

Sprawa C-284/03

Państwo belgijskie

przeciwko

Temco Europe SA

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour d'appel de Bruxelles)

Szósta dyrektywa w sprawie podatku VAT – Artykuł 13 cz. 1 lit. b) – Transakcje zwolnione od podatku – Najem nieruchomości – Porozumienie o zajmowaniu nieruchomości pod tytułem prekaryjnym

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie najmu nieruchomości – Pojęcie – Przyznanie prawa o charakterze prekaryjnym w zamian za zapłatę wynagrodzenia ustalonego przede wszystkim na podstawie zajmowanej powierzchni – Zaliczenie – Przesłanka – Porozumienia mające za przedmiot pasywne pozostawienie do dyspozycji lokali czy powierzchni nieruchomości w zamian za wynagrodzenie, którego wysokość została powiązana z upływem czasu

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. b))

Wykładnia art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych powinna być dokonywana w ten sposób, że transakcje, w ramach których spółka przyznaje jednocześnie, za pomocą różnych umów, związanym z nią spółkom prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania tej samej nieruchomości w zamian za zapłatę wynagrodzenia ustalonego przede wszystkim na podstawie zajmowanej powierzchni i te wykonywane umowy mają za przedmiot pasywne w swej istocie pozostawienie do dyspozycji lokali czy powierzchni nieruchomości w zamian za wynagrodzenie, którego wysokość została powiązana z upływem czasu, a nie świadczenie usługi podlegającej innej kwalifikacji, stanowi transakcje „najmu nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu.

(por. pkt 28 oraz sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 listopada 2004 r. (*)

Szósta dyrektywa w sprawie podatku VAT – Artyku? 13 cz??? B lit. b) – Transakcje zwolnione od podatku – Najem nieruchomości – Porozumienie o zajmowaniu nieruchomości pod tytu?em prekaryjnym

W sprawie C?284/03

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Cour d'appel de Bruxelles (pa?stwo belgijskie), postanowieniem z dnia 19 czerwca 2003 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 2 lipca 2003 r., w post?powaniu:

Pa?stwo belgijskie

przeciwko

Temco Europe SA

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: P. Jann, prezes izby, A. Rosas (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts i S. von Bahr, s?dziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz?Jarabo Colomer,

sekretarz: M.?F. Contet, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 kwietnia 2004 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu pa?stwa belgijskiego przez E. Dominkovits, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez B. van de Walle'a de Ghelckego oraz C. Louveaux, avocats,
- w imieniu Temco Europe SA przez J.?P. Magremanne'a, avocat,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Travers? oraz C. Giolita, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 4 maja 2004 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Pa?stw Cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicon?a podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 str. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Temco Europe SA (zwaną dalej „Temco Europe”) a Belgią w sprawie decyzji zobowiązującej Temco Europe do zapłaty kwoty 137 125,53 euro (5 531 639 BEF) z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) według decyzji niesuszenia odliczonego przez tę spółkę, kwoty 13 708,51 euro (553 000 BEF) tytułem grzywny skarbowej oraz należnych od tych sum odsetek ustawowych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artyku? 13 szóstej dyrektywy, zatytu?owany „Zwolnienia na terytorium kraju”, b?d?cy
cz??ci? tytu?u X, nazwanego „Zwolnienia”, zawiera nast?puj?ce przepisy:

„[...]

B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszaj?c innych przepisów Wspólnoty, Pa?stwa Cz?onkowskie zwalniaj?, na warunkach, które ustalaj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? od podatku i zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom:

$$[\dots]$$

b) najem lub dzierżawa nieruchomości z wynikiem:

- 1) udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa Państwa Członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych, lub na terenach przystosowanych do biwakowania,
- 2) wynajmu miejsc parkingowych,
- 3) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń,
- 4) wynajmu sejfów.

Państwa Członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie tego zwolnienia;

[...]"

Uregulowania krajowe

4 Artyku? 1709 belgijskiego code civil (kodeksu cywilnego) stanowi:

„Poprzez umowę najmu rzeczy jedna ze stron zobowiązuje się udostępnić do korzystania drugiej stronie umowy rzecz na czas oznaczony, w zamian za oznaczoną cenę, którą ta druga strona zobowiązuje się jej płacić”.

5 Artyku? 44 § 3 pkt 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”) stanowi, ?e od podatku VAT zwolnione s? w szczególno?ci „dzier?awa, najem i podnajem nieruchomości, a tak?e u?ywanie tych nieruchomości na warunkach przewidzianych w art. 19 § 1 [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 Okoliczności faktyczne leżące u podstawy postępowania przed sądem krajowym są przede wszystkim przedstawione w sposób następujący:

„Temco Europe jest podatnikiem podatku VAT z tytułu prowadzenia działalności polegającej na sprzątaniu i konserwacji budynków [...]”.

Spółka ta jest właścicielem nieruchomości mieszczącej się przy Chaussée de Ruisbroeck nr 107–117. Od końca 1993 r. do początku 1994 r. prowadziła ona w budynku znajdującym się pod nr 111 prace polegające na jego zagospodarowaniu i odliczyła podatek VAT naliczony jej w fakturach wystawionych za te prace. Budynek ten nie jest siedzibą spółki.

Temco Energy Management Company SA, Publioround SA oraz Petrus SA należą do tej samej grupy i wraz z Temco Europe SA podlegają temu samemu wspólnemu zarządowi.

W dniu 1 lutego 1994 r. Temco Europe SA zawarła z tymi trzema spółkami trzy porozumienia określone przez umawiające się strony jako cesje (zwane dalej »porozumieniami«), w których Temco Europe SA zezwala każdemu z cesjonariuszy na wykonywanie swej działalności na terenie nieruchomości. Działalność ta ma być wykonywana zgodnie z przeznaczeniem, będącym przedmiotem decyzji zarządu cedenta, przy czym cesjonariuszowi nie zostało przyznane szczególne prawo do poszczególnych części nieruchomości. Nie sporządzono żadnych dokumentów potwierdzających działalność cesjonariuszy ani decyzji zarządu cedenta w przedmiocie przeznaczenia nieruchomości.

Porozumienia zostały zawarte na czas prowadzenia działalności przez cesjonariusza. Cesjonariusz zobowiązany jest do użytkowania lokali wyłącznie na własne potrzeby zgodnie z regulaminem wewnętrznym podanym do wiadomości przez cedenta. Zarząd cedenta jednakże może w każdej chwili i bez uprzedniego wypowiedzenia zażądać od cesjonariusza, aby ten opuścił zajmowaną powierzchnię.

Cesjonariusz zobowiązany jest do ponoszenia wszelkich kosztów niezbędnych do wykonywania swojej działalności. Podstawą opłat za gaz i elektryczność ma być ich zużycie, a innych opłat ponoszonych wspólnie – liczba zajmowanych metrów kwadratowych. Cesjonariusz zobowiązany jest także do naprawy uszkodzeń na zajmowanej przez siebie powierzchni na podstawie kryteriów ustalonych decyzją zarządu cedenta.

Czynsz jest płacony rocznie w wysokości określonej na 3500 BEF za każdy m² w części zagospodarowanej jako biura i 1000 BEF za każdy m² w części zagospodarowanej jako magazyn oraz, dodatkowo, powiększony o 0,4 % obrotu cesjonariusza przed opodatkowaniem podatkiem VAT i 5000 BEF za każdego pracownika.

Strony wyraźnie wyraziły zastosowanie art. 1709 belgijskiego code civil.

Regulamin wewnętrzny ustanawia zasady wstępu do budynku, sprzątania, możliwości umieszczania szyldów reklamowych, nieograniczonego wstępu osób uprawnionych przez cedenta, a także ciążący na cesjonariuszu obowiązek zapewnienia:

- przychodów telefonicznych, wodnych, gazowych, elektrycznych i grzewczych, ewentualnie w porozumieniu z innymi najemcami;
- dostępu wszystkich najemców do dystrybutorów napojów, stołówki i pryszniców;
- dostępu do dróg dojazdowych i parkingów;

- korzystania na zasadzie odpowiedzialności z magazynu oraz z sieci kanalizacyjnej.

Temco Europe SA nie podało do wiadomości żadnej użytecznej informacji dotyczącej wykonania porozumienia.

Zastępca inspektora skarbowego ds. podatku VAT w protokole sporządzonym w dniu 30 września 1996 r. stwierdził, że:

- w przypadku dwóch najemców porozumienia zostały podpisane po ogłoszeniu przeniesienia ich siedziby na sporną nieruchomość;
- żadne z zawartych w porozumieniach postanowień nie opisuje ani rodzaju działalności cesjonariuszy, ani rodzaju przeznaczenia lokali;
- nie ma żadnej kontroli nad tym, czy kwoty czynszu, która jest związana z osiąganym obrotem; wynosi ona w przypadku Petrus SA 7 %, Publioround SA – 6 %, a w przypadku Temco Energy Management Company SA – 0 % czynszu;
- najemcy mają klucz do budynku; budynek ani nie jest chroniony, ani nie posiada portierni, wskutek czego ograniczenie wstępu do budynku przewidziane w regulaminie wewnętrznym ma charakter wyłącznie formalny.

Bezsporne jest, że podczas trwania postępowania budynku były jeszcze zajmowane przez spółki.

7 Po dokonaniu kontroli administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines (organ administracji skarbowej ds. podatku VAT, rejestracji i majątkowych, zwany dalej „organem administracji”) doszedł do wniosku, że zawarte porozumienia były w rzeczywistości najmem nieruchomości, zwolnionym z podatku VAT na podstawie art. 44 § 3 pkt 2 ustawy o podatku VAT – przepisu, który stanowi transpozycję art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy, wobec czego odliczenie podatku VAT za prace polegające na zagospodarowaniu nieruchomości znajdujących się na Chaussée de Ruisbroek nr 111 było bezpodstawne.

8 Wskutek tego organ administracji zażądał od Temco Europe zapłaty kwoty 137 125,53 euro (5 531 639 BEF) z tytułu podatku VAT niesuszone, jego zdaniem, odliczonego, kwoty 13 708,51 euro (553 000 BEF) tytułem grzywny skarbowej, a także odsetek ustawowych naliczonych od tych sum.

9 Jako że Temco Europe odmówiła zapłaty tych kwot, organ administracji wydał decyzję nakazującą ich uiszczenie. Temco Europe złożyła odwołanie od tej decyzji, a wyrokiem z dnia 29 listopada 2000 r. Tribunal de première instance de Bruxelles (sąd pierwszej instancji w Brukseli, Belgia) stwierdził jej nieważność. Państwo belgijskie odwołało się od tego wyroku do sądu odsyłającego.

10 Pytanie Cour d'appel de Bruxelles (sądu apelacyjnego w Brukseli, Belgia) dotyczy pojęcia „najmu nieruchomości” w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy dotyczącego porozumień takich, jak te zawarte i wykonywane, a będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. W tym względzie sąd odsyłający uściśla:

„W niniejszym przypadku zostały zawarte pomiędzy cedentem a cesjonariuszami umowy przynoszące jednej stronie nieuzasadnione korzyści (contractus leoninus), na podstawie których na rzecz cesjonariuszy zostało ustanowione prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania nieruchomości. Umowy te zostały wyrażone zawarte celem obejścia pojęcia najmu nieruchomości.

Umowy te nie mogą jednak być analizowane bez wzięcia pod uwagę ich związku z tym, że spółki, podlegające temu samemu zarządowi, gwarantujące cesjonariuszom możliwość zajmowania nieruchomości i właściwe wykonanie porozumienia.

Wykonanie umów dowodzi, że cesjonariusze mają dostęp i nieograniczony dostęp do lokali, a ich sytuacja w zakresie zajmowania swoich biur i magazynów jest bardzo stabilna”.

11 W tych okolicznościach Cour d'appel de Bruxelles postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy można interpretować w ten sposób, że transakcje odpowiadające w prawie belgijskim umowom na czas nieokreślony, na podstawie których jedna spółka przyznaje jednocześnie powiżanym z nią spółkom prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania tego samego budynku w zamian za wynagrodzenie określone w zasadniczej części, choć nie w całości, na podstawie zajmowanej powierzchni, przy czym prekaryjny charakter umowy jest zneutralizowany przez to, że cesjonariusz i cedent mają wspólny zarządcę, stanowi najem nieruchomości, albo, innymi słowy, czy autonomiczne pojęcie prawa wspólnotowego, jakim jest »najem nieruchomości«, zawarte w art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje odpłatne korzystanie z nieruchomości w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika – definicja przyjęta w art. 44 § 3 pkt 2 in fine Code de la taxe sur la valeur ajoutée – to znaczy mające prekaryjny charakter pozostawienie do dyspozycji nieruchomości na czas nieokreślony i za zapłatę miesięcznego wynagrodzenia, chociaż jego wysokość ulega zmianie i jest częściowo uzależniona od wyników finansowych strony korzystającej z niewyłącznego prawa do zajmowania nieruchomości, przy czym prekaryjny charakter umowy jest zneutralizowany przez to, iż cesjonariusz i cedent mają wspólny zarządcę”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

12 Zwracając się z takim pytaniem, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy wykładnia art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy powinna być dokonywana w ten sposób, że transakcje, poprzez które spółka ustanawia jednocześnie za pomocą różnych umów, na rzecz związanych z nią spółek prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania tej samej nieruchomości za zapłatę wynagrodzenia ustalonego zasadniczo na podstawie zajmowanej powierzchni, stanowi transakcje „najmu nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu?

Uwagi przedłożone Trybunałowi

13 Temco Europe utrzymuje, że porozumienia te, uznane przez prawo belgijskie za niestanowiące umów najmu, nie odpowiadają definicji najmu w znaczeniu prawa wspólnotowego, a to ze względu na: brak wyłącznego prawa do zajmowania rzeczy, charakterystyczny dla tego prawa charakter prekaryjny oraz okoliczność, że wynagrodzenie z tego tytułu nie zostało ustalone wyłączenie jako pochodna czasu, przez który zajmowana jest rzecz.

14 Państwo belgijskie podnosi, że dla określenia rodzaju umowy, należy wziąć pod uwagę warunki jej wykonania, niezależnie od sformułowania jej postanowień. Podkreśla również konieczność wzięcia pod uwagę ratio legis zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, kontekstu, w który wpisuje się to zwolnienie, a także celów i systematyki tej

dyrektywy. Kryterium czasu trwania umowy nie należy interpretować w ten sposób, że powinien on być zawsze określony w momencie zawarcia umowy. Jeżeli natomiast chodzi o prekaryjny charakter prawa do zajmowania, to państwo belgijskie twierdzi, że jest to sposób wygaśnięcia zobowiązań, co nie podważa w żaden sposób istoty wykonywanego świadczenia.

15 Komisja podkreśla, że sąd krajowy uznał umowy za zawarte dla pozoru i zastrzegające nieuzasadnione korzyści dla jednej ze stron, jako że zostały one wyrażone zawarte celem obejścia pojęcia „najmu nieruchomości”. Komisja twierdzi, że to do sądu krajowego należy wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne, a nie poprzestanie na sformułowaniach użytych w porozumieniach. Podnosi ona także, że można tu założyć istnienie woli uchylecia się od opodatkowania, a to ze względu na brak istotnych przyczyn ekonomicznych zawarcia porozumienia, a także, że sąd krajowy rozpatrujący sprawę mógłby się oprzeć na pojęciu nadużycia prawa, które zostało rozwinięte przez Trybunał w innych okolicznościach.

Ocena Sądu

16 Po pierwsze, przypomnieć należy, że według utrwalonego orzecznictwa zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a zatem powinny być zdefiniowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego (zob. wyroki z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 25 oraz z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22).

17 Po drugie, wyrażenia użyte dla określenia zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane ściśle, jako że stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, według której podatek VAT jest pobierany od podatnika od każdej odpłatnie świadczonej usługi (zob. szczególnie przytoczony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 52; wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 25 oraz przytoczony wyrok w sprawie Sinclair Collis, pkt 23). Jak zostało to słuśnie podniesione przez rzecznika generalnego w pkt 37 opinii, zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminy użyte do zdefiniowania zwolnień powinny być interpretowane w taki sposób, iż uniemożliwiająoby to osiągnięcie zamierzonego przez nie skutku.

18 Jeżeli chodzi o zwolnienia przewidziane w art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, że przepis sam ten ani nie definiuje pojęcia „najmu lub dzierżawy”, ani nie odsyła do odpowiednich definicji przyjętych przez ustawodawstwa Państw Członkowskich (zob. wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. str. I-6831, pkt 44, a także przytoczony wyrok w sprawie Sinclair Collis, pkt 24). Wykładnia tego przepisu powinna zatem być dokonywana w świetle kontekstu, w który się wpisuje, celów i systematyki szóstej dyrektywy, przy szczególnym uwzględnieniu ratio legis przewidzianego przez zwolnienia (zob. w tym znaczeniu przytoczony wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 50).

19 Pojęcie najmu nieruchomości w znaczeniu art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy zostało zdefiniowane w licznych wyrokach przez Trybunał jako polegające w rzeczywistości na tym, że wynajmujący przyznaje najemcy, na umówiony czas i za wynagrodzeniem, prawo do zajmowania nieruchomości na takich prawach jak właściciel, z wyłączeniem innych osób (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 55; wyroki z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. str. I-7175, pkt 31 i w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 21 oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101, pkt 49, a także ww. wyrok w sprawie Sinclair Collis, pkt 25).

20 Jeżeli Trybunał podkreślił w wyrokach tych znaczenie elementu, jakim jest czas trwania najmu, to uczynił to celem odróżnienia transakcji najmu nieruchomości, stanowiącej zazwyczaj

do?? pasywne dzia?anie powi?zane ze zwyk?ym up?ywem czasu i niewytwarzaj?ce znacz?cej warto?ci dodanej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 52) od innych dzia?a? b?d? to o charakterze przemys?owym lub handlowym, o których mowa w wyj?tkach przewidzianych w art. 13 cz??? B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy, b?d? to maj?cych za cel co?, co mo?e zosta? lepiej scharakteryzowane jako wykonanie ?wiadczenia ni? jako zwyk?e pozostawienie rzeczy do dyspozycji, takich jak na przykad prawo u?ywania pola golfowego (ww. wyrok w sprawie Stockholm Lindöpark, pkt 24–27), u?ywania mostu celem pobierania op?aty drogowej (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii) czy te? prawo do ustawienia dystrybutorów papierosów na terenie, na którym jest prowadzona dzia?alno?? komercyjna (ww. wyrok w sprawie Sinclair Collis, pkt 27–30).

21 Czas umowy najmu nie jest zatem sam w sobie decyduj?cym czynnikiem pozwalaj?cym zakwalifikowa? umow? jako najem nieruchomo?ci w znaczeniu prawa wspólnotowego, nawet je?li krótkotrwa?o?? czasu zakwaterowania mo?e stanowi? stosowne kryterium dla odró?nienia zakwaterowania hotelowego od najmu lokali mieszkalnych (wyrok z dnia 12 lutego 1998 r. w sprawie C?346/95 Blasi, Rec. str. I?481, pkt 23 i 24).

22 Nie jest w ka?dym razie niezb?dne, aby ten czas trwania umowy zosta? oznaczony w momencie jej zawarcia. Powinny zosta? tu wzi?te pod uwag? rzeczywiste stosunki umowne (przytoczony wyrok w sprawie Blasi, pkt 26). Czas najmu mo?e w trakcie swego trwania zosta? skrócony lub przed?u?ony za wspólnym porozumieniem stron.

23 Ponadto z okoliczno?ci, ?e wynagrodzenie wynajmuj?cego, pozostaj?ce w ?cis?ym zwi?zku z czasem zajmowania rzeczy, zdaje si? lepiej odzwierciedla? pasywny charakter transakcji najmu, nie mo?na wnioskowa?, i? wynagrodzenie, którego wysoko?? zosta?a ustalona przy uwzgl?dnieniu innych elementów, przes?dza?oby o niemo?no?ci dokonania kwalifikacji jako „najmu nieruchomo?ci” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy, zw?aszcza wtedy, gdy inne uwzgl?dnione w nim czynniki maj? w sposób oczywisty wyra?nie akcesoryjny charakter wobec tej cz???ci wynagrodzenia, które zosta?o powi?zane z up?ywem czasu lub te? stanowi? zap?at? za nic innego, jak tylko ?wiadczenie polegaj?ce na zwyk?ym wydaniu rzeczy.

24 Je?li chodzi w ko?cu o wy??czne prawo najemcy do zajmowania nieruchomo?ci, nale?y wspomnie?, ?e mo?e ono zosta? ograniczone w porozumieniu zawartym z wynajmuj?cym i ?e dotyczy ono tylko nieruchomo?ci okre?lonej w tym porozumieniu. Wynajmuj?cy mo?e tak?e zastrzec sobie prawo do regularnej kontroli wynajmowanej nieruchomo?ci. Umowa najmu mo?e mie? za przedmiot inne cz???ci nieruchomo?ci, u?ytkowane wspólnie z pozosta?ymi najemcami.

25 Umieszczenie w umowie ogranicze? prawa do zajmowania cz???ci nieruchomo?ci nie stoi na przeszkodzie temu, aby zajmowanie to mia?o charakter wy??czny w stosunku do innych osób nieuprawnionych ani przez ustaw?, ani przez umow? do wykonywania swojego prawa wobec rzeczy b?d?cej przedmiotem umowy najmu.

26 Je?li chodzi o transakcj? b?d?c? przedmiotem sporu przed s?dem krajowym, to do tego s?du nale?y uwzgl?dnienie wszelkich jej okoliczno?ci, celem wyszukania elementów charakterystycznych i oceny, czy mo?e ona zosta? zakwalifikowana jako „najem nieruchomo?ci” w znaczeniu art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy.

27 Do tego samego s?du nale?y sprawdzenie, czy wykonywane porozumienia maj? rzeczywi?cie za przedmiot pasywne w swej istocie pozostawienie do dyspozycji lokali czy powierzchni nieruchomo?ci w zamian za wynagrodzenie, którego wysoko?? zosta?a powi?zana z up?ywem czasu lub czy te? dotyczy? us?ugi podlegaj?cej innej kwalifikacji.

28 Na zadane pytanie należy zatem odpowiedzieć w sposób następujący:

– Wykładnia art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy powinna być dokonywana w ten sposób, że transakcje, w ramach których spółka przyznaje jednocześnie, za pomocą różnych umów, związanych z nią spółkom prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania tej samej nieruchomości w zamian za zapłatę wynagrodzenia ustalonego przede wszystkim na podstawie zajmowanej powierzchni i te wykonywane umowy mają za przedmiot pasywne w swej istocie pozostawienie do dyspozycji lokali czy powierzchni nieruchomości, w zamian za wynagrodzenie, którego wysokość została powiązana z upływem czasu, a nie świadczenie usługi podlegającej innej kwalifikacji, stanowi transakcję „najmu nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

29 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem Trybunałowi uwag, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Wykładnia art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinna być dokonywana w ten sposób, że transakcje, w ramach których spółka przyznaje jednocześnie, za pomocą różnych umów, związanych z nią spółkom prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania tej samej nieruchomości w zamian za zapłatę wynagrodzenia ustalonego przede wszystkim na podstawie zajmowanej powierzchni i te wykonywane umowy mają za przedmiot pasywne w swej istocie pozostawienie do dyspozycji lokali czy powierzchni nieruchomości, w zamian za wynagrodzenie, którego wysokość została powiązana z upływem czasu, a nie świadczenie usługi podlegającej innej kwalifikacji, stanowi transakcję „najmu nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.