

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 7. marca 2006¹(1)

Zadeva C-166/05

Rudi Heger GmbH

proti

Finanzamt Graz-Stadt

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES se nanaša na določitev kraja opravljanja obdavčljivih transakcij za namene DDV, ki ga predpisuje Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS (v nadaljevanju: Šesta direktiva) in v skladu s katero se DDV zaračunava.⁽²⁾
2. Zadeva, ki poteka pred avstrijskim Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče), vključuje družbo, ustanovljeno v Nemčiji, ki je kupila kvote ribolovnih dovoljenj v Avstriji, kjer ne opravlja nobenih storitev in torej ni registrirana za DDV, da bi ta ribolovna dovoljenja za ribarjenje na določenih delih reke v Avstriji prodala strankam v drugih državah.
3. Nacionalno sodišče sprašuje, ali preprodaja dovoljenj velja za „opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive.
4. Če to drži, potem mora biti obdavčena v Avstriji, v kateri se nahaja nepremičnina, tožena družba pa se mora v Avstriji registrirati za DDV, da bo lahko odbila vstopni davek na ceno, ki jo je plačala za dovoljenja.
5. Če to ne drži in se transakcija obravnava kot običajno opravljanje storitev v skladu s členom 9(1), za kraj opravljanja storitve velja Nemčija, v kateri ima družba svoj sedež, in mora namesto odbitka vstopnega davka zahtevati vračilo davka v skladu z mehanizmom, ki ga ureja Osmo direktiva Sveta 79/1072/EGS (v nadaljevanju: Osmo direktiva).⁽³⁾

Pravni okvir

Upoštevne določbe prava Skupnosti

6. V skladu s členom 5(1) Šeste direktive dobava blaga pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Člen 5(3)(a) in člen 5(3)(b) pooblašata države članice, da kot „premoženje v stvareh“ obravnavajo „določene pravice do deleža na nepremičninah“ oziroma „stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine“.

7. V skladu s členom 6(1) Šeste direktive opravljanje storitev pomeni „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5“. Te transakcije lahko med drugim vključujejo „odstop premoženja v pravicah“ in „obveznosti opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja“.

8. V sedmi uvodni izjavi preambule Šeste direktive je navedeno, da je pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij „med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri [...] opravljanju storitev“. V členu 9 Šeste direktive so torej predstavljena pravila za določitev kraja opravljanja storitve za namene DDV (torej kraja, v katerem se opravljena storitev obdavči).

9. Člen 9(1) določa splošno pravilo, da se za kraj opravljanja storitve šteje kraj, v katerem ima izvajalec „sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva“.

10. Člen 9(2) nato določa več posebnih pravil, ki odstopajo od splošnega pravila iz člena 9(1). V skladu s členom 9(2)(a) je „kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja.“

11. V členu 9(2)(e) so naštetе storitve, za katere velja, da so takrat, ko so med drugim opravljene za davčne zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima izvajalec storitve sedež, opravljene v „kraju, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče“. Med drugim seznam vključuje „storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelavo podatkov in dajanje informacij“ in „posredovanje osebja“.

12. Člen 13 določa oprostitve DDV. Člen 13(B)(b) med drugim izključuje lizing ali dajanje v najem nepremičnin.

13. Postopki za vračilo davka za omejeno dobavo so opredeljeni v Osmi direktivi. Pravica do vračila vstopnega DDV v skladu z Osmo direktivo dejansko nastane takrat, kadar ima davčni zavezanec sedež v drugi državi članici in naknadno ni opravil nobene obdavčljive transakcije na ozemlju države, v kateri je bil vstopni DDV zaračunan. Nasprotno, ko ta davčni zavezanec naknadno izvede obdavčljive transakcije na ozemlju države, v kateri je bil vstopni DDV plačan, nima več pravice do vračila DDV v skladu z Osmo direktivo, ampak pravico do uporabe splošnega odbitka iz člena 17 in naslednjih Šeste direktive.

Upoštevna nacionalna zakonodaja

14. Člen 3a(6) avstrijskega Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnih davkih iz leta 1994, v nadaljevanju: UStG 1994) izvaja člen 9(2)(a) Šeste direktive in vsebuje skoraj enako besedilo.

15. Uredba avstrijskega zveznega ministra za finance,(4) ki je bila sprejeta na podlagi UStG 1994, med drugim izvaja zahteve Osme direktive. V skladu s to uredbo pravica do vračila vstopnega DDV, plačanega v Avstriji, med drugim nastane, če je podjetje s sedežem zunaj Avstrije naknadno opravilo transakcijo, za katero se za kraj opravljanja in torej tudi kraj obdavčitve šteje Avstrija. Če pa se ta nadaljnja transakcija šteje za opravljanje storitve v Avstriji, uredba ne priznava pravice do vračila vstopnega DDV, ampak do odbitka v skladu z običajnimi pravili.

Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

16. Rudi Heger GmbH (v nadaljevanju: Heger) je družba, ki ima sedež v Nemčiji. V Avstriji nima poslovalnic. V letih 1997 in 1998 je družba Heger kupila kvote ribolovnih dovoljenj za reko Gmunder Traun v Zgornji Avstriji od družbe Flyfishing Adventure GmbH (v nadaljevanju: Flyfishing) s sedežem v Avstriji. Z nakupom teh kvot je družba Heger pridobila ribolovna dovoljenja, ki ji dajejo pravico do ribolova na posebnih delih te reke in v določenih obdobjih leta. Družba Heger je preprodala ta ribolovna dovoljenja večjemu številu kupcev po vsej Evropski uniji.

17. Poleg prodajne cene za ribolovna dovoljenja je družba Flyfishing družbi Heger obračunala še 20-odstotni avstrijski DDV v višini 152.000 ATS (okrog 11.045 EUR).

18. Družba Heger je decembra 1999 na podlagi Osme direktive, kot se izvaja v Avstriji, naslovila na pristojni avstrijski organ zahtevek za vračilo DDV, ki je bil plačan v zvezi s pridobitvijo ribolovnih dovoljenj v letih 1997 in 1998.

19. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da je bil zahtevek zavržen z obrazložitvijo, da bi preprodaja ribolovnih dovoljenj družbe Heger njenim kupcem pomenila opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami, ki so v Avstriji. Za takšno opravljanje storitve (ne glede na to, da ima izvajalka storitve, družba Heger, sedež v Nemčiji) bi se torej štelo, da je storitev opravljena in obdavčljiva v Avstriji. Torej pogoji za vračilo vstopnega DDV na prodajo ribolovnih dovoljenj, ki jih je družba Flyfishing prodala družbi Heger, v skladu z avstrijskimi določbami, ki izvajajo Osmo direktivo, niso bili izpolnjeni.

20. Družba Heger je zoper to odločbo vložila pritožbo pri nacionalnem sodišču, ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je priznanje pravice do ribarjenja v obliki odplačnega prenosa ribolovnih dovoljenj ,opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami‘ v smislu člena 9(2)(a) [Šeste direktive]?”

21. Pisna stališča sta predložili Italija in Komisija. Obravnava ni bila zahtevana niti izvedena.

Pravna presoja

22. Da lahko člen 9(2)(a) Šeste direktive velja za obravnavano zadevo in se transakcija šteje za „opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami“, morajo biti izpolnjeni naslednji kumulativni pogoji. Prvič, prenos ribolovnih dovoljenj se mora šteti za „opravljanje storitev“, drugič, deli reke, za katere veljajo ribolovna dovoljenja, se morajo šteti za „nepremičnino“, in nazadnje, med obema mora obstajati zadostna zveza. Če to drži, je kraj obdavčljive transakcije v Avstriji, kjer se nahaja reka.

23. Potrebujemo tri predhodne ugotovitve.

24. Prvič, Sodišče je sklenilo, da imajo brez izrecne opredelitve pojmov v Šesti direktivi in brez napotitev na pravne rede držav članic, ti pojmi svoj neodvisni pomen v pravu Skupnosti in morajo zato biti opredeljeni na ravni Skupnosti.⁽⁵⁾ Sodišče je torej (na primer) pri razlagi izjem iz člena 13 Šeste direktive⁽⁶⁾ navedlo opredelitve Skupnosti za pojma „nepremičnine“ in „dajanje v najem“ ter za pojem „oglaševanje“ v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive.⁽⁷⁾

25. Enako sklepanje mora najbrž veljati za opredelitev pojmov iz člena 9(2)(a) Šeste direktive. Člen 9(2)(a) ne opredeljuje izrecno pojmov, ki jih omenja, niti ne napotuje na nacionalne pravne rede za njihovo opredelitev. Če ni nobene specifične navedbe nasprotnega in tudi zaradi pravne varnosti, mora imeti pojem, omenjen v različnih določbah istega ukrepa Skupnosti, očitno enak

pomen. Poleg tega je iz sedme uvodne izjave preambule Šeste direktive razvidno, da je namen pravil iz ?lena 9(2)(a), kot je Sodiš?e že sklenilo v zvezi s ?lenom 9(2)(e),(8) uporabiti skupna in enotna merila za izognitev konfliktom med državnimi pristojnostmi in razlikam v uporabi sistemov DDV med državami ?lanicami ter primerom dvojne obdav?itve in neobdav?itve. To pa se lahko doseže le, ?e so pojmi iz ?lena 9(2)(a) opredeljeni na ravni Skupnosti.(9)

26. Drugi?, pri razlagi ?lena 9 Šeste direktive je kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti, obi?ajno „prva referen?na to?ka“. (10) Sodiš?e pa je v zadevi Dudda(11) vseeno nakazalo, da „?len 9(1) nikakor ne prevlada nad ?lenom 9(2). V vsakem primeru se postavi vprašanje, ali zanjo [tj. transakcijo] velja ?len 9(2); ?e ne velja, spada na podro?je uporabe ?lena 9(1)“.

27. Tretji?, temeljno na?elo DDV, ki je davek na potrošnjo, je v tem, da bi moral biti ta zara?unan v kraju potrošnje.(12) Kljub temu pa Šesta direktiva postavlja osnovno pravilo v zvezi z opravljanjem storitev, kot je dolo?eno v ?lenu 9(1), in sicer da je kraj opravljanja storitev in *torej* tudi kraj obdav?itve tam, kjer ima izvajalec storitev sedež. S tem je zakonodaja Skupnosti povzro?ila nekakšno notranjo napetost v Šesti direktivi, v kateri pravila o kraju opravljanja storitve temeljijo na na?elu izvora in ne na na?elu cilja.

Opravljanje storitev

28. ?len 5(3) Šeste direktive dovoljuje državam ?lanicam, da dolo?ene pravice do deleža na nepremi?ninah in/ali dolo?ene stvarne pravice štejejo za „premoženje v stvareh“, torej kot blago. ?eprav bi ribolovna dovoljenja na?eloma lahko štela za pravice do deleža na nepremi?ninah ali stvarne pravice (kar je sporno), pa stališ?a Komisije kažejo, da Avstrija ni uporabila te možnosti.

29. Iz tega sledi, da poslovne transakcije z ribolovnimi dovoljenji ne morejo škodovati za dobavo blaga iz ?lena 5(1) Šeste direktive. Zato spadajo k preostalemu pojmovanju „opravljanja storitev“ iz ?lena 6(1). Poleg tega pa ni prisiljeno ali umetno, ?e prodajo ribolovnega dovoljenja štejemo za „odstop premoženja v pravicah“ oziroma „obveznosti opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja“ v smislu ?lena 6.

Nepremi?nine

30. Iz sodbe Sodiš?a v zadevi Marselisborg je razvidno, da lahko razmejena zemljiš?a v pristaniš?u, tudi ?e so pod vodo, štejejo za nepremi?nine za namene Šeste direktive.(13) Enako na?elo mora veljati za razmejene dele re?ne struge, za katere veljajo ribolovna dovoljenja. Enako kot sporni privezi v vodi v zadevi Marselisborg tudi ta veljajo za nepremi?nine.

Stopnja povezanosti

31. Odgovor na vprašanje, ki ga je predložilo nacionalno sodiš?e, je odvisen od stopnje in narave povezanosti, ki bi morala obstajati med opravljeno storitvijo in nepremi?nino. ?e pogledamo preprosto – kar pravzaprav v stališ?ih zagovarja Italija –, se sporne pravice do ribolova ne morejo izkoristiti druga?e kot v zvezi z reko Gmunder Traun in za del reke, naveden na dovoljenju. Stranke družbe Heger lahko živijo v Nem?iji, Italiji, na Nizozemskem in v Belgiji, ribolovna dovoljenja pa kupijo od družbe Heger s sedežem v Nem?iji. Kljub temu pa kupljenih ribolovnih dovoljenj ne morejo izkoristiti druga?e, kot da gredo k reki Gmunder Traun in tam lovijo ribe. Ribolovna dovoljenja so tesno povezana s posebno uporabo zadevne nepremi?nine. Prodaja ribolovnega dovoljenja torej pomeni „opravljanje storitev v zvezi z nepremi?ninami“.

32. ?eprav je to sklepanje na prvi pogled privla?no, pa se ne posve?a bistvenemu vprašanju: zakaj, kako in v kolikšni meri mora biti dejansko opravljena storitev (tj. preprodaja ribolovnih

dovoljenj družbe Heger njenim strankam) „v zvezi z“ nepremi?ninami (reka Gmunder Traun)?

33. Jasno je, da so razli?ne storitve povezane z nepremi?ninami na razli?nih stopnjah in na razli?ne na?ine. Kot je tudi Komisija pravilno poudarila v stališ?u, preširoka razlaga besedne zveze „v zvezi z“ ne bi bila primerna. V resnici gre za *reductio ad absurdum*, saj je lahko katera koli storitev na neki na?in „v zvezi z“ nepremi?nino, ki jo razumemo kot razmejen prostor. Zdi se mi, da nam obravnava tega problema v posameznih primerih ni v veliko pomo?. Namesto tega bi bilo treba poiskati objektivno merilo in na njegovi podlagi ugotoviti, ali je prav, da se za opravljeno storitev šteje, da je „v zvezi z“ zadevno nepremi?nino.

34. Pomembno je poudariti, da storitev, ki jo je družba Heger opravila za svoje stranke na podlagi ribolovnih kvot, ki jih je kupila od družbe Flyfishing in za katere je bil zara?unan DDV, za katerega je družba Heger poskušala uveljaviti vra?ilo, šteje za preprodajo ribolovnih dovoljenj. To nakazuje, da je stopnja povezanosti med nepremi?nino (razmejeni deli re?ne struge) in opravljeno storitvijo (prodaja ribolovnega dovoljenja) postala manj neposredna ter da je del „storitve“, ki jo je opravila družba Heger, vklju?eval pridobitev dovoljenj, ki jih je družba nato prodala svojim strankam. Na opravljeno storitev bi v tem smislu lahko gledali kot na „združeno blago“, ki ga sestavljata tako dovoljenje kot tudi sredstvo za izpolnitev strankine želje po ribolovu. Z nakupom ribolovnega dovoljenja od družbe Heger kupec pridobi dovoljenje za ribolov ter se izogne težavam in nevše?nostim pri neposrednem pridobivanju ribolovnega dovoljenja. Ta analiza po mojem mnenju potrjuje potrebo po objektivnem merilu za ugotovitev, ali obstaja zveza med opravljeno storitvijo in zadevno nepremi?nino ali ne.

35. Menim, da se pomen besedne zveze „v zvezi z“ v prvem stavku ?lena 9(2)(a) Šeste direktive najbolje razloži z upoštevanjem primerov iz drugega stavka tega ?lena. Navedba „storitev v zvezi z nepremi?ninami, vklju?no s storitvami nepremi?ninskih zastopnikov in strokovnjakov ter storitev arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem“, je lahko prikaz vrste zveze med storitvami in nepremi?ninami, ki jih je zakonodaja Skupnosti predvidevala ob sprejetju te dolo?be.

36. Seznam v drugem stavku ?lena 9(2)(a) je ponazoritven in ni iz?rpen. Kljub temu pa imajo vse storitve, ki so eksplicitno omenjene v tej dolo?bi, skupno zna?ilnost glede vrste „zveze“ z nepremi?nino. Vse storitve so opravljene neposredno za nepremi?nino ali so usmerjene k njej. Njihov namen je pravna ali fizi?na sprememba nepremi?nine. Nepremi?ninski zastopniki in strokovnjaki ocenjujejo in prodajajo nepremi?nine. Arhitekti projektirajo, pripravljajo in skupaj s podjetji, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, usklajujejo in vodijo njihov nastanek in spreminjanje.

37. V nasprotju s tem pa prodaja ribolovnih dovoljenj ni storitev, katere namen je pravna ali fizi?na sprememba nepremi?nine (re?na struga), s katero so „v zvezi“. Dejansko omogo?a posameznikom, da na neizklju?ni osnovi uporabljajo reko na enega od ve? na?inov. Povedano druga?e, gre za storitev, ki izvira iz nepremi?nine, ne za storitev, ki je k njej usmerjena.

38. Eden od pristopov bi bilo sklepanje, da se za besedno zvezo „v zvezi z nepremi?ninami“ in za vklju?ene storitve, *opravljene v smeri* teh nepremi?nin, šteje, da vklju?ujejo tudi storitve, ki obsegajo *uporabo* te nepremi?nine. Predlagana sprememba Šeste direktive (obravnavana spodaj) dejansko izrecno vsebuje to dodatno merilo. Vendar pa sedanje besedilo tega ne izraža in nobena od ponazoritev iz drugega stavka ?lena 9(2)(a) ne vklju?uje uporabe zadevnih nepremi?nin. Pri branju sedanjega besedila lahko hitro sklepamo, da je zveza, kot jo sedaj zahteva ?len 9(2)(a), takšna, da je opravljena storitev usmerjena *k* nepremi?nini in ne da izvira *iz* nje. Na tej osnovi gre pri zvezi med prodajo ribolovnih dovoljenj in reko Gmunder Traun za vrsto zveze, ki ne spada na podro?je uporabe ?lena 9(2)(a) Šeste direktive.

39. Upoštevala sem analogijo med ribolovnim dovoljenjem in pravico do lova, saj se mi zdita precej blizu. Nazadnje oba dodeljujeta neizključne pravice do lova in uplenitve divjih živali, katerih življenjsko okolje in ozemlje sta na „določenem delu zemeljske površine [...], na katerem se lahko ustanovi lastninska pravica in posest“.(14) Sodišče je pravice do lova obravnavalo v zadevi Stadt Sundern(15), v kateri je ugotovilo, da prodaja pravic do lova ne šteje za opravljanje kmetijske storitve iz člena 25(2) Šeste direktive, ampak za običajno opravljanje storitev, ki spada v splošni okvir te direktive.(16) Vendar pa vprašanje, ali prodaja pravic do lova šteje za „opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami“ iz člena 9(2)(a), v tej zadevi ni bilo obravnavano.

40. Če na zadevo pogledamo s širšega zornega kota, se mi zdi, da splošnejša razlaga besedne zveze „v zvezi z“ iz člena 9(2)(a) daje nepraktične rezultate v najmanj dveh pogledih.

41. Prvič, pomenila bi veliko breme za izvajalce storitev v Evropski uniji. Vzemimo na primer podjetje, ki iz kraja svojega sedeža v eni državi članici prodaja rezervacije za ekskurzije v zabavišne parke ali na igrišča za golf v različnih državah članicah. Če bi člen 9(2)(a) Šeste direktive razlagali široko, bi se moralo to podjetje registrirati za namene DDV v vsaki namembni državi članici, da ne bi izgubilo možnosti odbitka vstopnega DDV, ki mu ga zaračunajo zabavišni parki in igrišča za golf, saj bi bile njegove storitve rezervacije „v zvezi z“ nepremičninami.

42. Drugič, nekatere druge določbe Šeste direktive bi postale odvečne. Komisija ponazarja to sklepanje s sklicevanjem na storitve iz člena 9(2)(e), kot so storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ali posredovanje osebja. Zaradi manjše povezave z nepremičnino (te si ni težko predstavljati) bi storitve spadale na področje uporabe člena 9(2)(a). Vendar pa člen 9(2)(e) vsebuje posebno pravilo, da je kraj, v katerem so navedene storitve opravljene, kraj, v katerem ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno prebivališče. Zdi se, da enako sklepanje velja v zvezi s členom 26 Šeste direktive, ki določa, da so storitve potovalnega agenta za namene DDV opravljene v kraju, v katerem ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti, in ne v kraju, v katerem prebivajo stranke.

43. Ta razlaga ima prednost v tem, da se izogne pomanjkljivostim, obenem pa izboljšuje pravno varnost pri uporabi Šeste direktive, tako da ponuja razumno jasno merilo za razlikovanje med sedanjim predmetom uporabe člena 9(2)(a) in predmetom uporabe drugih določb v Šesti direktivi.

44. Preučila sem, ali bi ena razlaga spodbudila prosti pretok in integracijo skupnega trga bolj kot druga. Lahko rečem, da ima ozka razlaga člena 9(2)(a) ta učinek, če trgovec s sedežem v drugi državi članici ni zapostavljen zaradi tega, ker ni upravičen do vračila vstopnega DDV v skladu z Osmo direktivo, niti prisiljen, da se, če ne želi, da DDV ni vračljiv, registrira za namene DDV v eni ali več državah članicah, v katerih kupuje storitve in niso njegova država članica, v kateri ima sedež in je registriran za DDV, da bi lahko odbil DDV v skladu s Šesto direktivo. Po drugi strani pa je postopek vračila že tako zapleten(17) – morda v praksi še bolj (odvisno od okoliščin) kot registracija za DDV v več kot eni državi članici.

45. Zdi se mi, da ne glede na to, ali trgovec s sedežem v drugi državi članici poskuša rešiti to vprašanje vračila vstopnega DDV tako, da se registrira za DDV tudi v državi članici, v kateri opravlja svoje storitve (posledica široke razlage člena 9(2)(a)) ali s sprožitvijo postopka vračila (posledica ozke razlage te določbe), je trgovec še vedno v slabšem položaju kot lokalni trgovec, ki na običajen način odbije vstopni DDV. V vsakem primeru nosi dodatno upravno breme, prav zato ker trguje v več kot eni državi članici (ta problem obstaja pri vseh čezmejnih opravljanjih storitev med davčnimi zavezanci). Seveda lahko ta problem „reši“ tako, da se z njim ne ukvarja, vključno z „izgubljenim“ vstopnim DDV v ceni, ki jo zaračuna za svoje storitve, in nato v svoji državi članici zaračuna DDV na skupno ceno. Če to rešuje na ta način, je cena njegove storitve po vsej

verjetnosti višja od cene lokalnega trgovca.

Mogoča sprememba člena 9(2)(a) Šeste direktive

46. Tu moram opozoriti na pred kratkim izdane predloge za spremembo Šeste direktive glede kraja opravljanja storitve.(18)

47. Ti predlogi izrecno zahtevajo splošen premik k obdavčitvi storitev na kraju potrošnje, kar je splošno zaželeno. Izoblikovali so se med postopkom posvetovanja, ki ga je maja 2003 začel Generalni direktorat Evropske komisije za davke in carinsko unijo.(19) V posvetovalnem dokumentu „DDV – kraj opravljanja storitev“ je Komisija opisala „spremembo“ pravil o DDV z obdavčitve na kraju, v katerem ima izvajalec storitve sedež, k obdavčitvi na kraju, v katerem je kupec, in poudarila, da bi bilo treba pri storitvah v zvezi z nepremičninami opredeliti izjemo,(20) ter vse zainteresirane strani izrecno povabila, naj posredujejo pripombe na „zamisel, da se v pravilih o kraju opravljanja storitve za davčne zavezanke preide z načela izvora k načelu cilja“. Na podlagi prejetih pripomb je Komisija pripravila svoj predlog.

48. Glede na veljavni člen 9(2)(a) se predlog novega člena 9a glasi tako:

„Nepremičnine

Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih posrednikov in strokovnjakov, *posredovanje hotelske ali podobne nastanitve, dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnin* ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, je kraj, kjer se nepremičnina nahaja.“(21)

49. Novo besedilo jasno dodaja nekatere storitve, ki *izhajajo iz nepremičnin*, v sedanje besedilo, ki (kot je navedeno zgoraj) našteva samo storitve, za katere se šteje, da so *usmerjene k nepremičnini*. Najpomembneje pa je to, da specifično določa, da *dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnine spada v člen 9(2)(a)*.

50. Obrazložiteni memorandum Komisije spremembe opredeli, kot da izvajajo „novo strategijo na področju DDV“, ter pojasnjuje, da je bil „v skladu s smernicami za nadaljnje delo, ki ga Komisija predvideva, pregled opravljen po načelu, da se DDV zaračuna na kraju potrošnje“, in da bodo „te spremembe, ko bodo izvedene, zagotovile obdavčitev na kraju potrošnje“.(22)

51. Komisija navaja, da se besedilo člena 9(2)(a) skoraj ni spremenilo in da so spremembe, ki sem jih poudarila, opravljene „zaradi zagotovitve gotovosti, da se za hotelske storitve in storitve dostopa do cestninskih cest šteje, da so povezane z nepremičninami“.(23)

52. Ne morem se strinjati, da ta sprememba v ničemer ne spreminja sedanjega položaja. Zdi se mi, da vključitev izrecne besedne zveze „dodelitev pravic do uporabe nepremičnin“(24) stvarno spreminja področje uporabe člena 9(2)(a), saj uvaja novo merilo za presojanje, ali je storitev „v zvezi z“ nepremičnino. To bi bilo dejansko v skladu z namenom spreminjanja sistema DDV, da bi bile storitve na splošno obdavčene v kraju uporabe. Če to prenesemo na dejansko stanje obravnavane zadeve, pomeni, da mora biti preprodaja obdavčena tam, kjer se ribolovna dovoljenja dejansko „potrošijo“, torej v Avstriji. Mnenje, ki ga zagovarja Komisija v stališčih v tej zadevi in s tem podpira ozko razlago člena 9(2)(a), je torej povsem nasprotno stališče, ki ga je sprejela v delu svojega obrazloženega memoranduma glede spremembe člena 9(2)(a) in v predlagani spremembi besedila člena 9(2)(a).(25)

53. Namen predlaganih sprememb Šeste direktive je po mojem mnenju – kot je tudi Komisija

navedla v prvotnem posvetovalnem dokumentu – *spremeniti* splošno pozicijo, tako da se v pravilu o kraju opravljanja storitve preide od na?ela izvora k na?elu cilja. Posledi?na sprememba je, da postaneta dodelitev pravic in preprodaja takšnih pravic do *uporabe* nepremi?nin obdav?ljivi na kraju potrošnje, tj. tam, kjer je nepremi?nina. Zato zagovarjam dejstvo, da bi bilo treba *sedanje* besedilo ?lena 9(2)(a) razlagati v ožjem pomenu, tako kot sem že navedla.

Predlog

54. Odgovor na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je postavilo nacionalno sodiš?e, je:

Priznanje pravice do ribarjenja v obliki odpla?nega prenosa ribolovnih dovoljenj ni opravljanje storitev v zvezi z nepremi?ninami v smislu ?lena 9(2)(a) Šeste direktive.

1 – Jezik izvirnika: angleš?ina.

2 – Z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1). Neuradno pre?iš?eno besedilo Šeste direktive je na voljo na <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 – Z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav ?lanic o prometnih davkih – Postopki za vra?ilo davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11).

4 – Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, objavljena v BGBl št. 279/1995.

5 – V zvezi s ?lenom 13 Šeste direktive glej na primer sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965, to?ka 22 in navedena sodna praksa). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Maierhofer (sodba z dne 16. januarja 2003, C-315/00, Recueil, str. I-563, to?ka 34).

6 – Zgoraj v opombi 5 navedena sodba Sinclair Collis.

7 – Sodba z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Španiji (C-73/92, Recueil, str. I?5997, to?ka 12).

8 – *Ibidem*.

9 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madura v zadevi RAL (Channel Islands) (sodba z dne 12. maja 2005, C-452/03, ZOdl., str. I-3947, to?ka 21 in navedena sodna praksa).

10 – Sodba z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, to?ka 17).

11 – Sodba z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. 4595, to?ka 21).

12 – Glej ?len 6(3) Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL, angleška posebna izdaja 1967(I), str. 16), ki dolo?a, da je „kraj opravljanja storitev, v skladu s splošnim pravilom, tisti kraj, kjer je storitev opravljena, pravica prenesena ali dodeljena ali najeti predmet uporabljen ali užiti“. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Mancinija v zgoraj v opombi 10 navedeni zadevi Berkholz, to?ka 2, sklepne predloge generalnega pravobranilca La Pergola v zadevi DFDS A/S (sodba z dne 20. februarja 1997, C?260/95, Recueil, str. I?1005, to?ka 32) in sklepne predloge generalnega

pravobranilca Poiaresa Madura v zgoraj v opombi 9 navedeni zadevi RAL (Channel Islands) to?ki 24 in 30.

13 – Sodba z dne 3. marca 2005 v zadevi Marselisborg (C-428/02, ZOdl., str. I-1527, to?ka 34). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v isti zadevi, to?ke od 30 do 32. Ta predlog po naklju?ju izra?a pristop, ki se uporablja v ve? nacionalnih pravnih redih, na primer v pravnih redih Španije, Italije, Francije in Belgije.

14 – Glej opredelitev generalne pravobranilke Kokott v zgoraj v opombi 13 navedenih sklepnih predlogih Marselisborg, to?ka 30.

15 – Sodba z dne 26. maja 2005 (C-43/04, ZOdl., str. I-4491).

16 – Glej analizo v to?kah od 22 do 31 sodbe.

17 – Glede narave in u?inkovitosti tega mehanizma glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Syndicat des producteurs independents (sodba z dne 15. marca 2001, C?108/00, Recueil, str. I?2361, to?ka 30). Torej dejstvo, da bo družba Heger, ki je registrirana za DDV v Nem?iji, dobila vrnjen avstrijski vstopni DDV, vendar bo nadalje zara?unala DDV na prodajo ribolovnih dovoljenj po nemški dav?ni stopnji, (deloma) odtehtata dolžina in zapletenost postopka vra?ila. Nazadnje, niti široka niti ozka razlaga ?lena 9(2)(a) ne ustvarja sistema, ki bi bil popolnoma brez izkrivljanj.

18 – Predlog Direktive Sveta, ki spreminja Direktivo 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev (COM(2003)822 kon?.), in spremenjeni predlog Direktive Sveta, ki spreminja Direktivo 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev (COM(2005)334 kon?.).

19 – Za pregled posvetovalnega postopka ter povzetek sklepov in zakonodajnega postopka glej http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

20 – Po mnenju Komisije, predstavljenem v uvodu posvetovalnega dokumenta, „bi bilo to enako kot sedanji ?len 9(2)(a) Šeste direktive. Obstoje?e pravilo je razumno preprosto za uporabo in ve?inoma prinaša obdav?itev na kraju, v katerem je storitev opravljena“, to?ka 3. Glej tudi Komisijin obrazložitveni memorandum k prvotnemu predlogu v COM(2003)822 kon?., ki ga nadaljnja sprememba predloga v tem pogledu ne spreminja, to?ka 7.

21 – COM(2003)822 kon?., v tem pogledu je naknadna sprememba predloga ne spreminja, to?ka 18, poudarek dodan. V svojem mnenju o predlogu Komisije glede ?lena 9(2)(a) je Parlament preprosto izjavil, da „bi bile storitve v zvezi z nepremi?ninami še naprej razumno obdav?ene tam, kjer se nahaja nepremi?nina (?len 9a spremenjene direktive, ki le prenaša obstoje?a pravila)“, in odobril predlog (Evropski parlament, A5-0233/2004 kon?., 6. april 2004, PE 333.127; poudarek dodan). Evropski ekonomsko-socialni odbor o predlogu še preprosteje meni, da bi bil „kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremi?ninami še naprej država, v kateri se nepremi?nina nahaja“ (UL 2004, C 117, str. 15, to?ka 17).

22 – Vse tri navedbe so iz to?ke 2 Komisijinega obrazložitvenega memoranduma k spremembi predloga (COM(2005)334 kon?., navedenega zgoraj v opombi 18).

23 – COM(2003)822 kon?., naknadna sprememba predloga ga v tem pogledu ne spreminja, to?ka 11.

24 – Pri ?emer je „dolo?ba o hotelski in podobni nastanitvi“ po logiki podkategorija.

25 – Gre za odlo?itev zakonodajnega telesa Skupnosti, ali naj sprejme te predloge ali ne, in ?e jih

sprejme, da sprejme tudi negativne posledice širše razlage člena 9(2)(a), ki sem jo opisala zgoraj, v splošnem interesu prehoda k obdavčitvi na kraju potrošnje.