



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

22. ledna 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Směrnice 77/388/EHS — DPH — Osvobození od daně — Článek 13 část B písm. b) — Pojem ‚nájem nemovitého majetku osvobozený od daně‘ — Přenechání fotbalového stadionu do užívání za protiplnění — Smlouva o užívání vyhrazující určitá práva a výsady vlastníkovi — Poskytování různých služeb vlastníkem, jež představují 80 % smluvně stanovené náhrady“

Ve věci C-55/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Mons (Belgie) ze dne 31. ledna 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 5. února 2014, v řízení

Régie communale autonome du stade Luc Varenne

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení J. Malenovský, vykonávající funkci předsedy devátého senátu, M. Safjan (zpravodaj)
a A. Prechal, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za régie communale autonome du stade Luc Varenne W. Panisem, advokátem,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu I. Bakopoulosem a V. Stroumpouli, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. Gijzen, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi C. Soulay a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: francouzština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi régie communale autonome du stade Luc Varenne (samostatná společnost založená a řízená obcí pro účely správy stadionu Luca Varenna, dále jen „RCA“) a Belgickým státem, jehož předmětem je odpočitatelnost daně z přidané hodnoty (DPH), kterou bylo zatíženo dodání zařízení fotbalového stadionu Luca Varenna a jejíž výše činila 1 350 001,79 eur.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 šesté směrnice, který je součástí hlavy II, nadepsané „Oblast působnosti“, stanoví:
„Předmětem [DPH] je:
 1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;[...]“
- 4 Článek 13 této směrnice, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, v části B, nadepsané „Ostatní případy osvobození“, stanoví:
„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy 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;

[...]“

5 Obsah ustanovení šesté směrnice uvedeného v předcházejícím bodě byl prakticky nezměněným způsobem převzat článkem 135 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), která je přepracováním šesté směrnice a jejich postupných změn.

6 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (nyní článek 168 směrnice 2006/112), zní takto:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena [v tuzemsku] s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“.

Belgické právo

7 Článek 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považuje užívání majetku patřícího podniku pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecně pro účely, které nesouvisí s hospodářskou činností osoby povinné k dani, jestliže tento majetek založil nárok na plný nebo částečný odpočet daně.“

8 Článek 44 odst. 3 bod 2° zákona o DPH osvobozuje od DPH následující plnění:

„pacht, nájem a převod nájmu nemovitého majetku, jakož i jeho užívání za podmínek čl. 19 odst. 1, kromě:

a) poskytování následujících služeb:

- poskytování míst k parkování vozidel;
- poskytování prostor pro skladování věcí;
- poskytování ubytování v hotelech, motelech a zařízeních, kde se ubytovávají hosté za úplatu;
- poskytování míst v prázdninových táborech;

b) finančního leasingu nemovitostí poskytnutého společností zabývající se finančním leasingem nebo nájmem kvalifikovaným jako leasing nemovitostí, kdy společnost postaví, nechá si postavit nebo získá, za současného uložení daně, budovu, která je předmětem dané smlouvy, a nájemce si tuto nemovitost pronajme za účelem použití při výkonu činnosti osoby povinné k dani; král definuje podmínky, které musí splňovat smlouva o finančním leasingu nemovitostí, zejména pokud jde o dobu trvání smlouvy, povahu a určení nemovitostí, které jsou jejím předmětem, a práva a povinnosti nájemce;

c) nájmu bezpečnostních schránek.“

9 Článek 45 odst. 1 bod 1 zákona o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň ze zboží a služeb, které jí byly dodány, ze zboží, které dovezla, a ze zboží, které pořídila v rámci Společenství, jsou-li tyto služby a toto zboží použity pro účely:

1° zdanitelných plnění [...]“

10 Článek 1 královské vyhlášky č. 3 ze dne 10. prosince 1969 o odpočtech pro účely daně z přidané hodnoty stanoví:

„1. S výjimkou případů, kdy se uplatní čl. 45 odst. 1 a, 2 a 3 zákona [o DPH], může osoba povinná k dani za podmínek stanovených v člancích 2 a 4 této vyhlášky odpočíst daň ze zboží a služeb určených k uskutečnění plnění uvedených v čl. 45 odst. 1 bodech 1° až 5° zákona [o DPH].

Uskutečňuje-li osoba povinná k dani v rámci výkonu hospodářské činnosti jiná plnění, u nichž nevzniká nárok na odpočet, postupuje pro účely určení odpočtu v souladu s ustanoveními článků 46 a 48 zákona [o DPH] a 12 až 21 této vyhlášky.

2. Daň nelze odpočíst u zboží a služeb určených osobou povinnou k dani pro soukromé účely či účely nesouvisející s její hospodářskou činností.

Je-li zboží či služba k takovým účelům určena zčásti, je odpočet vyloučen v tomto rozsahu. Tento rozsah určuje osoba povinná k dani a podléhá kontrole daňových orgánů.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11 RCA provozuje fotbalový stadion Luca Varenna, za jehož pořízení musela zaplatit částku ve výši 6 428 579,97 eur, ke které byla připočtena DPH ve výši 1 350 001,79 eur.

12 Dne 25. srpna 2003 uzavřela RCA s Royal Football Club Tournai ASBL (spolek Royal Football Club Tournai, dále jen „RFCT“), smlouvu, na základě které získal RFCT oprávnění užívat za úplaty zařízení fotbalového stadionu Luca Varenna.

13 RCA odpočetla DPH z pořízení uvedených zařízení v plné výši.

14 Po dvou kontrolách v sídle RCA v letech 2004 a 2006 došla belgická daňová správa k závěru, že RCA uskutečnila s ohledem na DPH několik typů plnění, a to:

- plnění podléhající DPH, u nichž vzniká nárok na odpočet DPH na vstupu;
- plnění nepodléhající povinnosti k DPH, u nichž nevzniká nárok na odpočet DPH na vstupu, jako je přenechání některých zařízení fotbalového stadionu Luca Varenna k bezplatnému užití RFCT, a
- plnění osvobozená od DPH, u nichž z tohoto důvodu nevzniká nárok na odpočet DPH na vstupu.

15 Belgická daňová správa konstatovala, že přenechání některých zařízení tohoto stadionu k užití RFCT podle podmínek smlouvy uzavřené s RCA by mělo být považováno za nájem nemovitého majetku, a proto by mělo být osvobozeno od DPH podle čl. 44 odst. 3 bodu 2° zákona o DPH.

- 16 V protokolu vyhotoveném dne 22. prosince 2006 belgická daňová správa uvedla, že analýza činností RCA podle metody skutečného určení prokázala, že RCA byla oprávněna odpočíst DPH na vstupu pouze do výše 36 % v souladu s pravidlem poměrného odpočtu uvedeném v čl. 46 odst. 2 zákona o DPH.
- 17 Dne 10. ledna 2007 vydala belgická daňová správa vůči RCA platební výměr, na základě kterého měla tato společnost uhradit DPH v rozsahu, v němž tuto daň odpočetla neoprávněně, a to ve výši 864 001,15 eur, dále pokutu ve výši 86 400 eur a úroky a poplatky z prodlení.
- 18 RCA podala proti tomuto výměru žalobu k tribunal de première instance de Mons, který rozsudkem ze dne 12. května 2011 rozhodl, že přenechání určitých zařízení fotbalového stadionu Luca Varenna sdružení RFCT musí být kvalifikováno jako nájem nemovitého majetku a že daňová správa správně odmítla odpočet daně na vstupu. RCA podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek ke cour d'appel de Mons.
- 19 Vzhledem k tomu, že cour d'appel de Mons měl za to, že rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, závisí na výkladu ustanovení šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je přenechání k užití sportovní infrastruktury, jež se užívá výlučně k fotbalovým účelům, chápané jako možnost užívání a provozování hrací plochy fotbalového stadionu (hřiště) v určitých časových okamžicích, jakož i šaten pro hráče a rozhodčí po dobu maximálně 18 dnů za sportovní sezónu (sportovní sezóna začíná 1. července každého kalendářního roku a končí 30. června následujícího roku), nájmem nemovitého majetku osvobozeným od daně ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice [čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112 o DPH], jestliže poskytovatel práva na užívání a provozování:

- má mimo výše uvedených 18 dnů plnou a neomezenou možnost totožná práva poskytnout jiným fyzickým či právnickým osobám dle svého výběru;
- má právo přístupu k uvedeným zařízením v jakémkoli okamžiku bez předchozího souhlasu oprávněného z práva na užívání a provozování, aby zejména ověřil jejich správné užívání a ochránil se před jakoukoli škodou, s jedinou podmínkou, že nenaruší řádný průběh sportovních zápasů,
- kromě toho si zachovává právo stálé kontroly přístupu k zařízením, a to i v době jejich užívání RFCT,
- požaduje paušální náhradu ve výši 1 750 eur za jeden den užívání hrací plochy, šaten, užívání bufetu, služby vrátnice, dohledu a kontroly všech zařízení, přičemž právo přístupu na fotbalové hřiště představuje podle smlouvy 20 % požadované částky a 80 % tvoří protiplnění za různé služby údržby, úklidu a správy (stříhání trávníku, osívání atd.), udržování hrací plochy v souladu s předpisy a poskytování vedlejších služeb poskytovatelem práva na užívání a provozování [...]“

K předběžné otázce

- 20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že přenechání fotbalového stadionu k užití za protiplnění na základě smlouvy, jež vyhrazuje určitá práva a výsady vlastníkově a stanoví, že tento vlastník poskytuje různé služby, zejména služby údržby, úklidu, správy a udržování sportovních zařízení v souladu s předpisy, které představují 80 % smluvně stanovené náhrady, je „nájmem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto ustanovení.

- 21 Podle ustálené judikatury je základním znakem pojmu „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice skutečnost, že se na smluvního partnera převede za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Při posuzování, zda určitá smlouva tuto definici splňuje, je třeba přihlídnout ke všem znakům daného plnění, jakož i k okolnostem, za nichž probíhá. Rozhodujícím prvkem je v tomto ohledu objektivní povaha dotčeného plnění, a to nezávisle na tom, jak strany toto plnění kvalifikovaly (rozsudek MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 46 a citovaná judikatura).
- 22 Je třeba rovněž připomenout, že o nájem nemovitosti ve smyslu článku 13 části B písm. b) šesté směrnice jde v případě, že jsou splněny všechny znaky charakteristické pro toto plnění, tj. vlastník nemovitosti převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat jeho majetek a vyloučí z tohoto práva ostatní osoby (rozsudek Medicom a Maison Patrice Alard, C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 26, jakož i citovaná judikatura).
- 23 Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice představuje výjimku z obecné zásady, podle níž se DPH vybírá z každé služby poskytnuté za protiplnění osobou povinnou k dani, a musí být vykládán restriktivně. Není-li splněna jedna z podmínek uvedených v předchozím bodě, toto ustanovení nelze uplatnit *per analogiam* z důvodu, že se dotčené užívání nemovitosti nejvíce blíží nájmu ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek Medicom a Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, bod 27).
- 24 Je v zásadě na vnitrostátních soudech, které jsou jako jediné příslušné k posouzení skutkového stavu, aby s ohledem na okolnosti vlastní každému případu určily základní charakteristiky dotčeného plnění za účelem jeho kvalifikace z pohledu šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek Medicom a Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, bod 33, jakož i citovaná judikatura).
- 25 Co se týče konkrétně kvalifikace využívání sportovních zařízení, Soudní dvůr již konstatoval, že na služby související s provozováním sportu a tělesné výchovy musí v co možná největší míře pohlíženo jako na celek (rozsudek Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, bod 26).
- 26 Co se týče nájmu golfového hřiště, Soudní dvůr tak uvedl, že vzhledem k tomu, že provozování golfového hřiště zahrnuje nejen pasivní poskytování hřiště, nýbrž také velký počet komerčních činností, jako je dohled, správa a průběžná údržba ze strany poskytovatele služeb, jakož i poskytování jiných zařízení, nemůže nájem golfového hřiště, pokud nenastanou zcela výjimečné okolnosti, představovat hlavní plnění (rozsudek Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, bod 26).
- 27 Okolnosti věci v původním řízení se zajisté liší od těch, které charakterizují plnění, o které se jednalo ve věci, ve které byl vydán rozsudek Stockholm Lindöpark (EU:C:2001:34), neboť zaprvé se ve věci v původním řízení jedná o „kolektivní“ užívání zařízení ze strany klubu, a nikoli o individuální přístup hráčů, zadruhé se jedná o opakované a dlouhodobé užívání, jež je po dohodnuté dny v zásadě výlučné, a zatřetí je patrné, že funkce a výsady RCA jako pronajímatele částečně souvisí s potřebami, jež jsou vlastní provozování k nájemní účelům sportovních zařízení, která mohou pojmout celou škálu událostí a jedinců.
- 28 Je však třeba konstatovat, že z předkládacího rozhodnutí – s tou výhradou, že předkládající soud nedospěje k jinému posouzení skutkového stavu – nejsou zřejmé žádné zvláštní okolnosti, které by mohly vést k závěru, že využívání fotbalového hřiště představuje hlavní plnění transakce, které by jí dávalo charakter nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.
- 29 Z okolností věci v původním řízení je patrné, že se jedná o složitější službu, než je poskytování přístupu k sportovním zařízením, jelikož se RCA zabývá dohledem, správou, údržbou a úklidem těchto zařízení.

- 30 Co se zaprvé týče dohledu, tedy práv přístupu ke sportovním zařízením a kontroly tohoto přístupu přiznaným RCA, je pravda, že tato práva nemohou sama o sobě vyloučit, aby bylo plnění, o které se jedná ve věci v původním řízení, kvalifikováno jako nájem ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Odůvodněním pro přiznání těchto práv může být snaha zajistit, aby užívání těchto zařízení nájemci nebylo narušováno třetími osobami. Soudní dvůr již konstatoval, že existence 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 (rozsudek Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, bod 25).
- 31 Za okolností, které jsou dány ve věci v původním řízení, však podle všeho práva přístupu ke sportovním zařízením a kontroly tohoto přístupu prostřednictvím služby vrátnice vedou k trvalé přítomnosti zástupců RCA v těchto zařízeních, což by nasvědčovalo tomu, že role RCA je aktivnější než role, která by vyplývala z nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.
- 32 Co se zadruhé týče různých služeb správy, údržby a úklidu, tyto služby jsou patrně z velké části skutečně nezbytné k zajištění toho, aby byla dotčená zařízení způsobilá k užívání, pro které jsou určena, a to sportovní akce, konkrétně pak fotbalová utkání v souladu s platnými sportovními předpisy.
- 33 Je tedy třeba konstatovat, že zařízení potřebná k tomuto účelu jsou prostřednictvím nabízených služeb správy a udržování v souladu s předpisy přenechávána RFCT do užívání ve stavu, který umožňuje jejich využívání pro dohodnuté účely, a že poskytování přístupu k uvedeným zařízením za tímto konkrétním účelem je charakteristickým znakem plnění, o které se jedná ve věci v původním řízení (*per analogiam* zejména viz rozsudky Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, body 51 a 52; Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23, jakož i RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, bod 22).
- 34 V tomto ohledu je ekonomická hodnota jednotlivých poskytovaných služeb, které podle předkládacího rozhodnutí představují 80 % smluvně stanovené náhrady, také indicií k tomu, aby byla transakce, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, jako celek kvalifikována spíše jako poskytování služeb než jako nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.
- 35 Je však na předkládajícím soudu, aby určil, zda jsou všechny služby, které RCA nabízí, skutečně nezbytné pro poskytování přístupu ke sportovním zařízením pro smluvně stanovené účely, a to výhradně fotbalové.
- 36 Co se konečně týče doby užívání dané nemovitosti, která je základním prvkem smlouvy o nájmu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již měl příležitost s ohledem na golfové hřiště konstatovat, že délku užívání lze omezit (rozsudek Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, bod 27).
- 37 Z judikatury však vyplývá, že užívání nesmí být v zásadě pouze příležitostné a dočasné (v tomto smyslu viz rozsudek Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, bod 24).
- 38 Z okolností věci v původním řízení vyplývá, že doba užívání je podle smlouvy o přenechání k užití stanovena na maximálně 18 fotbalových dní, přičemž taková doba není *a priori* zanedbatelná. Předkládající soud však musí zvážit, zda s ohledem na všechny okolnosti není třeba dohodnuté užívání spíše kvalifikovat jako příležitostné a dočasné, což by bylo další indicií pro rozhodnutí, že je transakci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, nutné jako celek kvalifikovat spíše jako poskytování služeb než jako nájem nemovitého majetku. V tomto ohledu je zejména důležité ověřit, zda nejsou zařízení fotbalového stadionu Luca Varenna ve skutečnosti RFCT přenechávána nad rámec smlouvy k dlouhodobějšímu užívání, jak tvrdí belgická vláda, nebo zda se skutečné využívání omezuje pouze na fotbalové zápasy, jak tvrdí RCA.

- 39 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že přenechání fotbalového stadionu k užití za protiplnění na základě smlouvy, jež vyhrazuje určitá práva a výsady vlastníkovu a stanoví, že tento vlastník poskytuje různé služby, zejména služby údržby, úklidu, správy a udržování sportovních zařízení v souladu s předpisy, které představují 80 % smluvně stanovené náhrady, není v zásadě „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto ustanovení. Posouzení tohoto přísluší předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (devátý senát) rozhodl takto:

Článek 13 část 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 v tom smyslu, že přenechání fotbalového stadionu k užití za protiplnění na základě smlouvy, jež vyhrazuje určitá práva a výsady vlastníkovu a stanoví, že tento vlastník poskytuje různé služby, zejména služby údržby, úklidu, správy a udržování sportovních zařízení v souladu s předpisy, které představují 80 % smluvně stanovené náhrady, není v zásadě „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto ustanovení. Posouzení tohoto přísluší předkládajícímu soudu.

Podpisy.