 navedeno sodbo Securenta, točka 37.

18 — Glej točki 17 in 18 zgoraj.

pravobranilca P. Mengozzija v točkah od 20 do 57 njegovih sklepnih predlogov v navedeni zadevi. Popolnoma se lahko strinjam, da ni očitno, da stavek „zasebno rabo […] ali […] [rabo] za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“ iz člena 6(2)(a) Šeste direktive zajema rabo za namene dejavnosti, za katere pa se DDV ne uporablja.

52. Sodba VNLTO se nanaša na združenje podeželskih podjetij, ki se financira s prispevki članov in ki spodbuja interese podeželskega sektorja v delih Nizozemske. Ta dejavnost se, ker se financira splošno iz članarine, in ne iz posebnih plačil, ne opravlja za plačilo in je torej zunaj področja uporabe DDV. Vendar je VNLTO za svoje člane in tretje osebe opravljala tudi individualne storitve, za katere je izdajala račune in ki so pomenile dobave za plačilo, za katere se uporablja DDV. Sodišče je obravnavalo vprašanje, ali bi bilo mogoče člen 6(2)(a) Šeste direktive uporabiti pri uporabi blaga in storitev, ki jih je VNLTO pridobila in vključila v svojo dejavnost, za namene transakcij zunaj področja uporabe DDV. Odgovor je bil negativen. Zadevnih transakcij ni bilo mogoče šteti za transakcije, ki se ne izvajajo za namene dejavnosti podjetja, „glede na to, da so glavna dejavnost te organizacije“.[19]

53. Obravnavana zadeva se nanaša na lokalni organ, ki ga ni mogoče šteti za davčnega zavezanca v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravlja kot organ oblasti in ki so torej zunaj področja uporabe DDV. Zdi se, da so te dejavnosti njegova „glavna dejavnost“. Poleg tega opravlja storitve, ki so tako obdavčljive kot oproščene, za katere pa se uporablja DDV in v zvezi s katerimi ga je treba šteti za davčnega zavezanca.

54. Menim, da bi bilo treba enako načelo uporabiti v obeh primerih.

55. Od tega mnenja me ne odvrne stališče Komisije, da se zadeva VNLTO nanaša na storitve, obravnavana zadeva pa na investicijsko blago, da so bile v zadevi VNLTO upoštevne dejavnosti ali transakcije zunaj področja uporabe DDV zato, ker ni bilo posebnega plačila, v obravnavani zadevi pa zato, ker Gemeente ni mogoče šteti za davčnega zavezanca, in da je Sodišče v sodbi Uudenkaupungin kaupunki[20] priznalo, da je organom oblasti na voljo možnost vključitve investicijskega blaga za mešano rabo v poslovna sredstva.

56. Prvič, obrazložitev in razsodba Sodišča v sodbi VNLTO se jasno nanašata na „blago in storitve“ in iz ničesar ne izhaja, da je „blago“ mišljeno samo kot „blago, ki ni investicijsko blago“, iz analize v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca P. Mengozzija pa izhaja jasno stališče,[21] da se člen 6(2)(a) Šeste direktive ne uporablja v okoliščinah navedene zadeve, tudi kar zadeva investicijsko blago. Drugič, menim da razlog, iz katerega dejavnosti ali transakcije ne spadajo na področje uporabe DDV, ni upošteven pri ugotavljanju, ali gre za „druge namene kot za namene […] dejavnosti“; v skladu s sodbo VNLTO je pomembno to, ali so „glavna dejavnost“ zadevnega subjekta. Nazadnje, iz sodbe Uudenkaupungin kaupunki ni razvidno, da bi Sodišče potrdilo stališče, da je možnost vključitve investicijskega blaga v poslovna sredstva na voljo organom oblasti. V točki 34 navedene sodbe, na katero se sklicuje Komisija, je splošno besedilo in v njej se obravnava splošni ugovor finske vlade, medtem ko je v točki 33 Sodišče jasno navedlo, da se „člena 5(6) in 6(2) lahko uporabita samo ob ponovni spremembi namembnosti zadevnega blaga, tako da je namenjeno zasebni rabi, vendar ne ob spremembi namembnosti tega blaga za oproščeno dejavnost“.

57. Zato menim, da Gemeente v okoliščinah obravnavane zadeve ni bila upravičena do možnosti vključitve upravne zgradbe v dejavnost, ki jo opravlja kot davčni zavezanec, in da se njena uporaba za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, obravnava kot obdavčljivo opravljanje storitev za plačilo.

19 — VNLTO, točka 39.

20 — Navedena v opombi 4 zgoraj.

21 — Točka 57 sklepnih predlogov.

Člen 5(7)(a) Šeste direktive

58. Dalje je treba presoditi, ali se člen 5(7)(a) Šeste direktive uporablja, in če se, s kakšnim učinkom.

59. Z navedeno določbo se daje državam članicam možnost izbire. Strinjam pa se z nizozemsko vlado, da ko se država članica za to možnost odloči – kot v primeru Nizozemske – je treba zadevno obravnavanje za namene DDV uporabiti v vsakem položaju, ki ustreza merilom iz navedene določbe, kakor so bila prenesena v nacionalno pravo. Nasprotno pa se ne sme uporabiti, če ta merila niso izpolnjena.

60. Ob upoštevanju člena 3(1)(h) Wet op de Omzetbelasting v povezavi s členom 5(7)(a) Šeste direktive in upoštevno sodno prakso menim, da če davčni zavezanec hkrati (i) proizvaja blago s svojo dejavnostjo (ali zagotavlja material, vključno z zemljišči, za blago, proizvedeno po naročilu) in (ii) uporablja proizvedeno blago za namene svoje dejavnosti, in kadar (iii) DDV na to blago ne bi bil v celoti odbiten, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, je treba njegovo uporabo za namene dejavnosti obravnavati kot obdavčljivo dobavo.

61. Ti trije pogoji so kumulativni; če so vsi izpolnjeni, je treba uporabo za namene dejavnosti obravnavati kot obdavčljivo dobavo, v nasprotnem primeru pa ne.

62. Menim, da so ti pogoji pri Gemeente *prima facie* izpolnjeni. Upravna zgradba je bila zgrajena po naročilu z uporabo (med drugim) zemljišča in pročelja, ki ju je zagotovila Gemeente, torej je položaj primerljiv tistemu v zadevi Gemeente Vlaardingen. Menim, da je treba šteti, da je bila zgrajena v okviru dejavnosti Gemeente in uporabljena za namene te dejavnosti; pomen izraza „dejavnost“ v členu 5(7) Šeste direktive mora biti enak kot v členu 6(2) v vzporednem kontekstu samodobav. Ker pa se je zgradba uporabljala tudi za druge namene kot za obdavčljive transakcije, vstopni DDV ne bi bil v celoti odbiten, če bi bila v celoti pridobljena od drugega davčnega zavezanca.

63. Nato se postavlja vprašanje, ali ta *prima facie* analiza drži, ker se je samo 6 % zgradbe uporabljalo za namene tistih dejavnosti Gemeente, ki jih opravlja kot davčni zavezanec.

64. Menim, da ne. Člen 5(7)(a) Šeste direktive se je nanašal na odpravo izkrivljenja konkurence zato, kajti če vstopni davek ni v celoti odbiten, bi tisti, ki proizvajajo lastne vložke, uživali prednost pred tistimi, ki morajo enake vložke pridobiti od zunaj, razen če bi bili eni in drugi vložki obdavčeni enako. Ta skrb ni odvisna od posebnih vrednosti. Obseg prednosti torej ni odločilni dejavnik. Sicer pa v nobenem primeru o njej ne bi bilo mogoče presoditi na podlagi deleža – prednost 6 % od velikega zneska DDV je lahko večja od tiste, ki jo zagotavlja 94 % od manjšega zneska.

65. Zato se mi zdi, da je treba to, da je Gemeente pridobila posest upravne zgradbe (ne glede na to kdaj točno se je to zgodilo) po končani gradnji z uporabo elementov, ki si jih je zagotovila sama, obravnavati kot obdavčljivo samodobavo kot določa člen 5(7)(a) Šeste direktive.

66. Bistveno pa je upoštevati, da je tako obravnavanje brez pomena, kadar se dobave preprosto pridobijo v celoti od drugega davčnega zavezanca in nato uporabijo v praksi, kakršna koli uporaba že to je. V skupnem sistemu DDV si ni mogoče zamisliti namena, ki bi mu služilo to, da bi se enaka dobava obravnavala najprej kot pridobitev (s polno obdavčitvijo in odbitkom vstopnega davka) in nato kot samodobava (s polno obdavčitvijo in, odvisno od primera, brez odbitka ali z delnim odbitkom), ne pa kot ena dobava s polno obdavčitvijo in, odvisno od primera, brez odbitka ali z delnim odbitkom. Če bi torej davčno obravnavanje, kot je tisto iz postopka v glavni stvari, zajemalo samo dobavo blaga in opravljanje storitev s strani zunanjega ali zunanjih izvajalcev Gemeente ne glede na elemente končne zgradbe, ki jih je zagotovila Gemeente sama, člena 5(7)(a) Šeste direktive ne bi bilo mogoče

uporabiti.[22]

67. Tako obravnavanje je primerno (in obvezno), samo če so vsi pogoji iz člena 5(7)(a) Šeste direktive v celoti izpolnjeni. Zato se ne more uporabljati izključno za dobavo blaga in opravljanje storitev, ki jih za Gemeente opravijo zunanji izvajalec ali izvajalci. Samodobava se mora nanašati na celotno dobavo, ki nujno zajema zemljišče in obstoječo fasado. Če ne bi bilo tako, ne bi bilo nobenega prispevka Gemeente in za celotno transakcijo bi veljala običajna pravila. Zato je treba znesek DDV, ki bi ga morala v zvezi s samodobavo plačati Gemeente, izračunati na podlagi skupne nabavne cene (če te ni, pa lastne cene v času dobave) vsakega posameznega elementa zemljišča in zgradbe v skladu s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive – pod pogojem, da DDV na te elemente ni bil že obračunan.[23]

68. Če se domneva, da je člen 5(7)(a) Šeste direktive mogoče in treba uporabiti za dobavo zgradbe kot celote, se strinjam z Gemeente, da bi morala obveljati druga predlagana možnost navedenega pristopa Hoge Raad (glej točko 37 zgoraj), kar je stališče, ki ga sprejema tudi Komisija, čeprav mu ni najbolj naklonjena.

69. Člen 5(7)(a) Šeste direktive se sklicuje na „uporabo […] s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti“, kar v bistvu zadeva v okviru lastne dejavnosti proizvedeno blago. Kadar je tako, je tako uporabo mogoče (v državi članici, ki se je odločila za to možnost, pa je treba) obravnavati kot dobavo za plačilo v smislu člena 2(1) navedene direktive in torej kot predmet DDV. Določba ne predvideva niti uporabe takega blaga delno za namene dejavnosti davčnega zavezanca in delno za namene zunaj področja uporabe sistema DDV niti obravnavanja take uporabe kot dobave, delno opravljene za plačilo in delno brezplačno. Namen uporabe dobave namreč načeloma ni upošteven pri vprašanju, ali je dobava obdavčljiva ali ne (je pa upošteven pri vprašanju, ali lahko nastane pravica do odbitka DDV na dobavo).

70. Kadar gre torej za samodobavo v smislu člena 5(7)(a), je taka dobava nujno v celoti obdavčljiva transakcija, razen če je v celoti ali delno oproščena DDV.

71. V obravnavani zadevi nič ne kaže na to, da bi se lahko za samodobavo upravne zgradbe uporabljala kakršna koli oprostitev.

72. Če je tako, jo je treba obravnavati kot v celoti obdavčljivo izstopno transakcijo, ki jo je opravila Gemeente. Posledično bi moral biti kakršen koli in celoten DDV na dobave, ki jih je za namene te obdavčljive izstopne transakcije pridobila Gemeente, upravičen do odbitka v skladu s členom 17(2) Šeste direktive.

73. Vendar bo Gemeente v zvezi s samodobavo kot tako zavezana k plačilu DDV na celotno vrednost transakcije. Nato pa lahko v skladu s členom 17(2) in (5) Šeste direktive v obsegu, v katerem se zgradba uporablja za obdavčljive transakcije Gemeente (v tem primeru 5 %), ta vstopni davek odbije od izstopnega davka, ki ga mora obračunati za davčno upravo. Za preostalih 95 % v zvezi z uporabo za druge transakcije odbitek ni možen.

74. Če povzamem, rezultat razlage, ki jo predlagam, bi bil v obravnavani zadevi tak. Prva uporaba lastne zgradbe s strani Gemeente leta 2003 bi se obravnavala kot dobava za plačilo, obdavčljivi znesek pa bi se v skladu s členom 11(A)(1)(b) navedene direktive izračunal za celotno vrednost dobave, vključno z zemljiščem, pod pogojem, da DDV na slednje še ni bil obračunan. Gemeente lahko vstopni DDV odbije za vse dobave, ki jih je pridobila za ta namen, po potrebi tudi dobavo zemljišča, pri obračunu DDV, ki ga je zavezana plačati na to dobavo, za katero se šteje, da je bila opravljena za

22 — Glej tudi opombo 10 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca J. Mazáka v zgoraj navedeni zadevi Gemeente Vlaardingen in *a contrario* točko 27 sodbe v navedeni zadevi.

23 — Glej zgoraj navedeno sodbo Gemeente Vlaardingen, točka 30 in naslednje.

plačilo. Kadar zgradbo uporablja za svojo dejavnost, lahko v skladu s členom 17(2) in (5) Šeste direktive od izstopnega davka na te dobave odbije samo tisti delež DDV, ki ga je zavezana plačati na dobavo, za katero se šteje, da je bila opravljena za plačilo v skladu s členom 5(7)(a), ki ustreza uporabi zgradbe za obdavčljive transakcije, kar v okoliščinah zadeve v glavni stvari pomeni 5 %.

Predlog

75. Glede na predhodne ugotovitve menim, da bi moralo Sodišče na vprašanje, ki ga je predložilo Hoge Raad, odgovoriti tako:

Člen 5(7)(a) 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 je treba razlagati tako, da se uporablja za položaj, v katerem občina začne uporabljati zgradbo, ki je bila zgrajena na njenem zemljišču in ki jo v 94 % uporablja za dejavnosti, ki jih opravlja kot oblastni organ, in v 6 % za dejavnosti, ki jih opravlja kot davčni zavezanec, od tega 1 % za davka oproščene storitve, ki niso upravičene do odbitka davka.