SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 3. marca 2005*

V zadevi C-428/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče s sklepom Vestre Landsret (Danska) z dne 15. novembra 2002, ki je prispela na Sodišče 26. novembra 2002, v postopku

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

proti

Skatteministeriet

in

Skatteministeriet

proti

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Jezik postopka: danščina.

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský in U. Lõhmus (poročevalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

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

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Fonden Marselisborg Lystbådehavn L. Henriksen in M. Andersen, odvetnika,

— za Skatteministeriet in dansko vlado J. Molde, zastopnik, skupaj s P. Bieringom, odvetnik,

— za grško vlado M. Apessos in K. Georgiadis, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in T. Fich, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. oktobra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(B)(b) 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), spremenjene z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru dveh sporov med Fonden Marselisborg Lystbådehavn (fundacija turistično pristanišče Marselisborg (Danska), v nadaljevanju: FML) in Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke) ter tem in FML glede vprašanja, ali je dajanje privezov v vodi ter prostorov na kopnem za zimovanje plovil za rekreacijo v najem v turističnem pristanišču predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V skladu z enajsto uvodno izjavo je cilj Šeste direktive, med drugim, določiti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.

4 Člen 2(1) Šeste direktive določa, da je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo."

5 Člen 4(1) in (2) Šeste 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."

6 Člen 13(B)(b) Šeste direktive, naslov X, z naslovom „Oprostitve", določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin, razen:

1. nastanitve, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;

2. dajanja v najem garaž in površin za parkiranje vozil;

3. dajanja v najem stalno instalirane opreme in strojev;

4. najema sefov.

Države članice lahko uporabijo nadaljnje izključitve iz obsega te oprostitve;

[...]"

Nacionalna ureditev

7 Člen 13(1), točka 8, momsloven (zakon o DDV) določa:

„Plačila DDV so oproščeni naslednji blago in storitve:

[...]

8. Upravljanje, dajanje v najem in lizing nepremičnin, skupaj z dobavo plina, vode, električne energije in energije za ogrevanje, povezano z dajanjem v najem ali lizingom. Oprostitev pa ne velja za dajanje v najem sob v hotelih ali z njimi izenačenih obratih, dajanje v najem sob v obratih, ki oddajajo nastanitvene zmogljivosti za čas, krajši od enega meseca, dajanje v najem prostorov za kampiranje, parkirnih prostorov ter oglaševalnih mest ter dajanje sefov v najem."

Postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Turistično pristanišče Marselisborg upravlja FML. Dejavnost te samostojne institucije je zlasti dajanje privezov za plovila v vodi in prostorov na kopnem za zimovanje teh plovil v najem.

9 Privez v vodi se lahko najame bodisi za eno leto, bodisi mesečno, bodisi za krajše obdobje, to je za en dan ali več.

10 V primeru najema za celo leto najemnik pridobi pravico do uporabe stalnega in zamejenega priveza ter skupnih pristaniških instalacij, kot so stranišča in tuši. Privezi so prilagojeni za dolžino in širino plovila. Vsak privez ima individualno številko in je označen z ograjo, drogovi, ali s plavajočim pomolom z drogovi. Če najemnik takega priveza tega ne želi uporabljati za čas, daljši od 24 ur, je privez brezplačno na razpolago obiskovalcem.

11 Najemniki privezov za daljši čas, s pravico do prostora na kopnem, morajo plačati davek za letni najem in položiti polog, ki se izračuna zlasti glede na dolžino plovila. Po drugi strani pa se pri najemu priveza v vodi brez pravice do prostora na kopnem polog ne zahteva. Vendar je letna najemnina v tem primeru višja.

12 V primeru mesečnega najema se najemnina pobira vsak mesec, polog pa se ne zahteva. Najemniku je načeloma zagotovljen oštevilčen in zamejen privez, prilagojen velikosti njegovega plovila.

13 Kratkoročen najem je namenjen obiskovalcem, ki dobijo na razpolago le priveze v pristanišču za en dan ali več dni. Za to vrsto najema se polog ne zahteva.

14 Glede najema prostorov na kopnem, ta uporabnikom omogoča pridobitev pravice uporabljati določen privez, namenjen zimovanju plovila. Privez je sestavljen iz stojala, to je ogrodja, na katero je plovilo postavljeno, ki je oštevilčeno, najemnik pa ima do njega prost dostop, da lahko nadzoruje in vzdržuje svoje plovilo.

15 Do spora o glavni stvari je prišlo zaradi dejstva, da je v odgovor na zahtevo, ki jo je FML leta 1999 naslovila na regionalni davčni organ za Århus (Danska), ta menil, da so prihodki iz dejavnosti oddajanja privezov predmet plačila DDV. FML je to odločbo izpodbijala pred Landsskatteret (Danska).

16 V sklepu z dne 6. decembra 2000 je to sodišče razsodilo, da dajanje privezov v vodi v najem ni upravičeno do oprostitve plačila DDV, določene v členu 13(1), točka 8, momsloven, ker navedene dejavnosti ni mogoče šteti za dajanje v najem nepremičnin. Landsskatteret je menilo, da lastnik plovila ne najema zamejene in natančno opredeljene površine ali dela nepremičnine, temveč pridobi samo pravico uporabe, ki sestoji iz tega, da mu je v pristanišču na voljo privez v vodi.

17 Nasprotno pa je glede skladiščenja plovil pozimi Landsskatteret razsodilo, da ta dejavnost ni predmet plačila DDV, ker jo je mogoče opredeliti kot „dajanje v najem nepremičnin" v smislu člena 13(1), točka 8, momsloven. Menil je, da lastnik plovila za ceno, ki je določena glede na zasedeno površino, najame zamejen in natančno opredeljen prostor, do katerega ima v zimskem času prost dostop. Po stališču tega sodišča takšen najem ni zajet v derogacijski določbi, ki se nanaša na „dajanje v najem garaž in površin za parkiranje vozil", ker plovila niso vsebovana v pojmu „vozil" v smislu člena 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive.

18 Tako FML kot Skatteministeriet sta vložila pravno sredstvo zoper navedeni sklep Landsskatteret na Vestre Landsret. Ker je to menilo, da je za rešitev spora, ki ga obravnava, potrebna razlaga člena 13(B)(b) Šeste direktive, je odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 13(B)(b) Šeste direktive DDV [...] razlagati tako, da pojem ‚dajanje v najem nepremičnin' obsega tudi dajanje v najem priveza, ki je

sestavljen iz prostora na kopnem na območju pristanišča ter zamejenega in natančno opredeljenega priveza v vodi?

2. Ali je treba člen 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive razlagati tako, da se pojem ‚vozila' nanaša tudi na plovila?"

Prvo vprašanje

19 V prvem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali je člen 13(B)(b) Šeste direktive treba razlagati tako, da pojem dajanja nepremičnin v najem obsega tudi dajanje v najem privezov, namenjenih privezu plovil v vodi, in privezov za skladiščenje teh plovil na kopnem na območju pristanišča.

Stališča, predložena Sodišču

20 FML trdi, da njena dejavnost dajanja privezov za plovila v vodi ter prostorov na kopnem za zimovanje teh plovil v najem izpolnjuje pogoje, ki so bili določeni v sodni praksi Sodišča, in da gre torej za dajanje nepremičnin v najem v smislu Šeste direktive. Po njenem mnenju namreč dejavnost, ki jo opravlja, zahteva plačilo najemnine, privez je najet za konkretno pogodbeno določeno obdobje, z najemom pa se na najemnika prenese pravica uporabe lastnine in pravica izključiti od te uporabe tretje osebe.

21 Glede narave najetega predmeta navaja, da so pristaniške naprave fiksne in jih ni mogoče preprosto razstaviti ali prestaviti.

22 Danska vlada meni, da dajanje privezov v najem ni mogoče šteti za dajanje nepremičnin v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, ker je treba izjeme, ki jih ta člen določa, razlagati ozko.

23 Po stališču te vlade bi bilo treba, čeprav je mogoče pristaniške naprave opredeliti za „nepremične", termin, ki pomeni bistven element za analizo pojma „nepremičnine" v smislu Šeste direktive, uporaba teh naprav pri privezu predstavlja le stransko storitev, ki jo je treba za davčne namene obravnavati na enak način kot glavno storitev, to je dodelitev prostora v vodi v pristanišču lastnikom plovil. Vendar naj ta prostor ne bi izpolnjeval pogojev za to, da bi bil vsebovan v pojmu nepremičnine.

24 Nasprotno pa bi bilo treba dajanje lastniku plovila jasno zamejenega priveza na kopnem v najem za skladiščenje plovila pozimi opredeliti kot dajanje nepremičnine v najem v smislu Šeste direktive.

25 Grška vlada tako kot danska vlada meni, da se pojem „dajanje v najem nepremičnin" ne nanaša na priveze v vodi, ki so zamejeni in točno opredeljeni, temveč zajema dajanje prostora na kopnem za zimovanje plovil v najem.

26 Komisija Evropskih skupnosti navaja, da iz zelo široke razlage besedne zveze „lizing ali dajanje v najem nepremičnin" Sodišča izhaja, da dajanje dela pristaniškega prostora na kopnem, namenjenega zimovanju plovil, v najem nesporno pomeni dajanje nepremičnine v najem v smislu Šeste direktive. Poleg tega dajanje priveza v vodi v najem ni mogoče obravnavati drugače zaradi obstoja tehnične posebnosti, ki je v tem, da se plovilo priveže na plavajočo bojo ali pomol in ne zasidra na morskem dnu oziroma ne priveže na količek, pritrjen na dno.

Presoja Sodišča

27 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da oprostitve iz člena 13 Šeste direktive pomenijo avtonomne pojme prava Skupnosti, ki morajo torej imeti skupnostno opredelitev (glej sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski, C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 51; z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer, C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25; z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22, in z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 16).

28 Ker opredelitev pojma „dajanje v najem nepremičnin" iz člena 13(B)(b) Šeste direktive ne obstaja, je treba to določbo razložiti ob upoštevanju sobesedila, v katero je umeščena, namena in zgradbe te direktive, upoštevajoč zlasti *ratio legis* oprostitve, ki je v njej določena (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Temco Europe, točka 18).

29 Ker oprostitve iz člena 13 Šeste direktive pomenijo izjeme od splošnega načela, po katerem je predmet plačila DDV vsaka storitev, ki jo davčni zavezanec opravi odplačno, jih je treba razlagati ozko (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Irski, točka 52; sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 64, in zgoraj navedeno sodbo Sinclair Collis, točka 23).

30 Sodišče je v številnih sodbah opredelilo dajanje v najem nepremičnin v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive kot pravico, ki jo lastnik nepremičnine da najemniku v zameno za plačilo in za dogovorjeni čas, da uporablja nepremičnino in da od njene uporabe izključi vse tretje osebe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Irski, točke od 52 do 57; sodbi z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Mirror Group, C-409/98, Recueil, str. I-7175, točka 31; z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen", C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 55, in zgoraj navedeno sodbo Temco Europe, točka 19).

31 V zadevi v glavni stvari ni sporno, da so razmerja med FML in uporabniki privezov na kopnem, ki imajo za določen čas izključno pravico do uporabe privezov, ki so jim dodeljeni, vsebovana v pojmu dajanja v najem v smislu navedene določbe. Enako velja tudi za razmerja med FML in uporabniki privezov v vodi, čeprav lahko občasno tak privez začasno uporablja drugo plovilo, ki ni plovilo najemnika priveza, če ga ta ne uporablja za svoje plovilo. Taka občasna uporaba ne ovira najemnika in dejansko ni takšne narave, da bi bilo mogoče šteti, da posega v bistvo razmerja med najemnikom in upravljavcem pristanišča.

32 Torej je za odgovor na prvo vprašanje treba še ugotoviti, ali je treba priveze na kopnem in priveze v vodi šteti za nepremičnine.

33 Glede privezov na kopnem je treba ugotoviti, da je zemeljska površina, ki se uporablja za skladiščenje plovil, nepremičnina.

34 Kar zadeva priveze v vodi, iz predložitvenega sklepa izhaja, da je FML lastnica pristaniškega zemljišča in bazena. Dejstvo, da je to zemljišče v celoti ali delno pod vodno gladino, ne nasprotuje temu, da se opredeli za nepremičnino, ki je lahko predmet dajanja v najem ali lizinga. FML lahko kot lastnica to zemljišče v celoti odda, skupaj z njegovimi prostorsko zamejenimi deli. Dajanje v najem pa se vseeno v nobenem primeru ne nanaša na količino vode, temveč na določen del navedenega bazena. Ta površina, pokrita z vodo, je za stalno zamejena in je ni mogoče prestaviti.

35 Posledično, kot to poudarja tudi generalna pravobranilka v točki 32 sklepnih predlogov, tudi na podlagi ozke razlage člena 13(B)(b) Šeste direktive privez v pristaniškem bazenu ustreza opredelitvi nepremičnine v smislu te določbe.

36 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člen 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da pojem dajanje nepremičnin v najem zajema tudi dajanje privezov, namenjenih privezovanju plovil v vodi, in prostorov za skladiščenje teh plovil na kopnem na območju pristanišča v najem.

Drugo vprašanje

37 V drugem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali pojem „vozil" iz člena 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive zajema tudi plovila.

Stališča, predložena Sodišču

38 FML navaja, da iz členov 15, točka 2, 28a, točka 2(a), in 28 n, točka 4(b) in (c), Šeste direktive izhaja, da Skupnostni zakonodajalec razlikuje med terminoma „prevozna sredstva" in „vozila". Če se določba nanaša na vse vrste prevoznih sredstev, to je zrakoplove, vozila z motorjem, plovila itd., naj bi se uporabljal izraz „prevozna sredstva". Po drugi strani pa naj bi se pojem „vozila" uporabljal le za kopenska prevozna sredstva s kolesi. Pojem „vozila" iz člena 13(B)(b) Šeste direktive naj bi torej obsegal le kopenska prevozna sredstva in bi posledično odgovor na drugo vprašanje moral biti nikalen.

39 Danska in grška vlada menita, da se pojem „vozila" ne sme razlagati ozko. Navedeni pojem bi torej moral zajemati vse, s čimer je mogoč prevoz oseb z ene na drugo točko, skupaj s plovili.

40 Tudi Komisija navaja, da se ne glede na terminološke razlike med različnimi jezikovnimi različicami člena 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive, termin „vozila" v resnici uporablja v njenem celotnem besedilu dosledno in zajema prevozna sredstva v širšem smislu, skupaj s plovili. Nasprotna razlaga bi imela nelogične posledice, ki ne bi bile v skladu z načelom davčne nevtralnosti.

Presoja Sodišča

41 Termini, uporabljeni v različnih jezikovnih različicah navedenega člena 13(B)(b), točka 2, za označitev pojma „vozila" niso dosledni. Kot na to pravilno opozarja Komisija, nekatere jezikovne različice, med katerimi so francoska, angleška, italijanska, španska, portugalska, nemška in finska različica, zajemajo v tem pojmu prevozna sredstva na splošno, skupaj z zrakoplovi in plovili. Po drugi strani pa so bili v drugih jezikovnih različicah, to je danski, švedski, nizozemski in grški, izbrani bolj natančno opredeljeni termini, ki imajo ožji pomen in označujejo predvsem „kopenska prevozna sredstva". Še posebej naj bi se danski termin „kjøretøjer" nanašal na „kopenska prevozna sredstva s kolesi".

42 S tem v zvezi je treba opomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso v primeru neskladij med različnimi jezikovnimi različicami določbe Skupnosti, to razlagati glede na splošno zgradbo in namen predpisa, katerega del je (glej zlasti sodbi z dne 27. marca 1990 v zadevi Cricket St Thomas, C-372/88, Recueil, str. I-1345, točka 19, in z dne 14. septembra 2000 v zadevi D., C-384/98, Recueil, str. I-6795, točka 16).

43 Glede dajanja garaž in površin za parkiranje vozil v najem člen 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive vpeljuje izjemo od oprostitve, določene v tem členu za lizing in dajanje nepremičnin v najem. Za transakcije, na katere se nanaša, se uporablja splošna ureditev te direktive, in sicer, da so predmet DDV vse obdavčljive transakcije, razen izrecno predvidenih izjem. Te določbe torej ni mogoče razlagati

ozko (glej sodbo z dne 12. februarja 1998 v zadevi Blasi, C-346/95, Recueil, str. I-481, točka 19).

44 Torej je treba termin „vozila", uporabljen v navedeni določbi, razlagati tako, da se nanaša na vsa prevozna sredstva, skupaj s plovili.

45 Oddajanje privezov namreč ni omejeno le na pravico izključne uporabe vodne površine, temveč pomeni tudi dajanje na razpolago različnih pristaniških naprav, ki omogočajo med drugim privez plovila, naprav za izkrcanje in vkrcanje posadke ter morebitno uporabo sanitarnih ali drugih instalacij s strani posadke. Vendar, kot na to opozarja tudi generalna pravobranilka v točki 51 sklepnih predlogov, v okoliščinah zadeve v glavni stvari niso glede oddajanja privezov podani nobeni razlogi, zlasti ne socialne narave, ki bi utemeljevali oprostitev od plačila DDV, sprejeto za dajanje nepremičnin v najem.

46 V navedenih pogojih in upoštevajoč cilje člena 13(B)(b) Šeste direktive, je treba točko 2 te določbe, ki izključuje od oprostitve plačila DDV dajanje garaž in parkirnih površin za vozila v najem, razlagati tako, da na splošno velja za dajanje garaž in parkirnih površin za vsa prevozna sredstva, skupaj s plovili, v najem.

47 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive razlagati tako, da izraz „vozila" zajema plovila.

Stroški

48 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:

1. **Člen 13(B)(b) Šeste direktive 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, spremenjene z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba razlagati tako, da pojem dajanje nepremičnin v najem zajema tudi dajanje privezov, namenjenih privezovanju plovil v vodi, in prostorov za skladiščenje teh plovil na kopnem na območju pristanišča v najem.**

2. **Člen 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive je treba razlagati tako, da izraz „vozila“ zajema plovila.**

Podpisi