

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 28. februarja 2019(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Oprostitev – Člen 13B(b) – Lizing in dajanje v najem nepremičnin – Pojem – Pogodba o odstopu obdelovanja kmetijskih zemljišč, ki jih sestavljajo vinogradi“

V zadevi C-278/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 14. marca 2018, ki je na Sodišče prispela 24. aprila 2018, v postopku

Manuel Jorge Sequeira Mesquita

proti

Fazenda Pública,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi F. Biltgen (poročevalec), predsednik senata, C. G. Fernlund, sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, P. Barros da Costa in M. J. Marques, agenti,
- za avstrijsko vlado G. Hesse, agent,
- za Evropsko komisijo P. Costa de Oliveira 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 odločbe se nanaša na razlago člena 13B(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Manuelom Jorgejem Sequeiro Mesquito in Fazenda Pública (ministrstvo za finance, Portugalska) glede opominov za plačilo davka na dodano vrednost (DDV) za leto 2002, ki so se nanašali na pogodbo o odstopu obdelovanja kmetijskih zemljišč, ki jih sestavljajo vinogradi, sklenjeno z družbo Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça Lda.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive, ki je spadal v njen naslov II, „Področje uporabe“, je določal:

„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 5(8) Šeste direktive je določal:

„Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in se tako prejemnik obravnava kot naslednik prenosnika. Po potrebi lahko države članice sprejmejo potrebne ukrepe za preprečitev izkrivljanja konkurence v primerih, kadar prejemnik ni v celoti zavezan davku.“

5 Člen 13 Šeste direktive, naslovljen „Oprostitev na ozemlju države“, je v točki B, naslovljeni „Druge oprostitve“, določal:

„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 počitniških taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;

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

3. dajanja v najem stalno instalirane opreme in strojev;

4. najema sefov.

Države članice lahko uporabijo nadaljnje izključitve iz obsega te oprostitve;

[...]“

6 Šesta direktiva je bila 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006,

L 347, str. 1). Vsebina člena 13B(b) Šeste direktive je bila skoraj brez sprememb prevzeta v člen 135(1)(l) in (2) Direktive 2006/112.

Portugalsko pravo

7 Člen 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: CIVA) je v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, določal:

„Davek se ne plača od:

[...]

30. dajanja nepremičnin v najem. Ta oprostitve ne zajema:

(a) storitev nastanitve v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno s kampi;

(b) dajanja površin za zbiranje in skupinsko parkiranje vozil v najem;

(c) dajanja stalno instalirane opreme in strojev v najem ter katerega koli drugega dajanja nepremičnin v najem, iz katerega izhaja odplačen prenos uporabe trgovskih ali industrijskih prostorov;

(d) dajanja sefov v najem;

(e) dajanja razstavnih ali oglaševalskih prostorov v najem.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je upravitelj zapuščine po smrti Adelina Gonçalvesa Mesquite. Ta je z družbo Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, ki izvaja dejavnost v sektorju vinogradništva, sklenil pogodbo. Z njo je A. Gonçalves Mesquita za nadomestilo v obliki predplačila prepustil obdelovanje kmetijskih zemljišč, katerih lastnik je bil in ki so jih sestavljali vinogradi. Navedena pogodba je bila sklenjena za eno leto z možnostjo avtomatičnega podaljšanja vsakega za eno leto, dokler ena od strank ne odstopi od nje.

9 Iz zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru za leto 2002 je razvidno, da se od navedene transakcije odstopa plača DDV. Skupni znesek opominov za plačilo davka, ki so bili v zvezi s tem posredovani, je bil določen na 107.527,10 EUR in povečan za kompenzacijske obresti.

10 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je pri Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (sodišče za upravne in davčne spore v Mirandeli, Portugalska) vložila tožbo zoper te opomine za plačilo davka in se pri tem sklicevala na oprostitve plačila DDV iz člena 9(30) CIVA. Ker je bila ta tožba zavrnjena, je tožena stranka iz postopka v glavni stvari vložila pritožbo pri Tribunal Central Administrativo Norte (višje upravno sodišče za sever, Portugalska), ki je izdalo sklep o nepristojnosti in spis posredovalo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska).

11 To sodišče navaja, da je iz sodne prakse Sodišča, zlasti iz sodbe z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C:326/99, EU:C:2001:506), razvidno, da na eni strani oprostitve plačila DDV, kar zadeva lizing in dajanje v najem nepremičnin, ki je določena v členu 13B(b) Šeste direktive, ki

ustreza ?lenu 135(1)(l) Direktive 2006/112, zajema transakcije, s katerimi da lastnik nepremi?nine najemniku za dogovorjeno obdobje in za pla?ilo pravico, da ima to nepremi?nino v posesti, kot da bi bil lastnik, in da vse druge osebe izklju?i od u?ivanja te pravice. Na drugi strani, ker je najem nepremi?nin obi?ajno precej pasivna dejavnost, bi bile transakcije, ki bi pomenile njihovo aktivnejšo uporabo, izklju?ene iz uporabe te oprostitve.

12 Predložitveno sodiš?e ob upoštevanju te sodne prakse dvomi glede tega, ali pogodba o odstopu obdelovanja vinogradov za obdobje enega leta z vsakokratnim avtomati?nim podaljšanjem pomeni lizing ali dajanje v najem nepremi?nin v smislu navedenih dolo?b.

13 V teh okoliš?inah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo to vprašanje:

„Ali je treba ?len 135(1)(l) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 v zvezi z oprostitvijo dajanja nepremi?nin v najem razlagati tako, da taka oprostitve velja za pogodbo o odstopu obdelovanja kmetijskih zemljiš?, ki jih sestavljajo vinogradi, sklenjeno z družbo, ki izvaja kmetijsko dejavnost, pri ?emer se pogodba sklene za eno leto z možnostjo avtomati?nega podaljšanja vsaki? za eno leto in se v skladu z njo na koncu vsakega leta pla?a ustrezna najemnina?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

14 Najprej je treba poudariti, da ?len 135(1)(l) Direktive 2006/112, katerega razlaga je predmet zastavljenega vprašanja, ob nastanku dejstev spora o glavni stvari še ni bil v veljavi. V teh okoliš?inah in zato, da se predložitvenemu sodiš?u da koristen odgovor, je treba to vprašanje preu?iti ob upoštevanju ustrezne dolo?be Šeste direktive.

15 Treba je torej šteti, da predložitveno sodiš?e z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 13B(b) Šeste direktive razlagati tako, da oprostitve pla?ila DDV za lizing in dajanje v najem nepremi?nin, ki je dolo?ena v tem ?lenu, velja za pogodbo o odstopu obdelovanja kmetijskih zemljiš?, ki jih sestavljajo vinogradi, družbi, ki se ukvarja z dejavnostjo v sektorju vinogradništva, pri ?emer se ta pogodba sklene za eno leto z vsakokratnim avtomati?nim podaljšanjem in se v skladu z njo na koncu vsakega leta pla?a ustrezna najemnina.

16 V skladu z ustaljeno sodno prakso so oprostitve iz ?lena 13 Šeste direktive avtonomni pojmi prava Unije (sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C?326/99, EU:C:2001:506, to?ka 47, in z dne 15. novembra 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, to?ka 17).

17 Poleg tega, ?eprav so navedene oprostitve odstopanja od splošnega na?ela, dolo?enega v ?lenu 2 Šeste direktive, v skladu s katerim se DDV pla?a za vsako storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo, in jih je zato treba razlagati ozko, je pojem lizinga in dajanja v najem nepremi?nin iz ?lena 13B(b) te direktive širši od pojma, ki je opredeljen v razli?nih nacionalnih pravih (sodba z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C?326/99, EU:C:2001:506, to?ki 46 in 49 ter navedena sodna praksa).

18 Sodiš?e je v ve? sodbah opredelilo dajanje nepremi?nin v najem v smislu te dolo?be kot pravico, ki jo lastnik nepremi?nine za dogovorjeni ?as da najemniku v zameno za pla?ilo, da ima nepremi?nino v posesti kot lastnik in da vse druge osebe izklju?i od u?ivanja te pravice (glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C?326/99, EU:C:2001:506, to?ka 55, in z dne 6. decembra 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, to?ka 17 in navedena sodna praksa).

19 Sodiš?e je tudi pojasnilo, da je razlog za oprostitve iz ?lena 13B(b) Šeste direktive to, da je dajanje nepremi?nin v najem, ki je sicer gospodarska dejavnost, obi?ajno precej pasivna

dejavnost, pri kateri ne nastane pomembna dodana vrednost. Tako je treba tako dejavnost razlikovati od drugih dejavnosti, ki so bodisi industrijske in komercialne, kot so tiste, za katere veljajo izključitve, določene v točkah od 1 do 4 te določbe, bodisi je njihov predmet bolj opravljanje storitve kot preprosto dajanje stvari na voljo, kot je pravica do uporabe igrišča za golf, pravica do uporabe mostu za plačilo mostnine ali tudi pravica namestitve avtomatov za cigarete v poslovnih prostorih (glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, točki 52 in 53, in z dne 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, točka 20).

20 Iz tega sledi, da se pasivnost lizinga ali dajanja v najem nepremičnin, s katero je utemeljena oprostitve plačila DDV od teh transakcij na podlagi člena 13B(b) Šeste direktive, nanaša na naravo same transakcije, ne pa na to, kako najemnik uporablja zadevno stvar.

21 Tako je, kot je Sodišče že razsodilo, iz te oprostitve izključena dejavnost, ki ne zajema le pasivnega dajanja nepremičnine na razpolago, ampak tudi nekaj poslovnih dejavnosti, kot so nadzor, upravljanje in stalno vzdrževanje s strani lastnika ter dajanje drugih naprav na voljo, tako da se ni povsem posebnih okoliščin, najem te nepremičnine ne more biti glavna storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, točka 26).

22 Dejstvo, da najemnik nepremičnine to nepremičnino izkorišča tako, da jo uporablja v poslovne namene v skladu z določbami najemne pogodbe, še ne zadostuje, da je imetnik te nepremičnine izključen iz te oprostitve plačila DDV, ki je določena v členu 13(B)(b) Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, točka 29).

23 Glede spora o glavni stvari je treba ugotoviti, da se zdi, da ni sporno, da so kmetijska zemljišča, ki jih sestavljajo vinogradi, katerih obdelovanje je predmet pogodbe o odstopu iz postopka v glavni stvari, nepremičnine v smislu člena 13B(b) Šeste direktive. V zvezi s tem je treba spomniti, kar zadeva zlasti vinograde, nasajene na teh zemljiščih, da navedeni pojem „nepremičnina“ ne pomeni, da morajo biti zadevni predmeti neločljiv del zemljišča. Dovolj je, da niso premešani ali lahko premakljivi (glej v tem smislu sodbi z dne 16. januarja 2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, točki 32 in 33, in z dne 15. novembra 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, točka 23). Zdi se, da tako velja za navedene vinograde, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

24 Treba je tudi ugotoviti, da pogodba o odstopu obdelovanja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni lizing ali dajanje v najem nepremičnin v smislu navedene določbe, kakor je bila razložena v točkah od 18 do 20 te sodbe. Po eni strani gre namreč za to, da lastnik zadevna kmetijska zemljišča za plačilo najemnine odstopi prevzemniku za dogovorjeno obdobje enega leta z vsakokratnim avtomatičnim podaljšanjem. Po drugi strani ni izničesar v predložitveni odločbi razvidno, da bi lastnik za prevzemnika poleg tega dajanja v najem opravil druge storitve, ki bi bile komercialne.

25 Kar podrobneje zadeva vprašanja predložitvenega sodišča glede trajanja pogodbe o odstopu iz postopka v glavni stvari in glede pogojev njenega podaljšanja, je treba spomniti, da trajanje najema samo po sebi ni odločilen element, zaradi katerega bi se lahko štelo, da gre pri pogodbi za najem nepremičnine v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, razen če je trajanje kratko (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, točka 21 in navedena sodna praksa). Navedeno trajanje in navedeni pogoji podaljšanja pa se nikakor ne morejo šteti za nezdržljive z lizingom ali dajanjem v najem v smislu te določbe.

26 Na ugotovitve v točki 24 te sodbe ne vplivajo trditve, ki jih je navedla portugalska vlada v pisnem stališču.

27 Na prvem mestu dejstvo, da prevzemnik nepremičnin iz postopka v glavni stvari nima enakih pravic kot lastnik, zlasti ker trt ne sme zamenjati z drugo kulturo, ampak mora dogovorjeno uporabo izvajati v skladu z določili pogodbe o odstopu, ne preprečuje, da bi ta pogodba spadala na področje uporabe oproščenih transakcij iz člena 13(B)(b) Šeste direktive. Kot namreč izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 18 te sodbe, ima najemnik ali prevzemnik na podlagi teh transakcij pravico imeti zadevno nepremičnino v posesti kot lastnik in pri tem med drugim vse druge osebe izključiti od uživanja te pravice. S temi transakcijami pa se na najemnika ne prenesejo vse pravice lastnika te nepremičnine.

28 Na drugem mestu ni mogoče sprejeti trditve, da je obseg predmeta odstopne pogodbe iz postopka v glavni stvari širši, kot so navedene transakcije, ker naj bi pomenil prenos vseh stvari in pravic zadevnega kmetijskega gospodarstva, ki ima značilnosti podjetja. V zvezi s tem portugalska vlada potrjuje, da je bila posledica te pogodbe tudi prenos sredstev in nematerialnih pravic, kot so zakonita dovoljenja za nasaditev trt, namenjenih za proizvodnjo vina, zmožnost navedenega kmetijskega gospodarstva, da ustvari dobiček, ter ime in znak podjetja.

29 V zvezi s tem je treba na eni strani spomniti, da ker so nepremičnine, ki so odstopljene z navedeno pogodbo, le predmet najema, ne pa prenosa lastninskih pravic, tak odstop ne pomeni prenosa vseh sredstev v smislu člena 5(8) Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točki 22 in 23).

30 Po drugi strani je Sodišče razsodilo, da gre za enotno storitev, kadar sta dva ali je več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (sodba z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 33 in navedena sodna praksa).

31 Kakor trdi portugalska vlada, v delu, v katerem se pogodba o odstopu iz postopka v glavni stvari ni nanašala le na zadevne nepremičnine, ampak je povzročila tudi prenos nekaterih sredstev in nematerialnih pravic, zadnjenavedenih ni mogoče ločiti od odstopa navedenih nepremičnin, ampak so sestavni del tega odstopa, tako da je navedena pogodba o odstopu enotna storitev, pri kateri je glavna storitev dajanje nepremičnin na razpolago. V teh okoliščinah je ta pogodba transakcija, ki spada na področje uporabe člena 13(B)(b) Šeste direktive (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točke od 39 do 41).

32 Poleg tega, čeprav v zastavljenem vprašanju niso posebej omenjene izključitve oprostitve plačila DDV, določene v členu 13B(b) Šeste direktive, ki so našteje v tej določbi in ki poleg tega ustrezajo izključitvam iz člena 135(2) Direktive 2006/112, je treba, da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor, ugotoviti, da se zdi, da transakcija iz postopka v glavni stvari ne spada pod eno od teh izključitev.

33 Natančneje, izključitev, ki je dajanje v najem stalno instalirane opreme in strojev, ki je določena v členu 13B(b), prvi pododstavek, točka 3, Šeste direktive ter na katero se sklicujeta predložitveno sodišče v obrazložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe in avstrijska vlada v pisnem stališču, se glede na dejansko stanje spora o glavni stvari ne more uporabiti. Po eni strani vinskih trt namreč ni mogoče opredeliti kot opremo ali stroje. Po drugi strani pa iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno, da so kmetijska zemljišča, katerih obdelovanje je predmet pogodbe o odstopu iz postopka v glavni stvari, opremljena z opremo, stroji ali drugimi poslovnimi oziroma industrijskimi predmeti. Predložitveno sodišče v zvezi s tem pojasnjuje, da ni dokazano, da družba, ki je prevzemnik, poleg dejavnosti v sektorju vinogradništva izvaja dejavnost v sektorju

proizvodnje vina.

34 Poleg tega, čeprav se portugalska vlada sklicuje na člen 13B(b), drugi pododstavek, Šeste direktive, v skladu s katerim imajo države članice možnost, da določijo nadaljnje izključitve iz obsega oprostitve, določene v navedenem členu 13B(b), pa ta vlada ne navaja nobene določbe portugalskega prava, s katero bi bila določena taka izključitev, ki bi se lahko uporabila za transakcijo iz postopka v glavni stvari.

35 Glede na navedene preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13B(b) Šeste direktive razlagati tako, da oprostitev plačila DDV za lizing in dajanje v najem nepremičnin, ki je določena v tem členu, velja za pogodbo o odstopu obdelovanja kmetijskih zemljišč, ki jih sestavljajo vinogradi, družbi, ki se ukvarja z dejavnostjo v sektorju vinogradništva, pri čemer se ta pogodba sklene za eno leto z vsakokratnim avtomatičnim podaljšanjem in se v skladu z njo na koncu vsakega leta plača ustrezna najemnina.

Stroški

36 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 (osmi senat) razsodilo:

Člen 13B(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 treba razlagati tako, da oprostitev plačila davka na dodano vrednost za lizing in dajanje v najem nepremičnin, ki je določena v tem členu, velja za pogodbo o odstopu obdelovanja kmetijskih zemljišč, ki jih sestavljajo vinogradi, družbi, ki se ukvarja z dejavnostjo v sektorju vinogradništva, pri čemer se ta pogodba sklene za eno leto z vsakokratnim avtomatičnim podaljšanjem in se v skladu z njo na koncu vsakega leta plača ustrezna najemnina.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalščina.