TEMCO EUROPE

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA, predstavljeni 4. maja 2004[1]

I – Uvod

1. Na podlagi člena 13(B)(b) Šeste direktive o davku na dodano vrednost[2] se oprosti „lizing ali dajanje v najem nepremičnin", izraz, ki ga je sodna praksa Skupnosti opredelila samostojno in enotno v skladu s pravom Unije[3], s čimer mu je tako pripisala širši pomen, kot ga ima v določenih nacionalnih pravnih redih[4]. Za Sodišče dajanje v najem nepremičnin pomeni, da lastnik nepremičnine za plačilo najemnine in za dogovorjeno obdobje prenese na najemnika pravico do uporabe svoje lastnine in iz te uporabe izključi vse druge osebe[5].

2. Namen tega vprašanja za predhodno odločanje je ugotoviti, ali lahko ta določba velja za tri pogodbe, s katerimi družba prenese na različne družbe, ki pripadajo isti skupini kot ona, do preklica in za nedoločeno obdobje uporabo in uživanje nepremičnine, katere lastnica je, v zameno za ceno, določeno predvsem na podlagi uporabljene površine, pri čemer se nobeni od družb najemnic ne dodeli izključna pravica do uporabe določenega dela poslopja.

3. Cour d'Appel iz Bruslja (šesti davčni senat) še zlasti navaja dve vprašanji, ki predstavljata dve plati iste medalje. Prvič, želi vedeti, ali morajo biti zadevne pogodbe za upravičenost do navedene oprostitve opredeljene kot pogodbe o najemu nepre-

1 — Jezik izvirnika: španščina.

2 — Šesta direktiva 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).

3 — Glej sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 51) in v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 63); z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen" (C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 47); z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer (C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25); z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 46) in z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22). To stališče je posledica uvodne izjave 11 Šeste direktive, v skladu s katero je treba pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način. V sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi „Goed Wonen", je generalni pravobranilec F. G. Jacobs poudaril nezmožnost enotne opredelitve tega pravnega pojma in primernost uvedbe funkcionalne opredelitve, ki bi temeljila na ozadju in sestavi Šeste direktive.

4 — Navedene sodbe Komisija proti Irski, točka 54; Komisija proti Združenemu kraljestvu, točka 66, in „Goed Wonen", točka 49.

5 — Sodba z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Mirror Group (C-409/98, Recueil, str. I-7175, točka 31). Glej tudi navedeni sodbi Seeling, točka 49, in Sinclair Collis, točka 25.

mičnin. Drugič, sprašuje se, ali navedeni pojem prava Skupnosti vključuje v prejšnji točki opisano uporabo poslopja, ki je v lasti družbe Temco Europe SA, za namene, ki niso povezani z njeno gospodarsko dejavnostjo.

4. Država Belgija v pisnih stališčih nasprotuje tej drugi razlagi, ker po njenem mnenju temelji na pravilu nacionalnega prava (člen 44(3)(2), začetek, zakona o davku na dodano vrednost[6]), ki ne velja za ta primer, ker se stranki nanj nista sklicevali niti ga ni upoštevalo Tribunal de première instance (prvostopenjsko sodišče) v Bruslju. Analiza je pokazala, da to stališče, ki ga je na obravnavi ponovila v odgovor na moja vprašanja in ki so se mu pridružili drugi navzoči udeleženci, ni ustrezno: zadošča, da opozorimo, da mora Sodišče v postopku predhodnega odločanja predložiti razlago evropskega prava, ki se od njega zahteva, ali odločiti o njegovi veljavnosti, ne pa nadzirati izbire veljavnega nacionalnega pravila in razlage predložitvenega sodišča, ki mora kot „lastnik" procesa ugotoviti, do katere mere je neko pravilo pomembno za rešitev spora. Skratka, dolžnost sodišča je, da presodi upoštevnost vprašanja, ki ga postavi[7], pri čemer sodišče Skupnosti nima možnosti revidiranja, razen če posvetovanje ni v nikakršni povezavi z dejanskim stanjem ali s predmetom spora o glavni stvari[8], ni povezano s pravom Unije[9] ali je rezultat očitno nepravilne presoje vsebine[10], pri čemer v tem primeru ni podana nobena izmed navedenih okoliščin.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti: Šesta direktiva*

5. Člen 2 opredeljuje obdavčljivi dogodek in določa predvsem, da je predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga ali storitev, ki

6 — Ta zakon je bil odobren z zakonom z dne 3. julija 1969 (Moniteur belge, 17. 7. 1969).

7 — V sodbi, ki jo je Sodišče izreklo 14. februarja 1980 v zadevi Damiani (53/79, Recueil, str. 273), je to opozorilo, da ni njegova naloga odločiti o ustreznosti vprašanja, ki mu je bilo dano v presojo. V skladu z razdelitvijo pravosodnih funkcij, ki jih ureja člen 177 Pogodbe ES (postal člen 234 ES), je naloga nacionalnega sodišča, ki edino neposredno pozna dejansko stanje v zadevi in trditve, ki so jih predstavile stranke, ter bo moralo prevzeti odgovornost za kasnejšo sodno odločbo, da ob popolnem poznavanju dejstev presodi o pomembnosti pravnih vprašanj, ki jih je sprožil spor, o katerem odloča, in nujnosti predhodnega odločanja, da bo lahko izreklo sodbo (točka 5).

8 — Sodbi z dne 16. junija 1981 v zadevi Salonia (126/80, Recueil, str. 1563, točka 6) in z dne 28. novembra 1991 v zadevi Durighello (C-186/90, Recueil, str. I-5773, točka 9).

9 — V sodbi Sodišča z dne 22. novembra 1978 v zadevi Mattheus (93/78, Recueil, str. 2203) se je to izreklo, da ni pristojno za razlaganje aktov, ki jih Skupnost še ni sprejela.

10 — Sodbi z dne 19. decembra 1968 v zadevi Salgoil (13/68, Recueil, str. 661, točka 1) in z dne 26. septembra 1985 v zadevi Thomasdünger (166/84, Recueil, str. 3001, točka 11).

jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo".

6. V členu 4(1) je davčni zavezanec opredeljen kot:

„vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti".

V skladu s tem odstavkom 2 se za gospodarsko dejavnost šteje tudi „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka".

7. V členu 6(1) je opredeljen obdavčljivi dogodek „opravljanje storitev" dodatno kot „vsaka transakcija, ki ni dobava blaga". V skladu s členom 6(2)(a) se za opravljanje storitev za plačilo šteje uporaba 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.

8. Besedilo člena 13 je naslednje:

„Oprostitve na ozemlju države

[...]

B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin, razen:

1. nastanitve, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorju s

podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;

2. dajanja v najem garaž ali 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[11];

[...]

C. Izbire

Države članice lahko davkoplačevalcem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

a) dajanje v najem in lizing nepremičnin;

[...]

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo."

B – *Belgijsko pravo: Zakon o davku na dodano vrednost*

9. Člen 44(3)(2) zakona o DDV daje podlago za oprostitev davka pri dajanju v najem nepremičnin in tudi pri njihovi uporabi v skladu s pogoji iz člena 19(1), to je uporabi za plačilo za namene, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo davčnega

11 — Španska različica te povedi je naslednja: „Los Estadosmiembros podrán ampliarel ámbito de estaexención a otros supuestos [sic]." Španska različica se torej popolnoma razlikuje od preostalih jezikovnih različic Šeste direktive. Kot smo videli, to velja za francosko različico („Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération.") in tudi nemško („Die Mitgliedstaaten könnenweitere Ausnahmen vom Geltungsbereichdieser Befreiung vorsehen."); angleško („Member States may apply furtherexclusions to the scope of this exemption.") in italijansko („Gli Stati membri possono stabilireulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione.").

zavezanca. Iz te oprostitve so izključeni finančni najem nepremičnin, uporaba zemljišč za parkirna mesta, skladiščenje in kampiranje ter nastanitev v hotelih, motelih in prostorih za plačilo in najem sefov.

— Pogodbe so bile sklenjene za čas trajanja dejavnosti prevzemnikov, uprava lastnika pa lahko v vsakem trenutku in brez predhodne objave zahteva od prevzemnika, da odstopljene prostore izprazni.

III – Dejansko stanje in spor o glavni stvari

— Stroške nepremičnine morajo poravnati prevzemniki. Stroški za plin in elektriko se izračunajo glede na porabo, skupni stroški pa glede na uporabljeno površino. Prevzemniki morajo prav tako poravnati stroške morebitnih popravil.

10. Delniška družba Temco Europe (v nadaljevanju: Temco) je davčni zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) glede svoje dejavnosti čiščenja in vzdrževanja zgradb. Družba je lastnica nepremičnine v Bruslju, ki jo je v letih 1993 in 1994 obnovila, ni pa to sedež družbe.

— Najemnina, ki se plačuje letno, znaša 3500 BEF na kvadratni meter za poslovne prostore in 1000 BEF na kvadratni meter za skladišče (ti zneski so se medtem pretvorili v evre). Najemnina se poveča za 0,4 % prometa brez DDV prevzemnikov in 5000 BEF letno za vsakega zaposlenega.

11. 1. februarja 1994 je s tremi družbami, ki spadajo v isto skupino in so odvisne od skupne centralne uprave, sklenila tri pogodbe, opredeljene kot „prenosi", s katerimi se je zavezala, da bo nanje prenesla uporabo in uživanje zgoraj navedenega poslopja pod naslednjimi pogoji:

— Prevzemniki izvajajo svoje dejavnosti na dodeljeni nepremičnini v skladu z namembnostjo, kot jo je določila uprava družbe Temco, toda brez posebne pravice do konkretnega dela nepremičnine.

— Hišni red določa pravila glede dostopa do zgradbe in čiščenja ter pravice do neomejenega dostopa oseb, pooblaščenih s strani odstopnika.

— Stranke so izrecno izključene od uporabe člena 1709 civilnega zakonika, ki opredeljuje pojem najem.

12. Lastnica nepremičnine je odbila DDV, ki ji je bil zaračunan za obnovitvena dela, toda belgijska davčna uprava je ocenila, da so pogodbe, navedene zgoraj, prave najemne pogodbe, oproščene davka, tako da družba Temco ni imela pravice do odbitka. Posledično je uprava 16. aprila 1997 izdala poziv, ki je bil potrjen, s čimer je postal izvršljiv, in nato vročen družbi Temco hkrati z odredbo za plačilo. Družba Temco je zoper ta poziv vložila pritožbo.

13. Tribunal de première instance iz Bruslja ga je s sodbo z dne 29. septembra 2000 razveljavilo in prepovedalo nadaljevanje njegove izvršitve. Država Belgija je zoper sodbo vložila pritožbo pri Cour d'appel iz Bruslja.

IV – Vprašanje za predhodno odločanje

14. Cour d'appel je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je mogoče člen 13B(b) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da transakcije – ki po belgijskem pravu ustrezajo pogodbi, sklenjeni za nedoločen čas, s katero družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini za plačilo nadomestila, določenega prvenstveno na podlagi uporabljene površine, pri čemer je preklic ob skupni upravi najemnika in najemodajalca brez učinka – v smislu prava Skupnosti pomenijo najem nepremičnin, z drugimi besedami, ali avtonomni izraz prava Skupnosti ‚dajanje v najem nepremičnin' iz člena 13(B)(b) Šeste direktive pokriva odplačno uporabo nepremičnine za druge namene, kot je gospodarska dejavnost davčnega zavezanca – katere opredelitev je povzeta na koncu člena 44(3)(2) [zakona o DDV] –, in sicer uporabo do preklica za nedoločeno obdobje in za plačilu mesečnega plačila, čeprav se le-to spreminja in je deloma odvisno od poslovnih rezultatov pogodbenih strank, ki nimajo izključne pravice do uporabe, pri čemer je preklic ob skupni upravi najemnika in najemodajalca brez učinka."

V – Postopek pred Sodiščem

15. Belgijska vlada, družba Temco in Komisija so predložile pisna stališča v roku, določenem v členu 20 Statuta ES Sodišča.

16. Stranke v pisnem postopku so ustna stališča predstavile na obravnavi 1. aprila 2004.

VI – Analiza vprašanj za predhodno odločanje

A – *Prvo vprašanje*

17. Obširno in nejasno besedilo belgijskega sodišča vsebuje dve dopolnilni, vendar različni vprašanji. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče vedeti, ali se lahko pogodbe, ki so predmet postopka v glavni stvari, obravnavajo kot „dajanje v najem nepremičnin" v smislu, ki ga temu izrazu pripisuje člen 13(B)(b) Šeste direktive, kot ga je razložilo Sodišče.

18. Drugo vprašanje je postavljeno na izredno nejasen način. Zadošča bežen pogled na zadnji del besedila, da opazimo ponovitev istega problema, opisanega z drugimi izrazi. Kakorkoli, glede na sklicevanje na člen 44(3)(2) in naprej na člen 19(1) Zakona o DDV je mogoče razumeti, da je resnična neznanka, ki si jo je sodišče prizadevalo razrešiti, vprašanje, ali je mogoče sporne pogodbe, če se te ne morejo obravnavati kot dajanje v najem, obravnavati kot izkoriščanje poslopja za plačilo za namene, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo družbe Temco. Te alternative ni mogoče obravnavati, ne da bi razrešili tudi vprašanje, ali lahko države članice razširijo področje uporabe oprostitve, določeno v členu 13(B)(b) Šeste direktive tako, da vanj vključijo transakcije, ki niso povezane z dajanjem v najem nepremičnin.

19. Opozoril sem na vsebino, ki jo je Sodišče dalo besedilu člena 13(B)(b) Šeste direktive. Dejansko ne bi moglo veliko dodati k svoji opredelitvi, ne da bi tvegalo, da bo prekoračilo meje svojih pristojnosti v postopkih predhodnega odločanja in svojo vlogo odločilnega razlagalca prava Skupnosti ter z uporabo tega prava v obravnavanem primeru poseglo v sodno pristojnost predložitvenega sodišča[12]. Prav v tem „ne veliko" pa se skriva rešitev, ki mu bo omogočila, da Cour d'appel iz Bruslja poda odgovor na postavljeno vprašanje.

20. V skladu s sodno prakso Skupnosti oprostitev DDV velja za 1. prenos s strani lastnika nepremičnine na neko drugo osebo, 2. z izključitvijo vseh ostalih, 3. uporabo in

12 — Glej razmišljanja o razdelitvi vlog v predhodnem odločanju med Sodiščem in nacionalnimi sodišči v točki 35 sklepnih predlogov, ki sem jih predstavil 11. decembra 2003 v zadevi Recheio (C-30/02, sodba z dne 17. junija 2004, (ZOdl., str. I-6051 in I-6053).

uživanja te nepremičnine:4. za dogovorjeno obdobje in 5. za plačilo najemnine. Da bi ugotovili, ali ta opredelitev velja za določeno pogodbo, je treba upoštevati okoliščine, v katerih se transakcija opravlja[13], pri čemer ima objektivna vsebina pogodbe odločilno vlogo[14], ne glede na to, kako so pogodbo opredelile stranke[15].

21. Ker sta prvi in drugi element v pogodbah, ki jih je sklenila družba Temco, izpolnjena, se je razprava pred Sodiščem osredotočila na pogoje izključnosti prenosa, njegovo trajanje in naravo pogodbene cene.

1. Lastništvo najemnika

22. Za dajanje v najem nepremičnin sta značilna prenos pravic lastnika, z izjemo pravice razpolaganja, in posledično pravica najemnika, da izključi vse druge, tudi lastnika, od uživanja nepremičnine. Toda izključno lastništvo ni sinonim za individualno lastništvo, saj je lahko s sklenitvijo ene ali več pogodb tudi skupno.[16] Odločilni element je monopol, ki ga imajo najemniki nad drugimi, ki jim lahko prepovedo uporabo najete nepremičnine.

23. Ali prenesene pravice uveljavlja ena oseba ali več in ali je bil v tem drugem primeru prenos teh pravic izveden z eno pogodbo ali več pogodbami, torej ni bistveno. Še več, zaradi pojma, ki ga je opredelilo Sodišče, ni pomembno, ali se vsakemu najemniku dodeli določen del poslopja ali pa je dodelitev ni deljena po nominalnih delih[17].

24. Oprostitev iz člena 13(B)(b) Šeste direktive se nanaša na pravne posle, ki so gospodarska dejavnost v smislu člena 4 te direktive, vendar zaradi svoje narave ne ustvarijo nobene upoštevne dodane vredno-

13 — Glej sodbo z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 26).

14 — Sodba z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33).

15 — Navedena sodba Maierhofer, točka 39.

16 — Generalni pravobranilec S. Alber je v točki 65 sklepnih predlogov, ki jih je predstavil v navedeni sodbi Komisija proti Irski, dopustil pluralnost subjektov v pravnem položaju najemnika.

17 — Komisija v pisnih stališčih opozarja, da pogodbe, ki so bile podpisane 1. februarja 1994, vsakemu najemniku dodeljujejo natančno določeno površino, katere uživanje izključuje druge, k čemur Belgija dodaja, da je bistveni element pri določitvi najemnine vsakega najemnika površina, ki jo uporablja. Po drugi strani pa v pravnih razmerjih, za katera gre v postopku v glavni stvari, dejansko ni mogoče, da se ne bi dodelile določene površine poslopja brez poseganja v deljeno uporabo skupnih prostorov. V vsakem primeru te tri družbe tvorijo enoto glede na tretje osebe, ki so izključene od uživanja poslopja.

sti – okoliščina, zaradi katere je zaradi finančnih razlogov zaželena oprostitev[18]; iste ugotovitve pojasnijo tudi izjeme od oprostitev, če povzročijo dejavnejše izkoriščanje nepremičnin[19].

25. Ključ je torej v značaju transakcije in v njeni gospodarski stvarnosti ne glede na pravno opredelitev, ki so ji jo lahko dale stranke, saj bi vsaka druga rešitev povzročila tveganje kršitve splošnega značaja davka in poseganja v njegovo nevtralnost, če bi bile dovoljene različne obravnave vsebinsko enakih transakcij. Na tej podlagi je Sodišče v sodbi „Goed Wonen" razsodilo, da člen 13 (B)(b) in (C)(a) Šeste direktive ne nasprotuje nacionalni določbi, ki zaradi uporabe oprostitve DDV izenačuje lizing in dajanje v najem z dodelitvijo stvarne pravice do uživanja za dogovorjeno obdobje in za plačilo, ki nosilcu daje pravico uporabe nepremičnine.

26. V teh okoliščinah je naloga nacionalnega sodišča, da preuči vsebino in pogoje, v katerih se sporne pogodbe izvršujejo[20], da ugotovi, ali podjetjem prevzemnikom podeljujejo pravico do uživanja nepremičnine, ki je izvršljiva za tretje osebe in predvsem za lastnika.

2. Trajanje dajanja v najem

27. Čas je bistven dejavnik take vrste pogodbe. Zato je Sodišče v navedenih sodbah Komisija proti Irski (točka 56) in Komisija proti Združenemu kraljestvu (točka 68) odločilo, da najemna pogodba ne obstaja, če soglasje strank ne upošteva tega dejavnika, kot je na primer pri uporabi cestne infrastrukture v zameno za plačilo cestnine. Zaradi podobnih razlogov je Sodišče v sodbi Stockholm Lindöpark navedlo, da je obdobje, v katerem tretje osebe uporabljajo igrišče za golf za plačilo, eden od parametrov, ki jih mora nacionalno sodišče upoštevati pri

18 — Ni odvisno od pravice do izbire obdavčitve, ki jo lahko države članice dodelijo davčnim zavezancem v skladu s členom 13(C). V sklepnih predlogih, ki sem jih predstavil v zadevi Schloßstraße (C-396/98, Recueil, str. I-4279), o kateri je Sodišče odločilo 8. junija 2000, sem navedel, da imajo v skladu s to določbo države članice možnost odločiti glede na gospodarske okoliščine v tistem trenutku, ali je primerno dodeliti to pravico do izbire obdavčitve, in če se za to odločijo, tudi možnost določiti, pod katerimi pogoji in do katere mere mora biti izvršena (točka 20).

19 — Glej v tem smislu navedeno sodbo „Goed Wonen", točki 52 in 53. Generalni pravobranilec F. G. Jacobs je v sklepnih predlogih, ki jih je predstavil v zadevi Blasi (C-346/95, Recueil, str. I-481), o kateri je Sodišče odločilo 12. februarja 1998, podal nekaj zanimivih ugotovitev o obravnavi nepremičnin v Šesti direktivi (točki 15 in 16). Skoraj tri desetletja je že, od kar je J. C. Scholsem v *La TVA européene face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, str. 123 in naslednje, predstavil probleme, povezane z obdavčitvijo najemov.

20 — V pisnih stališčih sta država Belgija in družba Temco posvetili poglobljeno študijo tem elementom, o katerih bo moralo Cour d'appel iz Bruslja, ki mora po vsebini odločiti o zadevi, pravočasno presoditi.

ugotavljanju, ali je transakcija oproščena DDV (točki 23 in 26). V sodbi Blasi (točke od 23 do 26) je dodalo, da je trajanje nastanitve ključni dejavnik, ki omogoča razlikovanje med dajanjem v najem bivalnega prostora in nastanitvami, ki jih člen 13(B)(b) Šeste direktive izključuje iz oprostitve.

28. Čeprav je trajnost lastništva pomembna, pa je le ena izmed sestavin dajanja v najem nepremičnin, tako da je ni treba obravnavati kot edinega dejavnika, na podlagi katerega bi opredelili pogodbo kot najemno pogodbo, neodvisno od vseh drugih meril, predvsem od dejanskega trajanja razmerja. V navedeni sodbi Blasi je Sodišče natančno navedlo, da mora predložitveno sodišče preveriti, ali trajanje, predvideno s pogodbo, izraža prave namere strank, saj bi v nasprotnem primeru moralo določiti obdobje, v katerem se je nepremičnina uporabljala.

29. Po drugi strani „dogovorjeno obdobje" ni enako kot „določeno obdobje", tako da prenos uporabe nepremičnine za obdobje, ki ni natančno določeno, samo zaradi tega ne preneha biti dajanje v najem v smislu Šeste direktive[21]. Dogovorjeno obdobje je lahko pomemben dejavnik, če je dovolj kratko, da se lahko v skladu s sodno prakso v zadevi Blasi opredeli kot nastanitev, vendar ni pomembno, ali traja dlje od najkrajšega časovnega obdobja. V zvezi s tem ni tako pomembno, ali sta se stranki dogovorili, da bi bil lahko iztek razmerja odvisen od ene od njiju ali volje obeh, celo od zunanjega dejavnika, ki ni povezan z njo, kajti v vsakem primeru je do pogodbenega soglasja prišlo zato, da se nepremičnina odstopi in uporablja za neko obdobje, čeprav nedoločeno.

30. Preklicni prenosi ne izgubijo lastnosti dajanja v najem le zato, ker je iztek pogodbe odvisen od volje lastnika, saj je treba upoštevati dejansko stanje vsakega konkretnega primera in, kot v zadevi Blasi, oceniti trajanje pravnega razmerja, kar je prav tako naloga nacionalnega sodišča[22]. Kot je država Belgija opozorila v pisnih stališčih, bi z izključitvijo preklicnih dajanj v najem s področja uporabe davčne oprostitve kršili načelo nevtralnosti, saj bi se ob tej izključitvi popolnoma enake transakcije obravnavale

21 — Generalni pravobranilec F. A. Jacobs je točki 84 sklepnih predlogov, ki jih je predstavil v zadevi „Goed Wonen", opredelil pravni posel iz člena 13(B)(b) kot pogodbo, s katero „stranka dodeli drugi stranki pravico, da zaseda dano nepremičnino kot svojo lastno in uporablja to nepremičnino, celo pridobiva dobiček, za dogovorjeno obdobje (*določeno ali nedoločeno*) v zameno za plačilo, vezano na to obdobje" (moj poudarek.).

22 — V primeru, ki ga je obravnavalo predložitveno sodišče, so bile pogodbe podpisane 1. februarja 1994, in kot kaže, še vedno veljajo.

različno. Država Belgija pravilno ugotavlja, da je treba pojem prava Skupnosti omejiti ob upoštevanju narave storitev, preden se preuči, kako prenehajo. V skladu s sodno prakso Sodišča je treba vsak prenos uživanja nepremičnine s strani lastnika v zameno za najemnino opredeliti kot dajanje v najem[23].

3. Najemnina

32. Družba Temco poudarja ta element pri zavračanju najemnega značaja pogodb, podpisanih leta 1994, in natančno navaja, da najemnina ni določena le glede na trajanje uporabe, temveč tudi na podlagi obsega poslovanja in števila zaposlenih pri najemnikih. Pri tem se nekoliko hitro pozablja, da je glavni element cene uporabljena površina. Iz podatkov v spisu tudi izhaja, da trajanje ne vpliva na določitev najemnine.

31. Navedena stališča izkazujejo brezpredmetnost dejstva, da v tem primeru družba lastnica nepremičnine in prevzemniki spadajo v isto skupino in so odvisni od skupne uprave, ker zaradi tega elementa, tudi če bi to lahko omililo negotovost, pogodbe niso nič bolj „najemne". Če dejstvo, da je trajanje pogodbe nedoločeno in negotovo, nikakor ne vpliva na opredelitev najemne pogodbe za namene Šeste direktive, je zmanjšanje te nedoločenosti in negotovosti prav tako nepomembno.

33. Cena mora biti navedena v naravi ali v zakonitem plačilnem sredstvu. V obeh primerih so glavni parametri navadno velikost najete površine, lokacija, stanje vzdrževanja, namembnost in trajanje pogodbe. Stranke se lahko dogovorijo tudi o drugih parametrih, kot so to storile v tem primeru, lahko pa se pojavijo tudi dodatni parametri, ki pa nikakor ne smejo biti v nasprotju z javnim redom, dobrimi poslovnimi običaji in moralo. Dopustno je tudi, da eden od teh parametrov manjka, kot na primer trajanje, toda pogodba vseeno ostane opredeljena kot najemna pogodba. Ne sme torej presenetiti, da pogodba določa mesečno najemnino, medtem ko je njeno trajanje določeno v letih. Tu torej ni soodvisnosti med parametri določanja cene in pravno naravo transakcije.

23 — Generalni pravobranilec M. Darmon je v opombi 27 sklepnih predlogov, ki jih je predstavil v zadevi Lubbock Fine (sodba z dne 15. decembra 1993, C-63/92, Recueil, str. I-6665), izjavil, da je pogodba o uporabi do preklica najem v smislu zakonodaje Skupnosti o DDV.

34. Skratka, člen 13(B)(b) Šeste direktive se nanaša na pogodbo, s katero lastnik nepremičnine prenese za določen čas in za plačilo določene cene uporabo in uživanje te nepremičnine na drugo osebo, z izključitvijo vseh drugih oseb, tudi lastnika. Naloga nacionalnega sodišča je, da presodi, ali določena transakcija izpolnjuje te pogoje. V ta namen bo moralo upoštevati vse elemente te pogodbe in tudi dejanske okoliščine, v katerih se transakcija opravlja. Nasprotno pa ne bo upoštevalo:

1. pravne opredelitve transakcije s strani strank;

2. števila prevzemnikov, dejstva, ali obstaja ena ali več pogodb, ki se nanašajo na isto nepremičnino, in tudi, kadar je to primerno, dodelitve določene površine ali nominalnih delov prevzemnikom;

3. večje ali manjše nedoločenosti trajanja pogodbe in njenega izteka, ker ni nujno, da sta ga stranki izrecno določili, ali ker je odvisen od odločitve ene izmed njih, skupne odločitve ali zunanjega dogodka, ki ni povezan z njuno voljo;

4. pripadnosti podjetij, podpisnikov pogodbe, isti skupini in njihove odvisnosti od skupne uprave;

5. oblike najemnine in parametrov, na podlagi katerih je ta določena, še zlasti trajanja prenosa uživanja, za katero ni nujno, da so ga stranke natančno navedle.

4. Opomba o možnosti utaje in načelu ozke razlage oprostitev

35. Da bi preprečilo „vsakršno možno utajo, izogibanje ali zlorabo", kot je zapisano v uvodni povedi člena 13(B)(b) Šeste direktive[24], bo moralo predložitveno sodišče preučiti, ali ima davčni zavezanec namen utajiti

24 — R. de Mendizábal Allendre v „La infracción tributaria y el delito fiscal", objavljenem v *Actualidad Administrativa*, št. 1, 1996, str. 1, trdi, da ni nič starejšega od utaje. Za ponazoritev pripoveduje o potovanju v Egipt, ko si je ob prihodu v Sakaro v neki mastabi blizu stopničaste piramide Džoser lahko ogledal slikovito predstavitev prevare in podkupovanja. Freska „Inšpektorji državne blagajne kaznujejo davčne zamudnike" je prikazovala skupino štirih kmetov ali trgovcev, ki jih je bičalo enako število faraonovih uradnikov. Nad njihovimi glavami je v „kartuši" v hieroglifih, ne brez skrite misli, zapisano: „Ne plačajo, kar dolgujejo faraonu, in raje podkupujejo uradnike, da ne bi bili kaznovani".

ali pa je s svojim dejanjem nepričakovano[25] poneveril določen davčni dolg do državne blagajne. Ko odloča o dejstvih, mora predložitveno sodišče pri izvajanju sodne pristojnosti upoštevati to zadnje merilo razlage, da bi nadzorovalo, ali so izpolnjeni zahtevani pogoji za oprostitev transakcije.

36. Nacionalna sodišča morajo biti še bolj nepopustljiva, ko so soočena s premetenimi pravnimi manevri, zasnovanimi za izognitev uporabe pravile, in uveljaviti načelo nevtralnosti, ki vlada v skupnem sistemu DDV.

37. Tak pristop omogoča, da kot „dajanje v najem nepremičnin" obravnavamo pogodbe, ki bi bile na prvi pogled opredeljene drugače, ne da bi nasprotovali merilu ozke razlage oprostitev, na katero Sodišče tako pogosto opozarja[26]. To pravilo onemogoča, da bi bila davčna ugodnost priznana v primerih, ki niso zajeti v predpisih. Nasprotno pa morajo primeri, ki so ne glede na to, kakšni se zdijo, zelo podobni oproščenim transakcijam, spadati pod isto oprostitev. Kot je generalni pravobranilec F. A. Jacobs ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi Seeling, pravilo ozke razlage ne pomeni, da se morajo izrazi, uporabljeni za določitev oprostitev, razlagati tako, da oprostitvam odvzamejo njihov učinek (točka 32).

B – *Drugo vprašanje*

38. Cour d'Appel iz Bruslja se prav tako sprašuje, ali lahko sporne pogodbe za družbo Temco pomenijo izkoriščanje za plačilo nepremičnine v namene, ki niso povezani z njeno gospodarsko dejavnostjo v smislu določb člena 44(3)(2), v povezavi z določbami člena 19(1) zakona o DDV. Dejansko gre za vprašanje, ki ga mora razrešiti belgijsko sodišče v okviru izvajanja sodne pristojnosti ob upoštevanju pravnih in dejanskih okoliščin primera, ki mu je bil predložen. Naloga Sodišča ni opredelitev pravnega posla, da bi ugotovilo, ali zanj velja nacionalno pravno pravilo.

25 — Sodišče je priznalo objektivnost pojma davčne utaje, uporabljenega v Šesti direktivi (sodba z dne 12. julija 1988 v zadevi Direct Cosmetics in Laughtons Photographs, 138/86 in 139/86, Recueil, str. 3937, točke od 21 do 23).

26 — Glej sodbi z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company (C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19) in z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20); navedeno sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu, točka 64, in sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 32). Med novejšimi je treba opozoriti na tri sodbe z dne 20. novembra 2003 v zadevah Assunrador-Societetet (C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 36), Unterpertinger (C-212/01, Recueil, str. I-13859, točka 34) in D'Ambrumenil (C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 52).

39. Kljub temu ima dvom predložitvenega sodišča, ko se sprašuje, ali je Šesta direktiva v nasprotju z nacionalno ureditvijo, ki povečuje polje veljave oprostitev, večji pomen. Z drugimi besedami, ali dovoli, da poleg dajanja v najem države članice davčnim zavezancem oprostijo pridobitno izkoriščanje nepremičnin, ki ni del njihovih gospodarskih dejavnosti?

40. Po mojem mnenju mora biti odgovor nikalen.

41. Namen zakonodajalca Skupnosti je odtegniti DDV pri vsaki pridobitni dobavi blaga in opravljanju storitev v vseh državah članicah tistim, ki opravljajo gospodarske dejavnosti iz člena 4(2) Šeste direktive, med katerimi je tudi izkoriščanje premoženja, ki se nanaša na stvari ali pravice.

42. Davčni zavezanec lahko del premoženja, ki ga uporablja za namene, ki niso povezani s tistimi, ki določajo njegov sistem obdavčitve, izključi iz skupnega sistema DDV ali pa ga doda k svojim poslovnim sredstvom, odbije plačani vstopni DDV in plača davek na zasebno uporabo na podlagi člena 6(2)(a) Šeste direktive[27]. Namen te določbe je preprečiti, da za nepremičnino, ki je del poslovnih sredstev, vendar se uporablja v zasebne namene, ne bi plačali davka, če je lahko davčni zavezanec odbil davek, ki ga je plačal za pridobitev[28], ker je predmet tega pravila zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca in končnega potrošnika[29].

43. Člen 4(2) v povezavi s členom 6(2)(a) torej omogoča potrditev, da sta uporaba in uživanje nepremičnin v okviru transakcij, ki niso povezane z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, opravljanje storitev za plačilo in posledično obdavčena, če je bil včasih s pridobitvijo teh nepremičnin davek odbiten[30].

44. Na podlagi člena 13(B)(b) se oprosti kategorija storitev[31], ki se opravljajo v okviru gospodarske dejavnosti davkoplačevalca ali za druge namene. V drugem primeru morajo

27 — Generalni pravobranilec F. A. Jacobs opozarja na to možnost v točki 29 sklepnih predlogov, ki jih je predstavil v zadevi Seeling.

28 — Sodba z dne 27. junija 1989 v zadevi Kühne (50/88, Recueil, str. 1925, točka 8).

29 — Sodba z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck (C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 25).

30 — Glej točko 42 sodbe Seeling in tudi sodbe, ki so tam navedene.

31 — Sodišče je tako opredelilo dajanje v najem nepremičnin; glej na primer navedeni sodbi Mirror Group, točka 24 in naslednje, ter Cantor Fitzgerald International, točka 17 in naslednje.

biti obdavčene, če je bil včasih pri predmetu dajanja v najem DDV odbiten.

45. Skupni sistem Šeste direktive in tudi načela splošnosti in nevtralnosti, od koder izvira pravilo ozke razlage oprostitev, ne dovoljujejo splošne oprostitve izkoriščanja nepremičnin podjetja davčnega zavezanca za namene, ki niso povezani z njegovo gospodarsko dejavnostjo, če je bil davek odbiten, ne glede na pravno naravo transakcije[32]. V predpisih Skupnosti ni ničesar, kar bi dovoljevalo enačenje take uporabe z dajanjem v najem[33].

46. Taka rešitev je skladna s členom 13(B)(b), drugi pododstavek, španske različice, v skladu s katero lahko države članice določijo dodatne izjeme od področja uporabe te „oprostitve", kajti kot je Sodišče že navedlo[34], iz različnih jezikovnih različic in okoliščin te določbe izhaja, da pomeni popolnoma nasprotno, in sicer da dovoljuje državam članicam, da od ugodnosti davčne oprostitve izključijo tudi transakcije, ki jih ne navaja[35].

47. Zgoraj navedena sodba Amengual Far, v kateri je Sodišče odločilo, da Šesta direktiva s splošnim pravilom državam članicam dovoljuje, da obdavčijo z DDV dajanje v najem nepremičnin in izjemoma oprostijo le dajanje v najem tistih nepremičnin, namenjenih bivanju, ne vpliva na rešitev, ki jo predlagam. Sodišče je v njej upoštevalo široko diskrecijsko pravico, ki so jo, kot navaja vsebina člena 13(B)(b), predpisi Skupnosti pustili nacionalnim zakonodajalcem glede oprostitve dajanj v najem nepremičnin, in prav tako tudi možnost, katere pravila so navedena v delu C te določbe, vendar je ni razširilo na nobeno drugo gospodarsko transakcijo pod pogoji, določenimi v členu 6(2)(a).

32 — V sodbi Seeling je Sodišče razsodilo, da sta člen 6(2), prvi pododstavek (a), in člen 13(B)(b) Šeste direktive v nasprotju z nacionalno ureditvijo, v skladu s katero se uporaba dela nepremičnine, ki v celoti pripada podjetju, za zasebne namene davčnega zavezanca šteje kot opravljanje storitev, ki je oproščeno, ker taka uporaba ne more biti opredeljena kot lizing ali dajanje v najem.

33 — V že večkrat navedenih sklepnih predlogih, ki jih je predstavil v zadevi Seeling, je generalni pravobranilec F. A. Jacobs izjavil, da če bi zakonodajalec želel, da se člen 6(2)(a) razlaga v povezavi s členom 13(B)(b), bi bilo razumno pričakovati, da bi se člen 6(2)(a) izrecno skliceval na člen 13(B)(b), saj je navsezadnje namen take razlage pretvoriti obdavčljivo transakcijo v oproščeno transakcijo.

34 — Navedena sodba Lubbock Fine, točka 13, in sodba z dne 3. februarja 2000 v zadevi Amengual Far (C-12/98, Recueil, str. I-527, točka 10).

35 — Sodišče je v sodbi z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen (173/88, Recueil, str. 2763) razložilo, da člen 13(B)(b), zadnji pododstavek, državam članicam daje možnost, da omejijo obseg oprostitve z dodatnimi izjemami, vendar jim ne dovoljuje, da oprostijo davek za transakcije, ki so izključene iz te oprostitve (točka 21).

VII – Predlog

48. Ob upoštevanju navedenih premislekov predlagam Sodišču, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki mu jih je predložilo Cour d'Appel iz Bruslja, odgovori:

1. Dajanje v najem nepremičnin iz 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 – je pravni posel, s katerim lastnik nepremičnine prenese za določen čas in za plačilo uporabo in uživanje te nepremičnine na drugo osebo, z izključitvijo vseh drugih, tudi lastnika. Naloga nacionalnega sodišča je, da ugotovi, ali določena transakcija izpolnjuje pogoje te opredelitve. V ta namen bo moralo predložitveno sodišče upoštevati vse elemente te transakcije in tudi dejanske okoliščine, v katerih se ta izvaja, ter predvsem mogoč namen utaje ali možnost izogibanja davkom. V ta namen ni bistveno naslednje:

   a) pravna opredelitev transakcije s strani strank;

   b) število prevzemnikov, dejstvo, ali obstaja ena ali več pogodb, ki se nanašajo na isto nepremičnino, in tudi, kadar je to primerno, dodelitev določene površine ali nominalnih delov prevzemnikom;

c) večja ali manjša določenost trajanja pogodbe in njenega izteka, ker je mogoče, da ga stranki nista izrecno določili, ali ker je odvisen od odločitve ene izmed njih, skupne odločitve ali zunanjega dogodka, ki ni povezan z njuno voljo;

d) pripadnost podjetij, podpisnikov pogodbe, isti skupini in njihova odvisnost od skupne uprave;

e) oblika najemnine in parametri, na podlagi katerih je ta določena, še posebej trajanje prenosa uživanja, ki ga stranke morda niso natančno navedle.

2. Člen 6(2), prvi pododstavek, (a) in člen 13(B)(b) Šeste direktive je treba razlagati tako, kot da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki na splošno od davka na dodano vrednost oprosti izkoriščanje, ne glede na njegovo pravno naravo, nepremičnin, ki so del gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, kadar se uporabljajo za namene, ki niso povezani z njo, potem ko je bil davek odbiten.