

SODBA SODIŠ?A (deveti senat)

z dne 22. januarja 2015(*)

„Predhodno odlo?anje – Direktiva 77/388/EGS – DDV – Oprostitve – ?len 13(B)(b) – Pojem ‚oproš?eno dajanje nepremi?nin v najem‘ – Odpla?no dajanje nogometnega stadiona na voljo – Pogodba o dajanju na voljo, s katero se nekatere pravice in pristojnosti pridržijo za lastnika – Lastnikovo opravljanje razli?nih storitev, ki pomenijo 80 % pogodbeno dolo?enega nadomestila“

V zadevi C?55/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo cour d’appel de Mons (Belgija) z odlo?bo z dne 31. januarja 2014, ki je prispela na Sodiš?e 5. februarja 2014, v postopku

Régie communale autonome du stade Luc Varenne

proti

État belge,

SODIŠ?E (deveti senat),

v sestavi J. Malenovský, v funkciji predsednika devetega senata, M. Safjan (poro?evalec), sodnik, in A. Prechal, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za régie communale autonome du stade Luc Varenne W. Panis, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.?C. Halleux, agenta,
- za grško vlado I. Bakopoulos in V. Stroumpouli, agenta,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman in M. Gijzen, agentki,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in L. Lozano Palacios, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 13(B)(b) Šeste

direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med *régie communale autonome du stade Luc Varenne* (neodvisno območinsko podjetje stadion Luc Varenne, v nadaljevanju: območinsko podjetje) in *État belge* glede možnosti odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), s katerim je bila obdavčena pridobitev objektov nogometnega stadiona Luc Varenne, v znesku 1.350.001,79 EUR.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive, ki spada v naslov II te direktive, naslovljen „Področje uporabe“, določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

4 Člen 13 te direktive, naslovljen „Oprostitve na ozemlju države“, v točki B, naslovljeni „Druge oprostitve“, določa:

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

[...]

(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 poštinskih 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;

[...]“

5 Vsebina v prejšnji točki navedene določbe Šeste direktive je bila skoraj nespremenjena povzeta v členu 135 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), s katero je bila prenovljena Šesta direktiva in njene poznejše spremembe.

6 Člen 17(2)(a) Šeste direktive (postal Člen 168 Direktive 2006/112) določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

Belgijsko pravo

7 Člen 19(1) zakonika o davku na dodano vrednost (code de la taxe sur la valeur ajoutée) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o DDV), določa:

„Uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali bolj splošno za druge namene, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, se šteje za opravljanje storitev za plačilo, če je davek za takšno blago v celoti ali deloma odbiten.“

8 Člen 44(3), točka 2, zakonika o DDV določa, da so te transakcije oproščene DDV:

„lizing, dajanje nepremičnin v najem in prenos njihovega najema ter njihova uporaba pod pogoji iz Člena 19(1), razen:

(a) opravljanje teh storitev:

- dajanje parkirnih mest za vozila na voljo;
- dajanje prostorov za skladiščenje blaga na voljo;
- zagotavljanje opremljenih stanovanj v hotelih, motelih in podjetjih za nastanitev gostov za plačilo;
- dajanje prostorov za kampiranje na voljo;

(b) finančni lizing nepremičnin, ki ga odobri podjetje, ki opravlja finančni lizing nepremičnin ali dajanje v najem, ki se šteje za lizing nepremičnin, če to podjetje obdavčeno zgradi, da zgraditi ali pridobi stavbo, na katero se nanaša pogodba, in najemnik to blago najame za potrebe opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca; kralj določi pogoje, ki jih mora izpolnjevati pogodba o finančnem lizingu nepremičnin, zlasti glede trajanja pogodbe, vrste in namembnosti blaga, na katero se ta pogodba nanaša, in pravic in obveznosti najemnika;

(c) najem sefov.“

9 Člen 45(1), točka 1, zakonika o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec lahko od davka, ki ga je dolžan plačati, odbije davek na blago, ki mu je bilo dobavljeno, in storitve, ki so bile zanj opravljene, na blago, ki ga je uvozil, ter na dobave blaga znotraj Skupnosti, ki jih je opravil, če jih je uporabil za izvršitev:

1. obdavčenih transakcij [...]“

10 člen 1 kraljevega odloka št. 3 z dne 10. decembra 1969 o odbitkih pri uporabi davka na dodano vrednost določa:

„1. Razen v primerih iz člena 45(1a), (2) in (3) zakonika o [DDV], davčni zavezanec pod pogoji iz členov 2 in 4 tega odloka odbije davek na blago ali storitve, opravljene v zvezi s transakcijami iz člena 45(1), točke od 1 do 5, zakonika.

Kadar davčni zavezanec pri opravljanju svoje gospodarske dejavnosti opravlja druge transakcije, v zvezi s katerimi odbitek ni možen, odbitni del določi v skladu s členoma 46 in 48 zakonika in členi od 12 do 21 tega odloka.

2. V nobenem primeru ni mogoče odbiti davkov na blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec namenil za zasebno rabo ali za druge namene kot za namene njegove gospodarske dejavnosti.

Če se blago ali storitev deloma nameni za take namene, se davek v tem delu ne odbije. Ta del določi davčni zavezanec pod nadzorom uprave.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 Obžinsko podjetje uporablja nogometni stadion Luc Varenne, za nakup katerega je moralo plačati znesek 6.428.579,97 EUR skupaj z DDV v višini 1.350.001,79 EUR.

12 Obžinsko podjetje je 25. avgusta 2003 z društvom Royal Football Club de Tournai ASBL (v nadaljevanju: RFCT) sklenilo pogodbo, v skladu s katero lahko društvo RFCT za plačilo uporablja objekte nogometnega stadiona Luc Varenne.

13 Obžinsko podjetje je odbilo celotni DDV za nakup navedenih objektov.

14 Belgijska finančna uprava je po dveh preiskavah, opravljenih na sedežu obžinskega podjetja med letoma 2004 in 2006, ugotovila, da je obžinsko podjetje opravljalo več vrst transakcij, povezanih z DDV, in sicer:

- transakcije, ki so obdavčene z DDV in omogočajo pravico do odbitka vstopnega DDV;
- transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV in ne omogočajo pravice do odbitka vstopnega DDV, kot je dajanje nekaterih objektov nogometnega stadiona Luc Varenne na voljo društvu RFCT, ki je brezplačno in brez protistoritve, in
- transakcije, ki so oproščene DDV in zato ne omogočajo pravice do odbitka vstopnega DDV.

15 Belgijska finančna uprava je tako menila, da je treba dajanje nekaterih objektov navedenega stadiona na voljo društvu RFCT po določbah pogodbe, sklenjene s obžinskim podjetjem, šteti za dajanje nepremičnine v najem, tako da ga je treba oprostiti DDV v skladu s členom 44(3), točka 2, zakonika o DDV.

16 Belgijska finančna uprava je v zapisniku z dne 22. decembra 2006 poudarila, da je iz analize dejavnosti obžinskega podjetja po metodi dejanske uporabe razvidno, da lahko vstopni DDV odbije le v višini 36 % po sorazmerni tehniki odbitka DDV iz člena 46(2) zakonika o DDV.

17 Belgijska finančna uprava je 10. januarja 2007 proti obžinskemu podjetju izdala sklep o izvršbi, da bi to plačalo del DDV, ki naj bi ga neupravičeno odbilo, in sicer v znesku 864.001,15 EUR, globo 86.400 EUR in zamudne obresti.

18 Obžinsko podjetje je ta sklep o izvršbi izpodbijalo pred tribunal de première instance de

Mons, ki je s sodbo z dne 12. maja 2011 ugotovilo, da je treba dajanje nekaterih objektov nogometnega stadiona Luc Varenne na voljo društvu RFCT od obžinskega podjetja šteti za dajanje nepremičnin v najem in da je uprava pravilno zavrnila odbitek vstopnega davka. Obžinsko podjetje je zoper to sodbo vložilo pritožbo pri cour d'appel de Mons.

19 Ker je rešitev spora, o katerem mora odločiti cour d'appel de Mons, odvisna od razlage nekaterih določb Šeste direktive, je to prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali dajanje objektov športne infrastrukture na voljo izključno za potrebe nogometa, ki se razume kot možnost uporabe in koriščenja igralne površine nogometnega stadiona (zemljišče) in garderob za igralce in sodnike največ 18 dni na športno sezono (pri čemer se športna sezona začne 1. julija vsako koledarsko leto in konča 30. junija naslednje leto), pomeni dajanje nepremičnin v najem, oproščeno v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive (člen 135(1)(l) Direktive 2006/112), če podeljevalec pravice do uporabe in koriščenja:

- v celoti razpolaga z možnostjo, da enake pravice podeli drugim fizičnim ali pravnim osebam po svoji izbiri v času zunaj navedenih 18 dni;
- razpolaga s pravico, da kadar koli in brez predhodnega soglasja imetnika pravice do uporabe in koriščenja dostopa do navedenih objektov, predvsem da bi se prepričal o njihovi pravilni uporabi in preprečil kakršno koli škodo, če ne moti neoviranega poteka športnih tekmovanj;
- poleg tega ohrani pravico do stalnega nadzora nad dostopom do objektov, vključno z obdobjem, ko jih uporablja RFCT;
- zahteva pavšalno nadomestilo 1750 EUR za dan uporabe igralne površine, garderob, okrepčevalnice, hišniške službe, spremljanja in nadzora vseh objektov, pri čemer v skladu s pogodbo 20 % zahtevanega zneska predstavlja nadomestilo za dostop do nogometnega igrišča, 80 % pa nadomestilo za različne storitve čiščenja in vzdrževanja (košnja, sejanje itd.) igralne površine, usklajevanja te površine s standardi ter pomožne storitve, ki jih zagotavlja podeljevalec pravice do uporabe in koriščenja [...]“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da pomeni odplata dajanje nogometnega stadiona na voljo na podlagi pogodbe, s katero so nekatere pravice in pristojnosti pridržane za lastnika in ki določa, da ta opravlja različne storitve, zlasti storitve vzdrževanja, čiščenja, oskrbe in usklajevanja s standardi, ki zajemajo 80 % pogodbeno določenega nadomestila, „dajanje nepremičnin v najem“ v smislu te določbe.

21 V skladu z ustaljeno sodno prakso je temeljna značilnost pojma „dajanje nepremičnin v najem“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive ta, da se sopogodbenu da pravica, da za dogovorjeni čas in proti plačilu uporabi nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od uživanja te pravice izključi vse druge osebe. Za presojo, ali neki dogovor ustreza tej definiciji, je treba upoštevati vse značilnosti transakcije in okoliščine, v katerih se opravlja. V zvezi s tem je odločilna objektivnost zadevne transakcije, ne glede na to, kako so jo opredelile stranke (sodba MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, točka 46 in navedena sodna praksa).

22 Opozoriti je treba tudi, da morajo biti, da bi šlo za dajanje nepremičnin v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, izpolnjeni vsi pogoji, ki so značilni za to transakcijo, to je, da je

lastnik nepremičnine na najemnika v zameno za najemnino za dogovorjen čas prenesel pravico do uporabe nepremičnine in pravico, da od uporabe te nepremičnine izključi druge osebe (sodba Medicom in Maison Patrice Alard, C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 26 in navedena sodna praksa).

23 Člen 13(B)(b) Šeste direktive pomeni izjemo od splošnega načela, da se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, zaradi česar je treba besedilo te določbe razlagati ozko. Če kateri od pogojev iz prejšnje točke ni izpolnjen, te določbe ni mogoče uporabiti po analogiji z obrazložitvijo, da je uporaba zadevne nepremičnine najbolj podobna dajanju v najem v smislu navedene določbe (glej v tem smislu sodbo Medicom in Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, točka 27).

24 Načeloma morajo nacionalna sodišča, ki so edina pristojna za presojo dejanskega stanja, glede na okoliščine vsakega posameznega primera ugotoviti bistvene značilnosti zadevne transakcije, da bi se lahko opravila njena opredelitev glede na Šesto direktivo (glej zlasti, v tem smislu, sodbo Medicom in Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, točka 33 in navedena sodna praksa).

25 Glede, natančneje, opredelitve kot uporaba športnih objektov je Sodišče že poudarilo, da je treba storitve, povezane s športom in telesno vzgojo, če je mogoče, obravnavati kot celoto (sodba Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, točka 26).

26 Sodišče je tako glede najema igrišča za golf pojasnilo, ker dejavnost vzdrževanja igrišča za golf ne vključuje le pasivnega dajanja igrišča na voljo, ampak med drugim tudi številne trgovske dejavnosti, kot so nadziranje, upravljanje in redno vzdrževanje, ki ga izvaja ponudnik storitev, ter dajanje drugih objektov na voljo, če niso podane povsem posebne okoliščine, dajanje igrišča za golf v najem ne more biti opravljanje glavne storitve (sodba Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, točka 26).

27 Okoliščine v postopku v glavni stvari so sicer različne od tistih pri transakciji v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Stockholm Lindöpark (EU:C:2001:34), saj gre v postopku v glavni stvari, prvič, za „kolektivno“ klubsko uporabo objektov in ne za posamični dostop igralcev, drugič, je ta uporaba ponavljajoča in daljša ter načeloma izključna na dogovorjene dni, in tretjič, so funkcije in pristojnosti obinskega podjetja kot najemodajalca odvisne od potreb, ki so neločljivo povezane z najemodajalskim koriščenjem športnih objektov, ki lahko sprejmejo veliko različnih skupin in posameznikov.

28 Ugotoviti pa je treba, da iz predložitvene odločbe niso razvidne – s pridržkom presoje dejstev, za katero je pristojno predložitveno sodišče – povsem posebne okoliščine, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da je uporaba igrišča za nogomet glavna storitev transakcije, tako da bi bilo to mogoče opredeliti kot dajanje nepremičnine v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive.

29 V okoliščinah postopka v glavni stvari se zdi, da obinsko podjetje opravlja bolj zapleteno storitev od zagotavljanja dostopa do športnih objektov, saj se ukvarja z nadziranjem, upravljanjem, vzdrževanjem in iščenjem navedenih objektov.

30 Prvič, glede nadziranja, in sicer pravic do dostopa do športnih objektov in do nadzora nad tem dostopom, podeljenih obinskemu podjetju, ti ne moreta izključiti opredelitve transakcije v postopku v glavni stvari kot dajanje v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive. Taki pravici je mogoče utemeljiti z zagotavljanjem, da najemniške uporabe navedenih objektov ne motijo tretje osebe. Sodišče je namreč že pojasnilo, da omejitve pravice do uporabe najetih prostorov ne izključujejo tega, da gre za izključno pravico do uporabe v razmerju do vseh drugih oseb, na

katere se zakon ali pogodba ne nanaša in ki lahko uveljavljajo pravico na stvari, ki je predmet najema (sodba Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, točka 25).

31 V okoliščinah v postopku v glavni stvari se zdi, da pravici do dostopa do športnih objektov in do nadzora tega dostopa prek hišniške službe povzroča trajno prisotnost predstavnikov obžinskega podjetja v navedenih objektih, kar bi lahko bil indic, na podlagi katerega je mogoče sklepati, da je vloga obžinskega podjetja dejavnejša od vloge, ki bi jo imelo na podlagi dajanja nepremičnin v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive.

32 Drugi, glede različnih storitev upravljanja, vzdrževanja in čiščenja je očitno, da so večinoma dejansko nujne za zagotavljanje primernosti zadevnih objektov za uporabo, za katero so namenjeni, torej za športne prireditve in, konkretnije, nogometne tekme v skladu s športno ureditvijo, ki se uporabi.

33 Ugotoviti je torej treba, da so objekti, ki so za to potrebni, s ponujenimi storitvami vzdrževanja in usklajevanja s standardi dani na voljo društvu RFCT v stanju, ki omogoča njihovo uporabo za dogovorjene namene, in da pomeni zagotavljanje dostopa do navedenih objektov za prav ta namen opravljanje storitev, ki je značilno za transakcijo v postopku v glavni stvari (glej zlasti, po analogiji, sodbe Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točki 51 in 52; Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 23, in RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, točka 22).

34 V zvezi s tem je ekonomska vrednost različnih opravljenih storitev, ki v skladu s predložitveno odločbo pomenijo 80 % pogodbeno določene nadomestila, tudi indic za to, da se celotna transakcija iz postopka v glavni stvari raje opredeli kot opravljanje storitev namesto dajanje nepremičnine v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive.

35 Vendar mora predložitveno sodišče presoditi, ali so vse storitve, ki jih ponuja obžinsko podjetje, dejansko nujne za zagotavljanje dostopa do športnih objektov za pogodbeno določene namene, ki so izključno nogometni.

36 Glede trajanja uporabe zadevnega blaga, ki je bistveni element najemne pogodbe, je treba po eni strani opozoriti, da je Sodišče že ugotovilo, da je pri igrišču za golf to lahko omejeno (sodba Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, točka 27).

37 Po drugi strani iz sodne prakse izhaja, da navedena uporaba na celoma ne sme biti zgolj občasna in začasna (glej v tem smislu sodbo Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, točka 24).

38 V okoliščinah postopka v glavni stvari se trajanje uporabe, določeno v pogodbi o dajanju na voljo, nanaša na največ 18 nogometnih dni, tako trajanje pa ni *a priori* zanemarljivo. Predložitveno sodišče mora vseeno presoditi, ali glede na vse okoliščine ne bi bilo primerneje dogovorjene uporabe opredeliti kot občasne in začasne, kar bi pomenilo dodaten indic za ugotovitev, da je treba celotno transakcijo v postopku v glavni stvari raje opredeliti kot opravljanje storitev namesto dajanje nepremičnine v najem. Glede tega je treba zlasti preveriti, ali so objekti nogometnega stadiona Luc Varenne, kot trdi belgijska vlada, ne glede na besedilo pogodbe dejansko dani na voljo društvu RFCT manj občasno ali pa je, kot trdi obžinsko podjetje, dejanska uporaba omejena samo na nogometne tekme.

39 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da odplačeno dajanje nogometnega stadiona na voljo na podlagi pogodbe, s katero so nekatere pravice in pristojnosti pridržane za lastnika in ki določa, da ta opravlja različne storitve, zlasti storitve vzdrževanja, čiščenja, oskrbe in usklajevanja s standardi, ki zajemajo 80 % pogodbeno določene nadomestila, na celoma ne pomeni „dajanja

nepremi?nin v najem“ v smislu te dolo?be. Ali je v obravnavanem primeru tako, mora presoditi predložitveno sodiš?e.

Stroški

40 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deveti senat) razsodilo:

?len 13(B)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da odpla?no dajanje nogometnega stadiona na voljo na podlagi pogodbe, s katero so nekatere pravice in pristojnosti pridržane za lastnika in ki dolo?a, da ta opravlja razli?ne storitve, zlasti storitve vzdrževanja, ?iš?enja, oskrbe in usklajevanja s standardi, ki zajemajo 80 % pogodbeno dolo?enega nadomestila, na?eloma ne pomeni „dajanja nepremi?nin v najem“ v smislu te dolo?be. Ali je v obravnavanem primeru tako, mora presoditi predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.