

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 18. julija 2007¹(1)

Zadeva C-451/06

Gabriele Walderdorff

proti

Finanzamt Waldviertel

„DDV – Zakup ali dajanje v najem nepremičnin – Dodelitev pravice do ribolova za določeno vodno površino“

1. Dunajski oddelek Unabh ngiger Finanzsenat (neodvisno davčno sodi e) v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe iz Avstrije sprašuje, ali pojem „zakupa ali dajanja v najem nepremičnin“ v pravu Skupnosti o DDV zajema podelitev pravice do ribolova na vodnih površinah v obliki zakupne pogodbe za dobo 10 let, ki jo podeli lastnik nepremičnine, na kateri je vodna površina, ali imetnik pravice do ribolova na vodni površini na javnem zemlji u.

Skupnostna ureditev

2. V času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari je bil DDV usklajen s  esto direktivo, členom 13B(2), ki je med drugim določal:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih mo nih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(b) [zakup] 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 po itni skih taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;
2. dajanja v najem gara  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;

[...]"(3)

3. Člen 13C(a) je pooblašal države članice, da lahko davkoplačevalcem dovolijo – glede na omejitve in podrobna pravila, ki jih določi država – pravico izbire pri obdavčitvi zakupa in dajanja v najem nepremičnin.(4)

Avstrijsko pravo

4. V skladu s členom 6(1)(16) Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakon o prometnem davku iz leta 1994, v nadaljevanju: UStG) sta zakup in dajanje v najem nepremičnin, vključno z „upravljenji civilnega prava v zvezi z nepremičninami in samostojnimi pravicami o uporabi zemljišča“ oproščena DDV, pri čemer veljajo iste izjeme, kot so tiste iz člena 13B(b) Šeste direktive.

5. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je pojem nepremičnine v smislu člena 6(1)(16) UStG povzet iz civilnega prava. V avstrijskem civilnem zakoniku veljajo pravice za prejemčnine, razen če so povezane z lastništvom nepremičnine, torej da se izvršujejo na podlagi lastninske pravice, kot je v primeru stvarnih služnosti. Stvarna služnost je stvarna pravica, ki se navadno ustanovi z vknjižbo.(5) Pravice do ribolova v zasebnih vodah navadno pomenijo razširitev lastninske pravice na teh vodah. Če se uživajo na podlagi lastništva druge nepremičnine, gre za stvarne služnosti. Sicer se dodelijo kot osebne služnosti in samostojne stvarne pravice, ki jih je mogoče svobodno prenesti s prodajo in dedovanjem (lovskih pravic ni več mogoče ustanoviti kot samostojne stvarne pravice, temveč morajo slediti lastništvu nepremičnine). Prostoživeča divjad in ribe(6) nimajo lastnika in niso del zemljišča ali njegove pritikline. Civilni zakonik jih ureja kot nepremičnine, dokler niso ujetе ali ubite, ter tako jasno določa, da pravica do njihovega ulova izvira iz lastništva zemljišča in ne iz predhodne pravice nad njimi kot samostojnimi prejemčinami. Del lastninske pravice nad nepremičnino ni sama žival, temveč pravica lova in ribolova.

6. Člen 4 NÖ Fischereigesetz 2001 (zakon o ribolovu Spodnje Avstrije) opredeljuje pravico do ribolova različno, kot upravljenje ohranitve, ujetja, pridobitve in ubijanja vodnih živali ter dovolitev njihovega ujetja in/ali pridobitve s strani drugih oseb; kot neločljivo od obveznosti upravljanja ribolovnih voda na primeren in trajosten način ter kot samostojno pravico, ki ni povezana z zemljiščem in ki jo je mogoče pridobiti in imeti v skladu s splošnimi pravili o zasebnih pravicah, za katere so pristojna redna sodišča.

Dejansko stanje in postopek

7. Gabriele Walderdorff ima v lasti in upravlja kmetijsko in gozdarsko gospodarstvo v Zwettlu, Spodnji Avstriji, glede katerega je zavezanica za plačilo DDV po splošni stopnji. Premoženje gospodarstva zajema registrirane pravice do ribolova v določenih javnih vodah. Poleg tega so na gospodarstvu ribniki, glede katerih ima pravico do ribolova na podlagi lastništva zemljišča.

8. G. Walderdorff je dala te pravice ribolova v zakup lokalnemu ribolovnemu društvu za obdobje 10 let, od 1. januarja 1996. Letna zakupnina po pogodbi je bila 60.000 ATS. Če bi G. Walderdorff izbrala obdavčitev z DDV, bi najemnina znašala 50.000 ATS neto, k temu znesku pa bi se prištel 20 % DDV. Ker se ni odločila za obdavčitev, društvu ni obračunala DDV.

9. Davčni organ je po inšpekciji odločil, da bi moral biti na zakupnino obračunan DDV po splošni stopnji, ker se ni nanašala na oprostitev dajanja v najem nepremičnine po UStG. Zato je izdal odločbo o odmeri DDV z uporabo 20-odstotne stopnje.

10. G. Walderdorff je zoper te odločbe vložila pritožbo in zaprosila za oprostitev plačila DDV na

podlagi ?lena 6(1)(16) UStG. Pritožba je sedaj pred predložitvenim sodiš?em.

11. Dav?ni organ se sklicuje na stališ?e Zveznega ministrstva za finance, da so pravice do ribolova neodvisne od zemljiš?a in jih ni mogo?e šteti za enakovredne uporabi zemljiš?a. Njihovo dajanje v zakup s strani dav?nega zavezanca zato ni oproš?eno na podlagi ?lena 6(1)(16) UStG, temve? se obdav?uje po splošni dav?ni stopnji.

12. G. Walderdorff trdi, da ?len 6(1)(16) UStG ureja pravice, ki niso sestavni del nepremi?nin, vendar so same lahko predmet zakupne pogodbe. Lovske pravice ne sodijo v to opredelitev, ker jih ni ve? mogo?e ustanoviti kot samostojne stvarne pravice in jih kot takšne tudi vknjižiti. Vendar lahko, poleg lastnika zemljiš?a, pravice do ribolova uživajo druge osebe in v tem primeru so to služnosti, ki jih je mogo?e vknjižiti v zemljiško knjigo. Zato gre za nepremi?ninske pravice v smislu ?lena 6(1)(16) UStG.

13. Ker je bilo Unabhängiger Finanzsenat negotovo o položaju glede na pravo Skupnosti, je Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba ?len 13B(b) [Šeste direktive] razlagati tako, da je podelitev pravice do ribolova proti pla?ilu v obliki zakupne pogodbe, sklenjene za dobo 10 let

(1) s strani lastnika zemljiš?a, na katerem so vodne površine, za katere je bila priznana pravica,

(2) s strani imetnika pravice do ribolova na vodni površini, ki je na javnem dobrem,

„zakup ali dajanje v najem nepremi?nin?“

14. Samo Komisija je predložila pisna stališ?a in obravnava se ni niti zahtevala niti opravila.

Presoja

15. V predlogu za sprejetje predhodne odlo?be so obsežni podatki o naravi in razvrstitvi pravic v zvezi z nepremi?ninami in še posebej glede pravic do ribolova in lova v avstrijskem pravu. Zdi se, da tudi argument pred predložitvenim sodiš?em v ve?ji meri temelji na tej razvrstitvi.

16. Vendar vprašanje za predhodno odlo?anje zadeva razlago „zakupa ali dajanja v najem nepremi?nine“ iz ?lena 13B(b) Šeste direktive in v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a so oprostitve iz ?lena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi prepre?evali razli?no uporabo sistema DDV med državami ?lanicami.(7)

17. Zato razvrstitev pravic do ribolova v avstrijskem pravu – ali njihovo razlikovanje od lovskih pravic – ne bo odlo?ilna pri dolo?anju, ali njihova podelitev lahko pomeni „zakup ali dajanje v najem nepremi?nine“ v smislu oprostitve v ?lenu 13B(b). Prav tako ni bistveno, da je zadevna pogodba v avstrijskem pravu ozna?ena kot zakupna pogodba (Pachtvertrag).

18. Vprašanje, ki bi utegnilo biti v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be prikrito, pa je, ali same pravice do ribolova lahko pomenijo nepremi?nine, ki jih je mogo?e dati v zakup ali najem v smislu ?lena 13B(b), ?e so v avstrijskem pravu – in mogo?e tudi v drugih pravnih redih – razvrš?ene kot nepremi?ninske pravice.

19. Po mojem mnenju bi bila taka razlaga nepremi?nine kot pojma prava Skupnosti v tem kontekstu umetna. Pojem zakupa in dajanja v najem nepremi?nin je primeren zgolj za premoženje v opredmeteni pojavni obliki, ne za pravice, ki so po svoji naravi neopredmetene, ne glede na njihovo vsebino. Sodiš?e je presodilo, da so nepremi?nine omejene na tisto, kar ni premi?no in tisto, kar ni mogo?e enostavno prestaviti.(8) Taka omejitev mora *a fortiori* izklju?iti premoženje v

neopredmeteni pojavnosti. To mnenje je potrdilo tudi Sodišče s presojo, da je ena izmed bistvenih značilnosti nepremičnin, da so povezane z določenim delom zemeljske površine.(9)

20. Izjava predložitvenega sodišča, navedena v zapisniku Sveta, ki se nanaša na sprejetje Šeste direktive, da je bila možnost omejitve področja uporabe oprostitve iz člena 13B(b) uvedena zlasti zato, da bi države članice imele možnost z DDV obdavčiti med drugim ribolov in lov, na podlagi česar bi bila lov in ribolov, po mnenju predložitvenega sodišča, v tem okviru običajno opredeljena kot nepremičnini, se mi ne zdi prepričljivo. V skladu z ustaljeno sodno prakso takšne izjave, ne glede na posledice, ki lahko izhajajo iz tega, nimajo pravnega pomena in jih ni mogoče uporabiti za razlago direktive, če se določba, na katero se nanašajo, ne sklicuje na njihovo vsebino.(10)

21. Sodišče je opredelilo dajanje v zakup nepremičnin v smislu člena 13B(b) Šeste direktive kot razmerje, v katerem lastnik nepremičnine zakupniku, v zameno za plačilo, v dogovorjenem obdobju da v uporabo nepremičnino in pravico, da od njene uporabe izključi vse tretje osebe.(11) Prav tako je presodilo, da dejstvo, da je zemljišče v celoti ali delno pod vodno gladino, ne nasprotuje temu, da se ga opredeli kot nepremičnino, ki je lahko predmet dajanja v najem ali zakup.(12)

22. Vodno površino je torej mogoče dati v zakup ali najem v smislu člena 13B(b) Šeste direktive in v tem primeru je izkazano, da zadevna pogodba daje pravice nad določenimi vodnimi površinami za določeno obdobje v zameno za letno zakupnino. Te okoliščine so skladne z merili, vzpostavljenimi s sodno prakso Sodišča. Poleg tega je treba poudariti, da sta pravica loviti ribe in obveznost primerne in trajnostne upravljanja teh vod, značilni za vrsto zakupa, ki je v nemški različici člena 13B(b) Šeste direktive naveden kot „Verpachtung“(13).

23. Vendar ni dovolj, da pogodba vsebuje nekatere elemente, ki so značilni za zakup ali najem nepremičnin, če ne ustreza bistvenim merilom opredelitve najema ali zakupa po pravu Skupnosti. Eno izmed takih meril je obseg, do katerega pogodba daje pravico imeti nepremičnino v posesti in od nje izključiti tretje osebe.

24. Prvo vprašanje je, ali je pogodbo, ki omogoča dostop in uživanje dejanske nepremičnine zgolj z namenom ribolova, mogoče šteti za zakup ali najem.

25. Vsekakor ni nenavadno, če zakupna pogodba določa, da se zadevni predmet uporablja ali ne uporablja za enega ali več posebnih namenov. Niti se ne zdi, da bi bilo za ribolov značilno karkoli, kar bi onemogočilo opredeliti pogodbo o dostopu in uživanju za ta namen, kot zakupno pogodbo.

26. Vendar je treba vsako pogodbo preučiti, da bi bilo mogoče ugotoviti, ali daje pravico do posesti nepremičnine in od nje izključiti tretje osebe.

27. V tem primeru pogodba – katere kopija je priložena v spisu, ki ga je predložitveno sodišče poslalo Sodišču – ne omenja drugega namena kot ribolov, zaradi katerega ima ribolovno društvo dostop do zemljišča ali vodnih površin. Ne vsebuje ničesar, kar bi nakazovalo, da G. Walderdorff sama ne sme uporabljati ribnikov na svojem zemljišču ali dovoliti, da ga uporabljajo drugi za druge namene kot je ribolov (čeprav je razumljivo, da taka uporaba ne sme posegati v uživanje pravice do ribolova). Prav tako (z isto omejitvijo) ni nobenega elementa, ki bi izkazoval, da lahko na podlagi njenih pravic do ribolova v javnih vodah, dodeljenih ribolovnemu društvu za obdobje trajanja pogodbe, ona ali društvo tretjim osebam prepreči izvajati druge dejavnosti v zvezi s temi vodami.

28. Zato se mi zdi ta položaj težko enačiti z ustaljeno opredelitvijo Sodišča v zvezi z zakupom in dajanjem v najem, ki predpostavlja dodelitev pravice do posesti nepremičnine in izključitev tretjih oseb od uživanja te pravice.

29. Poleg tega lahko razlikujemo med podelitvijo izključne pravice do ribolova v določenih vodah s povezano pravico, da se tretjim osebam v njih prepreči loviti ribe, in izdajo dovoljenja, ki posameznikom omogočajo loviti ribe skupaj z ostalimi imetniki dovoljenja. Čeprav taka dovoljenja podeljujejo dejansko pravico uporabe zadevne nepremičnine,⁽¹⁴⁾ imetnikom običajno ne dovoljujejo izključiti drugih oseb in zato, po mojem mnenju, ne izpolnjujejo tega merila iz opredelitve Sodišča v zvezi z zakupom.⁽¹⁵⁾

30. V tej zadevi pogodba na noben način ne izkazuje, da so podeljene pravice izključne v tem smislu, da bi ribolovno društvo lahko odločilo, kdo sme loviti ribe v zadevnih vodah in kdo ne. Vendar določa, da G. Walderdorff sebi in enemu gostu na dan, ki mu ona to dovoli, pridržuje pravico prosto loviti ribe. Poleg tega določa, da je G. Walderdorff upravičena do prostega članstva v društvu za obdobje trajanja pogodbe, in da bo, v primeru prenehanja delovanja društva, dala dvanajstim članom tega društva prednost pri sklepanju novih posamičnih pogodb za isti namen.

31. Res je, da je pravica neomejenega dostopa, kot je ta, ki je bila podeljena v tem primeru, značilen in mogoče bistven element zakupa in najema. Vendar v tem primeru, ne samo da si je oseba, ki je podelila to pravico, pridržala možnost uporabe teh vod za isti namen, kot je bila pravica podeljena društvu – za razliko od drugih namenov kot sta uporaba ali uživanje, takšen je primer vzdrževanja, za katerega je lastnica zemljišča še vedno odgovorna,⁽¹⁶⁾ – temveč si je pridržala tudi pravico omogočiti enak dostop tretjim osebam.

32. Poleg tega, če bi društvo prenehalo delovati in bi se sklenile posamične pogodbe z bivšimi člani društva, bi se zdelo (kljub poimenovanju kot Pachtverträge), da bi bila to zgolj malo več kot dolgoročna ribolovna dovoljenja in iz ničesar ni razvidno, da ne bi mogla skleniti nadaljnjih pogodb iste vrste.

33. To je seveda nekaj, o čemer mora presoditi predložitveno sodišče, vendar je po mojem mnenju pojem zakupa ali dajanja v najem nepremičnin, kot je opredeljen v sodni praksi Sodišča v zvezi s členom 13B(b) Šeste direktive, treba omejiti na pogodbe, v skladu s katerimi je dostop, uživanje in uporaba take nepremičnine izključna v tem smislu, da zakupnik ni dolžan trpeti istega dostopa, uživanja ali uporabe s strani zakupodajalca in/ali tretjih oseb, ki jim je zakupodajalec to dovolil.

34. Zgornji preudarki vodijo do rezultata – izključitev oprostitve – ki je skladen z ustaljeno presojo Sodišča, iz katere izhaja, da je izraze, ki se uporabljajo za opis navedenih oprostitvev, treba razlagati ozko glede na to, da pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo.⁽¹⁷⁾

35. Končno, z ugotovitvijo, da podelitev pravice do ribolova v opisani obliki ne ustreza pojmu zakupa ali dajanja v najem nepremičnine iz člena 13B(b) Šeste direktive, se mi ne zdi potrebno natančneje opredeliti. Gre za očitno dobavo blaga ali storitev proti plačilu, ki jo davčni zavezanec opravi v okviru svoje gospodarske dejavnosti.⁽¹⁸⁾ Take dobave so obdavčene z DDV po splošni stopnji, razen če za njih velja posamična oprostitvev, znižana stopnja ali posebna ureditev. Nobena znižana stopnja, posebna ureditev ali posamična oprostitvev, razen tiste iz člena 13B(b), ni bila predlagana in očitno naj tudi ne bi veljala.

Predlog

36. Zato menim, da naj Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

Pojem zakupa ali dajanja v najem nepremičnine iz člena 13B(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS zajema pravico imeti nepremičnino v posesti in od nje izključiti druge osebe. Ne razteza se na razmerje, v katerem lastnik nepremičnine podeli pravico uporabe za določen namen, vendar si pridrži pravico do uporabe nepremičnine ali dovoli, da drugi uporabljajo nepremičnino za isti ali drug namen.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva 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 1977, L 145, str. 1, večkrat spremenjena, vendar ne glede tukaj upoštevni določbi). 1. januarja 2007 je bila Šesta direktiva 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).

3 – Sedaj glej člena 131 in 135(1)(1) in (2) Direktive 2006/112.

4 – Sedaj glej člen 137(1)(d) in (2) Direktive 2006/112.

5 – Nikjer ni razvidno, da bi Avstrija izkoristila možnost iz člena 5(3) Šeste direktive, sedaj člena 15(2) Direktive 2006/112, da bi stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine, štela za opredmeteno premoženje. Glej sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 19 in točka 28 mojih sklepni predlogov v tej zadevi).

6 – 'In freier Natur'. Ta del ni omenjen v tej zadevi, ampak lahko se vprašamo, ali bi ta pojem vseboval tudi gojene ribe v zaprtih ribnikih za ribolov.

7 – Glej na primer sodbo z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College (C-434/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 15, in tam navedeno sodno prakso; in v zvezi z razvrstitvijo DDV pri pravicah do lova, sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi Stadt Sundern (C-43/04, ZOdl., str. I-4491, točka 24).

8 – Glej sodbo z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer (C-315/00, ZOdl., str. I-563, točka 30 in naslednja).

9 – Glej sodbo Heger, navedeno v opombi 5, točka 20.

10 – Na področju obdavčevanja glej na primer sodbo z dne 13. februarja 1996 v združenih zadevah Bautiaa (C-197/94 in C-252/94, Recueil, str. I-505, točka 51), in sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Epson Europe (C-375/98, Recueil, str. I-4243, točka 26, obenem s tam navedeno sodno prakso).

11 – Glej sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, ZOdl., str. I-1527, točka 30, in navedena sodna praksa).

12 – Ibid, točka 34. V zvezi z opredelitvijo rečnih ribolovnih območij kot nepremičnin, za katere je mogoče izdati ribolovna dovoljenja, glej tudi v opombi 5 zgoraj navedeno sodbo Heger, točke od 20 do 22.

13 – Razlika med „Vermietung“ in „Verpachtung“ je razvidna v nekaterih jezikovnih različicah, vendar ne vseh, in izkazuje razlikovanje, ki je pogosto v nacionalnih pravnih sistemih. Glej točko 76 sklepni predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa k sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi

Stichting Goed Wonen (C-326/99, Recueil, str. ECR I-6831).

14 – Glej sodbo Heger, navedeno v opombi 5, točka 25.

15 – Glej tudi točki 34 in 35 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa k sodbi z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493).

16 – Glej sodbo z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točki 24 in 25), v kateri je bilo ugotovljeno, da so določene omejitve pravice izključne posesti (pravica najemodajalčevega obiska, ali deljena uporaba določenih delov z ostalimi najemniki) skladne s pojmom zakupa ali najema.

17 – Glej na primer v opombi 7 navedeno sodbo Horizon College, točka 15, in tam navedeno sodno prakso. Kljub temu je lahko pojem zakupa ali najema v členu 13B(b) Šeste direktive širši kot obstaja v različnih nacionalnih pravnih redih – vključuje lahko, na primer, hotelsko nastanitev ali užitek. Glej sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 54); in sodbo Goed Wonen, navedeno v opombi 13, točka 49.

18 – Glej člene 2(1), 4(1) in (2), 5(1) in (3) ter 6(1) Šeste direktive. Obstaja možnost, da gre za dobavo blaga, če je Avstrija izkoristila možnost iz člena 5(3) – glej opombo 5 zgoraj.