

Zadeva C-284/03

Država Belgija

proti

Temco Europe SA

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour d'appel de Bruxelles)

„Šesta direktiva DDV – člen 13(B)(b) – Transakcije, oproščene davka – Najem nepremičnin – Pogodba o uporabi do preklica“

Povzetek sodbe

Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene v Šesti direktivi – Oprostitev pri najemu nepremičnin – Pojem – Dodelitev pravice do uporabe do preklica proti plačilu odškodnine, ki se prvenstveno določi glede na uporabljeno površino – Vključitev – Pogoji – Pogodbe, katerih glavni predmet je pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu, vezanemu na potek časa

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(B)(b))

Člen 13(B)(b) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da transakcije „dajanja v najem nepremičnin“ v smislu te določbe vključujejo transakcije, s katerimi družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini proti plačilu nadomestila, določenega predvsem na podlagi uporabljene površine, pri čemer je glavni predmet pogodb, kot so izvršene, pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu, vezanemu na potek časa, in ne opravljanje storitve, ki bi jo bilo mogoče opredeliti drugače.

(Glej točko 28 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 18. novembra 2004(*)

„Šesta direktiva DDV – člen 13(B)(b) – Transakcije, oproščene davka – Najem nepremičnin – Pogodba o uporabi do preklica“

V zadevi C-284/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court d'appel iz Bruslja (Belgija) s sklepom z dne 19. junija 2003, ki je prispel na Sodišče 2. julija

2003, v postopku

država Belgija

proti

Temco Europe SA,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Rosas (poročevalec) in S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta in K. Lenaerts, sodniki,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna tajnica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. aprila 2004,

na podlagi pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za državo Belgijo E. Dominkovits, zastopnica, skupaj z B. van de Walle de Ghelckejem in C. Louveauxom, avocats,
- za Temco Europe SA J.-P. Magremanne, avocat,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in C. Giolito, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 4. maja 2004,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejem predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13B(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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Temco Europe SA (v nadaljevanju: Temco Europe) in Belgijo glede poziva družbi Temco Europe, s katerim se od slednje zahteva plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v višini 137.125,53 eura (5.531.639 BEF), ki naj bi ga navedena družba nepravilno odbila, znesek 13.708,51 eura (553.000 BEF), ki pomeni znesek davčne globe, ter zakonite obresti, ki se nanašajo na te zneske.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 13 Šeste direktive, ki ima naslov „Oprostitve na ozemlju države“ pod Naslovom X „Oprostitve“, vsebuje te določbe:

„[...]“

B. Druge oprostitve

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.

[...]"

Nacionalna ureditev

4 Člen 1709 belgijskega Code civil (civilnega zakonika) določa:

„Najem stvari je pogodba, s katero se ena od strank zaveže, da bo drugi stranki prepustila v uporabo stvar za določen čas za določeno ceno, ki jo je slednja zavezana plačati prvi.“

5 Člen 44(3)(2) Code de la taxe (Zakona o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da se pod pogoji iz člena 19(1) plačilo DDV oprosti zlasti za „lizing, dajanje v najem in prenos najema nepremičnin kot tudi uporabo teh nepremičnin [...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Predložitveno sodišče opisuje dejansko stanje spora v glavni stvari, kot sledi:

„Družba SA Temco Europe je davčni zavezanec za DDV glede svoje dejavnosti iskanja in vzdrževanja zgradb [...]“.

Navedena družba je lastnica nepremičnine na Chaussée de Ruisbroeck, od 107 do 117. Konec leta 1993 in v začetku leta 1994 je opravila obnovitvena dela v zgradbi številka 111 in odbila DDV, ki ji je bil zaračunan za ta obnovitvena dela. V zgradbi nima proizvodnega obrata.

SA Temco Energy Management Company, SA Publi-round in SA Petrus so tri družbe, ki spadajo v isto skupino; skupaj z družbo SA Temco Europe so odvisne od skupne uprave.

Družba SA Temco Europe je 1. februarja 1994 s temi tremi družbami sklenila tri pogodbe, ki jih pogodbene stranke označujejo „prenosi“ [v nadaljevanju: pogodbe], s katerimi je družba SA Temco Europe vsakemu prevzemniku dovolila opravljati svoje dejavnosti na nepremičnini v skladu z dodelitvijo, o kateri je odločila uprava odstopnika, pri čemer prevzemnik nima posebne pravice na enem ali drugem delu nepremičnine. Predloženi niso bili niti dokazi, ki bi upravičevali dejavnost prevzemnikov, niti sklepi uprave odstopnika glede dodelitve.

Pogodbe so bile sklenjene za čas trajanja dejavnosti prevzemnika, ki je prostore zavezan uporabljati izključno za svojo dejavnost, ob upoštevanju hišnega reda odstopnika; uprava odstopnika pa lahko v katerem koli trenutku in brez predhodne objave od prevzemnika zahteva, da odstopljene prostore izprazni.

Prevzemnik je zavezan nositi vse stroške, ki so potrebni za njegovo dejavnost. Plin in elektrika se izračunata glede na porabo, skupni stroški pa glede na uporabljeno površino. Prav tako je zavezan odpraviti škodo v uporabljenih prostorih na podlagi meril, ki jih določa uprava odstopnika.

Najemnina se plačuje letno in znaša 3500 [BEF] na m² za poslovne prostore in 1000 [BEF] na m² za skladišče ter se poveča za 0,4 odstotka prometa brez DDV prevzemnika in 5000 [BEF] letno za vsakega zaposlenega.

Stranke so izrecno izključene od uporabe člena 1709 Code civil.

Hišni red določa pravila glede dostopa do zgradbe, čiščenja, možnosti postavitve oglasnih panojev, pravice do neomejenega dostopa oseb, ki jih pooblasti odstopnik, kot tudi obveznosti prevzemnikov, da zagotovijo:

- telefonski priključek, vodo, plin, elektriko, ogrevanje v skladu z dogovorom z drugimi uporabniki;
- dostop vseh uporabnikov do avtomatov za pijačo, jedilnih prostorov, tušev;
- dostop do dovoznih poti in parkirišč;
- odgovorno skladiščenje in uporabo kanalizacije.

Družba SA Temco Europe ne daje nobene ustrezne informacije glede izvrševanja teh pogodb.

Namestnik inšpektorja (vérificateur adjoint) uprave DDV je v ustnem postopku z dne 30. septembra 1996 ugotovil:

- da so bile pogodbe z dvema uporabnikoma podpisane po objavi premestitve njunega sedeža v sporno nepremičnino;
- da nobena določba v pogodbah ne opisuje dejavnosti prevzemnikov niti predvidene uporabe prostorov;
- da ni nadzora nad deležem najemnine, ki je povezan s prometom, in da ta delež pomeni 7 odstotkov najemnine za družbo SA Petrus, 6 odstotkov za družbo SA Publi-round in 0 odstotkov za družbo SA Temco Energy;
- da imajo uporabniki ključ za dostop do zgradbe in da zgradba nima nobenega varnostnika niti vratarja, tako da je omejitev dostopa, ki ga določa hišni red, povsem formalna.

Ni sporno, da so družbe zgradbe uporabljale tudi med postopkom.“

7 Zaradi nadzora uprave DDV je Enregistrement et des Domaines (v nadaljevanju: uprava) sklenila, da pogodbe vključujejo tudi najem nepremičnin, ki je na podlagi člena 44(3)(2) zakona o DDV, pri čemer gre za določbo, ki je bila prenesena s členom 13B(b) Šeste direktive, oproščen DDV, in da zato odbitek DDV za obnovitvena dela na nepremičnini na naslovu št. 111 Chaussée de Ruisbroek ni upravičen.

8 Zato je uprava od družbe Temco Europe, na podlagi domnevno neupravičeno odbitega DDV, zahtevala plačilo v višini 137.125,53 eura (5.531.639 BEF), 13.708,51 eura (553.000 BEF), ki pomeni znesek davčne globe, ter zakonite obresti na navedene zneske.

9 Ker je družba Temco Europe zavrnila plačilo navedenih zneskov, je uprava zoper njo izdala poziv. Družba Temco Europe je zoper ta poziv vložila pritožbo in prvostopenjsko sodišče v Bruslju (Belgija) je poziv s sodbo z dne 29. novembra 2000 razveljavilo. Belgija je na to sodbo vložila pritožbo pred predložitvenim sodiščem.

10 Pritožbeno sodišče v Bruslju se sprašuje o pojmu „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu člena 13B(b) Šeste direktive v zvezi s pogodbami, kot so bile sklenjene in izvršene v zadevi v glavni stvari. Sodišče v zvezi s tem pojasnjuje:

„V tem primeru so bile med toženo stranko, torej odstopnikom in prevzemniki, podpisane pogodbe pod neenakimi pogoji, s katerimi se je pravica do uporabe nepremičnine do preklica prenesla na prevzemnike. Te pogodbe so bile očitno sestavljene v izogib pojmu najemne pogodbe in najemu nepremičnin.

Teh pogodb vsekakor ni mogoče analizirati brez upoštevanja ozke povezave med navedenimi družbami, ki vse spadajo pod isto upravo, kar prevzemnikom zagotavlja kontinuirano uporabo in razumno izvrševanje pogodb.

Izvrševanje pogodb dokazuje, da imajo prevzemniki stalen in neomejen dostop do prostorov in da pri uporabi svojih pisarn in trgovin uživajo visoko stopnjo varnosti.“

11 V teh okoliščinah je pritožbeno sodišče v Bruslju odločilo, da odločanje prekine in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je mogoče člen 13B(b) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da transakcije, ki po belgijskemu pravu ustrezajo pogodbi, sklenjeni za nedoločen čas, s katero družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini proti plačilu nadomestila, določenega predvsem na podlagi uporabljene površine, pri čemer je preklic ob skupni upravi najemnika in najemodajalca brez uinka, v smislu prava Skupnosti pomenijo najem nepremičnin oziroma, z drugimi besedami, ali avtonomni izraz prava Skupnosti „dajanje v najem nepremičnin“ iz člena 13B(b) Šeste direktive pokriva odplačno uporabo nepremičnine za druge namene, kot je gospodarska dejavnost davčnega zavezanca – katere opredelitev je povzeta na koncu člena 44(3)(2) [zakona o DDV] – in sicer uporabo do preklica za nedoločeno obdobje in proti plačilu mesečnega plačila, čeprav se slednje spreminja in je deloma odvisno od poslovnih rezultatov pogodbenih strank, ki nimajo izključne pravice do uporabe, pri čemer je preklic ob skupni upravi najemnika in najemodajalca brez uinka?“

Vprašanje za predhodno odločanje

12 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13B(b) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da transakcije „dajanja v najem nepremičnin“ v smislu navedene določbe pomenijo transakcije, s katerimi družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini proti plačilu nadomestila, določenega predvsem na podlagi uporabljene površine.

Stališča, predložena Sodišču

13 Družba Temco Europe trdi, da pogodbe, ki se po belgijskem pravu ne obravnavajo kot najemne pogodbe, ne ustrezajo opredelitvi najema v smislu prava Skupnosti zaradi odsotnosti

izključne pravice uporabe nepremičnine, ki je poleg tega preklicna, in dejstva, da njeno plačilo ni določeno le na podlagi trajanja uporabe nepremičnine.

14 Belgija zatrjuje, da je treba za presojo narave pogodbe upoštevati pogoje za njeno izvršitev, neodvisno od formulacije njenih določb. Prav tako je očitna nujnost upoštevanja oprostitve *ratio legis*, določene v členu 13B(b) Šeste direktive, okvira, v katerega se uvršča ta oprostitve, namena in zgradbe navedene direktive. Merila trajanja pogodbe ni mogoče razlagati v tem smislu, da bi bilo treba to trajanje vedno določiti ob sklenitvi pogodbe. Belgija v zvezi s preklicnostjo uporabe meni, da gre za načini prenehanja obveznosti, ki pod vprašaj ne postavlja bistva zagotavljanja storitve.

15 Komisija trdi, da samo predložitveno sodišče šteje, da so bile pogodbe sklenjene pod neenakimi pogoji in da so fiktivne, ker so bile očitno sklenjene, da bi se izognili pojmu „dajanje v najem nepremičnin“. Meni, da mora nacionalno sodišče upoštevati dejansko stanje in se ne sme ozirati na besedilo pogodb. Prav tako zatrjuje, da bi bilo mogoče, ob upoštevanju, da pri sklenitvi pogodbe niso bili podani upravičeni gospodarski razlogi, sklepati na namen izogibanja davkom oziroma da bi se lahko navedeno sodišče, ki odloča v sporu v glavni stvari, oprlo na pojem zlorabe pravice, o katerem je odločalo Sodišče v drugih okoliščinah.

Odgovor Sodišča

16 Prvi je treba poudariti, da oprostitve iz člena 13 Šeste direktive, v skladu z ustaljeno sodno prakso, pomenijo avtonomne pojme prava Skupnosti in morajo torej imeti skupnostno opredelitev (glej sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski, C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 51; z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer, C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25, in z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22).

17 Drugi, izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitve, določenih v členu 13 Šeste direktive, se razlagajo ozko, glede na to da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej zlasti sodbe v zadevi Komisija proti Irski, zgoraj navedena, točka 52; z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 25, in v zadevi Sinclair Collis, zgoraj navedena, točka 23). Kot pravilno poudarja generalni pravobranilec v točki 37 svojih sklepnih predlogov, pa to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve, razlagati na način, ki bi slednjim odvzel njihove učinke.

18 Glede oprostitve iz člena 13B(b) Šeste direktive je treba ugotoviti, da ta določba ne opredeljuje pojma „najem“ in ni potrebno, da ne napotuje na opredelitve, ki so jih v zvezi s tem sprejele zakonodaje držav članic (glej sodbo z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Goed Wonen, C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 44, in v zgoraj navedeni zadevi Sinclair Collis, točka 24). Navedeno določbo je treba torej razlagati ob upoštevanju okvira, v katerega je umeščena, namena in zgradbe te direktive, upoštevajoč zlasti *ratio legis* oprostitve, ki je v njej določena (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo v zadevi Goed Wonen, točka 50).

19 Sodišče je v številnih sodbah opredelilo pojem dajanja v najem nepremičnine v smislu člena 13B(b) Šeste direktive, ki pomeni v bistvu pravico, ki jo najemodajalec da najemniku za dogovorjeno obdobje in proti plačilu, da uporablja nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od njene uporabe izključiti vse druge osebe (glej sodbe v zgoraj navedeni zadevi Goed Wonen, točka 55; z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Mirror Group, C-409/98, Recueil, str. I-7175, točka 31, in v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 21; z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling, C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 49, in v zgoraj navedeni zadevi Sinclair Collis, točka 25).

20 Sodišče je v svojih sodbah večkrat opozorilo na merilo trajanja najema, da bi se transakcijo najema nepremičnine, ki običajno zajema relativno pasivno dejavnost, povezano le s potekom časa, in ne vsebuje znatne dodane vrednosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo v zadevi *Goed Wonen*, točka 52), ločevalo od drugih dejavnosti, ki pomenijo bodisi industrijske in gospodarske zadeve, kot so oprostitev iz člena 13B(b), točke od 1 do 4, Šeste direktive, bodisi da predmet teh dejavnosti bolje označuje opravljanje storitev, in ne zgolj zagotavljanje stvari, kot je pravica do uporabe zemljišča za golf (zgoraj navedena sodba v zadevi *Stockholm Lindöpark*, točke od 24 do 27), pravica uporabe mostu proti plačilu cestnine (zgoraj navedena sodba v zadevi *Komisija proti Irski*,) oziroma tudi pravica postavitve avtomatov za cigarete v gospodarske prostore (zgoraj navedena sodba v zadevi *Sinclair Collis*, točke od 27 do 30).

21 Trajanje najema torej kot tako ni odločilni element, na podlagi katerega bi bilo pogodbo o najemu nepremičnine mogoče opredeliti v smislu prava Skupnosti, čeprav lahko kratko trajanje nastanitve pomeni ustrezno merilo za ločevanje med nastanitvijo v hotelu in najemom stanovanja (sodba z dne 12. februarja 1998 v zadevi *Blasi*, C-346/95, *Recueil*, str. I-481, točki 23 in 24).

22 V vsakem primeru ni nujno, da se to trajanje določi ob sklenitvi pogodbe. Upoštevati je treba namreč dejanske pogodbene odnose (zgoraj navedena sodba v zadevi *Blasi*, točka 26). Vendar je trajanje najema med izvrševanjem pogodbe mogoče skrajšati ali podaljšati s skupnim sporazumom med strankama.

23 In čeprav se zdi, da plačilo najemodajalcu, ki je strogo povezano z dejstvom, koliko časa najemnik stvar uporablja, bolje izraža pasivnost transakcije najema, na podlagi tega ni mogoče sklepati, da bi bila pri plačilu, ki upošteva druge elemente, izključena opredelitev „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu člena 13B(b) Šeste direktive, zlasti kadar so drugi upoštevani elementi glede na del plačila, vezanega na potek časa, očitno postranski ali je z njimi plačano le zagotavljanje stvari.

24 Končno, glede pravice najemnika do izključne uporabe nepremičnine je treba poudariti, da jo je mogoče omejiti v pogodbi, ki je sklenjena z najemodajalcem in se nanaša le na nepremičnino, kot je opredeljena v pogodbi. Najemodajalec si lahko torej pridrži pravico do rednega obiska najete nepremičnine. Poleg tega se lahko najemna pogodba nanaša na določene dele nepremičnine, ki se lahko uporabljajo skupaj z drugimi uporabniki.

25 Omejitve pravice do uporabe najetih prostorov, navedene v pogodbi, ne izključujejo, da gre za izključno pravico do uporabe v razmerju do vseh drugih oseb, na katere se zakon ali pogodba ne nanaša in ki lahko uveljavljajo pravico na stvari, ki je predmet najema.

26 Glede zadevne transakcije v glavni stvari je predložitveno sodišče zavezano upoštevati vse okoliščine, v katerih je bila opravljena, da bi poiskalo značilne elemente in presodilo, ali jo je mogoče označiti kot „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu člena 13B(b) Šeste direktive.

27 Predložitveno sodišče je tako zavezano preveriti, ali je glavni predmet pogodb, kot so izvršene, pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu, vezanemu na potek časa, ali opravljanje storitve, ki bi jo bilo mogoče opredeliti drugače.

28 Zato je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti tako:

Člen 13B(b) Šeste direktive je treba razlagati v tem smislu, da transakcije „dajanja v najem nepremičnin“ v smislu te določbe vključujejo transakcije, s katerimi družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini proti plačilu nadomestila, določenega predvsem na podlagi uporabljene površine, pri

Žemer je glavni predmet pogodb, kot so izvršene, pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu, vezanemu na potek časa, in ne opravljanje storitve, ki bi jo bilo mogoče opredeliti drugače.

Stroški

29 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 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 – je treba razlagati tako, da „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu te določbe vključuje transakcije, s katerimi družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini proti plačilu nadomestila, določenega predvsem na podlagi uporabljene površine, pri žemer je glavni predmet pogodbe, kot so izvršene, pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu, vezanemu na potek časa, in ne opravljanje storitve, ki bi jo bilo mogoče opredeliti drugače.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.