

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 4. května 2004(1)

Věc C-284/03

Belgický stát

proti

Temco Europe SA

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour d'appel de Bruxelles (Belgie)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daní – Pacht a nájem nemovitého majetku – Pojem nájmu nemovitého majetku – Pevod užívacího práva k nemovitosti na základě smlouvy, kterou lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, a bez přidělení určité plochy, uskutečňovaný podnikem ve prospěch tří společností, přičemž všechny tyto náležejí téže skupině, a to za cenu stanovenou podle užívané plochy v metrech čtverečních, obratu a počtu zaměstnanců každé nabyvatelky“

I – Úvod

1. Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty(2) osvobozuje od daně „pacht nebo nájem nemovitého majetku“, přičemž judikatura Společenství upesnila tento pojem autonomním a jednotným způsobem v souladu s právem Unie(3) a přiznala mu širší rozsah než v některých vnitrostátních právních řádech(4). Z pohledu Soudního dvora spoívá nájem nemovitého majetku v tom, že vlastník nemovitosti převede na nájemce za nájemné a na sjednanou dobu právo užívat svůj majetek a vyloučit z výkonu tohoto práva jakoukoli další osobu(5).

2. Předmětem této předběžné otázky je určit, zda se toto ustanovení může vztahovat na tři smlouvy, jimiž jedna společnost převádí smlouvou, kterou lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, na dobu neurčitou různým společnostem náležejícím téže skupině užívací a požívací právo k nemovitému majetku, jehož je vlastníkem, za cenu stanovenou především podle užívané plochy, zatímco žádné ze tří nájemnických společností nebylo přiznáno výhradní právo k určité části budovy.

3. Cour d'appel de Bruxelles (šestý daňový senát) konkrétně pokládá dvě otázky, které jsou rubem a lícem téže mince. V první řadě žádá o vysvětlení, zda pro získání nároku na výše uvedené osvobození od daně musejí být předmětné smlouvy kvalifikovány jako smlouvy o nájmu nemovitého majetku. Zadruhé se táže, zda výše uvedený pojem práva Společenství zahrnuje v předchozím bodě popsané užívání budovy ve vlastnictví Temco k účelům odlišným od její

hospodářské činnosti.

4. Ve svém písemném vyjádření belgický stát vyslovuje s tímto druhým výkladem nesouhlas, neboť se podle jeho názoru zakládá na normě vnitrostátního práva (čl. 44 odst. 3 bod 2 úvodní ustanovení Code de la taxe sur la valeur ajoutée [zákoník daně z přidané hodnoty](6)), která se v projednávaném případě nepoužije, protože se jí ústavní orgány řízení nedovolávali, ani ji nevzal v úvahu Tribunal de première instance de Bruxelles. Výše uvedený postoj, který tento soud zopakoval na jednání v odpověď na mé otázky a k nimž se připojily ostatní přítomné zúčastněné osoby, při analýze neobstojí. Stačí totiž připomenout, že rozhoduje-li Soudní dvůr o předběžné otázce, musí provést výklad evropského práva, o němž je žádán, nebo se vyslovit k jeho platnosti, ale nemůže přezkoumávat volbu použité vnitrostátní normy ani její výklad provedený předkládajícím soudem, jemuž jakožto „pánu“ řízení přísluší určit, do jaké míry je daná norma relevantní pro účely řešení sporu. Posouzení relevance otázky zkrátka náleží soudci, který otázku pokládá(7), a soud Společenství ji nemůže přezkoumat, ledaže by dotaz nijak nesouvisel s realitou nebo s předmětem sporu v původním řízení(8), netýkal se práva Unie(9) nebo byl výsledkem zjevně nesprávného posouzení jeho obsahu(10), přičemž žádný z těchto předpokladů se v projednávané věci nepotvrdil.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství: šestá směrnice

5. Článek 2 vymezuje zdanitelné plnění a zejména stanoví, že předmětem daně z přidané hodnoty je „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. Podle čl. 4 odst. 1 se osobou povinnou k dani rozumí:

„jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatnou kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

Podle uvedeného odstavce 2 se za hospodářskou činnost rovněž považuje „využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.

7. Článek 6 odst. 1 vymezuje zdanitelné plnění „poskytování služeb“ zbytkově jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží“. Podle čl. 6 odst. 2 písm. a) se za poskytování služeb za protiplnění považuje využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřízeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná.

8. Článek 13 stanoví:

„Osvobození od daně v tuzemsku

[...]

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 krom?:

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 výňatky z oblasti působnosti těchto osvobození od daní⁽¹¹⁾;

[...]

C. Volba

Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

- a) nájmu a pachtu nemovitého majetku;

[...]

Členské státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobné zpusob jejího uplatnění.“

B – *Belgické právo: zákoník daní z přidané hodnoty*

9. Článek 44 odst. 3 bod 2 zákoníku osvobozuje od daní nájem nemovitých věcí, jakož i užívání takovýchto věcí za podmínek článku 19 odst. 1, to znamená užívání za protiplnění k účelům odlišným od hospodářské činnosti osoby povinné k dani. Z tohoto osvobození je však vyloučen leasing nemovitostí, poskytování prostorů k parkování vozidel, ke skladování zboží a k táboření, jakož i poskytování vybavených prostorů v hotelech, motelech a zařízeních k ubytování hostů za úplaty, a dále nájem bezpečnostních schránek.

III – Skutkový stav a spor v povodním řízení

10. Akciová společnost Temco Europe (dále jen „Temco“) je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), pokud jde o její činnosti úklidu a údržby budov. Je vlastníkem budovy v Bruselu, kterou upravila v letech 1993 až 1994, v níž však nemá své sídlo.

11. Dne 1. února 1994 uzavřela se těmi společnostmi náležejícími téže skupině a majícími totéž ústřední obchodní vedení tři smlouvy označené jako smlouvy o „převodu“, na jejichž základě se zavázala převést jim užívací a požívací právo k uvedené budově za následujících podmínek:

– Nabyvatelky mohou v budově, která jim byla poskytnuta, vykonávat své činnosti v souladu s jejím určením, o němž rozhodlo obchodní vedení Temco, ale bez zvláštního práva ke konkrétní části budovy.

– Smlouvy jsou uzavřeny na dobu trvání činnosti nabyvatelek, nicméně představenstvo vlastníka může kdykoli a bez výpovědní lhůty vyžadovat, aby nabyvatelky opustily přenechaný

prostor.

– Náklady na budovu ponesou uvedené tři společnosti, přičemž výdaje za plyn a elektrickou energii jsou pořízeny podle odběru a náklady na společné části podle užívané plochy. Nabyvatelky jsou rovněž povinny nést náklady na případné opravy.

– Nájemné, které je splatné ročně, je stanoveno ve výši 3 500 belgických franků za metr čtvereční v části zařízené jako kanceláře a ve výši 1 000 franků za metr čtvereční v části zařízené jako sklad (tyto částky byly v mezidobí převedeny na eura). Nájemné se zvyšuje o 0,4 % obrátu nabyvatelek bez DPH a o 5 000 BEF za každého zamýšleného nájemníka.

– Vnitřní řád stanoví pravidla pro vstup do budovy a pro její úklid, jakož i neomezené právo vstupu osob oprávněných převádějící společností.

– Smluvní strany výslovně vyloučily použití článku 1709 občanského zákoníku, který vymezuje pojem nájmu.

12. Společnost, která je vlastníkem budovy, odečetla DPH, které jí byly fakturovány za práce na renovaci, belgický správce daní však shledal, že výše popsané smlouvy jsou ve skutečnosti nájemními smlouvami, které jsou od daní osvobozeny, takže Temco nemá právo na odečet. Správce daní proto dne 16. dubna 1997 vydal rozhodnutí, jímž se této společnosti ukládá povinnost doplatit DPH, zaplatit daňovou pokutu a zákonné úroky a které bylo po svém potvrzení a nabytí vykonatelnosti doručeno Temco zároveň s platebním rozkazem. Temco proti tomuto rozhodnutí podala odpor.

13. Tribunal de première instance de Bruxelles toto rozhodnutím svým rozsudkem dne 29. září 2000 zrušil a zakázal další pokračování ve výkonu rozhodnutí. Belgický stát se proti tomuto rozsudku odvolal ke Cour d'appel de Bruxelles.

IV – Předběžná otázka

14. Cour d'appel se 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 souasně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, právo užívání téže budovy za náhradu stanovenou částkou, ale především podle užívané plochy, přičemž právní nejistota je vyvážena tím, že nabyvatelky a převádějící společnost 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, odst. 3, 2° *in fine* belgického 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 částkou záviselá na hospodářských výsledcích smluvní strany, která má právo nevýhradního užívání, přičemž právní nejistota je vyvážena tím, že převádějící společnost a nabyvatelka mají společné obchodní vedení?“

V – Řízení před Soudním dvorem

15. Belgická vláda, Temco a Komise předložily svá písemná vyjádření ve lhůtě uvedené v článku 20 Statutu ES Soudního dvora.

16. Účastníci písemného řízení se dostavili na jednání dne 1. dubna 2004, kde byla vyslechnuta jejich ústní vyjádření.

VI – Rozbor předložných otázek

17. Rozvlátná a nezvyklá formulace, k níž se uchýlil belgický soud, v sobě skrývá dvě navzájem se doplňující, avšak odlišné otázky. V první z nich se táže, zda smlouvy, o jaké se jedná v původním řízení, lze považovat za „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto pojmu obsaženého v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, jak jej vyložil Soudní dvůr.

18. Druhá otázka je vyjádřena zřejmě nanejvýš zmateným. Již při zřejmém nahlédnutí na poslední část její formulace lze zjistit, že se zde opakuje jinými slovy tentýž problém. Nicméně zmínka čl. 44 odst. 3 bodu 2 a dále pak odkaz na čl. 19 odst. 1 zákoníku daní z přidané hodnoty nasvědčují tomu, že soud se ve skutečnosti snažil vystihnout otázku, zda by za předpokladu, kdy by sporné smlouvy nemohly být kvalifikovány jako nájemní smlouvy, bylo možné je považovat za užívání budovy za protiplnění k účelům odlišným od hospodářské činnosti Temco. Tuto eventualitu nelze posoudit, aniž by nebyla souasně vyřešena otázka, zda členské státy mohou rozšířit rozsah působnosti osvobození od daní podle čl. 13 B písm. b) šesté směrnice tím, že do ní zahrnou jiné transakce, než je nájem nemovitostí.

A – První otázka

19. Výše jsem připomenul obsah článku 13 části B písm. b) šesté směrnice tak, jak jej vyložil Soudní dvůr. Soudní dvůr může ve skutečnosti dodat jen něco málo ke své vlastní definici, aby se přitom nevystavoval nebezpečí, že překročí meze své příslušnosti v rozhodování o předložné otázce a své úlohy tvrdce definitivního výkladu práva Společenství a že v případě použití této definice na konkrétní případ zasáhne do soudní pravomoci předkládajícího soudu(12). Avšak právě v tomto „málu“ se skrývá klíč, který Soudnímu dvoru umožní dát Cour d'appel de Bruxelles požadovanou odpověď.

20. V souladu s judikaturou Společenství je od DPH osvobozena transakce, kterou (1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoli jiné osoby (3) uživatel a poživatel právo (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Aby bylo možné zjistit, zda je určitá smlouva v souladu s touto definicí, je třeba zohlednit okolnosti, za nichž transakce probíhá(13), přičemž objektivní obsah smlouvy je rozhodující(14) nehledě na to, jak smluvní strany smlouvu označily(15).

21. Vzhledem k tomu, že smlouvy uzavřené Temco splňují první i třetí podmínku, jednání před Soudním dvorem se zaměřilo na podmínku výhradnosti převodu, na jeho dobu trvání a na povahu smluvní ceny.

1. Držba nájemce

22. Nájem nemovitosti se vyznačuje převedením oprávnění vlastníka, kromě oprávnění nakládat s věcí, a z toho plynoucím oprávněním nájemce vyloučit z užívání věci veškeré ostatní osoby včetně samotného vlastníka. Výlučná držba však není synonymem držby jediného subjektu, neboť ji může vykonávat i více subjektů společně (16) prostřednictvím jedné či více smluv. Rozhodujícím kritériem je monopol nájemce vůči všem ostatním osobám, jimž mohou zakázat používání pronajaté věci.

23. Není proto relevantní, zda je převedené oprávnění vykonáváno jednou osobou nebo více osobami a zda v tomto druhém případě byl převod učiněn na základě jedné smlouvy anebo více smluv. Pro účely pojmu definovaného Soudním dvorem je vskutku bezvýznamné, zda byla každému nájemci přidělena zvláštní část budovy nebo zda došlo k převedení ideálních podílů (17).

24. Osvobození od daně podle článku 13 části B písm. b) šesté směrnice se vztahuje na právní transakce, které spadají do hospodářské činnosti ve smyslu článku 4 téže směrnice, ale které již svou povahou nevytvářejí žádnou relevantní přidanou hodnotu, protože je z finančních důvodů jejich osvobození od daně žádoucí (18); na stejné úvaze jsou založeny výjimky z osvobození od daně v případech, kdy transakce spoívají v aktivnějším využívání nemovitého majetku (19).

25. Klíčem je tedy povaha transakce a její hospodářské souvislosti nehledě na právní kvalifikaci učiněnou smluvními stranami, neboť jakékoli jiné řešení by znamenalo nebezpečí, že dojde k porušení obecnosti daně a její nediskriminační povahy, tedy kdyby bylo umožněno, aby různé shodné transakce podléhaly odlišnému zacházení. Právě na těchto základech Soudní dvůr prohlásil v rozsudku „Goed Wonen“, že článek 13 část B písm. b) a část C písm. a) šesté směrnice nebrání vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož lze pro účely uplatnění osvobození od DPH považovat za pacht a nájem nemovitého majetku také zřízení věcného požívacího práva, které poskytuje oprávněné osobě užívací práva k nemovité věci, a to na sjednanou dobu a za protiplnění.

26. Za těchto okolností je úkolem vnitrostátního soudce provést rozbor obsahu a podmínek, za nichž jsou sporné smlouvy plněny (20), a určit, zda nabyvatelkám udělují užívací právo k nemovitosti, které je možné namítat vůči těmto osobám a zejména vůči vlastníkovi.

2. Doba nájmu

27. Doba je u tohoto typu smluv základním faktorem. Ve výše uvedených rozsudcích Komise v. Irsko (bod 56) a Komise v. Spojené království (bod 68) Soudní dvůr rozhodl, že se nejedná o nájemní smlouvu, jestliže souhlas smluvních stran nebere na tento faktor ohled, jako je tomu například v případě placeného používání silniční infrastruktury. Na základě obdobných důvodů Soudní dvůr v rozsudku Stockholm Lindöpark uvedl, že doba, po níž tyto osoby používají golfové hřiště za úplatu, je jedním ze znaků, které musí zvážit vnitrostátní soud při zjišťování, zda lze transakci osvobodit od DPH (body 27 a 28). V rozsudku Blasi (body 23 až 26) Soudní dvůr doplnil, že doba ubytování je klíčovým faktorem, díky němuž lze rozlišit nájem bytové jednotky od poskytování ubytování, které článek 13 část B písm. b) šesté směrnice vylučuje z osvobození od daně.

28. Pestože je trvalost držby do jisté míry významná, je pouze jedním ze znaků nájmu nemovitostí, takže není namístě ji povyšovat na jediný „důkaz“ pro účely kvalifikace smlouvy jako smlouvy nájemní bez ohledu na jakákoli další kritéria a zejména na skutečnou dobu trvání vztahu. Ve výše uvedeném rozsudku Blasi Soudní dvůr upřesnil, že předkládajícímu soudci přísluší ověřit, zda smluvně upravená doba odráží opravdový záměr smluvních stran, neboť v opačném případě by musel určit časové rozmezí, v němž byla nemovitost užívána.

29. Dále výraz „sjednaná doba“ neznamená totéž jako „stanovená doba“, takže převod práva užívání nemovitého majetku na přesně neurčenou dobu nepředstavá být z tohoto jediného důvodu nájmem ve smyslu šesté směrnice(21). Sjednaná doba může být relevantním faktorem, je-li natolik krátká, že v souladu s judikaturou Blasi ji lze kvalifikovat jako ubytování, na druhou stranu je však bezvýznamná, přesáhne-li určitou minimální dobu. V tomto ohledu je zanedbatelné, zda se smluvní strany dohodly, že skončení vztahu bude záviset na některé z nich nebo na jejich společné vůli, či dokonce na vnější skutečnosti nezávislé na jejich vůli, neboť v každém případě byl smluvní souhlas dán se záměrem převést a užívat věc po jistou dobu, byť by byla neurčitá.

30. Pevod na základě smlouvy, kterou lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, neztrácí povahu nájmu pouze z toho důvodu, že skončení smlouvy závisí na vůli vlastníka, neboť je třeba brát v úvahu realitu každého konkrétního případu a stejně jako ve věci Blasi posoudit dobu trvání právního vztahu, což rovněž přísluší vnitrostátnímu soudci(22). Jak již belgický stát uvedl ve svém písemném vyjádření, vynětí nájmu, který lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, z rozsahu působnosti osvobození od daně by narušilo zásadu nediskriminace, protože by toto vynětí znamenalo, že s transakcemi, které jsou ve své podstatě totožné, by bylo zacházeno různě. Správně poznamenává, že tento pojem práva Společenství je nejprve nutné vymezit na základě povahy plnění a teprve poté se zabývat formou jeho skončení. V souladu s judikaturou Soudního dvora je třeba za nájem považovat veškerý převod práva užívání nemovitosti jejím vlastníkem za nájemné(23).

31. Předchozí úvahy dokazují, že je irelevantní, zda společnost, která je vlastníkem nemovitosti, a nabyvatelky náležejí v projednávaném případě do téže skupiny a mají společné obchodní vedení, neboť i když může tato skutečnost zmírnit právní nejistotu, nijak neposiluje „nájemní charakter“ smluv: nemá-li pro účely šesté směrnice neurčitost a nejistota doby trvání smlouvy dopad na její kvalifikaci jako smlouvy nájemní, pak není významné ani zúžení rozsahu této neurčitosti či nejistoty.

3. Nájemné

32. Temco na toto kritérium klade zvláštní důraz, aby jím popřela nájemní charakter smluv podepsaných v roce 1994, a upřesňuje, že nájemné není stanoveno pouze v závislosti na době užívání, ale také podle obrátu a počtu zaměstnanců nájemce. Toto tvrzení zcela opomíná skutečnost, že hlavní složkou ceny je užívaná plocha. Z údajů obsažených ve spise vyplývá, že doba nemá vliv na určení nájemného.

33. Cena má být uvedena v podobě včasněho plnění nebo v zákonné měně. V obou případech budou základní faktory běžně vycházet z rozlohy pronajatého majetku, jeho umístění, zachovalosti, určení a doby trvání smlouvy. Smluvní strany se mohou dohodnout, že použijí i jiná hlediska, jak to také učinily v projednávaném případě, a lze si představit i další možná hlediska, která však v žádném případě nesmí být v rozporu s veřejným pořádkem, se zvyklostmi a s dobrými mravy. Krom toho je přípustné, aby některé z těchto kritérií chybělo, jako například kritérium doby trvání, aniž by tím smlouva ztrácela charakter nájemní smlouvy. Nelze se tedy podívat nad tím, že smlouva upravuje měsíční nájemné, zatímco její doba trvání je stanovena v letech. Mezi faktory pro stanovení ceny a právní povahou transakce proto neexistuje žádný vztah.

34. Stručně řečeno, § 13 odst. B písm. b) šesté směrnice poukazuje na smlouvu, kterou vlastník nemovitosti převádí na jistou dobu a za určitou cenu užívací a požívací právo k této nemovitosti na jinou osobu s vyloučením všech ostatních osob včetně jeho samotného. Vnitrostátní soudce má za úkol posoudit, zda transakce tyto podmínky splňuje. Pro tento účel musí zohlednit veškeré znaky takové smlouvy, jakož i včasně okolnosti, za nichž transakce probíhá. Naproti tomu nemusí brát ohled na:

1. právní kvalifikaci učiněnou smluvními stranami;
2. počet nabyvatelů, existenci jedné nebo více smluv týkajících se téže nemovitosti a případně přidělení zvláštní plochy nebo ideálních podílů každému nabyvateli;
3. více či méně neurčitou povahu doby trvání smlouvy a datum jejího skončení, přičemž ji smluvní strany vůbec nemusí výslovně sjednat nebo ji mohou vázat na rozhodnutí některé z nich, na společné rozhodnutí obou smluvních stran anebo na vnější skutečnosti nezávislé na jejich vůli;
4. skutečnost, že podniky, které uzavřely smluvní vztah, náležejí téže skupině a mají společné obchodní vedení;
5. formu nájemného či faktory, na jejichž základě je stanoveno, a zejména dobu, na kterou se převádí právo užívání, jejíž určení mohly smluvní strany opomenout.

4. Poznámka k možnosti existence podvodného úmyslu a k zásadě striktního výkladu osvobození od daně

35. Za účelem zamezení „jakýchkoli daňových úniků“, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“, jak požaduje úvodní věta článku 13 části B písm. b) šesté směrnice(24), musí předkládající soud posoudit, zda je osoba povinná k dani vedena podvodnými úmysly nebo zda jejím jednáním došlo neúmyslně(25) k neodvedení daňového dluhu do veřejného rozpočtu. Při výkonu své soudní pravomoci musí brát ohled na toto poslední uvedené výkladové kritérium, jestliže provádí posouzení skutkového stavu za účelem zjištění, zda byly splněny podmínky nezbytné k osvobození určité transakce od daně.

36. Vnitrostátní soudci musejí být dvojnásob přesní, jsou-li postaveni před dŕmyslné právní kliky, jejichž účelem je vyhnout se uplatnění určitého pravidla, a použít zásadu nediskriminace, která vévodí společnému systému DPH.

37. Na základě tohoto přístupu by bylo možné za „nájem nemovitého majetku“ označit i smlouvy, které by na první pohled zasluhovaly odlišnou kvalifikaci, aniž by bylo porušeno kritérium striktního výkladu osvobození od daně, které Soudní dvŕr mnohokrát připomněl(26). Toto pravidlo brání tomu, aby byly přiznány daňové výhody v případech, které se liší od případů stanovených v právní úpravě. Naproti tomu na případy, které vykazují značnou podobnost s osvobozenými

transakcemi, p?estože tak na první pohled nevypadají, se musí vztahovat totéž vyn?tí. Jak již p?ipustil generální advokát Jacobs ve svém stanovisku ve v?ci Seeling, pravidlo striktního výkladu neznámá, že pojmy definující jednotlivá osvobození od dan? mají být vykládány zp?sobem, který by je zbavoval jejich ú?ink? (bod 32).

B – Druhá otázka

38. Cour d'appel de Bruxelles se rovn?ž táže, zda sporné smlouvy mohou být v p?ípad? Temco užíváním nemovit? v?ci za protipln?ní k ú?el?m odlišným od její hospodá?ské ?innosti ve smyslu ustanovení ?látku 44 odst. 3 bodu 2 ve spojení s ?látkem 19 bodem 1 zákoníku dan? z p?ídané hodnoty. Zdpov?zení této otázky ve skute?nosti p?ísluší belgickému soudu v rámci výkonu jeho soudní pravomoci se zohledn?ním právních a skutkových poznatk? zjišt?ných ve v?ci, která mu byla p?edložena. Soudnímu dvoru nep?ísluší kvalifikovat právní transakci a ur?ovat, zda se na ni vztahuje norma vnitrostátního práva.

39. Dotaz p?edkládajícího soudu však má širší rozm?r, pokud se jedná o otázku, zda šestá sm?rnice brání vnitrostátní právní úprav?, která by rozši?ovala rozsah p?sobnosti osvobození od dan?. Jinými slovy, umož?uje tato sm?rnice, aby ?lenské státy krom? nájmu osvobodily od dan? i využívání nemovitostí osobou povinnou k dani za ú?elem dosažení zisku, a to mimo rozsah vlastní ?innosti?

40. Domnívám se, že je t?eba odpov?d?t záporn?.

41. Zám?rem zákonodárce Spole?enství bylo podrobit DPH veškeré dodání zboží nebo poskytování služeb provád?né v každém ?lenském stát? za ú?elem dosažení zisku osobami vykonávajícími hospodá?ské ?innosti stanovené v ?l. 4 odst. 2 šesté sm?rnice, mezi nimiž je uvedeno také využívání hmotného a nehmotného majetku.

42. ?ást majetku, která je užívána pro jiné ú?ely, než které jsou rozhodné pro ur?ení da?ového režimu, m?že poplatník bu? vyjmout ze společného systému DPH, anebo ji ozna?it za sou?ást aktiv svého podniku, ode?íst DPH zaplacenou na vstupu a uhradit da? za využívání pro soukromou pot?ebu na základ? ?l. 6 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice(27). Toto ustanovení má za cíl zamezit tomu, aby nemovitost ozna?ená za sou?ást aktiv podniku, ale užívaná pro osobní pot?eby, unikla dani, jestliže si osoba povinná k dani mohla ode?íst da?, kterou zaplatila za její po?ízení(28), p?i?emž ú?elem tohoto pravidla je zaru?it rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a koncovým spot?ebitelem(29).

43. Na základ? ?l. 4 odst. 2 ve spojení s ?l. 6 odst. 2 písm. a) tedy lze tvrdit, že výkon užívacího a požívacího práva k nemovitostem v rámci transakcí odlišných od vlastní hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani jsou poskytováním služeb za protipln?ní, a podléhají proto dani, byla?li da? z p?ídané hodnoty v okamžiku po?ízení tohoto zboží odpo?itatelná(30).

44. ?lánek 13 ?ást B písm. b) osvobozuje od dan? ur?itou kategorii služeb(31) nehled? na to, zda jsou poskytovány v rámci hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani nebo pro jiné ú?ely. Za tohoto posledn? uvedeného p?edpokladu musejí p?esto podléhat dani, byla?li p?edtím da? z p?ídané hodnoty z p?edm?tu nájmu odpo?itatelná.

45. Společný systém šesté směrnice, jakož i zásady obecnosti a nediskriminace, od nichž se odvozuje pravidlo striktního výkladu osvobození od daně, nedovolují všeobecné osvobození v případě využívání majetku podniku osoby povinné k dani pro účely odlišné od její hospodářské činnosti, byla-li daň z přidané hodnoty z tohoto majetku odpočitatelná, a to nehledě na právní povahu transakce(32). Žádné ustanovení právní úpravy Společenství neumožňuje, aby takové užívání bylo kladeno na roveň nájmu(33).

46. Takové řešení je v souladu s článkem 13 části B písm. b) druhým pododstavcem španělské verze, podle níž španělské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto „osvobození“ od daně, neboť jak již shledal Soudní dvůr(34), z jednotlivých jazykových verzí a z obecných souvislostí tohoto ustanovení vyplývá, že znamená pravý opak, a sice že španělským státem umožňuje vyloučit z výkonu práva na osvobození od daně jiné transakce, než které vyjmenovává(35).

47. Výše uvedený rozsudek Amengual Far, v němž Soudní dvůr rozhodl, že šestá směrnice španělským státem umožňuje podrobit nájem nemovitého majetku DPH na základě obecného pravidla a osvobodit od daně na základě výjimky pouze nájem těchto nemovitostí, které jsou určeny k ubytování, nijak nezpochybuje řešení, které doporučí. Soudní dvůr v tomto rozsudku vzal v úvahu širokou posuzovací pravomoc, jakou právní úprava Společenství ponechala vnitrostátním zákonodárcům v oblasti osvobození od daně u nájmu nemovitostí, jak to naznačuje obsah článku 13 části B písm. b), a rovněž zohlednil volbu, jejíž pravidla jsou obsažena v části C tohoto ustanovení, avšak nerozšířil ji na jinou hospodářskou transakci za podmínek stanovených v čl. 6 odst. 2 písm. a).

VII – Závěry

48. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky Cour d'appel de Bruxelles odpověděl následovně:

„1) Nájem nemovitého majetku podle článku 13 části B písm. b) směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, je právní transakcí, kterou vlastník nemovitosti převádí na jistou dobu a za úplatu užívací a požívací právo k této nemovitosti na jinou osobu s vyloučením všech ostatních osob včetně jeho samotného. Vnitrostátní soudce má za úkol posoudit, zda transakce splňuje podmínky této definice. Pro tento účel musí zohlednit veškeré znaky transakce jakož i věcné okolnosti, za nichž transakce probíhá, a zejména případný podvodný úmysl subjektu nebo možnost vyhýbání se daňovým povinnostem. Přitom nejsou relevantní následující skutečnosti:

- a) právní kvalifikace transakce učiněná smluvními stranami;
- b) počet nabyvatelů, existence jedné nebo více smluv týkajících se téže nemovitosti a případně přidělení zvláštní plochy nebo ideálních podílů každému nabyvateli;
- c) více či méně neurčitá povaha doby trvání smlouvy a datum jejího skončení, přičemž ji smluvní strany vůbec nemusí výslovně sjednat nebo ji mohou vázat na rozhodnutí některé z nich, na společné rozhodnutí obou smluvních stran anebo na vnější skutečnosti nezávislé na jejich vůli;
- d) skutečnost, že podniky, které uzavřely smluvní vztah, náležejí téže skupině a mají společné obchodní vedení;
- e) forma nájemného či faktory, na jejichž základě je stanoveno, a zejména doba, na kterou se

převádí právo užívání, jejíž určení mohly smluvní strany opomenout.

2) – Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a článek 13 část B písm. b) šesté směrnice musejí být vykládány tak, že brání vnitrostátním právním předpisům, které by obecně osvobodzovaly od daně z přidané hodnoty využívání nemovitých věcí použitých na hospodářskou činnost osoby povinné k dani nehledě na právní povahu jejich využívání, jsou-li užívány k účelům odlišným od její hospodářské činnosti a byla-li daň z přidané hodnoty z těchto nemovitostí odpočitatelná.“

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, Šestá směrnice Rady o 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“).

3 – Viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (C-358/97, s. I-6301, bod 51), a Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 63); ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 47); ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25); ze dne 8. května 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 46), a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22). Tento postoj vychází z jedenáctého bodu odůvodnění šesté směrnice, podle něhož by měl být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech. Generální advokát Jacobs ve svém stanovisku předneseném ve věci „Goed Wonen“ zdůraznil, že nelze definovat jednotnou koncepci tohoto právního pojmu, a poukázal na potřebnost přijmout funkční definici založenou na kontextu a struktuře šesté směrnice.

4 – Rozsudek Komise v. Irsko, bod 54; Komise v. Spojené království, bod 66, a „Goed Wonen“, bod 49.

5 – Rozsudek ze dne 9. října 2001, Mirror Group (C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31). Viz také výše uvedené rozsudky Seeling, bod 49, a Sinclair Collis, bod 25.

6 – Tento zákoník byl přijat zákonem ze dne 3. července 1969 (*Moniteur belge* ze dne 17. července 1969).

7 – Ve svém rozsudku ze dne 14. února 1980 ve věci Damiani (C-53/79, Recueil, s. 273) Soudní dvůr připomenul, že mu nepřísluší vyjadřovat se k vhodnosti otázky, která mu byla předložena k posouzení. V souladu s rozdělením soudních pravomocí podle článku 177 Smlouvy o ES (nyní článek 234 ES) přísluší vnitrostátnímu soudci, který jediný má bezprostřední znalost o skutkovém stavu věci a o argumentech přednesených účastníky řízení a který nese odpovědnost za přijaté soudní rozhodnutí, kvalifikovaně posoudit relevanci právních otázek nastolených sporem, který mu byl předložen, jakož i nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro účely vydání rozsudku (bod 5).

8 – Rozsudky ze dne 16. června 1981, Salonia (C-126/80, Recueil, s. 1563, bod 6), a ze dne 28. listopadu 1991, Durighello (C-186/90, Recueil, s. I-5773, bod 9).

9 – V rozsudku ze dne 22. listopadu 1978 vydaném ve věci Mattheus (C-93/78, Recueil, s. 2203) Soudní dvůr prohlásil, že není příslušný k výkladu aktů, které Společenství dosud nevydalo.

10 – Rozsudky ze dne 19. prosince 1968, Salgoil (C-13/68, Recueil, s. 661, bod 1), a ze dne 26.

září 1985, Thomasdüniger (C-166/84, Recueil, s. 3001, bod 11).

11 – Španělské znění této vety je: „Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de esta exención a otros supuestos [sic]“. Španělské znění má tedy v porovnání s jinými jazykovými verzemi šesté směrnice zcela odlišný smysl. To se týká francouzské verze („Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération“), ale také verze německé („Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen“); anglické („Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption“) a italské („Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione“).

12 – Viz moji úvahu o rozdělení rolí ve věcech týkajících se předběžných otázek mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudci, obsaženou v bodě 35 stanoviska, které jsem přednesl dne 11. prosince 2003 ve věci C-30/02, Recheio, o níž Soudní dvůr dosud nerozhodl.

13 – Viz rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 26).

14 – Rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33).

15 – Výše uvedený rozsudek Maierhofer, bod 39.

16 – Generální advokát Alber ve svém stanovisku předneseném ve výše uvedené věci Komise v. Irsko připustil mnohost subjektů v právním postavení nájemce (bod 65).

17 – Ve svém písemném vyjádření Komise uvádí, že smlouvy podepsané dne 1. února 1994 přidělují každému nájemci naprosto stejnou plochu do výlučného užívání, k čemuž belgický stát dodává, že základním faktorem pro stanovení nájemného každého z nájemců je plocha, kterou užívá. V právních vztazích, jako je tomu ve sporu v původním řízení, je fakticky nemožné, aby nedošlo k přidělení určité části budovy, s výjimkou užívání společných prostor. Uvedené tři společnosti však v každém případě vystupují jako jediný subjekt vůči těmto osobám, které jsou vyloučeny z užívání nemovitosti.

18 – Nehledě na právo volby zdanění, které mohou členské státy přiznat osobám povinným k dani v souladu s článkem 13 částí C. Ve stanovisku, které jsem přednesl ve věci Schloßstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279), o níž Soudní dvůr rozhodl dne 8. června 2000, jsem uvedl, že v souladu s tímto ustanovením mohou členské státy rozhodnout na základě hospodářských souvislostí v dané chvíli, zda je vhodné toto právo volby zdanění přiznat, a v případě, že tak učiní, také mohou stanovit, za jakých podmínek nebo s jakým omezením má být vykonáváno (bod 20).

19 – Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek „Goed Wonen“, body 52 a 53. Ve stanovisku předneseném ve věci Blasi (C-346/95, Recueil, s. I-481), o níž Soudní dvůr rozhodl dne 12. února 1998, generální advokát Jacobs vyjádřil některé zajímavé úvahy k režimu nemovitých věcí podle šesté směrnice (body 15 a 16). Před těmito těmi desítkami let vyložil J. C. Scholsem problémy spojené se zdaněním nájmu ve svém díle *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, s. 123 a násl.

20 – Belgický stát a Temco se ve svých písemných vyjádřeních dále zabývají těmito skutečnostmi, jejichž posouzení provede v pravý čas Cour d'appel de Bruxelles, jemuž přísluší rozhodnout ve věci samé.

21 – V bodě 84 stanoviska předneseného ve věci „Goed Wonen“ generální advokát Jacobs definoval právní transakci podle článku 13 části B písm. b) jako smlouvu, kterou „jedna smluvní strana uděluje druhé smluvní straně právo obývat určitou nemovitost, jako by byla její vlastní, a užívat ji, či dokonce z ní těžit plody po sjednanou dobu (určitou či neurčitou) a za úplatu související s touto dobou“ (kurzivou označeno autorem tohoto stanoviska).

22 – V případě předloženém předkládajícímu soudci byly smlouvy podepsány dne 1. února 1994 a jsou podle všeho stále účinné.

23 – V poznámce pod čarou 27 stanoviska předneseného ve věci Lubbock Fine (C-63/92, rozsudek ze dne 15. prosince 1993, Recueil, s. I-6665) generální advokát Darmon prohlásil, že smlouva o užívání, kterou lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, je nájmem ve smyslu právních předpisů Společenství týkajících se DPH.

24 – R. De Mendizábal Allende ve svém díle „La infracción tributaria y el delito fiscal“, zveřejněném v *Actualidad Administrativa*, č. 1, ročník 1996, s. 1, tvrdí, že nic není starší než podvod. Na důkaz toho vypráví, že během cesty po Egyptě měl po svém příjezdu do Sakkáry možnost prohlédnout si v jedné mastabě nedaleko Džoserovy stupňovité pyramidy živé znázornění podvodu a korupce. Freska představovala skupinu čtyř rolníků či obchodníků bičovaných stejným poštěm faraónových úředníků. „Opoždění poplatníci trestaní daňovými kontrolory“. Legenda vepsaná hieroglyfy v „kartuši“ nad jejich hlavami uvádí nikoli bez postranních úmyslů: „Místo, aby platili faraónovi, co mu dluží, naváděl jej jeho písař, aby je netrestali“.

25 – Soudní dvůr uznal objektivní charakter pojmu vyhýbání se daňovým povinnostem použitého v šesté směrnici (rozsudek ze dne 12. července 1988, *Direct Cosmetics a Laughtons Photographs*, spojené věci C-138/86 a C-139/86, Recueil, s. 3937, body 21 až 23).

26 – Viz rozsudky ze dne 26. června 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 19); ze dne 5. června 1997, *SDC* (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20); ze dne 12. září 2000, *Komise v. Spojené království* (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64), a ze dne 8. března 2001, *Skandia* (C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 32). Z novější judikatury je nutno poukázat na tři rozsudky, a sice ze dne 20. listopadu 2003, *Assurandør-Societetet* (C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 36); *Unterperinger* (C-212/01, Recueil, s. I-13859, bod 34), a *D'Ambrumenil* (C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 52).

27 – Generální advokát Jacobs připomíná tuto možnost v bodě 29 stanoviska ve věci *Seeling*.

28 – Rozsudek ze dne 27. června 1989, *Kühne* (C-50/88, Recueil, s. 1925, bod 8).

29 – Rozsudek ze dne 16. října 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 25).

30 – Viz bod 42 rozsudku *Seeling* a tam zmíněné rozsudky.

31 – Takto Soudní dvůr kvalifikoval nájem nemovitostí; viz například výše uvedené rozsudky *Mirror Group*, body 24 a násl., a *Cantor Fitzgerald International*, body 17 a násl.

32 – V rozsudku *Seeling* Soudní dvůr prohlásil, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se užívání části nemovitého majetku využívaného v plném rozsahu podnikem osoby povinné k dani pro její soukromé účely považuje za poskytování služeb osvobozené od daně, protože toto užívání nelze kvalifikovat jako pacht nebo nájem.

33 – Generální advokát Jacobs ve svém často citovaném stanovisku předneseném ve věci

Seeling uvedl, že mohl zákonodárce v úmyslu, aby čl. 6 odst. 2 písm. a) byl dán do souvislosti s čl. 13 částí B písm. b), bylo by rozumné očekávat, že čl. 6 odst. 2 písm. a) bude výslovně odkazovat na čl. 13 část B písm. b); koneckonců, účinkem takového přístupu je přeměna zdanitelného plnění na plnění osvobozené od daně.

34 – Rozsudky ze dne 15. prosince 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Recueil, s. I-6665, bod 13), a ze dne 3. února 2000, Amengual Far (C-12/98, Recueil, s. I-527, bod 10).

35 – V rozsudku ze dne 13. července 1989, Henriksen (C-173/88, Recueil, s. 2763), Soudní dvůr objasnil, že poslední pododstavec čl. 13 části B písm. b) přiznává členským státům možnost omezit dosah osvobození od daně pomocí dalších výjimek, ale že jim neumožňuje osvobodit od daně plnění, která jsou z tohoto osvobození vyřazena (bod 21).