

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

VERICE TRSTENJAK,

predstavljeni 9. decembra 2008¹(1)

Zadeva C-572/07

RLRE Tellmer Property s.r.o.

proti

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Krajský soud v Ústí nad Labem (češka republika))

„Davno pravo – Uskladitev – Prometni davek – Razlaga členov 6 in 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 – Načelo davne nevtralnosti – Oprostitve v skladu s Šesto direktivo – Oprostitve dajanja v najem nepremičnin – Dajanje v najem stanovanja ali prostora za drug namen, ne bivanje – Z dajanjem v najem povezano iščenje skupnih prostorov najemniške stanovanjske hiše“

I – Uvod

1. S svojim predlogom za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES Krajský soud (regionalno sodišče) v Ústí nad Labem (v nadaljevanju: predložitevno sodišče) Sodišču Evropskih skupnosti postavlja dve vprašanji v zvezi z razlago členov 6 in 13(B)(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 (v nadaljevanju: Šesta direktiva)(2).

2. Predlog je bil predložen v okviru spora med družbo RLRE Tellmer Property sro (v nadaljevanju: tožena stranka) in nacionalno finančno upravo (Finanční ředitelství, v nadaljevanju: tožena stranka) glede obsega oprostitve davka na dodano vrednost za dohodke od najema stanovanja. Med strankama v postopku v glavni stvari je sporno, ali je iščenje skupnih prostorov, ki je povezano z dajanjem v najem stanovanj v najemniški stanovanjski hiši, gospodarska dejavnost, za katero se plača davek na dodano vrednost.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

3. V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive so storitve, ki se jih opravi na ozemlju države za plačilo, na celoma predmet davka na dodano vrednost.

4. Člen 6(1) Šeste direktive določa:

„Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

Takšne transakcije lahko med drugim vključujejo:

- odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;
- obveznosti opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja;
- opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu organa oblasti ali na podlagi zakona.“

5. Oprostitev davka na dodano vrednost dajanja v najem stanovanj je urejena v členu 13(B)(b) Šeste direktive:

„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 poletniških 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; [...]

B – Nacionalno pravo

6. Uporaba davka na dodano vrednost v češki republiki je od njenega pristopa v Evropsko unijo urejena v zakonu št. 235/2004 o davku na dodano vrednost. V členu 56(4) tega zakona, naslovljenem „Prenos in dajanje v najem zemljišč, stavb, stanovanj in prostorov, ki niso namenjeni bivanju, dajanje v najem drugih naprav“, je urejena oprostitev davka na dodano vrednost za dajanje v najem premoženja:

„Dajanje v najem zemljišč, stavb, stanovanj in prostorov, ki niso namenjeni bivanju, je oproščeno davka na dodano vrednost. Oprostitev se ne uporabi za kratkoročno dajanje v najem stavb, sobe ali prostora za parkiranje vozil, sefov ali stalno vgrajenih naprav in strojev. Za kratkoročno dajanje v najem se šteje tudi dajanje v najem vsakršne premične notranje opreme, razen morebitnih dobav električne energije, gretja, klimatizacije, plina ali vode, za neprekinjeno obdobje, ki ni daljše od 48 ur.“

III – Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7. Tožena stranka je lastnica hiš z najemnimi stanovanji. Poleg rednega plačila najemnine prejema od najemnikov tudi plačilo – v računu navedeno kot ločena postavka – za izšene skupnih prostorov, ki ga zanjo izvajajo njihovi hišniki.
8. Potem ko so nacionalni davčni organi ugotovili, da je davek na dodano vrednost določen pre nizko, so se odločili davek za dodano vrednost, ki ga mora tožena stranka plačati za maj 2006, zaradi plačila, ki jih je prejela v zvezi z dejavnostjo izšena, povišati za dodatnih 155.911 CZK. Potem ko je direkcija za finance mesta Ústí nad Labem 5. februarja 2007 potrdil odločitev finančnega urada Litvínov z dne 20. septembra 2006, je tožena stranka pri predložitvenem sodišču vložila tožbo.
9. Tožena stranka trdi, da je ta gospodarska dejavnost oproščena davka na dodano vrednost. Meni, da so dajanje v najem in storitve, ki so povezane z uporabo najetega stanovanja, nedeljive storitve. V zvezi s tem opozarja na pravo Skupnosti, predvsem na sodno prakso Sodišča, iz katere izhaja, da za nedeljive storitve velja ena sama ureditev glede davka na dodano vrednost, v tem primeru torej ta, v skladu s katero je dajanje v najem oproščeno davka na dodano vrednost.
10. Predložitveno sodišče priznava, da ima glede razlage upoštevni predpisov dvome, ki pa se ne nanašajo le na češko pravo, temveč tudi na pravo Skupnosti. Zato se je odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanja:
1. Ali je mogoče določbe člena 6 (Opravljanje storitev) in člena 13 (Oprostitev) 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 razlagati tako, da se na eni strani dajanje v najem stanovanja (eventualno prostora za drug namen in ne bivanje) in na drugi strani izšene skupnih prostorov lahko obravnavata kot samostojni, ena od druge in ločeni transakciji?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen [...], se zastavlja vprašanje, ali določbe člena 13 navedene direktive, predvsem njen uvodni del in točka (B)(b), (i) zahtevajo obračun davka na dodano vrednost na plačilo za izšene skupnih prostorov najemniške stanovanjske hiše, (ii) ali ga izključujejo, (iii) ali prepuščajo odločitev o tem državi članici.

IV – Postopek pred Sodiščem

11. Predložitveni sklep z dne 18. decembra 2007 je v sodno tajništvo Sodišča prispel 24. decembra 2007.
12. Tožena stranka v postopku v glavni stvari, vladi češke republike in Helenske republike ter Komisija Evropskih skupnosti so v roku, določenem v členu 23 Statuta Sodišča, predložile pisna stališča.
13. Na obravnavi 6. novembra 2008 so zastopniki tožene stranke v postopku v glavni stvari, vlad češke republike in Helenske Republike ter Komisije podali ustne navedbe.

V – Bistvene trditve strank

14. Tožena stranka v postopku v glavni stvari je na obravnavi pojasnila sedanjo prakso obračunavanja storitev izšena v češki republiki. Poleg tega je zastopala stališče, da dajanje v najem sob in izšene skupnih prostorov pomenita enotno storitev, za katero se ne plača davek na dodano vrednost. Dalje je opozorila, da je zaradi preprečevanja različnih razlag v državah

žalnicah nujno, da Sodišče poda enotno razlago pojma „dajanje v najem nepremičnin“.

15. *Tožena stranka* v postopku v glavni stvari je ob uporabi pravil stanovanjskega prava iz češkega civilnega zakonika razložila, da je stanovanjski prostor kot predmet najemne pogodbe skupek sob, ki zaradi tehničnih značilnosti in namenskosti ter opreme izpolnjujejo pogoje za bivanje. Trdi, da skupnih prostorov niti v pravnem niti v praktičnem smislu ni mogoče dati v najem za namene bivanja. Zaradi tega tožena stranka predlaga, naj se na prvo vprašanje odgovori pritrdilno.

16. V zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje tožena stranka dvomi o nujnosti razlage Šeste direktive v okviru obravnavanega primera, saj naj bi nacionalno pravo, sprejeto v skladu s pravom Skupnosti, dajalo nedvoumen odgovor na to vprašanje, in sicer da je dajanje v najem nepremičnin oproščeno davka na dodano vrednost, kar pa ne velja za tiste storitve, ki se jih opravi samostojno, pa čeprav so povezane s transakcijo, ki je oproščena davka.

17. Češka vlada meni, da je treba vprašanji predložitvenega sodišča razumeti tako, da prosi Sodišče, naj presodi, ali v položaju, v katerem najemodajalec najemniku poleg samega dajanja v najem ponudi tudi storitev izščenja skupnih prostorov najemniške stanovanjske hiše, zadevna storitev izščenja in dajanje v najem sestavljata kompleksno storitev in ali ta ustreza primerom oprostitve iz člena 13(B)(b) Šeste direktive.

18. Dalje češka vlada opozarja, da je glavni namen pojma enotne storitve preprečiti nepotrebne omejitve sistema davka na dodano vrednost, ki bi lahko nastale zaradi umetne razdelitve gospodarsko enotne storitve. Če bi v obravnavanem primeru izhajali iz take enotne storitve, ta namen ne bi bil upoštevan.

19. Češka vlada zato predlaga, naj se na vprašanji za predhodno odločanje odgovori tako, da morajo nacionalna sodišča presoditi, ali storitvi izščenja in dajanja v najem stanovanja na splošno izpolnjujeta pogoje za enotno storitev v smislu sodne prakse Sodišča. Ne glede na to pa ob upoštevanju okoliščin zadeve zastopa razlago, da je mogoče na to vprašanje v obravnavanem primeru odgovoriti le nikalno.

20. Če bi nacionalno sodišče kljub temu odločilo drugače, češka vlada meni, da je prenos pojma enotna storitev na obravnavani primer v nasprotju s temeljnima načeloma davčne nevtralnosti in ozke razlage izjem iz Šeste direktive.

21. Komisija meni, da so oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki jih je treba razlagati samostojno. Ker imajo te oprostitve značaj izjem, jih je treba razlagati samostojno. Ob upoštevanju sodbe Faalborg-Gelting Linien(3) pa se Komisija še sprašuje, ali ne bi bilo izščenja skupnih prostorov mogoče obravnavati kot stransko storitev ob glavni storitvi dajanja v najem.

22. V skladu s tem Komisija Sodišču predlaga, naj na vprašanji za predhodno odločanje odgovori tako, da oprostitve dajanja v najem od davka na dodano vrednost, ki je določena v členu 13(B)(b) Šeste direktive, velja sicer izključno za gospodarsko dejavnost dajanja v najem, vendar za storitev izščenja skupnih prostorov lahko velja zgoraj navedena oprostitve, če je ta storitev kot stranska storitev sestavni del najemne pogodbe. Nacionalno sodišče mora ugotoviti, ali je izščenje skupnih prostorov sestavni del pogodbe, pri čemer mora po potrebi preučiti tudi besedilo najemne pogodbe in ustaljeno prakso.

23. Grška vlada zavrača široko razlago člena 13(B)(b) Šeste direktive. Meni, da bi pri sprejetju razlage tožene stranke vsak odhodek, namenjen izboljšanju pogojev uporabe najemne zgradbe, spadal na področje uporabe zgoraj navedene določbe. Zato predlaga, naj se na vprašanji za

predhodno odločanje odgovori tako, da je dajanje v najem stanovanja ali prostora za drug namen kot je bivanje, treba obravnavati kot storitev, ki je ločena od zbiranja skupnih prostorov. Po njenem mnenju gre za različni storitvi, pri čemer je ena – dajanje v najem – oproščena od davka na dodano vrednost, za drugo – zbiranje skupnih prostorov – pa se plačuje davek na dodano vrednost.

VI – Pravna presoja

A – Uvodne ugotovitve

24. Širitvi Evropske unije za deset novih držav članic 1. maja 2004 in za dve nadaljnji 1. januarja 2007 sta pomembna dogodka v zgodovini sistema združevanja, ki bosta imela daljnosežne geopolitične posledice. Poleg pridobitve statusa države članice, skupaj s pripadajočimi pravicami, pa sta širitvi za nove države članice pomenili tudi obveznost, da v svojo nacionalno pravo prenesejo pravo Skupnosti (*acquis communautaire*), vključno s predpisi o davku na dodano vrednost(4). Pristop k Evropski uniji pomeni tako hkrati vključitev v sistem davka na dodano vrednost, to je usklajen sistem za obdavčitev transakcij, ki v bistvenem sledi fiskalnemu in gospodarsko-političnemu cilju.

25. Medtem ko je prvi cilj povezan s finančno preskrbo Skupnosti z lastnimi sredstvi(5), je gospodarsko-političen namen uskladitve v tem, da se izključijo dejavnike, ki jih pogojujejo različni sistemi davka na dodano vrednost in zaradi katerih bi lahko prišlo do izkrivljanja pogojev konkurence tako na nacionalni ravni kot na ravni Skupnosti(6). Za zagotovitev učinkovitosti skupnega sistema davka na dodano vrednost sta tako nujna enoten prenos in razlaga direktiv o davku na dodano vrednost, vključno z oprostitvami(7) iz Šeste direktive, na katere se nanaša obravnavana zadeva.

26. Vprašanji za predhodno odločanje se nanašata na razlago ureditve glede oprostitve davka na dodano vrednost za dajanje v najem nepremičnin iz člena 13(B)(b). S prvim vprašanjem se v bistvenem želi izvedeti, ali je zbiranje skupnih prostorov v najemniški stanovanjski hiši zajeto v pojmu „dajanje v najem“, s posledico, da se šteje, da je nadomestilo, ki ga najemodajalec prejme od najemnika za opravljanje te dejavnosti, tako kot najemnina oproščeno davka na dodano vrednost. Drugo vprašanje je zastavljeno le za primer, če bi Sodišče zanikalo obstoj ustrezne pojmovne povezave med obema storitvama, in se nanaša na naslednje vprašanje, ali obveznost obdavčitve izhaja iz prava Skupnosti ali iz nacionalnega prava.

B – Prvo vprašanje

1. Pojem „dajanje v najem“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive

27. Za odgovor na vprašanje, ali je zbiranje skupnih prostorov zajeto v pojmu „dajanje v najem“, je treba najprej razložiti Šesto direktivo in zlasti člen 13(B)(b), pri čemer je treba uporabiti ne le metod razlage, ki so se ustalile v sodni praksi Sodišča Skupnosti, temveč tudi za pravo Skupnosti na področju davka na dodano vrednost značilna razlagalna načela.(8) Natančno razvrstitev obdavčitvene transakcije pa je treba opraviti ob upoštevanju vseh okoliščin, v katerih se transakcija izvede.(9)

28. Na eni strani iz sistematike Šeste direktive izhaja, da je področje uporabe davka na dodano vrednost zastavljeno zelo široko, saj je v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga navedena tudi dobava blaga ali storitev, ki se na ozemlju države opravi za plačilo, v členu 4(1) pa je kot „davčni zavezanec“ opredeljena oseba, ki neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.(10) Pojem gospodarske dejavnosti pa v skladu s členom 4(2) obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb.

29. Na drugi strani pa je v skladu z ustaljeno sodno prakso treba pojme, s katerimi so opredeljene oprostitve iz člena 13 Šeste direktive, razlagati ozko, saj gre za izjeme od splošnega načela, da se za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, plača davek na dodano vrednost.(11)

30. Poleg tega je Sodišče v ustaljeni sodni praksi glede oprostitvev iz člena 13 Šeste direktive razložilo, da gre za samostojne pojme prava Skupnosti, ki zato zahtevajo opredelitev v okviru prava Skupnosti.(12)

31. V členu 13(B)(b) Šeste direktive sicer ni opredeljen pojem „dajanje v najem nepremičnin“ in prav tako ni napotitve na opredelitev v pravnih predpisih držav članic(13). Kljub temu je Sodišče ob upoštevanju notranje skladnosti in ciljev ter sistematike te direktive(14) ta pojem v številnih sodbah opredelilo „kot pravico, ki jo lastnik nepremičnine da najemniku v zameno za plačilo in za dogovorjeni čas, da uporablja nepremičnino in da od njene uporabe izključi vse tretje osebe.“(15) Vendar je Sodišče hkrati poudarilo, da je z vidika prava Skupnosti izraz „dajanje v najem“ iz člena 13(B)(b) Šeste direktive treba razumeti širše kot pojme, s katerimi so opredeljene posamezne pravice(16).

32. Storitve preizkušanja, ki jih tožeča stranka zagotavlja najemnikom, ne ustrezajo – če jih obravnavamo restriktivno in ob upoštevanju zgoraj navedenih razlagalnih načel – zgoraj navedeni opredelitvi „dajanja v najem“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive. Dejavnost preizkušanja skupnih prostorov, opravljana za plačilo, nedvoumno presega okvir navadne prepustitve prostorov za uporabo proti plačilu. Pomeni namreč aktivno dejavnost – v obravnavanem primeru samega najemodajalca – ki se v temelju razlikuje od dejavnosti dajanja v najem nepremičnine, ki jo je Sodišče v sodbah „Goed Wonen“(17) in Temco Europe(18) opredelilo kot „pasivno“.

2. Povezane storitve v smislu sodne prakse

33. Ne glede na to pa je z vidika prava Skupnosti načeloma predstavljivo, da se tudi take storitve preizkušanja štejejo za „dajanje v najem“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, vendar le če gre pri tem zgolj za stransko storitev v okviru ene, iz več storitev sestavljene enotne storitve, tako da se tudi transakcije, ki se izvedejo pri obeh dejavnostih, lahko obravnavajo kot enotna transakcija.

34. Kot je Sodišče večkrat razložilo, je vprašanje, ali je treba transakcijo, ki se izvede za več storitev, obravnavati kot enotno transakcijo ali kot več posebnih in samostojnih posameznih storitev, ki jih je treba presojati ločeno, z vidika davka na dodano vrednost posebej pomembno med drugim za uporabo davčne stopnje in za oprostitve, ki so predvidene v Šesti direktivi.(19)

35. Šesta direktiva ne vsebuje posebne določbe o tem, katere pogoje morajo izpolnjevati povezane storitve, da se štejejo za enotno storitev. Vendar upoštevna merila za presojo izhajajo neposredno iz sodne prakse Sodišča.

36. Pri ugotavljanju bistva povezanih storitev si nasproti stojita dva cilja. Velja, da je treba posamezne storitve presojati ločeno glede na njihov značaj. Velja pa tudi, da se delovanja sistema

davka na dodano vrednost ne sme ogroziti z umetnim ločevanjem gospodarsko enotnih storitev.(20) Pretirana ločitev enotnih storitev v posamezne, ločeno opredeljene storitve namreč otežuje uporabo predpisov o davku na dodano vrednost(21). V vsakem primeru pa je treba pri preizkusu uporabiti objektivno merilo. Subjektivno mnenje ponudnika in/ali prejemnika storitev pri tem ni bistveno.

37. Iz člena 2 Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in samostojno storitev(22), vendar je treba v določenih okoliščinah več formalno različnih posameznih storitev, ki se jih opravi ločeno in bi bile zato lahko vsaka posebej predmet oprostitve ali obdavčitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če niso samostojne(23).

38. Tako je takrat, kadar je na podlagi objektivne analize ugotovljeno, da ena ali več storitev sestavljajo glavno storitev, medtem ko so druge storitve, ki jih sestavlja ena ali več pomožnih storitev, davčno obravnavane enako kot glavna storitev(24). Storitve je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, če sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, da ta lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve v boljših razmerah(25). Prav tako je mogoče ugotoviti, da gre za enotno storitev, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.(26)

39. Če preužimo dejansko stanje in pravni položaj postopka v glavni stvari, najdemo po mojem mnenju le malo razlogov za to, da bi se sporna storitev štela za stransko storitev.

40. Sicer je res, da je iščenje skupnih prostorov praviloma bistven pogoj za normalno uporabo objekta, ki se daje v najem. Vendar pa se ta dejavnost, kot upravičeno ugotavljata grška vlada in tožena stranka, ne nanaša na stanovanjske prostore, ki so posebej namenjeni bivanju in ki so dejanski predmet najemne pogodbe, temveč zgolj na vsaki osebi dostopne skupne prostore v najemniški stanovanjski hiši, ki niso namenjeni bivanju. Podobno velja tudi za dajanje v najem prostorov za drugačne namene, denimo pisarniških prostorov, v katerih se lahko pisarniške dejavnosti opravljajo le znotraj v ta namen predvidenih prostorov. V tej zvezi je mogoče določiti tako prostorske kot namenske meje sporne storitve.

41. Ne glede na to pa ne gre za ločitev neločljive gospodarske storitve, kadar razlikujemo med gospodarsko dejavnostjo dajanja v najem stanovanj in dejavnostjo iščenja skupnih prostorov. Dejavnosti med seboj nista tako tesno povezani, da bi se razdelitev zdela umetna, zlasti ker bo to, kdo mora v konkretnem primeru prevzeti to nalogo, prepuščeno avtonomiji pogodbenih strank. Češka vlada ob sklicevanju na sedanjo prakso v češki republiki pojasnjuje,(27) da se lahko ureditev iščenja skupnih prostorov na celoma uredi na tri načine: (1) najemnik to nalogo prevzame sam; (2) storitev iščenja opravlja tretja oseba, ki najemnikom nato izstavi račun; (3) iščenje skupnih prostorov zagotovi najemodajalec, bodisi prek lastnih uslužbencev (na primer hišnika) bodisi prek tistilnega servisa, ki ga za to sam najame. Glede na veliko možnih primerov je jasno, da niti pravica do uporabe niti dejanska možnost uporabe stanovanj v skladu z njegovim namenom nista resno ogroženi, če storitve iščenja izjemoma ne bi prevzel najemodajalec.

3. O načelu nevtralnosti davka na dodano vrednost

42. Veliko različnih možnosti je pomembnih tudi z vidika davčne nevtralnosti in usklajene uporabe določil Šeste direktive. Glede tega naj opozorim, da je upoštevanje načela davčne nevtralnosti v skladu s sodno prakso Sodišča pomembno tudi za uporabo oprostitve, ki so predvidene v členu 13(B)(b) Šeste direktive.(28)

43. Iz načela davčne nevtralnosti, ki pride do izraza v členu 2 Prve direktive(29) in na katerem temelji skupnostni sistem davka na dodano vrednost, izhaja – kakor je mogoče razbrati tudi iz

četrte in pete uvodne izjave Šeste direktive –, da je treba vse gospodarske dejavnosti obravnavati enako.(30) Sodišče je to načelo natančneje opredelilo v sodbah Cimber Air(31) in Jyske Finans(32), in sicer da v skladu z njim ni dovoljeno, da bi se gospodarski subjekti, ki izvajajo enake transakcije, pri odmeri davka na dodano vrednost obravnavali različno.

44. Če vzamemo za podlago prvi primer, ki je naveden v točki 41 teh sklepnih predlogov, ugotovimo, da iščenje skupnih prostorov ne more biti predmet davka na dodano vrednost, ker pri tem ne gre niti za dobavo predmetov niti za storitev v smislu člena 2 Šeste direktive.

45. Če vzamemo za podlago drugi primer, lahko ugotovimo, da je ta gospodarska dejavnost, tako kot vsaka druga storitev, predmet davka na dodano vrednost. Kot taka ni povezana z dajanjem v najem in jo je treba zato na podlagi zgoraj navedenega načela – v skladu s katerim se vsaka transakcija praviloma šteje za ločeno, samostojno storitev(33) – v okviru davčnega prava obravnavati drugače, to je tako, da se zanjo ne smejo uporabiti davčne oprostitve iz člena 13(B)(b) Šeste direktive. Na to pravilno opozarjata tudi predložitveno sodišče v predložitvenem sklepu(34) in češka vlada(35).

46. Tretji primer, ki je predmet postopka v glavni stvari, se od preostalih dveh objektivno gledano razlikuje le v tem, da je tisti, ki opravlja storitev iščenja, hkrati tudi najemodajalec. Tako se zastavlja vprašanje, ali je upravičeno, da se zgolj zato, ker sta najemodajalec in ponudnik storitve ista oseba, vnaprej domneva, da gre pri iščenju skupnih prostorov za nesamostojno stransko storitev v razmerju do dajanja v najem. Ta okoliščina je lahko, kot je nakazalo Sodišče v sodbi Henriksen(36), pod določenimi pogoji indic za obstoj enotnega gospodarskega dejanja, vendar pa sama po sebi ne more biti odločilna. Kajti ravno tako lahko kot indic za obstoj samostojne storitve upoštevamo dejstvo, da je tožena stranka postopka v glavni stvari storitve iščenja zaradi ločeno, ni pa navedla skupne cene, niti take, ki bi vključevala najemnino. Kot je namreč ugotovilo Sodišče v sodbi CPP(37), je lahko tak indic okoliščina, da ponudnik storitev povezane storitve opravlja za plačilo skupne cene ali jih zaradi unave ločeno. V skladu s tem niti ločeno zaradi unavanje storitev iščenja v postopku v glavni stvari ne podpira domneve o obstoju enotne storitve.

47. Češki vladi je treba pritrditi, da je tretji primer mogoče dopolniti z nadaljnjimi poljubnimi dejavniki, s posledico, da je vse težavneje oblikovati odločitve za posamezne primere. Tako si je, denimo, mogoče predstavljati primer, v katerem najemodajalec storitve iščenja opravlja tudi v drugih najemniških stanovanjskih hišah, ne le v teh, ki jih sam daje v najem. Kljub temu pa bi bilo bistvo storitve, ki jo opravlja, enako kot v postopku v glavni stvari. Menim, da bi bilo zato v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti(38) in usklajenostjo sistema davka na dodano vrednost, če bi se zgoraj opisana primera obravnavala različno, namreč glede na to, ali sporno storitev iščenja prevzame najemodajalec ali tretja oseba. negotovost, ki bi nastajala pri vsakem posameznem primeru, bi nepotrebno zapletla(39) uporabo predpisov o davku na dodano vrednost, odločitve nacionalnih davčnih organov pa bi bile za davčnega zavezanca manj predvidljive.

4. Zgodovinska in teleološka razlaga oprostitve davka na dodano vrednost

48. Socialno-politični preudarki, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, sami po sebi ne zadostujejo za to, da bi bilo zgoraj navedene sklepe mogoče ovreči. Ni jih mogoče brez pridržkov uporabiti za utemeljevanje oprostitve davka na dodano vrednost za storitve pošljene skupnih prostorov. Predložitvenemu sodišču je sicer treba pritrditi, da je stanovanje cenejše, če se za storitev pošljene skupnih prostorov ne plača davka na dodano vrednost. Dejansko se zdi, da so bile pri zasnovi določb o oprostitvah iz člena 13(B)(b) Šeste direktive upoštevani med drugim tudi socialno-politični preudarki. Tako je bilo pred uskladitvijo, ki je nastopila s Šesto direktivo, v večini držav članic dajanje v najem prostorov za bivanje iz socialnih razlogov oproščeno davka na dodano vrednost.(40) To je treba upoštevati pri Šesti direktivi, da bi se izognili podražitvi stanarin.

49. Zakonodajalec Skupnosti pa se je hotel, kot izhaja iz razlage upoštevni določb Šeste direktive na podlagi besedila(41) in sistematičnega konteksta(42) in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti(43), pri oprostitvah davka na dodano vrednost iz člena 13(B)(b) Šeste direktive omejiti izključno na „dajanje v najem“ v ozkem pomenu in ga razširiti le na tiste storitve, ki so objektivno gledano del skupne storitve, ki jo je še mogoče šteti za „dajanje v najem“. Vendar ti pogoji niso izpolnjeni v vsakem primeru, in kot smo pravkar ugotovili, niti v obravnavanem primeru.

50. Pri tem se ne sme spregledati, da za oprostitve dajanja v najem nepremičnin obstaja še en razlog. Kot je generalni pravobranilec Jacobs ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi Blasi(44), uporabljena nepremičnina ne nastane v proizvodnem procesu. Po končanju in postavitvi zgradbe se nepremičnina praviloma uporablja le pasivno, ne da bi pri tem nastajala dodana vrednost. Zato je predmet davka na dodano vrednost le predaja stavbe pred vselitvijo, medtem ko nadaljnje predaje prej vseljene stavbe in dajanje v najem te stavbe niso predmet davka na dodano vrednost. Take utemeljitve za oprostitve pa v primeru aktivne dejavnosti(45), kakršna je pošljene skupnih prostorov, ne moremo uporabiti.

5. Predlog

51. Na podlagi navedenih preudarkov menim, da je načeloma potrebno, da se transakcijo, ki jo izvede najemodajalec pri pošljenju skupnih prostorov, izvzame iz oprostitve, predvidenih v členu 13(B)(b) Šeste direktive, in obdavči z davkom na dodano vrednost, pri čemer ne bi rada vnaprej izključila, da lahko predvsem oblika vsakokratne najemne pogodbe ali ustaljena pravna praksa v določeni državi članici izjemoma privedeta do drugačne ocene, kot je abstraktna ocena, podana v teh sklepnih predlogih. Koliko je to upoštevno v konkretnem primeru, pa mora – ob upoštevanju tu navedenih preudarkov – ugotoviti nacionalno sodišče, ki mora uporabiti odgovore za dejansko stanje predloženega primera.

52. Zato predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da je treba člena 6 in 13 Šeste direktive razlagati tako, da je treba dajanje v najem stanovanja (eventualno prostora za drug namen kot je bivanje) na eni strani in s tem povezano pošljene skupnih prostorov na drugi strani načeloma šteti za samostojni in ločeni transakciji. Vendar pa mora nacionalno sodišče preizkusiti, koliko se lahko zaradi oblike vsakokratne najemne pogodbe, hišnega reda posamezne najemniške stavbe in ustaljene pravne prakse v konkretni državi članici izjemoma dopusti drugačna razlaga.

C – Drugo vprašanje

53. Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje je treba na drugo vprašanje odgovoriti le, če bi predložitveno sodišče po presoji vseh okoliščin postopka v glavni stvari menilo, da dajanja v najem stanovanj na eni in z njim povezanega pošljene skupnih prostorov na drugi strani ni mogoče šteti za samostojni in ločeni transakciji.

54. V tem primeru bi se za izhodišče uporabila skupna storitev, ki bi ustrezala opisu primera „dajanje v najem nepremičnin“ iz člena 13(B)(b) Šeste direktive. V skladu s to določbo direktive bi bila zato odmera davka na dodano vrednost za plačilo izšena skupnih prostorov v najemniški stanovanjski hiši izključena.

55. Zato je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti tako, da je treba, če bi nacionalno sodišče izhajalo iz domneve, da dajanja v najem stanovanj in z njim povezanega izšena skupnih prostorov izjemoma ni mogoče obravnavati kot samostojni, ena od druge ločeni transakciji, izšene skupnih prostorov šteti za del „dajanja v najem nepremičnin“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, s posledico, da je odmera davka na dodano vrednost za to dejavnost izključena.

VII – Predlog

56. Glede na navedena pojasnila Sodišče predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje odgovori:

1. Člena 6 in 13 Šeste direktive je treba razlagati tako, da je dajanje v najem stanovanja (eventualno prostora za drug namen kot je bivanje) na eni strani in z njim povezano izšene skupnih prostorov na drugi strani naložba treba šteti za samostojni in ločeni transakciji.

Vendar pa mora nacionalno sodišče preizkusiti, koliko se lahko zaradi oblike vsakokratne najemne pogodbe, hišnega reda posamezne najemniške stavbe in ustaljene pravne prakse v konkretni državi članici izjemoma dopusti drugačna razlaga.

2. Če bi nacionalno sodišče izhajalo iz domneve, da ti gospodarski dejavnosti ne moreta biti obravnavani kot samostojni, ena od druge ločeni transakciji, je treba izšene skupnih prostorov šteti za del „dajanja v najem nepremičnin“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, s posledico, da je odmera davka na dodano vrednost za to dejavnost izključena.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – Sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Faalborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395).

4 – Glej Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione* (Torino 2007, str. 53 in naslednja), ki opozarja na težave z usklajevanjem, ki so jih imele države pristopnice zaradi raznolikosti tradicionalnih nacionalnih ureditev na področju davka na dodano vrednost, zaradi česar je bilo treba za nekatere sektorje trga storitev sprejeti prehodne ureditve.

5 – Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008* (zvezek 1, poglavje 3, 3.1.1, str. 87) in Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire* (Bruselj 2001, str. 194 in naslednja), ki vidijo glavni razlog za nadaljnjo uskladitev na področju davka na dodano vrednost v sklepu Sveta z dne 21. aprila 1970 o nadomestitvi finančnih prispevkov držav članic z viri lastnih sredstev Skupnosti. V tem sklepu je bilo predvideno, da se bo proračun Skupnosti, poleg prihodkov iz carinskih dajatev in kmetijskih prelevmanov, financiral tudi iz dela davka na dodano vrednost. Sklep o lastnih sredstvih vsebuje temeljne določbe o financiranju proračuna Skupnosti. Sklep, katerega zadnja različica je Sklep Sveta z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (UL L 163, str. 17), Svet praviloma sprejme soglasno, ratificirajo pa ga vse države članice. V členu 2(1)(b) sklepa z dne 7. junija 2007 je določeno, da k prihodkom v splošni proračun Evropske unije spadajo tudi viri iz uporabe enotne

stopnje, veljavne za vse države članice, in usklajene osnove za odmero DDV, določene v skladu s predpisi Skupnosti. Osnova za odmero DDV, ki se upošteva za ta namen, za posamezno državo članico ne sme biti višja od 50 % BND, kakor je opredeljeno v odstavku 7. Glede delovanja sistema virov lastnih sredstev glej poročilo Komisije „Financiranje Evropske unije“ z dne 6. septembra 2004, COM(2004) 505 konč.

6 – V tem smislu Voß, R., *Steuerrecht*, v: Dausen (izdajatelj), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (zvezek 2, naslov J, točki 184 in 185); Communier, J.-M., op. cit. (opomba 5, str. 192); Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia* (Coimbra 1998, str. 22). Zадnjenavedeni avtor vidi gospodarski namen uskladitve, prvič, v ustvaritvi notranjega trga z odpravo diskriminacij in izkrivljanj konkurence z uporabo nacionalnih davčnih sistemov in, drugič, v združevanju nacionalnih gospodarstev. Reich, M./König, B., *Europäisches Steuerrecht* (Zürich 2006, str. 16) opozarja, da je koncept uskladitve, ki izhaja iz člena 93 ES, usmerjen predvsem v odpravo dejavnikov, ki omejujejo konkurenco.

7 – Sodišče je večkrat poudarilo nujnost enotne uporabe oprostitev davka na dodano vrednost in pri tem opozorilo na enajsto uvodno izjavo Šeste direktive, iz katere izhaja da „je treba pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način“. Sodišče je na podlagi tega sklepalo, da morajo oprostitve iz člena 13(B) Šeste direktive, tudi če se te določbe nanašajo na primere za uporabo oprostitev, ki jih določijo države članice, ustrezati samostojnim pojmom prava Skupnosti, tako da se podlaga za odmero davka na dodano vrednost lahko enotno določi ob uporabi pravil prava Skupnosti (glej sodbe z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“ (C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 47); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 51) in z dne 8. marca 2001 v zadevi Försäkringaktiebolaget Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 23)). Cornia, C., *Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*, Rassegna tributaria (2005, zvezek 2, str. 647) prav tako opozarja na nujnost enotne uporabe oprostitev davka na dodano vrednost.

8 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja, predstavljene 4. maja 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 1) in generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljene 14. oktobra 2004 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, ZOdl., str. I-1527, točka 16). Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen* (Dunaj 1997, str. 47 in 49) opozarja, da Sodišče pri razlagi prava Skupnosti uporablja vse klasične metode razlage (dobesedna, sistematična, teleološka in zgodovinska razlaga). Posebnost razlage Sodišča glede direktiv v zvezi z davkom na dodano vrednost je, da se izjeme na celoma razlagajo ozko, ker gre za izjeme od splošne obdavčitve potrošnje in bi zato lahko privedle do izkrivljanja konkurence. To velja predvsem pri uporabi oprostitev, ki so predvidene v Šesti direktivi, pa tudi pri razlagi določenih drugih pravil v zvezi z davkom na dodano vrednost, v katerih so predvidene izjeme od določenih načel. Vendar avtor meni, da je ozka razlaga določil o izjemah zgolj podvrsta sistematične in teleološke razlage.

9 – Sodbe Faaborg-Gelting Linien (navedena v opombi 3, točka 12); z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 26) in z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collins (C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 26).

10 – Glej sodbe z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, točka 6); z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvöring Financiële Acties proti Staatssecretaris van Financiën (348/87, Recueil, str. 1737, točka 10); z dne 4. decembra 1990 v zadevi van Tiem (C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski (navedena v opombi 7, točka 27) in z dne 16. septembra 2008 v zadevi Isle of

Wight Council in drugi (C-288/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 28). V sklepnih predlogih, predstavljenih 15. marca 1988 v zadevi Komisija proti Italiji (122/87, Recueil, str. 2685), je generalni pravobranilec Vilača opozoril na nadaljnje podrožje uporabe Šeste direktive. Kot je pravilno opisal, je v členih 2 in 4 Šeste direktive izraženo načelo, bistveno za strukturo prava s področja davka na dodano vrednost, ki je določeno v uvodnih izjavah Prve in Šeste direktive. V skladu s peto uvodno izjavo Prve direktive „sistem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na najbolj splošen možni način ter ko njegovo podrožje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije, kot tudi opravljanja storitev.“

11 – Sodbe Stichting Uitvoering Financiële Acties (navedena v opombi 10, točka 13); z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, str. I-2341, točka 19); z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20); z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 12); Komisija proti Irski (navedena v opombi 7, točka 52); Stockholm Lindöpark (navedena v opombi 9, točka 25); „Goed Wonen“ (navedena v opombi 7, točka 46) in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans (C-280/04, Recueil, str. I-10683, točka 21).

12 – Sodbe Stichting Uitvoering Financiële Acties (navedena v opombi 10, točka 11); Bulthuis-Griffioen (navedena v opombi 11, točka 18); SDC (navedena v opombi 11, točka 21); Komisija proti Irski (navedena v opombi 7, točka 51); z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer (C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25); Sinclair Collins (navedena v opombi 9, točka 22); Temco Europe (C-284/03, Recueil, str. I-11237, točka 16) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, ZOdl., str. I-1527, točka 27).

13 – Sodbi „Goed Wonen“ (navedena v opombi 7, točka 44) in Sinclair Collins (navedena v opombi 9, točka 24).

14 – V tem smislu glej sodbi z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 18) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Recueil, str. I-1527, točka 28).

15 – Sodbe Komisija proti Irski (navedena v opombi 7, točke od 52 do 57); z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Mirror Group (C-409/98, Recueil, str. I-7175, točka 31), „Goed Wonen“ (navedena v opombi 7, točka 55); z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 21) in Temco Europe (navedena v opombi 14, točka 19). Generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer je v točkah 20 in 21 sklepnih predlogov, predstavljenih 4. maja 2004 v zadevi Temco Europe, sodno prakso Sodišča glede oprostitev dajanja v najem nepremičnin, ki je oproščeno davka na dodano vrednost, strnil takole: „1. prenos s strani lastnika nepremičnine na neko drugo osebo, 2. z izključitvijo vseh preostalih, 3. uporabo in uživanja te nepremičnine, 4. za dogovorjeno obdobje in 5. za plačilo najemnine. Da bi ugotovili, ali ta opredelitev velja za določeno pogodbo, je treba upoštevati okoliščine, v katerih se transakcija opravlja, pri čemer ima objektivna vsebina pogodbe odločilno vlogo, ne glede na to, kako so pogodbo opredelile stranke.“

16 – To je bil razlog, da je Sodišče v sodbi „Goed Wonen“ (navedena v opombi 7, točka 59) ugotovilo, da je treba člen 13(B)(b) in (C)(a) razlagati tako, da ni v nasprotju z nacionalnim predpisom, v skladu s katerim je pri uporabi oprostitev davka na dodano vrednost dovoljeno, da se ustanovitev – za dogovorjen čas in za plačilo – stvarne pravice, ki njenemu imetniku daje pravico do uporabe na določeni nepremičnini (v postopku v glavni stvari je bil sporen užitek), izenači z lizingom ali dajanjem v najem nepremičnin.

17 – Glej sodbo „Goed Wonen“ (navedena v opombi 7, točka 52), v kateri je Sodišče navedlo, da gre pri dajanju v najem nepremičnin, čeprav se načeloma uvršča v pojem gospodarske dejavnosti

v smislu člena 4 Šeste direktive, za sorazmerno pasivno dejavnost, ki ne prispeva k bistvenemu ustvarjanju vrednosti.

18 – Glej sodbo *Temco Europe* (navedena v opombi 14, točka 27). Generalni pravobranilec Jacobs je v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih 25. septembra 1997 v zadevi *Blasi* (C-346/95, Komisija proti Irski, Recueil, str. I-481, točka 15), dajanje v najem prav tako označil za „relativno pasivno dejavnost“.

19 – Sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi *CPP* (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 27); z dne 27. oktobra 2005 v zadevi *Levob Verzekeringen in OV Bank* (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 18) in z dne 21. februarja 2008 v zadevi *Part Service* (C-425/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 49).

20 – Glej sodbo *CPP* (navedena v opombi 19, točka 29).

21 – Praktični vidik ima pri presoji vprašanja, ali je v posameznem primeru podana enotna storitev ali dve samostojni storitvi, bistven pomen. Kot je pravilno ugotovila generalna pravobranilka Kokott v opombi 23 sklepnih predlogov, predstavljenih 12. maja 2005 v zadevi *Levob Verzekeringen in OV Bank* (navedena v opombi 19), je v nekaterih sklepnih predlogih celo izražena tendenca, da bi bilo treba v takem primeru dati prednost praktičnosti pred natančnostjo. Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Cosmasa, predstavljene 1. februarja 1996 v zadevi *Faaborg Gelting Linien proti Finanzamt Flensburg* (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 14); sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja, predstavljene 25. aprila 1996 v zadevi *Dudda* (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 35) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja, predstavljene 11. junija 1998 v zadevi *CPP* (navedena v opombi 19, točka 47 in naslednje).

22 – V opombi 19 navedene sodbe *CPP* (točka 29), *Levob Verzekeringen in OV Bank* (točka 20) ter *Part Service* (točka 50).

23 – Sodba *Part Service* (navedena v opombi 19, točka 51).

24 – V tem smislu glej sodbe *CPP* (navedena v opombi 19, točka 30); z dne 15. maja 2001 v zadevi *Primback* (C-34/99, Recueil, str. I-3833, točka 45); *Levob Verzekeringen in OV Bank* (navedena v opombi 19, točka 21) in *Part Service* (navedena v opombi 19, točka 52).

25 – Glej v opombi 19 navedeni sodbi *CPP* (točka 29) in *Part Service* (točka 52).

26 – V opombi 19 navedeni sodbi *Levob Verzekeringen in OV Bank* (točka 22) in *Part Service* (točka 53).

27 – Glej stran 5 dopisa češke vlade.

28 – Glej sodbo „*Goed Wonen*“ (navedena v opombi 7, točka 56), v kateri je Sodišče svojo odločitev, da se zagotavljanje pravice, kakršna je užitek, v okviru uporabe člena 13(B)(b) in (C)(a) Šeste direktive izenači z lizingom in dajanjem v najem, utemeljilo s „spoštovanjem načela nevtralnosti davka na dodano vrednost“ in „zahteve po usklajeni uporabi določil Šeste direktive, predvsem pravilne, preproste in enotne uporabe predvidenih oprostitov“. Glej tudi sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi *Fischer* (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 28). Cornia, C., op. cit. (opomba 7, str. 647) meni, da enotna uporaba prava Skupnosti v okviru oprostitov davka na dodano vrednost izhaja iz potrebe po zagotavljanju davčne nevtralnosti v konkurenci. Davčna nevtralnost zahteva, da so transakcije, ki so z vidika končnega prejemnika enake, deležne tudi enake davčne obravnave. Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU* (4. izdaja, Bielefeld 2001, str. 32 in 33) razlaga, da Sodišče zaradi davčne nevtralnosti široko razlaga pojme, na podlagi katerih se

določa osnova za odmero davka (davčni zavezanec, gospodarska dejavnost, dobava in plačilo). Iz istega razloga Sodišče ozko razlaga primere oprostitev in odstopanja od davčne osnove. Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (izdajatelj: von Achat/Tumpel, Dunaj 2001, str. 58 in 59) pojasnjuje, da je načelo davčne nevtralnosti primerno, da se omeji področje uporabe davčnih oprostitev z ozko razlago zakonskega dejanskega stanu. Vendar pa privede do tega, da se zakonski znaki, na podlagi katerih se določi področje uporabe davka na dodano vrednost, razlagajo široko.

29 – Člen 2(1) in (2) Direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (Prva direktiva) (UL št. 71, str. 1301) določa: „Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.“

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

30 – Glej sodbi z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, str. I-3013, točka 38) in z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 18).

31 – Sodba z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točki 23 in 24).

32 – Sodba Jyske Finans (navedena v opombi 11, točka 39).

33 – Glej točko 37 teh sklepnih predlogov.

34 – Glej točko 6 predložitvenega sklepa.

35 – Glej točko 13 stališča evropske vlade.

36 – Sodba z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen (173/88, Recueil, str. 2763, točka 16). Osrednje vprašanje zadeve je, ali gre pri „dajanju“ v najem garaž in površin za parkiranje vozil iz člena 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive za izjemo od splošne oprostitve za „lizing ali dajanje v najem nepremičnin“ iz člena 13(B)(b) iste direktive, ki zajema dajanje v najem vse za parkiranje vozil določene površine, vključno z zaprtimi garažami. Sodišče je ugotovilo, da takšno dajanje v najem ne more biti izključeno iz oprostitev v primerih, kadar je tesno povezano z odplačila davka oproščenim dajanjem v najem nepremičnin, ki imajo drugačen namen uporabe. Po mnenju Sodišča gre za enotno gospodarsko dejanje, „če sta prostor za parkiranje vozil in nepremičnina, namenjena za drugačno uporabo, del istega stavbnega kompleksa in obe nepremičnini daje v najem isti najemodajalec istemu najemniku.“

37 – Sodba CPP (navedena v opombi 19). V točki 31 te sodbe Sodišče ugotavlja, da okoliščina, da je zaračunana skupna cena, sicer nima posebnega pomena, da pa lahko govori v prid obstoju enotne storitve, če ponudnik storitve svojim strankam za plačilo skupne cene opravi eno, a sestavljeno storitev. Iz tega mora slediti tudi obraten sklep, namreč, da je lahko ločeno zaračunavanje enega dela sestavljene storitve argument proti obstoju enotne storitve.

38 – Glej točko 42 teh sklepnih predlogov.

39 – Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario“, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, št. 226, str. 103 in naslednja.; isti avtor, „El IVA en la

actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes“, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, št. 4, str. 43 in naslednja. Avtor kritizira pravno negotovost, ki jo ustvarja seznam izjem in oprostitev davka na dodano vrednost zaradi kompleksne uporabe v praksi. Avtor v tem vidi omejevanje načela davčne nevtralnosti. Posebej zanimivo za obravnavani primer pa so teoretični preudarki Scholsem, J.-C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Lüttich 1976, točka 55, str. 93 in 94. Avtor raziskuje različne hipotetične sisteme obdavčitve za najemna razmerja. Glede na prvi model bi bile vse transakcije, povezane z dajanjem v najem, vključno s samim dajanjem v najem, predmet davka na dodano vrednost. Po njegovem mnenju, bi ta rešitev najbolj dosledno izpolnjevala načelo davčne nevtralnosti. Druga rešitev, ki verjetno ustreza Šesti direktivi, zadeva oprostitev dajanja v najem nepremičnin iz socialno-političnih razlogov, kar je po njegovem mnenju sicer v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, vendar kljub temu upravičeno. Iz te oprostitve pa bi bilo vsekakor treba izvzeti „vzdrževanje in stroške popravil“, pri čemer avtor kot utemeljitev za to omejitev navaja „upravno preprostost“.

40 – Glej predlog Komisije za Šesto direktivo (*Bilten Evropskih skupnosti*, Dodatek 11/73, str. 17). V zvezi s tem glej sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v zadevi *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (navedena v opombi 8, točka 46). Communier, J.-M., op. cit. (opomba 5, str. 230) opozarja, da je mogoče oprostitev iz člena 13(B)(b) Šeste direktive razložiti s splošnimi političnimi preudarki, ki so državam članicam Evropskih skupnosti skupne. Scholsem, J.-C., op. cit. (opomba 39, točka 163, str. 264) meni, da člen 13(B)(b) z določenimi odstopanji zrcali ureditev, ki je pred začetkom veljavnosti Šeste direktive veljala v vseh državah članicah.

41 – Glej točko 32 teh sklepnih predlogov.

42 – Glej točki 28 in 29 teh sklepnih predlogov.

43 – Glej točke od 42 do 47 teh sklepnih predlogov.

44 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi *Blasi* (navedeni v opombi 18, točki 15 in 16).

45 – Glej točko 32 teh sklepnih predlogov.