

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 4. maja 2023(\*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c) – Izjeme od oprostitve iz člena 135(1)(l) – Dajanje v najem stalno nameštene opreme in strojev v okviru zakupa kmetijske stavbe“

V zadevi C-516/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 26. maja 2021, ki je na Sodišče prispela 20. avgusta 2021, v postopku

**Finanzamt X**

proti

**Y,**

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik senata, L. S. Rossi, sodnica, J.-C. Bonichot, S. Rodin, sodnika, in O. Spineanu-Matei (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado J. Möller in A. Hoesch, agenta,
- za Evropsko komisijo R. Pethke in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 8. decembra 2022

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 135(1), prvi pododstavek, točka (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt X (davčni urad X, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) in osebo Y v zvezi z obdavčitvijo transakcije dajanja na voljo opreme in strojev v okviru zakupa kmetijske stavbe z davkom na dodano vrednost (DDV).

## **Pravni okvir**

### **Pravo Unije**

#### *Direktiva o DDV*

3 Naslov IX Direktive o DDV vsebuje poglavje 3, naslovljeno „Oprostitve za druge dejavnosti“, v katerem je člen 135 navedene direktive, ki določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

2. V skladu s točko (l) odstavka 1 niso oproščene naslednje transakcije:

[...]

(b) dajanje garaž in površin za parkiranje vozil v najem;

(c) dajanje stalno instalirane opreme in strojev v najem;

[...]

Države članice lahko predvidijo nadaljnje izključitve iz obsega oprostitve, predvidene v točki (l) odstavka 1.“

#### *Izvedbena uredba št. 282/2011*

4 Člen 13b(d) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 77, str. 1), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 (UL 2013, L 284, str. 1) (v nadaljevanju: Izvedbena uredba št. 282/2011), določa:

„Za namene uporabe Direktive [o DDV] se za ‚nepremičnino‘ šteje:

[...]

(d) vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije.“

5 V skladu s členom 3, tretji odstavek, Uredbe št. 1042/2013 se je člen 13b Izvedbene uredbe št. 282/2011 začel uporabljati 1. januarja 2017.

### **Nemško pravo**

6 §len 4, točka 12, prvi stavek, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„Med transakcijami iz §lena 1(1), točka 1, tega zakona so oproščene naslednje transakcije:

[...]

12. a. dajanje nepremičnin v najem in zakup [...].“

7 §len 4, točka 12, drugi stavek, zakona o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa, da „[n]iso oproščeni [...] dajanje v najem in zakup strojev in katere koli druge opreme, ki so del obrata (obratovalna oprema), tudi če so bistveni sestavni deli nepremičnine“.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

8 Oseba Y je v letih od 2010 do 2014 v okviru zakupa kmetijskega zemljišča dala v najem objekt za vzrejo puranov, skupaj s stalno nameščeno opremo in stroji. Po navedbah predložitvenega sodišča so ta oprema in stroji med drugim vključevali industrijski spiralni transporter, ki je služil za krmljenje puranov, ter sistem za ogrevanje, prezračevanje in razsvetljavo, ki ohranja temperaturo in osvetljenost, prilagojeni fazi rasti zadevnih živali, kar zagotavlja nujne pogoje za njihovo vzrejo do klavne zrelosti v določenem časovnem obdobju. Navedena oprema in stroji so bili posebej prilagojeni za uporabo stavbe kot objekta za vzrejo take perutnine.

9 V skladu z določbami zakupne pogodbe je oseba Y prejemala enotno zakupnino za dajanje na voljo stavbe za vzrejo ter opreme in strojev. Oseba Y je menila, da je njena celotna storitev dajanja v zakup oproščena DDV.

10 Davčna uprava pa je menila, da zakup zadevne opreme in strojev ni oproščen plačila DDV in da mora biti enotna dogovorjena zakupnina, ki je v višini 20 % ustrezala zakupu strojev in opreme, v tem obsegu obdavčena z DDV. Ta urad je za sporna leta izdal popravke odmernih odločb.

11 Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) je, opirajoč se tako na sodno prakso Sodišča kot na sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ugodilo tožbi, ki jo je oseba Y vložila zoper te odločbe, in menilo, da mora biti zadevna storitev dajanja v zakup v celoti oproščena. Po mnenju tega sodišča je bilo namreč dajanje na voljo opreme in strojev pomožna storitev storitve dajanja na voljo objekta za vzrejo in bi moralo biti oproščeno na enaki podlagi kot dajanje na voljo tega objekta.

12 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki je predložitveno sodišče.

13 To sodišče se sprašuje o razlagi §lena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV.

14 Predložitveno sodišče navaja, prvi, pri čemer se opira na sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), da je zakup industrijskih spiralnih transporterjev, ogrevalne in prezračevalne opreme ter sistemov razsvetljave na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV oproščen DDV. Taka razlaga naj bi bila potrjena s členom 13b(d) Izvedbene uredbe št. 282/2011 in nemškim civilnim pravom, v skladu s katerim so predmeti, ki so stalno nameščeni v objektu za vzrejo, bistveni elementi nepremičnine, katere del so.

15 Drugi, predložitveno sodišče meni, da je treba ne glede na redakcijsko razliko med členom 135(1)(l) in členom 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV ter ne glede na razlike med jezikovnimi različicami te direktive lizing in dajanje v najem za namene razlage člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), navedene direktive o DDV obravnavati enako.

16 Tretji, predložitveno sodišče ugotavlja, da je iz sodbe z dne 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), razvidno, da je v primeru gospodarske transakcije, ki jo sestavlja skupek storitev, potrebna celovita presoja za ugotovitev, ali je mogoče eno ali več teh storitev od tega skupka ločiti, pri čemer je treba vsako storitev za namene uporabe DDV praviloma šteti za ločeno in neodvisno storitev, ali pa te storitve tvorijo neločljivo celoto, ki je ni mogoče umetno razdrobiti.

17 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je Finanzgericht (finančno sodišče) na podlagi teh navedenih iz sodne prakse razsodilo, da je v obravnavanem primeru dajanje na voljo orodij in strojev, ki so bili posebej prilagojeni elementi opreme, ki se uporabljajo le za upravljanje objekta za vzrejo puranov v optimalnih pogojih, pomožna storitev glavne storitve dajanja na voljo nepremičnine. Predložitveno sodišče, ki navaja sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), meni, da je taka presoja, na podlagi katere se šteje, da je opravljena storitev enotna, v skladu s sodno prakso Sodišča.

18 Predložitveno sodišče meni, da sta v tem okviru mogoči dve razlagi člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV.

19 V skladu s prvo razlago naj bi namreč, ki jih je Sodišče razvilo za ugotovitev obstoja enotne gospodarske storitve, omogočala, da se storitev, ki bi na podlagi člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV namreč morala biti obdavčena s tem davkom, oprosti DDV, če gre za pomožno storitev glede na oproščeno storitev. To razlago naj bi potrjevala sodna praksa Sodišča, zlasti sodba z dne 13. julija 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, točki 17 in 18), sodba z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), ki se med drugim nanaša na prenos zalog v okviru dajanja v najem restavracije, in sodba z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), v skladu s katero mora biti enotna storitev predmet stopnje DDV, določene glede na glavni element.

20 Iz tega naj bi izhajalo, da je uporaba člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV omejena na primere, v katerih je dajanje na voljo stalno nameščene opreme in strojev neodvisno od dajanja na voljo stavbe ali zemljišča.

21 V skladu z drugo razlago naj bi člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV zahteval razdrobitev enotnih gospodarskih transakcij, pri čemer bi se razlikovalo med storitvami, ki so na podlagi člena 135(1)(l) te direktive oproščene DDV, in storitvami, ki so predmet tega davka na podlagi člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), navedene direktive.

22 Tudi taka razlaga naj bi bila podprta s sodno prakso Sodišča, zlasti s sodbo z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 43), v skladu s katero oprostitev za dajanje nepremičnine v

najem, ki naj bi temeljila na priznanju pasivne narave tega dajanja v najem, ni več upravičena, če navedeno dajanje v najem spremljajo druge poslovne dejavnosti, kot so nadzor, upravljanje in stalno vzdrževanje, ki jih izvaja lastnik nepremičnine, ter dajanje na voljo drugih naprav, tako da v primeru neobstoja zelo posebnih okoliščin to dajanje v najem ne more več pomeniti prevladujoče storitve. Iz tega bi lahko sledilo, da dajanje na voljo opreme in strojev iz člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV ni pasivno, temveč je zanj značilna predvsem ohranitev te opreme in strojev v delujočem stanju.

23 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali davčna obveznost, ki na podlagi člena 135(2), [prvi pododstavek,] točka (c), Direktive [o DDV] velja za dajanje stalno nameštene opreme in strojev v najem, zajema

- le ločeno (samostojno) dajanje take opreme in strojev v najem ali tudi
- dajanje v najem (zakup) take opreme in strojev, ki je na podlagi zakupa stavbe, sklenjenega med istima strankama (in kot pomožna storitev tega zakupa stavbe), v skladu s členom 135(1)(l) Direktive [o DDV] oproščeno?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

24 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV razlagati tako, da se ne uporablja za dajanje v najem stalno nameštene opreme in strojev, če to dajanje v najem pomeni pomožno storitev glavne storitve zakupa stavbe, ki se izvede v okviru zakupne pogodbe, sklenjene med istima strankama, in ki je oproščena na podlagi člena 135(1)(l) te direktive, ter če ti storitvi tvorita enotno gospodarsko storitev.

25 Člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV določa, da za dajanje v najem stalno instalirane opreme in strojev ne velja oprostitev DDV, ki je v členu 135(1)(l) te direktive določena za lizing in dajanje v najem nepremičnin.

26 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da predložitveno sodišče ne dvomi o uporabi člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV v položaju, v katerem je dajanje v najem stalno nameštene opreme in strojev neodvisno od kakršne koli transakcije dajanja v najem ali zakupa nepremičnine.

27 Vendar predložitveno sodišče meni, da je v postopku v glavni stvari dajanje na voljo take opreme in strojev pomožna storitev glavne storitve, ki je dajanje na voljo objekta, in da je z njo neločljivo povezano, tako da ti dajanji na voljo tvorita enotno storitev za uporabo DDV.

28 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija za namene DDV povzroči nastanek dveh ali več ločenih storitev ali ene enotne storitve (sodba z dne 25. marca 2021, Q-GmbH (Zavarovanje posebnih tveganj), C-907/19, EU:C:2021:237, točka 19 in navedena sodna praksa).

29 Čeprav je treba vsako transakcijo za namene DDV običajno obravnavati kot ločeno in neodvisno, se transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. Enotna storitev obstaja, kadar je več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za stranko, tako tesno povezanih, da objektivno tvorijo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (glej v

tem smislu sodbo z dne 25. marca 2021, Q-GmbH (Zavarovanje posebnih tveganj), C-907/19, EU:C:2021:237, točka 20 in navedena sodna praksa).

30 Tako je zlasti, če je treba enega ali več elementov šteti za glavno storitev, medtem ko je treba, nasprotno, druge elemente obravnavati kot eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Zlasti je treba storitev šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo, da lahko glavno storitev ponudnika storitve uporabljajo pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 25. marca 2021, Q-GmbH (Zavarovanje posebnih tveganj), C-907/19, EU:C:2021:237, točka 21 in navedena sodna praksa).

31 V okviru take enotne gospodarske storitve se pomožna storitev na področju DDV z davčnega vidika obravnava enako kot glavna storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 25. februarja 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 32, in z dne 21. junija 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, točka 20).

32 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da lahko dajanje v najem nepremičnin iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV in opravljanje storitev, povezanih s tem dajanjem v najem, z vidika DDV pomenita enotno storitev dajanja nepremičnin v najem (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 28). Poleg tega je Sodišče v sodbi z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točke od 39 do 41), menilo, da je treba člen 135(1)(l) Direktive o DDV razlagati tako, da je najemna pogodba, ki se nanaša na nepremičnino, ki se uporablja za gostinsko gospodarsko dejavnost, ter na ves inventar in vso potrošno opremo, ki so potrebni za opravljanje te dejavnosti, enotna storitev, v okviru katere je glavna storitev dajanje nepremičnine v najem.

33 Poleg tega je Sodišče pri razlagi določb 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), katerih besedilo je v bistvu enako besedilu člena 135(1)(l) in (2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, menilo, da glede na to, da pojem dajanja v najem nepremičnin nujno zajema dajanje v najem nepremičnin, ki so glavni predmet tega dajanja v najem, in dajanje v najem vseh z njimi povezanih nepremičnin, dajanje parkirnih mest v najem ni izključeno iz oprostitve DDV, določene za dajanje nepremičnin v najem, kadar je to dajanje v najem tesno povezano z dajanjem takih nepremičnin v najem, tako da obe dajanji v najem tvorita enotno gospodarsko transakcijo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, točke od 14 do 17).

34 Zato, kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 39 sklepnih predlogov, člen 135(2) Direktive o DDV ni določba, iz katere bi izhajala, kot trdi nemška vlada, zahteva po razdrobitvi enotne gospodarske transakcije na ločene storitve.

35 Iz ustaljene sodne prakse sicer izhaja, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitve iz člena 135(1) Direktive o DDV, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV pobere od vsakega opravljanja storitev, ki ga davčni zavezanec opravi za plačilo (sodba z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 37 in navedena sodna praksa). Zato je treba izjeme od take določbe o odstopanju od uporabe DDV, ki povzročijo, da so transakcije, na katere se te izjeme nanašajo, predmet obdavčitve, kar je načelno pravilo, na katerem temelji ta direktiva, razlagati široko (sklep z dne 1. decembra 2021, Pils-tes zemes dienests, C-598/20, neobjavljen, EU:C:2021:971, točka 29 in navedena sodna praksa).

36 Vendar ta načela ne nasprotujejo uporabi sodne prakse, v skladu s katero se za različne storitve, ki tvorijo enotno gospodarsko storitev, na področju DDV uporablja enaka ureditev. Sodišče je namreč presodilo, da če bi se državam članicam dovolilo, da različne elemente, ki

tvorijo enotno storitev, obdavčijo z različnimi stopnjami DDV, bi se jim namreč omogočila umetna razdelitev te storitve, s čimer bi se lahko izkrivilo delovanje sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, točka 26 in navedena sodna praksa).

37 V obravnavanem primeru se postopek v glavni stvari nanaša na zakup objekta za vzrejo in opreme, ki je stalno nameščena v tem objektu in je posebej prilagojena za to vzrejo, pri čemer je zakupna pogodba sklenjena med istima strankama in je podlaga za enotno zakupnino. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali – kot se zdi, da nakazuje – te storitve pomenijo enotno gospodarsko storitev.

38 Če je tako, iz sodne prakse, navedene v točkah od 31 do 33 zgoraj, torej izhaja, da se v primeru enotne gospodarske storitve, ki je sestavljena iz glavne storitve, ki je na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV oproščena DDV in ki obsega lizing ali dajanje v najem nepremičnin, in pomožne storitve, ki je neločljiva od glavne storitve in ki je na celotno izključena iz te oprostitve na podlagi člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), te direktive, pomožna storitev davčno enako obravnava kot glavna storitev. Prav tako mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali so storitve, ki tvorijo tako enotno gospodarsko storitev, glavne ali pomožne.

39 Glede na vse zgornje preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV razlagati tako, da se ne uporablja za dajanje v najem stalno nameščene opreme in strojev, če to dajanje v najem pomeni pomožno storitev glavne storitve zakupa stavbe, ki se izvede v okviru zakupne pogodbe, sklenjene med istima strankama, in ki je oproščena na podlagi člena 135(1)(l) te direktive, ter če ti storitvi tvorita enotno gospodarsko storitev.

## **Stroški**

40 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

**Člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost**

**je treba razlagati tako, da**

**se ne uporablja za dajanje v najem stalno nameščene opreme in strojev, če to dajanje v najem pomeni pomožno storitev glavne storitve zakupa stavbe, ki se izvede v okviru zakupne pogodbe, sklenjene med istima strankama, in ki je oproščena na podlagi člena 135(1)(l) te direktive, ter če ti storitvi tvorita enotno gospodarsko storitev.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.