ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. listopadu 2004 *

Ve věci C-284/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour d'appel de Bruxelles (Belgie) ze dne 19. června 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 2. července 2003, v řízení

Belgický stát

proti

Temco Europe SA,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Rosas (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts a S. von Bahr, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. dubna 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za belgický stát E. Dominkovits, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s B. van de Walle de Ghelcke a C. Louveauxem, avocats,

— za Temco Europe SA J.-P. Magremannem, avocat,

— za Komisi Evropských společenství E. Traversou a C. Giolitem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 4. května 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977o harmonizaci právních předpisů

členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Temco Europe SA (dále jen „Temco Europe") a belgickým státem ohledně rozhodnutí, jímž se společnosti Temco Europe ukládá povinnost doplatit daň z přidané hodnoty ve výši 137 125,53 eur (5 531 639 BEF) (dále jen „DPH"), výši, v jaké tato společnost údajně nesprávně uplatnila odpočet DPH, a povinnost zaplatit částku 13 708,51 eur (553 000 BEF) coby daňovou pokutu a zákonné úroky z těchto částek.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 13 šesté směrnice, nazvaný „Osvobození od daně v tuzemsku", v hlavě X „Osvobození od daní" obsahuje následující ustanovení:

„[...]

B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,

2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel,

3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů,

4. nájmu bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně;

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

4 Článek 1709 belgického občanského zákoníku stanoví:

„Nájem věcí je smlouvou, kterou se jedna strana zavazuje, že umožní druhé straně užívat věc po určitou dobu a za určitou cenu, kterou se jí tato strana zavazuje zaplatit."

5 Článek 44 odst. 3, 2° code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákoník daně z přidané hodnoty) (dále jen „zákoník DPH") stanoví, že od DPH jsou osvobozeny zejména „pacht, nájem a převod nájmu přirozených věcí nemovitých, jakož i užívání takovýchto věcí za podmínek čl. 19 § 1 [...]".

Spor v původním řízení a předběžné otázky

6 Předkládající soud popisuje skutkový základ sporu v původním řízení následovně:

„Temco Europe SA je osobou povinnou k DPH, pokud jde o její činnosti úklidu a údržby budov [...].

Je vlastníkem budovy na Chaussée de Ruisbroeck č. 107 až 117. Od konce roku 1993 do začátku roku 1994 nechala upravit budovu č. 111 a odečetla si DPH, která jí byla fakturována za provedení těchto úprav. V této budově společnost nemá své sídlo.

Společnosti Temco Energy Management Company SA, Publi-round SA a Petrus SA jsou tři společnosti náležející k téže skupině; spolu s Temco Europe SA mají společné ústřední obchodní vedení.

Dne 1. února 1994 společnost Temco Europe SA uzavřela s těmito třemi společnostmi tři smlouvy označené smluvními stranami za smlouvy o převodu [dále jen „smlouvy"], na jejichž základě společnost Temco Europe SA povoluje jednotlivým nabyvatelkám vykonávat v budově jejich činnost v prostoru přiděleném na základě rozhodnutí představenstva převodkyně, aniž by nabyvatelky měly zvláštní právo k té či oné části budovy. Důkazy o činnosti nabyvatelek ani rozhodnutí představenstva týkající se přidělení prostoru nebyly předloženy.

Smlouvy jsou uzavřeny na dobu trvání činnosti nabyvatelek, které jsou povinny místnosti užívat výhradně ke své činnosti a při dodržování vnitřního řádu vydaného převodkyní; představenstvo převodkyně nicméně může kdykoli a bez výpovědní lhůty vyžadovat, aby nabyvatelky opustily přenechaný prostor.

Nabyvatelky jsou povinny hradit veškeré náklady spojené s jejich činností. Výdaje za plyn a elektrickou energii jsou počítány podle odběru a náklady na společné části budovy podle užívané plochy v m^2. Jsou rovněž povinny odstraňovat poškození v prostorách, které užívají, na základě kritérií stanovených představenstvem převodkyně.

Nájemné je splatné ročně a je stanoveno ve výši 3 500 [BEF] za m^2 v části zařízené jako kanceláře a ve výši 1 000 [BEF] za m^2 v části zařízené jako sklad a zvyšuje se o 0,4 % z nabyvatelčina obratu bez DPH a o 5 000 [BEF] ročně za každého zaměstnance.

Smluvní strany výslovně vyloučily použití článku 1709 občanského zákoníku.

Vnitřní řád stanoví pravidla pro vstup do budovy, úklid, vyvěšování reklamních nápisů, neomezené právo vstupu osob oprávněných převodkyní, jakož i povinnost nabyvatelek zajistit:

— připojení telefonu, vody, plynu, tepla po případné dohodě s ostatními uživateli;

— přístup všech uživatelů k automatům na nápoje, do jídelny a do sprch;

— přístupnost průjezdů pro motorová vozidla a parkovišť;

— zodpovědné užívání skladů a kanalizace.

Temco Europe SA neposkytla žádnou užitečnou informaci o naplňovaní této smlouvy.

Pomocný kontrolor administration de la TVA (správce DPH) v protokolu sepsaném dne 30. září 1996 uvedl:

— dva uživatelé podepsali smlouvy po zveřejnění informace o přemístění sídla jejich společnosti do předmětné budovy;

— žádné smluvní ustanovení neomezuje činnost nabyvatelek ani užívání místností;

— neexistuje žádná kontrola podílu nájemného odvíjejícího se od obratu, ani toho, že tento podíl představuje u společnosti Petrus SA 7 % nájemného, u společnosti Publi-round SA 6 % a u společnosti Temco Energy SA 0 %;

— uživatelé mají klíč od budovy, budova není střežena a nemá ani vrátnici, takže omezení vstupu upravené vnitřním řádem je čistě formální.

Není zpochybňováno, že společnosti užívaly budovy ještě v průběhu řízení."

7 Na základě své kontroly došel administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines (správce DPH, daně z majetkových převodů a majetku státu) (dále jen „správce daně") k závěru, že smlouvy ve skutečnosti zakládaly nájem nemovitostí osvobozený od DPH na základě čl. 44 odst. 3, 2° zákoníku o DPH, což je ustanovení, kterým se provádí čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, a proto odpočet DPH za úpravy budovy č. 111 na Chaussée de Ruisbroek nebyl opodstatněný.

8 Správce daně proto požadoval po společnosti Temco Europe úhradu částky 137 125,53 eur (5 531 639 BEF) z titulu DPH, u které byl údajně nesprávně uplatněn odpočet, částky 13 708,51 eur (553 000 BEF) coby daňové pokuty, jakož i zákonné úroky z těchto částek.

9 Vzhledem k tomu, že společnost Temco Europe odmítla tyto částky zaplatit, vydal správce daně rozhodnutí, jímž se této společnosti ukládá povinnost doplatit DPH, zaplatit daňovou pokutu a zákonné úroky. Společnost Temco Europe podala proti tomuto rozhodnutí odpor a Tribunal de première instance de Bruxelles (Belgie) ho svým rozsudkem ze dne 29. listopadu 2000 zrušil. Belgický stát se proti tomuto rozsudku odvolal k předkládajícímu soudu.

10 Cour d'appel de Bruxelles si klade otázku ohledně pojmu „nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice ve vztahu k takovým smlouvám, jaké byly uzavřeny a naplňovány ve věci v původním řízení. Předkládající soud v této souvislosti upřesňuje, že:

„V projednávaném případě byly mezi žalovanou, převodkyní a nabyvatelkami uzavřeny smlouvy, jež byly uzavřeny v rozporu s dobrými mravy za nápadně nevýhodných podmínek, kterými je na nabyvatelky převedeno právo dočasného užívání budovy. Tyto smlouvy jsou zjevně sepsány s cílem vyhnout se institutu nájmu a nájmu nemovitostí.

Nicméně nelze provést rozbor těchto smluv, aniž by byl vzat v úvahu úzký vztah mezi těmito společnostmi, které mají společné obchodní vedení, což nabyvatelkám zaručuje nepřetržitost užívání a řádné plnění smluv.

Způsob plnění smluv dokazuje, že nabyvatelky mají nepřetržitý a neomezený přístup [do] prostor budovy a že se při využívání svých kanceláří a obchodů těší velké stabilitě."

11 Za těchto okolností se Cour d'appel de Bruxelles rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Lze čl. 13 B písm. b) šesté směrnice vykládat tak, že transakce, která v belgickém právu odpovídá nepojmenované smlouvě, na jejímž základě společnost poskytne propojeným společnostem současně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, právo užívání téže budovy za náhradu stanovenou částečně, ale především podle užívané plochy, přičemž právní nejistota je vyvážena tím, že nabyvatelky a převodkyně mají společné obchodní vedení, představuje ve smyslu práva Společenství nájem nemovitostí; jinými slovy, pokrývá autonomní pojem práva Společenství ‚nájem nemovitého majetku' v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice užívání nemovitosti za úplatu k účelům odlišným od hospodářské činnosti

osoby mající daňovou povinnost – definice převzatá v čl. 44, § 3, 2° *in fine* [zákoníku DPH] – a sice poskytnutí na základě smlouvy, kterou lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, práva užívání na dobu neurčitou a za měsíční odměnu, byť pohyblivou a částečně závisející na hospodářských výsledcích smluvní strany, která má právo nevýhradního užívání, přičemž právní nejistota je vyvážena tím, že převodkyně a nabyvatelka mají společné obchodní vedení?"

K předběžné otázce

12 Svou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda má být čl. 13 B písm. b) šesté směrnice vykládán tak, že transakce, kterými společnost poskytne společnostem, jež jsou s ní propojeny, současně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, právo užívání téže budovy za náhradu stanovenou především podle užívané plochy, jsou „nájmem nemovitého majetku".

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

13 Společnost Temco Europe tvrdí, že smlouvy, u nichž bylo uznáno, že podle belgického práva nejsou nájemními smlouvami, neodpovídají definici nájmu ve smyslu práva Společenství z důvodu neexistence výlučného práva užívání věci, z důvodu v zásadě nejisté povahy tohoto práva a z toho důvodu, že úplata za užívání není stanovena pouze v závislosti na délce užívání věci.

14 Belgický stát uplatňuje, že k posouzení povahy smlouvy je třeba vzít v úvahu způsob jejího plnění bez ohledu na znění jejích ustanovení. Poukazuje rovněž na to, že je třeba vzít v úvahu *ratio legis* osvobození upraveného v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, kontext, do jakého toto osvobození zapadá, cíle a systematiku této směrnice. Kritérium vztahující se k době trvání smlouvy nelze vykládat tak, že tato doba musí být vždy určena v okamžiku uzavírání smlouvy. Co se týče toho, že užívání lze kdykoli bez výpovědní lhůty ukončit, belgický stát má za to, že se jedná o způsob zániku smluvní povinnosti, který nezpochybňuje podstatu poskytovaného plnění.

15 Komise zdůrazňuje, že sám předkládající soud měl za to, že se jedná o smlouvy, které jsou v rozporu s dobrými mravy nápadně nevýhodné a simulované, neboť jsou zjevně sepsány tak, aby se vyhnuly institutu „nájmu nemovitého majetku". Je toho názoru, že vnitrostátnímu soudci přísluší zohlednit existující skutkový stav a neomezovat se na znění smluv. Uvádí rovněž, že lze předpokládat úmysl vyhnout se daňové povinnosti vzhledem k nedostatku pádných hospodářských důvodů k uzavření smluv nebo že by tento soud, který v meritu věci rozhoduje, mohl založit svoji argumentaci na institutu zneužití práva, jenž byl rozpracován Soudním dvorem v jiných případech.

Odpověď Soudního dvora

16 Zaprvé je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je osvobození od daně upravené článkem 13 šesté směrnice autonomním pojmem práva Společenství a musí být definováno na úrovni Společenství (viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, Recueil, s. I-563, a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22).

17 Zadruhé znění ustanovení o osvobození od daně, jež je upraveno čl. 13 šesté směrnice, je třeba vykládat restriktivně, jelikož představuje výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise *v.* Irsko, bod 52; rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 23). Jak správně uvádí generální advokát v bodě 37 svého stanoviska, toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by znění ustanovení o osvobození mělo být vykládáno způsobem, který vyloučí jeho účinky.

18 Co se týče osvobození upraveného v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, je třeba uvést, že toto ustanovení nedefinuje pojem „nájem" a ani neodkazuje na definice přijaté v této souvislosti jednotlivými členskými státy (viz rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen", C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 44, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 24). Toto ustanovení musí být proto vykládáno v kontextu, do jakého zapadá, ve světle cílů a systematiky šesté směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození jím stanoveným (k tomuto viz výše uvedený rozsudek „Goed Wonen", bod 50).

19 Soudní dvůr v četných rozsudcích definoval pojem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. (K tomuto viz výše uvedený rozsudek „Goed Wonen", bod 55; rozsudky ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31, a Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21; ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 49, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 25).

20 Jestliže Soudní dvůr mnohokrát zdůraznil znak spočívající v době nájmu, učinil tak, aby odlišil transakci nájmu nemovitosti, který je obvykle spíše pasivní činností závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota (k tomuto viz výše uvedený rozsudek „Goed Wonen", bod 52), od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou výjimky stanovené v čl. 13 B písm. b) bodech 1 až 4 šesté směrnice, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (výše uvedený rozsudek Stockholm Lindöpark, body 24 až 27), právo užívat most za mýtné (výše uvedený rozsudek Komise *v.* Irsko) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení (výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, body 27 až 30).

21 Doba nájmu není tudíž sama o sobě rozhodujícím znakem umožňujícím kvalifikovat smlouvu jako smlouvu o nájmu nemovitosti ve smyslu práva Společenství, třebaže krátká doba ubytování může být vhodným kritériem pro rozlišení mezi ubytovacími službami a nájmem bytových jednotek (rozsudek ze dne 12. února 1998, Blasi, C-346/95, Recueil, s. I-481, body 23 a 24).

22 V každém případě není nutné, aby tato doba byla stanovena při uzavírání smlouvy. Je totiž třeba vzít v úvahu realitu smluvních vztahů (výše uvedený rozsudek Blasi, bod 26). Doba nájmu přitom může být zkrácena nebo prodloužena vzájemnou dohodou stran po dobu naplňování smlouvy.

23 Mimoto, třebaže se zdá, že úplata pro pronajímatele, která se přísně odvíjí od doby užívání nemovitosti nájemcem, nejlépe odráží pasivní povahu nájmu, nelze z toho dovozovat, že je nutné odmítnout kvalifikaci jako „nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, když odměna zohledňuje i jiné skutečnosti, obzvlášť jestliže mají tyto jiné zohledňované skutečnosti zjevně akcesorickou povahu vůči odměně závisející na plynutí času nebo jestliže nejsou odměnou za žádnou jinou službu než pouhé přenechání věci.

24 Konečně, co se týče nájemcova práva výlučného užívaní nemovitosti, je třeba uvést, že toto právo může být omezeno ve smlouvě uzavřené s pronajímatelem a vztahuje se pouze k nemovitosti v ní vymezené. Pronajímatel si tak může vyhradit právo pravidelných návštěv pronajaté nemovitosti. Mimoto předmětem nájemní smlouvy mohou být některé části budovy užívané společně s ostatními uživateli.

25 Existence takovýchto omezení užívacího práva pronajatých prostor nebrání tomu, aby se jednalo o užívání výlučné ve vztahu ke každé další osobě, které zákon či smlouva neumožňuje uplatňovat právo k nemovitosti, jež je předmětem nájemní smlouvy.

26 Co se týče transakce, o kterou se jedná v původním řízení, je na předkládajícím soudu, aby vzal v potaz všechny okolnosti, za jakých probíhá, tak aby mohl vyhledat její charakteristické znaky a posoudit, zda ji lze kvalifikovat jako „smlouvu o nájmu nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice.

27 Je rovněž na tomto soudu, aby ověřil, zda je předmětem smluv, vzhledem ke způsobu jejich naplňování, především pasivní poskytnutí místností nebo prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času, nebo zda je na jejich základě poskytována služba, kterou lze kvalifikovat jinak.

28 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět následovně:

Článek 13 B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán tak, že transakcí „nájem nemovitého majetku" jsou ve smyslu tohoto ustanovení transakce, kterými společnost poskytne společnostem, jež jsou s ní propojeny, současně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, právo dočasného užívání téže budovy za úplatu stanovenou především podle užívané plochy a pokud je předmětem těchto smluv, vzhledem ke způsobu jejich naplňování, především pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času, a nikoli služba, kterou lze kvalifikovat jinak.

K nákladům řízení

29 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 13 B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládán tak, že transakcí „nájem nemovitého majetku" jsou ve smyslu tohoto ustanovení transakce, kterými společnost poskytne společnostem, jež jsou s ní propojeny, současně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, právo dočasného užívání téže budovy za úplatu stanovenou především podle užívané plochy a pokud je předmětem těchto smluv, vzhledem ke způsobu jejich naplňování, především pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času, a nikoli služba, kterou lze kvalifikovat jinak.

Podpisy.