ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА ELEANOR SHARPSTON
представено на 18 юли 2007 година [1]

1. В това преюдициално запитване, отправено от Австрия, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (независим данъчен съд във Виена, Австрия), иска да установи дали понятието „отдаване под аренда и под наем на недвижимо имущество“ в общностните разпоредби относно ДДС обхваща предоставянето на право на риболов върху определен водоем под формата на договор за наем, сключен за срок от десет години от собственика на земите, върху които се намира водоемът, или от титуляра на правото на риболов върху водоем, който е публична собственост.

Общностно право

2. Към момента на настъпване на фактите по главното производство ДДС е хармонизиран с Шеста директива [2], член 13, част Б от която наред с друго предвижда:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

б) отдаването под аренда и под наем на недвижимо имущество, с изключение на:

1. настаняването съгласно законовите определения на държавите-членки в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция, включително настаняването във ваканционни лагери или на площадки, благоустроени за ползване като къмпинги;

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Шеста директива 77/388/ЕО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1; тази директива е предмет на множество изменения, никое от които не се отнася до разпоредбите, приложими в настоящото дело). На 1 януари 2007 г. Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства;

3. отдаването под наем на неподвижно монтирани машини и оборудване;

4. отдаването под наем на сейфове.

Държавите-членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване;

[…]“ [3]. [неофициален превод]

3. Член 13, част В, буква а) разрешава на държавите-членки да дадат на данъкоплатците — при спазване на ограниченията и условията, определени от държавата — право да избират дали да бъдат облагани отдаването под аренда и под наем на недвижимо имущество [4].

Австрийско право

4. § 6, алинея 1, точка 16 от Закон за данъка върху оборота от 1994 г. (Umsatzsteuergesetz 1994, наричан по-нататък „UStG“) освобождава от ДДС отдаването под наем и под аренда на недвижимо имущество, включително „на права, спрямо които се прилагат отнасящите се до недвижимото имущество разпоредби на гражданското право, и на поземлени и недвижими имоти, собственост на държавата“, със същите изключения, като предвидените в член 13, част Б, буква б) от Шеста директива.

5. Препращащата юрисдикция обяснява, че понятието за недвижим имот по смисъла на § 6, алинея 1, точка 1 от UStG е използваното в гражданското право. Австрийският граждански кодекс квалифицира правата като движими вещи, освен ако не са свързани с притежание на недвижим имот, или с други думи — упражнявани по силата на това притежание, както в случая с вещните сервитути. Такъв сервитут е вещно право, което обикновено се учредява чрез вписване [5]. По принцип правото на риболов в частни

3 — Вж. понастоящем член 131 и член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2 от Директива 2006/112.

4 — Вж. понастоящем член 137, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директива 2006/112.

5 — По нищо не личи, че Република Австрия е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3 от Шеста директива (понастоящем член 15, параграф 2 от Директива 2006/112), да счита за материално имущество вещните права, които дават на техния титуляр правото на ползване върху недвижими имоти. Вж. Решение от 7 септември 2006 г. по дело Heger (C-166/05, Recueil, стр. I-7749, точка 19), както и точка 28 от моето заключение по това дело.

води е следствие от правото на собственост върху тях. Когато се упражняват по силата на право на собственост върху друг недвижим имот, тези права са вещни сервитути. В противен случай те могат да бъдат предоставяни като неправилни лични сервитути и самостоятелни вещни права, които могат свободно да бъдат прехвърляни чрез възмездни сделки или наследяване (за разлика от тях правата на лов вече не могат да бъдат учредявани като самостоятелни вещни права, а винаги следват собствеността върху недвижимия имот). Дивечът и рибата, които живеят на свобода [6], нямат собственик, не са част от поземления имот и не принадлежат към него. Гражданският кодекс ги квалифицира като недвижими вещи, докато не са уловени или убити, и така ясно показва, че правото да се залавят диви животни произтича от собствеността върху поземления имот, а не от съществуващо предходно право върху тези животни като самостоятелни движими вещи. Не животното, а правото на лов или риболов е част от правото на собственост върху поземления имот.

6. Съгласно § 4 от Закона за риболова на Долна Австрия (NÖ Fischereigesetz 2001) определението на правото на риболов има много аспекти: то включва правото да се пазят, улавят, придобиват и убиват водни животни и да се разрешава тяхното улавяне и/или тяхното придобиване от други лица; то е неделима част от задължението за подходящо и устойчиво управление на предназначените за риболов водни обекти; става дума за самостоятелно, несвързано с поземления имот право, което може да се придобие или държи в съответствие с общите правила, уреждащи частните права, и което попада в компетентността на общите съдилища.

6 — „In freier Natur“. Това не е споменато в настоящото дело, но би могло да се зададе въпросът дали този термин би се прилагал например към рибата, отглеждана в затворени езера специално за риболов с въдица.

Факти и производство

7. Г-жа Gabriele Walderdorff притежава и управлява земеделско и горско стопанство в Zwettl, Долна Австрия, по отношение на което се облага със стандартната ставка на ДДС. Активите включват право на риболов, вписано за определени води — публична собственост. Освен това в имота има езера, за които тя разполага с право на риболов в качеството си на собственик.

8. Г-жа Walderdorff отдава под наем тези две права на риболов на местен риболовен клуб за срок от десет години, считано от 1 януари 1996 г. Предвиденият в договора годишен наем е 60 000 ATS . Предвидено е, че ако г-жа Walderdorff избере да бъде обложена с ДДС, този размер ще се раздели на чиста сума от 50 000 ATS, към която ще се прибави ДДС при ставка 20 %. В конкретния случай тя не избира да бъде обложена с ДДС и поради това не издава фактура за ДДС на риболовния клуб.

9. В резултат на проверка данъчната администрация решава, че наемът трябва да бъде обложен със стандартната ставка на ДДС, тъй като не става дума за отдаване под наем на недвижим имот, освободен по силата на UStG. Така тя приема решения за изменение на данъчно задължение, в които прилага ДДС при ставка от 20 %.

10. Г-жа Walderdorff подава жалба срещу тези решения за изменение на данъчно задължение и иска освобождаване от ДДС въз основа на § 6, алинея 1, точка 16 от UStG. Понастоящем производството по обжалване е висящо пред препращащата юрисдикция.

11. Данъчната администрация се основава на анализа на федералния министър на финансите, според който правото на риболов не е право, свързано с поземления имот и не може да бъде приравнено на ползване на поземления имот. Следователно тя счита, че отдаването под наем на такова право от данъчнозадължено лице не е освободено по силата на § 6, алинея 1, точка 16 от UStG, а се облага със стандартна ставка.

12. Г-жа Walderdorff счита, че § 6, алинея 1, точка 16 от UStG се прилага към правата, които макар да не са част от недвижимо имущество, могат сами по себе си да бъдат предмет на наемен договор. Правата на лов не се обхващали от това определение, тъй като вече не можело да се учредяват като самостоятелни вещни права, които да бъдат регистрирани като такива. Правата на риболов обаче можело да бъдат упражнявани от лице, различно от собственика на поземления имот, в който случай представлявали сервитути, които могат да бъдат вписани в поземления регистър. От това г-жа Walderdorff заключава, че става дума за вещни права върху недвижими имоти по смисъла на § 6, алинея 1, точка 16 от UStG.

13. Тъй като не е сигурен какво е положението съгласно общностното право, Unabhängiger Finanzsenat сезира Съда със следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 13, част Б, буква б) от [Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че възмездното предоставяне на право да се извършва риболов под формата на договор за наем, сключен за срок от десет години:

1) от собственика на недвижимия имот, в който са намира водоемът, за който е предоставено правото;

2) от титуляра на правото на риболов върху водоем, който е публична собственост,

представлява „отдаване под аренда и под наем на недвижимо имущество“?“

14. Само Комисията на Европейските общности представя писмено становище и не е поискано, нито е проведено съдебно заседание.

Съображения

15. Актът за препращане предоставя подробна информация относно естеството и класификацията според австрийското право на правата, свързани с недвижимо имущество, по-специално що се отнася до правата на риболов и лов. Изглежда, че представените пред препращащата юрисдикция доводи също в голяма степен са основани на тази класификация.

16. Поставеният въпрос обаче се отнася до тълкуването на понятието, обхващащо „отдаването под аренда и под наем на недвижимо имущество“, което фигурира в член 13, част Б, буква б) от Шеста директива; а според постоянната практика на Съда случаите на освобождаване, предвидени в член 13 от Шеста директива, представляват самостоятелни понятия на общностното право, чиято цел е да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в държавите-членки [7].

17. Следователно класификацията на правата на риболов в австрийското право или различията, които разкриват в сравнение с правата на лов, няма да са решаващи фактори при определяне на това дали предоставянето им се включва в „отдаването под аренда или под наем на недвижимо имущество“ за целите на освобождаването, предвидено в член 13, част Б, буква б). Фактът, че разглежданият договор е квалифициран като договор за аренда („Pachtvertrag“) по австрийското право, също не е съществен.

18. Въпросът, който може евентуално да се изведе от акта за препращане, е дали самите права на риболов могат да представляват недвижимо имущество, годно да бъде отдадено под наем или аренда по смисъла на член 13, част Б, буква б), при положение че австрийското право ги квалифицира като недвижимо имущество — вероятно по подобие на други правни системи.

7 — Вж. например Решение от 14 юни 2007 г. по дело Horizon College (C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 15 и цитираната съдебна практика), а що се отнася до класификацията на правото на лов от гледна точка на ДДС, вж. Решение от 26 май 2005 г. по дело Stadt Sundern (C-43/04, Recueil, стр. I-4491, точка 24).

19. Считам, че такова тълкуване на общностното понятие за недвижимо имущество в този контекст би било изкуствено. Понятието за отдаване под наем и под аренда на недвижимо имущество подхожда само на същинските материални вещи, а не на права, които по естеството си са нематериални, независимо от това какъв е обектът, до който могат да се отнасят. Съдът е постановил, че недвижими вещи са само вещите, които не са нито движими, нито могат лесно да бъдат премествани [8]. Подобно ограничение трябва a fortiori да изключи нематериалните вещи. Този анализ изглежда се потвърждава от посоченото от Съда, че една от основните характеристики на недвижимата вещ е тя да е прикрепена към определена част от земната повърхност [9].

20. В това отношение не ме разубеждава позоваването от препращащата юрисдикция на съдържащото се в протоколите от заседания на Съвета, свързани с приемането на Шеста директива, изявление, според което възможността да се предвиди ограничение на обхвата на данъчното освобождаване по член 13, част Б, буква б) е въведена именно за да могат държавите-членки, наред с друго, да облагат лова и риболова с ДДС, като според препращащата юрисдикция е възможно от това да следва, че в този контекст ловът и риболовът обикновено ще се квалифицират като недвижимо имущество. Каквито и изводи да могат да се направят въз основа на тези изявления, съгласно постоянната практика на Съда, когато съдържанието на подобни изявления изобщо не намира израз в текста на разглежданата разпоредба, те нямат правно значение и следователно не могат да бъдат използвани при тълкуването на директива [10].

21. Съдът определя отдаването под наем на недвижимо имущество по смисъла на член 13, част Б, буква б) от Шеста директива като предоставено на наемателя от собственика на недвижим имот срещу заплащане на възнаграждение и за уговорен срок право да държи този имот и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право [11]. Той постановява също, че терен, който е потопен изцяло или отчасти под вода, сам по себе си може да бъде квалифициран като недвижим имот, годен да бъде обект на отдаване под наем или под аренда [12].

22. Следователно един водоем може да бъде отдаден под наем или под аренда по смисъла на член 13, част Б, буква б) от Шеста директива и е безспорно в

8 — Решение от 16 януари 2003 г. по дело Maierhofer (C-315/00, Recueil, стр. I-563, точка 30 и сл.).

9 — Решение по дело Heger, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 20.

10 — Вж. например в данъчната област Решение от 13 февруари 1996 г. по дело Bautiaa и Société française maritime (C-197/94 и C-252/94, Recueil, стр. I-505, точка 51) и Решение от 8 юни 2000 г. по дело Epson Europe (C-375/98, Recueil, стр. I-4243, точка 26 и цитираната съдебна практика).

11 — Решение от 3 март 2005 г. по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Recueil, стр. I-1527, точка 30 и цитираната съдебна практика).

12 — Вж. Решение по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn, посочено в бележка под линия 11, точка 34. Що се отнася до квалифицирането като недвижим имот на водно пространство, което може да бъде предмет на разрешително за риболов, вж. също Решение по дело Heger, посочено в бележка под линия 5, точки 20—22.

настоящото дело, че разглежданият договор предоставя за уговорен срок и срещу годишно възнаграждение правата върху конкретни водоеми. Тези аспекти са в съответствие с критериите, определени в практиката на Съда. Може също да се отбележи, че правото да се лови риба в тези води и задължението последните да се управляват подходящо и устойчиво изглежда са характерни за договора за аренда („Verpachtung“ в текста на немски език на член 13, част Б, буква б) от Шеста директива) [13].

23. Не е достатъчно обаче един договор да съдържа някои елементи, характерни за отдаването под наем или под аренда на недвижимо имущество, ако не отговаря на всички съществени критерии на определението за отдаване под наем или под аренда в общностното право. Един от тези критерии е степента, в която договорът дава право да се държи недвижим имот и да се отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право.

24. Първият въпрос е дали договор, с който се дава достъп до недвижим имот и право на плодоползване върху него с единствената цел там да се лови риба, може да се счита за аренда или наем.

25. Разбира се, не е необичайно при наем да се уточнява, че недвижимият имот трябва или не трябва да се използва за една или няколко специфични цели. Не изглежда и да има нещо, присъщо за риболовната дейност, което изключва възможността договор, с който се дава достъп до поземлен имот и плодоползването му за тази цел, да бъде квалифициран като отдаване под наем.

26. Трябва обаче да се разгледа всеки договор, за да се определи дали дава право да се държи недвижимия имот и да се отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право.

27. В договора в настоящото дело — препис от който е приложен към преписката, изпратена на Съда от препращащата юрисдикция — не се споменава друг предмет освен риболов, за който риболовният клуб да може да се ползва от достъп до поземления имот или до водите. Той не съдържа никакъв елемент, който да позволява да се счита, че самата г-жа Walderdorff не би могла да използва езерата, намиращи се в нейната собственост, за други цели освен за риболов или да разреши на други лица да го правят (макар че може да се подразбира, че такова използване, каквото и да е то, не трябва да пречи да се упражнява правото на риболов). Аналогично (и при същата уговорка) нищо не показва, че нейното право на риболов във водите — публична

13 — В някои езикови редакции, но не във всички, се прави разлика между „Vermietung“ (наем) и „Verpachtung“ (аренда) и тя отразява разграничение, което често се извършва в националните правни системи. Вж. точка 76 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Goed Wonen (Решение от 4 октомври 2001 г., C-326/99, Recueil, стр. I-6831).

собственост, предоставено на риболовния клуб за срока на договора, й разрешава или разрешава на този клуб да попречи други лица да извършват други дейности в тези води.

28. Поради това ми се струва, че описаното положение трудно се съвместява с трайно даваното от Съда определение на отдаването под наем или под аренда, което предполага възлагането на право да се държи даден недвижим имот и да се отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право.

29. Освен това може да се направи разграничение между предоставянето на право на изключително ползване на определен водоем, съчетано с правото да се забранява на други лица да ловят риба там, и издаването на разрешение за риболов, което оправомощава определени лица да ловят риба заедно с други притежатели на разрешения. Макар да предоставят действително право на ползване върху въпросния недвижим имот [14], такива разрешения обикновено не дават възможност на техния притежател да отстранява други лица, така че не считам, че отговарят на този критерий, който се съдържа в даденото от Съда определение за отдаване под наем [15].

30. Договорът в настоящото дело по никакъв начин не показва, че предоставените права са изключителни в смисъл, че риболовният клуб има право да решава кой може и кой не може да лови риба в тези води. Напротив, той предвижда, че г-жа Walderdorff си запазва правото свободно да извършва риболов в тези води и да разрешава на един гост дневно да лови риба в тях. В него се предвижда още, че г-жа Walderdorff има право да членува безплатно в клуба за срока на договора и че в случай на закриване на клуба ще даде на неговите дванадесет члена приоритетно право да сключват с нея нови индивидуални договори със същия предмет.

31. Вярно е, че право на неограничен достъп като предоставеното в настоящото дело е характерен, дори съществен елемент на отдаването под аренда или под наем. В случая обаче наемодателката си запазва правото не само самата тя да ползва водите за същата цел, за която клубът има право на достъп — а не за цел, различна от ползване или получаване на плодове, като например поддръжка на вещта, за която собственикът продължава да е отговорен [16] — но също и да предоставя такъв достъп и на трети лица.

14 — Решение по дело Heger, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 25.

15 — Вж. също точки 34 и 35 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Stockolm Lindöpark (Решение от 18 януари 2001 г., C-150/99, Recueil, стр. I-493).

16 — Вж. например Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe (C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точки 24 и 25), където някои ограничения на изключителното право да се държи една вещ (като например правото на собственика на посещения или съвместното ползване на определени части от имота заедно с други наематели) се считат за съвместими с квалификацията „отдаване под наем или аренда“.

32. Освен това в хипотезата на закриване на клуба и сключването на отделни договори с всеки от бившите му членове не изглежда, че тези договори (макар отново да са квалифицирани като „Pachtverträge“) ще представляват нещо повече от дългосрочни индивидуални разрешения за риболов — и нищо не сочи, че в тази хипотеза г-жа Walderdorff не би могла да сключи други договори от същото естество.

33. Разбира се, става дума за въпроси, по които следва да се произнесе препращащата юрисдикция, но ми се струва, че понятието за отдаване под наем или под аренда на недвижимо имущество, както е определено в практиката на Съда по член 13, част Б, буква б) от Шеста директива, трябва да бъде ограничено до договори, по силата на които правото на достъп до недвижим имот, както и правото той да се ползва и от него да се получават плодове е изключително, в смисъл че наемателят не е длъжен да дава достъп, да търпи същото ползване или получаване на плодове от страна на наемодателя и/или от други лица, на които последният е разрешил това.

34. Горепосочените съображения водят до един резултат — изключване на освобождаването — което е съвместимо с трайно установения от Съда принцип, според който термините, използвани за обозначаване на случаи на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице [17].

35. Накрая, след като стигам до заключението, че предоставянето на право на риболов под описаната форма не се включва в понятието за отдаване под наем или под аренда на недвижимо имущество, съдържащо се в член 13, част Б, буква б) от Шеста директива, считам, че няма никакъв смисъл да се опитвам да го квалифицирам с по-голяма точност. Явно е, че става дума за доставка на стоки или услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество в рамките на икономическа дейност [18]. Такива доставки се облагат с ДДС при стандартна ставка, освен ако не попадат в обхвата на специфично освобождаване, намалена ставка или специален режим. Не се твърди че съществува и не изглежда приложима никаква намалена ставка, специален режим и друго освобождаване, освен предвиденото в член 13, част Б, буква б).

17 — Вж. например Решение по дело Horizon College, посочено в бележка под линия 7, точка 16 и цитираната съдебна практика. Това не променя факта, че понятието за отдаване под наем или аренда, съдържащо се в член 13, част Б, буква б) от Шеста директива, може да бъде по-широко от това, което съществува в някои национални правни системи — то може да включва например настаняването в хотел и плодоползването. Вж. Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Ирландия (C-358/97, Recueil, стр. I-6301, точка 54) и Решение по дело Goed Wonen, посочено в бележка под линия 13, точка 49.

18 — Вж. член 2, точка 1, член 4, параграфи 1 и 2, член 5, параграфи 1 и 3 и член 6, параграф 1 от Шеста директива. Може да има доставка на стоки, ако Република Австрия бе упражнила предвидената в член 5, параграф 3 възможност — вж. бележка под линия 5 по-горе.

Заключение

36. Следователно считам, че Съдът би могъл да отговори на поставения въпрос по следния начин:

„Понятието за отдаване под наем или под аренда на недвижимо имущество, което се съдържа в член 13, част Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета, предполага да е дадено право да се държи недвижимият имот и да се отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право. То не обхваща случай, при който собственикът на недвижим имот предоставя правото на специфично ползване върху него, като си запазва правото самият той да ползва имота или да разрешава на други лица да го ползват за същата или различна цел.“