Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE,
predstavljeni 8. decembra 2022 [1]

Zadeva C-516/21

Finanzamt X
proti
Y

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – DDV – Oprostitev lizinga nepremičnin in dajanja nepremičnin v najem – Dajanje v najem posebej opremljene stavbe za vzrejo puranov – Oprema in stroji, dani na voljo kot pomožna storitev zakupa gospodarskega poslopja – Enotna storitev – Področje uporabe izjeme od oprostitve“

1. Čeprav je pojem „enotna storitev“ predmet obsežne sodne prakse Sodišča, je to zdaj pozvano, naj pojasni, ali je treba to sodno prakso zavrniti in ohraniti več storitev – in torej stopenj davka na dodano vrednost (DDV) – če bi ena od teh storitev lahko spadala v splošni sistem, določen z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) [2], in bila torej obdavčena.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

2. V poglavju 3 Direktive o DDV, naslovljenem „Oprostitve za druge dejavnosti“, člen 135(1)(l) določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.“

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] UL 2006, L 347, str. 1.

3. Člen 135(2) Direktive o DDV določa, da „[v] skladu s točko (l) odstavka 1 niso oproščene naslednje transakcije:

(a) nastanitev, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških kampih ali na prostorih, urejenih za kampiranje;

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

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

(d) najem sefov.

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

Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011

4. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[3] je bila med drugim spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013[4], s katero je bil v Izvedbeno uredbo št. 282/2011 vstavljen člen 13b.

5. V skladu s tem členom 13b(d)[5] se za namene Direktive o DDV za „nepremičnino" šteje vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije.

Nemško pravo

6. V skladu s členom 4, točka 12, prvi stavek, Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) z dne 21. februarja 2005[6] (v nadaljevanju: UStG) so med transakcijami iz člena 1(1), točka 1, tega zakona oproščene naslednje transakcije:

„(a) dajanje nepremičnin v najem in zakup […]."

7. Člen 4, točka 12, drugi stavek, UStG določa, da „[n]iso oproščeni […] dajanje v najem in zakup strojev in katere koli druge opreme, ki so del obrata (obratovalna oprema), tudi če so bistveni sestavni deli nepremičnine".

[3] UL 2011, L 77, str. 1.

[4] UL 2013, L 284, str. 1.

[5] V skladu s členom 3, tretji odstavek, Izvedbene uredbe št. 1042/2013 se je člen 13b, ki je bil z njo vstavljen v Izvedbeno uredbo št. 282/2011, uporabljal šele od 1. januarja 2017.

[6] BGBl. 2005 I, str. 386.

Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

8. Oseba Y je v letih od 2010 do 2014 dala v zakup objekte za vzrejo puranov, skupaj s stalno vgrajeno opremo in stroji. Po navedbah predložitvenega sodišča so se ta oprema in stroji, ki vključujejo med drugim industrijski spiralni transporter ter sistem za ogrevanje, prezračevanje in razsvetljavo, ki ohranja temperaturo in osvetljenost, prilagojeni fazi rasti zadevnih živali, uporabljali za krmljenje puranov in zagotavljanje potrebnih pogojev za vzrejo, zato da bi purani dosegli klavno zrelost, ter bili posebej prilagojeni za pogodbeno uporabo objekta kot objekta za vzrejo take perutnine.

9. Glede na določbe zakupne pogodbe je oseba Y prejemala enotno plačilo, ki ni bilo razdeljeno na dajanje na voljo objekta za vzrejo na eni strani ter dajanje na voljo opreme in strojev na drugi strani. Oseba Y je menila, da je celotna storitev zakupa oproščena DDV.

10. Nasprotno pa je Finanzamt X (davčni urad X, Nemčija) menil, da zakup zadevne opreme in strojev ni oproščen in da mora biti dogovorjena enotna zakupnina, katere 20 % se nanaša na stroje in opremo, v tem obsegu obdavčena z DDV. Ta urad je izdal popravke odmernih odločb za sporna leta. Oseba Y je vložila tožbo zoper te popravke.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnja Saška, Nemčija), ki se je oprlo tako na sodno prakso Sodišča kot na sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), je ugodilo tožbi, ki jo je oseba Y vložila zoper te popravke, ker je štelo, da obstaja splošno oproščena storitev. Po mnenju tega sodišča je šlo pri dajanju na voljo te opreme in strojev za pomožno storitev dajanja na voljo objekta za vzrejo, saj so se ti posebej prilagojeni deli opreme uporabljali samo za pogodbeno uporabo objekta za vzrejo puranov v optimalnih pogojih. Iz tega je sklepalo, da je tudi zakup, ki se nanaša na dajanje na voljo teh elementov, oproščen DDV, tako kot posledično velja za celoten zakup.

12. Davčni urad X je zoper to sodbo vložil revizijo pri predložitvenem sodišču, Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija). To sodišče ima pomisleke glede razlage člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV.

13. Po mnenju predložitvenega sodišča, ki se opira na sodbo Mailat[7], je zakup industrijskega spiralnega transporterja, sistema za ogrevanje in prezračevanje ter sistema razsvetljave prav tako oproščen DDV na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV. Tako razlago naj bi potrjevala tudi člen 13b(d) Izvedbene uredbe št. 282/2011, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo št. 1042/2013, in nemško civilno pravo, v skladu s katerim so stalno vgrajeni predmeti v objektu za vzrejo bistveni sestavni deli nepremičnine.[8]

14. Uvodoma predložitveno sodišče opozarja, da v nasprotju z drugimi jezikovnimi različicami člena 135 Direktive o DDV dejstvo, da se nemška različica člena 135(2)(c) te direktive nanaša samo na zakup opreme in strojev, ne vpliva na razlago navedene določbe, saj se za oba izraza – „dajanje v najem“ in „zakup“ – šteje, da sta na splošno sopomenki.

15. Predložitveno sodišče opozarja na sodno prakso Sodišča[9], v skladu s katero je v primeru transakcije, ki jo sestavlja več storitev, potreben celovit pogled, da bi se ugotovilo, ali je mogoče eno ali več storitev ločiti od te transakcije, saj je treba praviloma vsako storitev šteti za ločeno in

7 Sodba z dne 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 Predložitveno sodišče se tu sklicuje na nacionalno sodno prakso, ki se je nanašala na sistem za krmljenje in prezračevanje v svinjaku.

9 Predložitveno sodišče na tem mestu navaja sodbo z dne 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

samostojno storitev. Sodišče je štelo tudi, da transakcije ni mogoče umetno razdeliti in da obstaja enotna storitev, če je več storitev ali posameznih dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za stranko, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo neločljivo gospodarsko storitev, katere delitev bi bila nerealna. Transakcija pomeni enotno storitev, če je treba enega ali več elementov šteti za glavno storitev, medtem ko je treba druge elemente obravnavati kot pomožne storitve, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Prvo merilo, ki ga je treba upoštevati, je neobstoj samostojnega namena storitve z vidika povprečnega potrošnika. Drugo merilo se nanaša na upoštevanje vrednosti vsake od storitev, ki sestavljajo transakcijo, pri čemer je ena minimalna ali celo zanemarljiva v primerjavi z drugo.

16. Prvostopenjsko sodišče je odločilo, da je dajanje na voljo opreme in strojev, ki so posebej prilagojeni in se uporabljajo samo za uporabo objekta za vzrejo puranov v optimalnih pogojih, pomožna storitev zakupa nepremičnine, ki pomeni glavno storitev. Po mnenju predložitvenega sodišča je ta presoja enotnosti storitve skladna s sodno prakso Sodišča. [10]

17. Predložitveno sodišče ugotavlja, da bi bilo člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV mogoče razlagati na dva načina.

18. Pri prvem naj bi načela, ki jih je Sodišče opredelilo v zvezi z določitvijo enotne transakcije, lahko prevladala nad členom 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV, kar naj bi potrjevala analiza sodne prakse Sodišča o členu 135(2), prvi pododstavek, točka (b), te direktive ter zlasti sodb Henriksen [11], Mailat [12] in Stadion Amsterdam [13]. Iz teh sodb naj bi izhajalo, da je uporaba člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV omejena na primere, v katerih se dajanje na voljo opreme in strojev izvaja neodvisno in zato brez povezave z dodatnim dajanjem na voljo stavbe ali zemljišča.

19. Pri drugem naj bi se iz člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV lahko izpeljala zahteva po delitvi, tako da bi bilo treba enotne transakcije razdeliti na del, ki je oproščen (na podlagi člena 135(1)(l) te direktive), in na del, ki je obdavčen (na podlagi člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), iste direktive). Taka razlaga naj bi bila podprta s sodno prakso Sodišča [14], v skladu s katero oprostitev za dajanje v najem nepremičnin, ki bi temeljila na priznavanju pasivnosti samo dajanja v najem, ne bi bila več utemeljena, ker to dajanje v najem spremlja druge dejavnosti, eventualno gospodarske, ali dajanje na voljo drugih objektov in torej ne bi moglo več biti prevladujoča storitev. Zato naj se dajanje na voljo opreme in strojev, na katero se nanaša člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV, ne bi izvajalo pasivno, temveč naj bi bilo zanj značilno predvsem ohranjanje teh strojev v delujočem stanju.

20. Predložitveno sodišče ugotavlja še, da če je Sodišče v sodbi Mailat [15] sprejelo obstoj pomožne storitve najema nepremičnine, oproščenega davka, za premičnino, ki je trdno vgrajena v nepremičnino kot njen sestavni del, je to storilo, ne da bi odločilo o vprašanju uporabe člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV.

[10] Predložitveno sodišče tu navaja sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[11] Sodba z dne 13. julija 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[12] Sodba z dne 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] Sodba z dne 18. januarja 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

[14] Predložitveno sodišče tu navaja točko 43 sodbe z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Sodba z dne 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

21. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo to vprašanje:

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

– le ločeno (samostojno) dajanje take opreme in strojev v najem ali tudi

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

22. Pisna stališča sta pri Sodišču vložili nemška vlada in Evropska komisija.

Analiza

23. Predložitveno sodišče z edinim vprašanjem za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Sodišču, v bistvu sprašuje, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da se uporablja davčna obveznost, ki izhaja iz člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV. Natančneje, če se sklene pogodba o zakupu objekta za vzrejo puranov in je ta objekt opremljen s sistemi za prezračevanje, ogrevanje, razsvetljavo in krmljenje, ki so prilagojeni njegovi funkciji objekta za vzrejo, se predložitveno sodišče sprašuje, ali člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), navedene direktive zahteva, da se s stališča DDV ločeno obravnavata zakup nepremičnine na eni strani ter dajanje v najem navedenih sistemov kot opreme in strojev na drugi strani. [16]

24. V razlogovanju, ki ga bom predstavil v nadaljevanju, bom poskušal dokazati, da se – razen če se odstopi od ustaljene sodne prakse – za transakcijo, ki je predmet spora o glavni stvari in jo je samo predložitveno sodišče opredelilo kot „enotno storitev“, ne bosta mogli uporabiti ločeni stopnji DDV in da bo njuno davčno obravnavo določala obravnava, ki izhaja iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV.

25. Ker določba, na katero se nanaša vprašanje za predhodno odločanje, pomeni izjemo od tega člena 135(1)(l), bo treba nujno znova preučiti razlago, ki jo je Sodišče podalo v sodni praksi.

26. Pred tem je treba opozoriti na sodno prakso v zvezi s pojmom „enotna transakcija“.

[16] Najprej naj pojasnim, da niti iz Direktive niti iz sodne prakse Sodišča ne izhaja, da je treba razlikovati med tema pojmoma, za katera je treba torej šteti, da sta na splošno sopomenki (glej na primer sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 36)).

Pregled sodne prakse v zvezi s pojmom „enotna transakcija“

27. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča[17] izhaja, da je treba za namene DDV vsako storitev praviloma šteti za ločeno in neodvisno storitev, kot izhaja iz člena 1(2) Direktive o DDV.[18] Vendar je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi bile lahko opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso neodvisne. Za enotno transakcijo gre zlasti, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, *tako tesno povezanih*, da objektivno sestavljajo *eno samo nedeljivo gospodarsko storitev*, katere razdelitev bi bila umetna in bi lahko spremenila delovanje sistema DDV.[19] Tako je tudi, kadar je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Med drugim je treba posamezno storitev šteti zgolj za pomožno storitev glavne, če sama za stranko *nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, ki omogoča najboljšo uporabo glavne storitve*.[20]

28. Da bi se ugotovilo, ali opravljene storitve, če transakcija obsega skupek elementov in dejanj, obsegajo več neodvisnih storitev ali eno enotno storitev, je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi ta transakcija,[21] in ugotoviti značilnosti zadevne transakcije.[22] Iz same opredelitve „enotne izvedbe“ transakcije z več elementi je razvidno, da bo ta transakcija predmet *ene in iste stopnje DDV*.[23]

Področje uporabe člena 135(1)(l) Direktive o DDV

29. V skladu z ustaljeno sodno prakso je temeljna značilnost pojmov „lizing [zakup]“ in „dajanje v najem“ nepremičnine[24] v smislu člena 135(1)(l) Direktive o DDV – ker ta pojma v navedeni določbi nista opredeljena – ta, da se sopogodbeniku da pravica, da za dogovorjeni čas in proti plačilu uporabi nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od uživanja te pravice izključi vse druge

[17] Poudariti je treba, da člen 135(1)(l) in (2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV ustreza členu 13(B)(b), točka 3, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) in da se sodna praksa Sodišča v zvezi z zadnjenavedeno določbo smiselno uporablja za ustrezni določbi Direktive o DDV.

[18] Glej med drugim sodbe z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, točka 30 in navedena sodna praksa); z dne 28. junija 2017, Leventis in Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, točka 18), in z dne 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, točka 37).

[19] Glej sodbo z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točki 22 in 26).

[20] Glej med drugim sodbe z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, točka 31 in navedena sodna praksa); z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 23), in z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točke od 32 do 34).

[21] Glej sodbo z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 28).

[22] Glej sodbo z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, točka 32 in navedena sodna praksa).

[23] Glej sodbo z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 26 in navedena sodna praksa). To velja tudi, kadar je mogoče opredeliti ceno, ki ustreza vsakemu ločenemu elementu, ki sestavlja enotno storitev (glej sodbo z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, točka 27)).

[24] V zvezi s samostojno naravo pojmov iz člena 135 glej po analogiji sodbo z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 16 in navedena sodna praksa).

osebe.[25] Za presojo, ali neki dogovor ustreza tej opredelitvi, je treba upoštevati vse značilnosti transakcije in okoliščine, v katerih se opravlja. V zvezi s tem je odločilna objektivnost zadevne transakcije, ne glede na to, kako so jo opredelile stranke.[26]

30. Poleg tega člen 135(1)(l) Direktive o DDV pomeni odstopanje od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, zato je treba besedilo te določbe razlagati ozko.[27] Načeloma morajo nacionalna sodišča, ki so edina pristojna za presojo dejanskega stanja, glede na okoliščine vsakega posameznega primera ugotoviti bistvene značilnosti zadevne transakcije, da bi se lahko opravila njena opredelitev glede na Direktivo o DDV.[28] Sodišče lahko navedenim sodiščem vseeno predloži vse elemente razlage, ki so lahko v pomoč pri reševanju spora.[29]

31. Dodati je treba tudi, da je Sodišče v zvezi z razlogom za obstoj člena 135(1)(l) Direktive o DDV presodilo, da je razlog za oprostitev iz te določbe „to, da je dajanje nepremičnin v najem, ki je sicer gospodarska dejavnost, običajno precej pasivna dejavnost, pri kateri ne nastane pomembna dodana vrednost. Tako je treba tako dejavnost razlikovati od drugih dejavnosti, ki so bodisi industrijske in komercialne, kot so tiste, za katere veljajo izključitve, določene v [členu 135(2) Direktive o DDV], bodisi je njihov predmet bolj opravljanje storitve kot preprosto dajanje stvari na voljo, kot je pravica do uporabe igrišča za golf, pravica do uporabe mostu za plačilo mostnine ali tudi pravica namestitve avtomatov za cigarete v poslovnih prostorih.“[30] Tako se po mnenju Sodišča pasivnost lizinga ali dajanja v najem nepremičnin, s katero je utemeljena oprostitev iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV, „nanaša na naravo same transakcije, ne pa na to, kako najemnik uporablja zadevno stvar“.[31] Povedano drugače, dejstvo, da najemnik nepremičnine to nepremičnino uporablja v poslovne namene v skladu z določbami najemne pogodbe, še ne zadostuje, da je imetnik te nepremičnine izključen iz te oprostitve plačila DDV, ki je določena v členu 135(1)(l) Direktive o DDV.[32]

[25] Glej sodbo z dne 22. januarja 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, točka 21 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbe z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 36 in navedena sodna praksa); z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 18), in z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 40).

[26] Glej sodbo z dne 22. januarja 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, točka 21 in navedena sodna praksa).

[27] V obsežni sodni praksi glej sodbe z dne 22. januarja 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, točka 23); z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 37 in navedena sodna praksa), in z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 38), ter sklep z dne 1. decembra 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, neobjavljen, EU:C:2021:971, točka 29). Vseeno se Sodišče ni odpovedalo temu, da razširi pomen teh izrazov: glej na primer sodbo z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Glej sodbo z dne 22. januarja 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, točka 24).

[29] Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 35 in navedena sodna praksa).

[30] Glej po analogiji sodbo z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 19). Glej tudi sodbo z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 41).

[31] Glej po analogiji sodbi z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 20), in z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 42). Sodišče je opozorilo, da je „iz te oprostitve izključena dejavnost, ki ne zajema le pasivnega dajanja nepremičnine na razpolago, ampak tudi nekaj poslovnih dejavnosti, kot so nadzor, upravljanje in stalno vzdrževanje s strani lastnika ter dajanje drugih naprav na voljo, tako da če ni povsem posebnih okoliščin, najem te nepremičnine ne more biti glavna storitev“ (sodbi z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 21 in navedena sodna praksa), in z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točka 43)).

[32] Glej po analogiji sodbo z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 22).

Uporaba za spor o glavni stvari

32. Iz teh pregledov je razvidno, da je treba v primeru več storitev za isto transakcijo za namene določitve stopnje DDV, ki se uporabi za navedeno transakcijo,[33] ugotoviti, ali je treba to transakcijo šteti za enotno, kar velja, (a) če sta dva ali več njenih elementov tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, medtem ko bi bila njihova razdelitev umetna, ali (b) če se zadevna transakcija lahko razdeli na glavno storitev in eno ali več drugih pomožnih storitev, pri čemer davčno obravnavo celotne transakcije določa to, kako je davčno obravnavana glavna storitev.

33. *Po naravi* se ta metodologija uporablja za storitve, za katere bi se, če bi se obravnavale ločeno, uporabila drugačna stopnja DDV. Tak pristop je Sodišče uporabilo tudi za transakcijo, sestavljeno iz oproščene glavne storitve in pomožne storitve, ki je bila predmet DDV.[34] Dodajam, kot je še pred nedavnim poudarila generalna pravobranilka J. Kokott, da je „[z]a enotno kompleksno storitev […] značilna nedeljivost elementov storitve. Pri enotni kompleksni storitvi se posamezni elementi storitve spojijo v novo samostojno storitev, tako da gre s stališča zadevne javnosti za samo eno storitev.“[35]

34. Povedano drugače, v nasprotju s tem, kar – kot se zdi – trdi nemška vlada, razmerje med oprostitvijo in izjemo, izraženo v odstavkih 1 in 2 člena 135 Direktive o DDV, načeloma ne nasprotuje opredelitvi transakcije kot „enotne“, tudi če je ta morala biti sestavljena iz elementa, oproščenega na podlagi člena 135(1) te direktive, in elementa, ki je predmet DDV, na podlagi člena 135(2) navedene direktive.

35. To je poleg tega potrjeno v sodbi Henriksen[36], v kateri je bilo Sodišče vprašano, ali je treba člen 13(B)(b) Šeste direktive razlagati tako, da se pojem „dajanje v najem garaž in površin za parkiranje vozil“ nanaša tudi na dajanje v najem zaprtih garaž, ki so povezane z nepremičninami, katerih dajanje v najem je oproščeno DDV. Potem ko je Sodišče priznalo, da se izjeme od oprostitve iz te določbe ne smejo razlagati ozko, čeprav je njihov namen prav postavitev zadevnih transakcij v splošni sistem iz te direktive – in jih torej obdavčiti z DDV[37] – je pojasnilo, da pojem „dajanje v najem nepremičnin“, ki je predmet oprostitve iz člena 13(B)(b) Šeste direktive, „poleg dajanja v najem blaga, ki je glavni predmet najema, nujno vključuje tudi dajanje v najem vsega premoženja, ki je z njim v zvezi“.[38] Sodišče je iz tega sklepalo, da iz oprostitve ne more biti izključeno dajanje v najem garaž in površin za parkiranje vozil, če je to dajanje v najem *tesno povezano* z dajanjem v najem – ki je oproščeno – nepremičnin, namenjenih za drugo uporabo, kot so stanovanjske ali poslovne stavbe, ker ti dajanji v najem sestavljata *enotno gospodarsko transakcijo*.[39] Zato je Sodišče odločilo, da se pojem „dajanje v najem garaž in površin za parkiranje vozil“ nanaša na dajanje v najem vseh površin, namenjenih parkiranju vozil, vključno z zaprtimi

[33] Za podrobnejšo in sistematično analizo tu napotujem na sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 20 in naslednje).

[34] Glej, kot omenja Komisija v svojem stališču, sodbe z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 32); z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 20), in z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, točka 28).

[35] Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 25).

[36] Sodba z dne 13. julija 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Glej sodbo z dne 13. julija 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, točka 12).

[38] Sodba z dne 13. julija 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, točka 14).

[39] Glej sodbo z dne 13. julija 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, točka 15).

garažami, in da to dajanje v najem ne more biti izključeno iz oprostitve, ki je določena za dajanje nepremičnin v najem, če je tesno povezano z dajanjem v najem – ki je oproščeno – nepremičnin, namenjenih za drugo uporabo.[40]

36. Ta sodba je torej še en primer precedensa uporabe teorije enotne storitve, v katerem je bila zadevna transakcija sestavljena iz oproščene glavne storitve (dajanje stanovanjske stavbe v najem) in pomožne storitve, v zvezi s katero je bilo izrecno določeno, da je ta oprostitev ne zajema. Sodišče torej člena 13(B)(b), točke od 1 do 4, Šeste direktive ni razlagalo tako, da ta določba deluje kot razdelitvena klavzula, ki bi imela prednost pred uporabo pojma „enotna storitev“ ali preprečevala tako uporabo.

37. Poleg tega naj spomnim, da Sodišču ni treba opredeliti dejanskega stanja iz spora o glavni stvari, saj je za tako opredelitev izključno pristojno nacionalno sodišče. Vloga Sodišča je omejena na razlago prava Unije nacionalnemu sodišču, ki je koristna za odločitev v sporu, ki mu je bil predložen.[41] Torej je v pristojnosti predložitvenega sodišča, da odloči, ali davčni zavezanec v danem primeru ponuja enotno storitev, in da glede tega dokončno presodi vsa dejstva.[42] Iz spisa pa je razvidno, da je prav to analizo predložitveno sodišče opravilo že samo. To sodišče se namreč strinja s presojo prvostopenjskega sodišča, ki je na podlagi načel iz sodne prakse, na katera sem opozoril zgoraj, štelo, da obstaja enotna transakcija[43], sestavljena iz glavne storitve (zakup objekta za vzrejo) in pomožne storitve (zakup posebne opreme objekta glede na njegovo funkcijo objekta za vzrejo).

38. Kot sem opozoril zgoraj, ugotovitev obstoja enotne storitve ni združljiva z uporabo različne davčne obveznosti, na kar je Sodišče jasno opozorilo, ko je odločilo, da je „[i]z same opredelitve enotne izvedbe transakcije z več elementi […] razvidno[,] da bo ta transakcija predmet ene in iste stopnje DDV“.[44] Predložitveno sodišče pa je s tem, da je na podlagi sodne prakse, na katero sem opozoril, postavilo premiso, da je za spor o glavni stvari značilna prisotnost enotne storitve, hkrati nujno ugotovilo, da davčni urad X za tako storitev ne more uporabiti različnih stopenj DDV.

39. Po mojem mnenju je jasno, da člen 135(2) Direktive o DDV ne deluje kot zavezujoča razdelitvena klavzula, kot trdi nemška vlada. Čeprav je Sodišče v sodbi Sequeira Mesquita[45] po tem, ko je ugotovilo obstoj enotne storitve, za katero se zdi, da spada na področje člena 135(1)(l) Direktive o DDV, tudi preverilo, ali zadevna transakcija ne spada v eno od izključitev oprostitve, določenih v členu 135(2) te direktive, je zgolj ugotovilo, da ni tako, pri čemer je priznalo, da mu to vprašanje ni bilo postavljeno, in se ni opredelilo do morebitnih posledic, ki bi jih bilo treba iz take ugotovitve izpeljati.[46] V teh okoliščinah ni mogoče trditi, kot namiguje nemška vlada, da je bila s to sodbo potrjena obveznost razdelitve storitev, ki bi izhajala iz člena 135(2) Direktive o DDV in bi sistematično morala prevladati nad uporabo teorije enotne storitve.

40 Glej sodbo z dne 13. julija 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, točka 17).

41 Glej sodbo z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, točka 25 in navedena sodna praksa).

42 Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 35 in navedena sodna praksa). Glej v istem smislu tudi sodbo z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru) (C-215/19, EU:C:2020:518, točke od 30 do 32).

43 Tu napotujem zlasti na točke 46, 48 in 50 predloga za sprejetje predhodne odločbe.

44 Sodba z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 26 in navedena sodna praksa). Glej tudi točko 36 te sodbe.

45 Sodba z dne 28. februarja 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

46 Glej sodbo z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točki 32 in 33).

40. Nemška vlada poleg tega v stališču opozarja, da je zakonodajalec Unije odločitev, da dajanje nepremičnin v najem oprosti na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV, sprejel ob upoštevanju dejstva, da je taka dejavnost razmeroma pasivna, povezana samo z minevanjem časa in ne ustvarja velike dodane vrednosti,[47] v nasprotju z drugimi dejavnostmi[48], ki imajo naravo industrijskih ali komercialnih poslov ali katerih predmet je bolje opredeljen z opravljanjem storitve kot pa zgolj z dajanjem blaga na voljo. Vseeno v spisu ne najdem nobenega elementa, na podlagi katerega bi bilo mogoče podvomiti o tej zahtevi po pasivnosti transakcije, če je bilo ugotovljeno, da bi morala biti na podlagi teorije enotne storitve celotna transakcija, ki je predmet spora o glavni stvari, oproščena na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV. Spis med drugim ne vsebuje nobenega indica glede obstoja posebne obveznosti za najemodajalca, da zagotovi vzdrževanje različne opreme, ki je posebej prilagojena za pogodbeno določeno uporabo zadevnega objekta.[49]

41. Poleg tega bi bilo položaj iz spora o glavni stvari mogoče primerjati s položajem, o katerem je Sodišče moralo odločiti v sodbi Mailat[50]. Takrat se je postavljalo vprašanje, ali najemna pogodba, ki se nanaša na nepremičnino, v kateri se je opravljala gostinska gospodarska dejavnost, in na ves inventar in vso potrošno opremo, ki so potrebni za opravljanje te dejavnosti, pomeni „dajanje nepremičnin v najem“ v smislu člena 135(1)(l) Direktive o DDV, ali pa se šteje za opravljanje komplekse storitve. Potem ko je Sodišče preučilo elemente iz spisa, je ugotovilo, da dajanja v najem *premičnin*, ki so predmet najemne pogodbe, očitno ni mogoče ločiti od dajanja v najem nepremičnine. Nekatere od teh premičnin so bile *vgrajene* v to nepremičnino (kot so kuhinjska oprema in naprave) in jih je bilo treba šteti za *njen sestavni del*.[51] Potrošno blago, ki je bilo najeto (ali preneseno) hkrati z nepremičnino, je bilo enako kot ta nepremičnina namenjeno upravljanju restavracije, tako da ni bilo mogoče šteti, da ima to dajanje v najem/prenos lasten namen, temveč je bilo treba, nasprotno, šteti, da je sredstvo, ki omogoča najboljšo izvedbo glavne storitve, ki je dajanje nepremičnine v najem.[52] Sodišče je zato odločilo, da je treba v takem primeru šteti, da je dajanje nepremičnine v najem glavna storitev v primerjavi z dajanjem v najem inventarja – tudi če je vgrajen v to nepremičnino – in potrošnega blaga.[53]

42. Tako tudi menim, da v okviru spora o glavni stvari taka najemna pogodba, v kateri se plačilo lastniku, kot se zdi, izvaja vedno pasivno, zgolj z minevanjem časa, ne vključuje druge storitve, razen tega, da se najemniku daje na voljo najeta nepremičnina, čeprav je opremljena z nekaterimi sistemi, koristnimi za funkcijo, ki jo opravlja.

43. Iz vseh zgornjih preudarkov torej izhaja, da se obdavčitev iz člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV ne uporablja, če je dajanje v najem ali zakup opreme in strojev samo pomožna storitev glavne storitve, ki je dajanje nepremičnine v najem ali zakup.

47 Kar je priznalo tudi Sodišče: glej zlasti sodbo z dne 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, točka 20 in navedena sodna praksa).

48 Glej točko 31 teh sklepnih predlogov.

49 Naj ponovim, da je predložitveno sodišče s tem, da je ugotovilo obstoj enotne storitve, hkrati ugotovilo, da dajanje v najem opreme, ki jo ima objekt za vzrejo, za najemnika nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, ki omogoča najboljšo uporabo glavne storitve.

50 Sodba z dne 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

51 Ko je to blago vgrajeno in je treba šteti, da je sestavni del zadevne nepremičnine, bi bila njegova *premična* narava lahko sporna. Prav tako lahko ni povsem izključeno, da je Sodišče torej obravnavalo tudi blago, ki bi ga bilo mogoče opredeliti kot „opremo“ ali „stroje“ v smislu člena 135(2)(c) Direktive o DDV.

52 Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 39).

53 Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 41).

44. Nemška vlada meni, da bi taka odločitev povzročila zmanjšanje področja uporabe člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV in da bi bila v nasprotju z načelom neozke razlage določb splošnega sistema, vzpostavljenega s to direktivo.

45. Ne strinjam se s temi pridržki.

46. Na eni strani se mi ne zdi mogoče izpeljati dokončnih sklepov o področju uporabe člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV, ker bo nazadnje izredno odvisno od posamezne presoje vsake transakcije. Lahko si, na primer, zelo dobro predstavljam, da je dajanje v najem opreme ali strojev, čeprav ga spremlja tudi dajanje nepremičnine v najem ali zakup, v drugih okoliščinah glavna storitev. Dalje, ker dajanje opreme in strojev v najem ali zakup ustreza opredelitvi „nepremičnine“ [54], ki bo lahko vsaj delno obravnavana ločeno od dajanja v najem ali zakupa stavbe ali objekta, v katerih so ta oprema in stroji, bi lahko bila tudi predmet DDV na podlagi člena 135(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV.

47. Na drugi strani se bo besedilo člena 135(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV lahko še naprej razlagalo široko, kar bo pomenilo, da bo to, kar je lahko „oprema“ ali „stroj“ v smislu te določbe, lahko razumljeno široko. Nasprotno pa se mi ne zdi, da načela razlage, ki se uporabljajo za določbe, ki izključujejo oprostitev, sama po sebi zahtevajo, da se izključi uporaba sodne prakse o enotnih storitvah, in sicer iz vseh razlogov, na katere sem opozoril.

48. V teh okoliščinah menim, da je treba člen 135(1)(l) in (2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitev zakupa objekta za vzrejo vključuje zakup opreme in strojev v smislu člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), te direktive, ki so posebna oprema objekta glede na njegovo funkcijo objekta za vzrejo, če se ta oprema in stroji očitno zagotavljajo kot pomožna storitev glede na zakup objekta.

Razlaga člena 135(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV

49. Če bi Sodišče na postavljeno vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo, da se člen 135(2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive o DDV ne uporablja v okviru spora o glavni stvari zaradi obstoja enotne storitve, za katero je primarno značilen zakup objekta, ki bi povzročil oprostitev transakcije na podlagi člena 135(1)(l) te direktive, nemška vlada meni, da to ne bi samodejno pomenilo, da bi bila nacionalna določba, kot je člen 4, točka 12, drugi stavek, UStG, nezdružljiva z Direktivo o DDV. Nasprotno naj bi se potem postavljalo vprašanje, ali bi bil zakup opreme in strojev, s katerimi je opremljen objekt, lahko predmet DDV na podlagi člena 135(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, to je vprašanje, za odgovor na katero nemška vlada prosi Sodišče.

50. Vendar je iz analize spisa razvidno, da predložitveno sodišče Sodišču očitno ni izrecno postavilo vprašanja glede razlage zadnjenavedene določbe. [55] Čeprav priznavam, da gre lahko za vprašanje, ki bi se lahko postavilo v poznejši fazi analize položaja iz spora o glavni stvari, je treba ugotoviti, da Sodišče ne more odgovoriti na to vprašanje, ki ga je postavila samo nemška vlada.

[54] Kot po mojem mnenju izhaja iz razlage člena 135(1)(l) Direktive o DDV v povezavi s členom 135(2), prvi pododstavek, točka (c), te direktive in kot je potrjeno v Izvedbeni uredbi št. 282/2011, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo št. 1042/2013 (glej točko 4 teh sklepnih predlogov).

[55] Glej zlasti odgovor predložitvenega sodišča na zahtevo Sodišča po informacijah z dne 20. oktobra 2021, ki ga je Sodišče prejelo 1. decembra 2021.

Predlog

51. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

Člen 135(1)(l) in (2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

oprostitev zakupa objekta za vzrejo vključuje zakup opreme in strojev v smislu člena 135(2), prvi pododstavek, točka (c), te direktive, ki so posebna oprema objekta glede na njegovo funkcijo objekta za vzrejo, če se ta oprema in stroji očitno zagotavljajo kot pomožna storitev glede na zakup objekta.