

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

prednesené 4. mája 2004¹

I — Úvod

prevedie na nájomcu za nájomné na dohodnutú dobu právo užívať svoj majetok a vylúči z výkonu tohto práva každú inú osobu⁵.

1. Článok 13 B písm. b) šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty² oslobodzuje od dane „prenajímanie nehnuteľného majetku“, pričom judikatúra Spoločenstva tento pojem upresnila autonómnym a jednotným spôsobom v súlade s právom Únie³ a priznala mu širší obsah ako v niektorých vnútroštátnych právnych poriadkoch⁴. Z pohľadu Súdneho dvora spočíva prenájom nehnuteľného majetku v tom, že vlastníak nehnuteľnosti

2. Predmetom tejto prejudiciálnej otázky je určiť, či sa toto ustanovenie môže vzťahovať na tri zmluvy, ktorými jedna spoločnosť prevádza na rôzne spoločnosti patriace do tej istej skupiny na dobu neurčitú kedykoľvek zrušiteľné právo na užívanie a požívanie nehnuteľnosti, ktorej je vlastníkom, a to za cenu určenú predovšetkým podľa užívanej plochy, pričom žiadnemu z užívateľov nie je priznané výlučné právo k určitej časti budovy.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1).

3 — Pozri rozsudky Súdneho dvora z 12. septembra 2000, Komisia/Irsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, bod 51, a Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 63; zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, bod 47; zo 16. januára 2003, Maierhofer, C-315/00, Zb. s. I-563, bod 25; z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00, Zb. s. I-4101, bod 46, a z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 22. Tento postoj vychádza z jedenásteho odôvodnenia šiestej smernice, podľa ktorého sa musí vypracovať spoločný zoznam oslobodení od daní tak, aby sa vo všetkých členských štátoch mohli jednotným spôsobom vyberať vlastné prostriedky Spoločenstva. Generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch vo veci „Goed Wonen“ zdôraznil, že nemožno definovať jednotnú koncepciu tohto právneho pojmu a poukázal na príležitosť prijať funkčnú definíciu založenú na kontexte a štruktúre šiestej smernice.

4 — Už citované rozsudky Komisia/Irsko, bod 54; Komisia/Spojené kráľovstvo, bod 66, a „Goed Wonen“, bod 49.

5 — Rozsudok z 9. októbra 2001, Mirror Group, C-409/98, Zb. s. I-7175, bod 31. Pozri tiež už citované rozsudky Seeling, bod 49, a Sinclair Collis, bod 25.

o prenájme nehnuteľného majetku. Po druhé sa pýta, či vyššie uvedený pojem práva Spoločenstva zahŕňa v predchádzajúcom bode opísané užívanie budovy vo vlastníctve Temco na iné účely ako je výkon jej hospodárskej činnosti.

úlohou sudcu, ktorý otázku predkladá⁷, a súd Spoločenstva ju nemôže preskúmať, s výnimkou prípadu, že by otázka nesúvisela s realitou alebo s predmetom sporu vo veci samej⁸, netýkala by sa práva Únie⁹, alebo by bola výsledkom zjavne nesprávneho posúdenia obsahu jeho pôsobnosti¹⁰, pričom v predmetnom prípade nejde o žiadnu z týchto okolností.

II — Právny rámec

4. Vo svojich písomných pripomienkach vyslovuje Belgicko s týmto druhým výkladom nesúhlas, lebo sa podľa neho zakladá na ustanovení vnútroštátneho práva [článok 44 ods. 3 bod 2 úvodná časť Code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákoník o DPH)⁶], ktoré sa v predmetnom prípade nepoužije, pretože sa na neho neodvolávali účastníci konania, ani ho nezohľadňoval Tribunal de première instance de Bruxelles. Tento názor, ktorý tento súd na moje otázky na pojednávaní zopakoval, a ku ktorému sa pripojili ostatní prítomní účastníci konania, sa dá ľahko vyvrátiť s poukazom na to, že v prejudiciálnom konaní je vecou Súdneho dvora vyložiť právo Spoločenstva alebo posúdiť jeho platnosť, nie však posudzovať voľbu použitej vnútroštátnej normy ani jej výklad vnútroštátnym súdom, ktorý má ako „pán“ konania za úlohu určiť, do akej miery je daná norma relevantná na účely riešenia sporu. Posúdenie účelnosti otázky je skrátka

A — Právo Spoločenstva: šiesta smernica

5. Článok 2 vymedzuje zdaniteľné plnenia a najmä stanovuje, že dani z pridanej hodnoty podlieha „dodávka tovaru alebo služieb

6 — Tento zákoník bol prijatý zákonom z 3. júla 1969 (*Moniteur belge* zo 17. júla 1969).

7 — Vo svojom rozsudku z 11. februára 1980, *Damiani*, 53/79, Zb. s. 273, pripomenul Súdny dvor, že nepatrí do jeho právomoci vyjadrovať sa k vhodnosti otázky, ktorá mu bola predložená. V rámci rozdelenia súdnych právomocí podľa článku 177 Zmluvy ES (teraz článok 234 ES) je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý jediný má bezprostrednú znalosť o skutkovom stave veci a o tvrdeniach účastníkov konania a ktorý nesie zodpovednosť za prijaté súdne rozhodnutie, kvalifikovane posúdiť relevantnosť právnych otázok nastolených v spore, ktorý rozhoduje, ako aj potrebu rozhodnutia prejudiciálnej otázky na účely vydania rozsudku (bod 5).

8 — Rozsudky zo 16. júna 1981, *Salonia*, 126/80, Zb. s. 1563, bod 6, a z 28. novembra 1991, *Durighello*, C-186/90, Zb. s. I-5773, bod 9.

9 — V rozsudku z 22. novembra 1978, *Mattheus*, 93/78, Zb. s. 2203, Súdny dvor prehlásil, že nemá právomoc vykladať právne akty, ktoré Spoločenstvo ešte nevydalo.

10 — Rozsudky z 19. decembra 1968, *Salgoil*, 13/68, Zb. s. 681, bod 1, a z 26. septembra 1985, *Thomasdüngrer*, 166/84, Zb. s. 3001, bod 11.

za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*].

8. Článok 13 uvádza:

„Oslobodenie od dane na území štátu

6. Podľa článku 4 ods. 1 osoba podliehajúca dani je:

...

„... ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“.

B. Iné oslobodenia od dane

Podľa odseku 2 sa medzi hospodárske činnosti zaraďuje tiež „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe“.

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

7. Článok 6 ods. 1 definuje zdaniteľné plnenie „poskytovanie služieb“ zhrňujúcim spôsobom ako „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru“. Podľa čl. 6 ods. 2 písm. a) sa za poskytovanie služieb za protihodnotu považuje používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná.

b) prenajímanie nehnuteľného majetku s výnimkou:

1. poskytovania ubytovania, podľa definície v zákonoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo

v sektoroch s podobnou funkciou, vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo na miestach určených na stanovanie,

C. Možnosť voľby

Členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*] poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o:

2. prenajímanie budov a priestorov na parkovanie vozidiel,

a) prenájom a leasing nemovitostí [árendu a nájom nehnuteľností — *neoficiálny preklad*],

3. prenajímanie trvalo inštalovaných zariadení a strojov,

...

4. prenajímanie sejfov.

Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť.“

Členské štáty môžu aplikovať nasledujúce výnimky na rozsah platnosti tohto oslobodenia od dane¹¹;

B — *Belgické právo: zákonník o dani z pridanej hodnoty*

...

11 — Španielske znenie tejto vety je: „Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de esta exención a otros supuestos [sic]“ a má v porovnaní s inými jazykovými verziami šiestej smernice celkom odlišný zmysel. Francúzska verzia znie „Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération“; nemecká „Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen“; anglická „Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption“ a talianska „Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione“.

9. Článok 44 ods. 3 bod 2 zákonníka stanovuje, že od tejto dane sú oslobodené árenda, prenájom a prevod nájmu nehnuteľností, ako aj použitie takéhoto majetku za protihodnotu za podmienok uvedených v článku 19 ods. 1, to znamená používanie na iné účely ako výkon hospodárskej činnosti platiteľa dane. Z tohto oslobodenia je však vyňatý finančný leasing nehnuteľností,

poskytovanie priestorov na parkovanie vozidiel, na skladovanie tovaru a táborenie, ako aj poskytovanie vybavených priestorov v hoteloch, motelloch a zariadeniach na ubytovanie hostí, a ďalej prenájom bezpečnostných schránok.

- Zmluvy sú uzavreté na dobu výkonu činnosti nadobúdateľa, avšak predstavenstvo prevodcu má kedykoľvek právo bez predchádzajúceho upozornenia požiadať nadobúdateľa, aby vypratá ním užívané priestory.

III — Skutkový stav a spor vo veci samej

10. Belgická akciová spoločnosť Temco Europe (ďalej len „Temco“) je platiteľom DPH z činností upratovania a údržby budov a vlastníkom budovy v Bruseli, ktorú v rokoch 1993 až 1994 zrekonštruovala, ale nemá v nej sídlo.

- Poplatky spojené s užívaním budovy znášajú uvedené tri spoločnosti. Poplatky za spotrebu vody a elektrickej energie sa rozpočítajú podľa spotreby a spoločné náklady, rovnako ako náklady na opravy, podľa užíwanej plochy.

11. Temco uzavrel 1. februára 1994 s tromi spoločnosťami, ktoré patria do tej istej skupiny ako on a majú to isté ústredné riadenie, tri zmluvy označené zmluvnými stranami ako „prevody“, ktorými Temco oprávňuje každého nadobúdateľa užívať a požívať predmetnú budovu za týchto podmienok:

- Nájomné sa platí ročne a je určené na 3 500 BEF za 1 m² kancelárskych priestorov a 1 000 BEF za 1 m² skladových priestorov a je zvýšené o 0,4 % obratu nadobúdateľa bez DPH a 5 000 BEF ročne za každého zamestnanca.

- Nadobúdateľa budú v budove, ktorá im bola prenechaná, vykonávať svoju činnosť podľa vymedzenia stanoveného predstavenstvom Temco, ale bez toho, aby mali nejaké osobitné právo k určitej časti budovy.

- Vnútrotný poriadok upravuje pravidlá vstupu do budovy, upratovanie, ako aj neobmedzený vstup osôb určených prevodcom.

— Zmluvné strany výslovne vylúčili uplatnenie článku 1709 belgického občianskeho zákonníka, v ktorom je definovaná zmluva o nájme.

12. Vlastník budovy si odpočítal DPH, ktorá mu bola vyfakturovaná za stavebné úpravy, ale belgický správca dane dospel k záveru, že zmluvy sú v skutočnosti prenájomom nehnuteľného majetku oslobodeným od DPH, takže Temco nemá právo na odpočítanie DPH. Správca dane preto 16. apríla 1997 vydal rozhodnutie, ktorým sa tejto spoločnosti ukladá povinnosť doplatiť DPH, zaplatiť pokutu a úroky z omeškania vo výške stanovenej zákonom a ktoré bolo spoločnosti Temco doručené ako vykonateľný platobný výmer. Temco odmietol zaplatiť uvedené sumy a podal proti výmeru námietku.

13. Tribunal de première instance de Bruxelles zrušil tento platobný výmer rozsudkom z 29. septembra 2000 a zakázal pokračovať v jeho výkone. Belgické kráľovstvo sa proti tomuto rozsudku odvolalo.

„Môže byť článok 13 B písm. b) šiestej smernice vykladaný v tom zmysle, že plnenia zodpovedajúce podľa belgického práva nepomenovanej zmluve, ktorou jedna spoločnosť súčasne rôznymi zmluvami poskytuje prepojeným spoločnostiam kedykoľvek zrušiteľné právo užívať tú istú nehnuteľnosť za odplatu stanovenú sčasti, ale v podstatnej miere, v závislosti od užívanej plochy, pričom táto nestálosť užívania je zmierňovaná spoločným riadením prevodcu a nadobúdateľov, predstavujú v zmysle práva Spoločenstva prenájom nehnuteľného majetku, alebo inými slovami, či sa samostatný pojem práva Spoločenstva „prenajímanie nehnuteľného majetku“ z článku 13 B písm. b) šiestej smernice vzťahuje na užívanie nehnuteľnosti za protihodnotu na účely, ktoré nesúvisia s hospodárskou činnosťou platiteľa dane — čo je definícia prijatá v článku 44 ods. 3 bode 2 na konci [zákonníka o DPH] — t. j. prenechanie do užívania na neurčité obdobie a za protihodnotu uhrádzanú mesačne, aj keď kolísajúcu a čiastočne závislú od obchodných výsledkov iného účastníka zmluvy, ktorý nemá výlučné právo sám užívať nehnuteľnosť, pričom nestálosť užívania je zmierňovaná spoločným riadením prevodcu a nadobúdateľov?“

V — O konaní na Súdnom dvore

IV — O prejudiciálnej otázke

14. *Cour d'appel* (Odvolací súd v Bruseli) konanie prerušil a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

15. Belgická vláda, Temco a Komisia predložili svoje písomné pripomienky v lehote uvedenej v článku 20 Štatútu Súdneho dvora.

16. Účastníci konania sa dostavili na pojednávanie 1. apríla 2004, aby predniesli svoje ústne pripomienky.

eventualitu, treba vyriešiť otázku, či môžu členské štáty rozšíriť rozsah pôsobnosti oslobodenia od dane podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice tým, že do neho zahrnú iné plnenia než prenájom nehnuteľností.

VI — Rozbor prejudiciálnych otázok

A — O prvej prejudiciálnej otázke

17. Rozsiahla a spleťtá otázka belgického súdu v sebe skrýva dve síce sa navzájom dopĺňajúce, avšak odlišné otázky. Prvá sa týka toho, či zmluvy, o ktoré ide v konaní vo veci samej, možno považovať za „prenajímanie nehnuteľného majetku“ v zmysle, aký má tento pojem podľa výkladu Súdneho dvora k článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

19. V predchádzajúcich bodoch som pripomenul, ako vykladá Súdny dvor článok 13 B písm. b) šiestej smernice. Súdny dvor môže skutočne len málo dodať ku vlastnej definícii, aby sa nevystavoval nebezpečenstvu, že pri rozhodovaní v prejudiciálnom konaní prekróčí medze svojej právomoci a svojej úlohy podávať definitívny výklad práva Spoločenstva a zasiahne do súdnej právomoci vnútroštátneho súdu.¹² Práve v tomto „mále“ sa skrýva kľúč k odpovedi na otázku Cour d'appel de Bruxelles.

18. Druhá otázka je nepochybne zmätene formulovaná. Už pri zbežnom pohľade na poslednú časť jej rozsiahlej formulácie možno zistiť, že sa tu inými slovami opakuje ten istý problém. Odkaz na článok 44 ods. 3 bod 2 a ďalej na článok 19 ods. 1 zákonníka o DPH nasvedčuje tomu, že sa v skutočnosti má objasniť otázka, či by sporné zmluvy v prípade, že by nemohli byť posúdené ako nájomné zmluvy, bolo možné považovať za používanie budovy za protihodnotu na iné účely ako výkon hospodárskej činnosti Temco. Aby bolo možné posúdiť túto

20. Podľa judikatúry Spoločenstva je od DPH oslobodené plnenie, ktorým 1. vlastník nehnuteľnosti prevedie na inú osobu 2. s vylúčením každej inej osoby 3. právo

¹² — Pozri moju úvahu o rozdelení úloh vo veciach týkajúcich sa prejudiciálnych otázok medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi v bode 35 návrhov, ktoré som predniesol 11. decembra 2003 vo veci Recheio, C-30/02, rozsudok zo 17. júna 2004, Zb. s. I-6051, s. I-6053.

užívania a požívania nehnuteľnosti 4. na dohodnutú dobu 5. a za nájomné. Aby bolo možné zistiť, či je určitá zmluva v súlade s touto definíciou, treba zohľadniť všetky znaky plnenia a okolnosti, za ktorých toto prebieha¹³, pričom je rozhodujúci objektívny obsah zmluvy¹⁴ bez ohľadu na to, ako zmluvné strany zmluvu pomenovali¹⁵.

21. Vzhľadom na to, že zmluvy uzatvorené Terncom spĺňajú prvú a tretiu podmienku, diskusia o prejudiciálnej otázke sa koncentruje na podmienku výlučnosti prevodu, na dobu jeho trvania a na povahu zmluvnej ceny.

1) O detencii nájomcu

22. Nájom nehnuteľnosti sa vyznačuje prevodom oprávnení vlastníka, s výnimkou oprávnenia vec predať, a tým spojeným právom nájomcu vylúčiť z užívania veci každú inú osobu, vrátane samotného vlastníka. Výlučná detencia však nie je to isté ako detencia jediným subjektom, lebo ju môže

vykonávať aj viacej subjektov spoločne¹⁶ na základe jednej či viacerých zmlúv. Rozhodujúcim kritériom je absolútne právo nájomcov voči všetkým ostatným osobám, ktorým môžu zakázať užívať prenajatú vec.

23. Nie je preto významné, či je prevedené oprávnenie vykonávané jednou alebo viacerými osobami a či bol v druhom prípade prevod vykonaný jednou alebo viacerými zmluvami. Na účely pojmu definovaného Súdnym dvorom je ďalej bezvýznamné, či bola každému užívateľovi vymedzená osobitná časť budovy alebo či došlo k vymedzeniu ideálnych podielov¹⁷.

24. Oslobodenie od dane v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice sa vzťahuje na plnenia, ktoré sú hospodárskou činnosťou v zmysle článku 4 tejto smernice, ale ktoré už svojou povahou nevytvárajú žiadnu významnú pridanú hodnotu, takže je

13 — Pozri rozsudok z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 26.

14 — Rozsudok z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33.

15 — Rozsudok Maierhofer, už citovaný, bod 39.

16 — Generálny advokát Alber vo svojich návrhoch prednesených v už citovanej veci Komisia/Irsko pripustil pluralitu subjektov na strane nájomcu (bod 65).

17 — Vo svojich písomných pripomienkach Komisia uvádza, že zmluvy podpísané 1. februára 1994 vymedzujú každému nájomcovi do výlučného užívania tú istú plochu, k čomu Belgicko dodáva, že základným faktorom pre určenie nájomného každému z nájomcov je plocha, ktorú užíva. V právnych vzťahoch, o aké ide v spore vo veci samej, je fakticky nemožné, aby nedošlo k vymedzeniu určitej časti budovy, s výnimkou užívania spoločných priestorov. Uvedené tri spoločnosti však v každom prípade vystupujú ako jediný subjekt voči tretím osobám, ktoré sú vylúčené z užívania nehnuteľnosti.

z finančných dôvodov ich oslobodenie od dane žiaduce¹⁸; na rovnakej úvahe sú založené výnimky z oslobodenia od dane v prípadoch, keď ide o aktívnejšie využívanie nehnuteľného majetku¹⁹.

považuje za prenájom aj zriadenie vecného bremena, ktoré poskytuje oprávnenej osobe užívacie právo k nehnuteľnosti, a to na dohodnutú dobu a za odplatu.

26. Za týchto okolností je na vnútroštátnom súde, aby preskúmal obsah a podmienky plnenia²⁰ sporných zmlúv, aby mohol určiť, či poskytujú nadobúdateľom právo užívania nehnuteľnosti s vylúčením každej inej osoby, no najmä vlastníka nehnuteľnosti.

25. Kľúčom je teda povaha plnenia a jeho hospodárska realita bez ohľadu na právnu kvalifikáciu, ktorú zvolili zmluvné strany, lebo akékoľvek iné riešenie by znamenalo nebezpečenstvo, že dôjde k porušeniu všeobecnej povahy dane a k prelomeniu jej neutrality, tým že by sa umožnilo odlišné zaobchádzanie s vecne zhodnými plneniami. Na tomto základe rozhodol Súdny dvor v rozsudku „Goed Wonen“, že článku 13 B písm. b) a C písm. a) šiestej smernice neodporuje vnútroštátne ustanovenie, ktoré na účely uplatnenia oslobodenia od DPH

2) Doba trvania nájmu

27. Doba je pri tomto type zmlúv základným faktorom; Súdny dvor preto v už citovaných rozsudkoch Komisia/Írsko a Komisia/Spojené kráľovstvo (body 56 a 68) rozhodol, že nejde o nájomnú zmluvu, ak dohoda zmluvných strán tento faktor nezohľadňuje, ako je tomu napríklad v prípade plateného užívania ciest. Z podobných dôvodov Súdny dvor v rozsudku Stockholm Lindöpark uviedol, že doba, počas ktorej tretie osoby užívajú golfové ihrisko za odplatu, je jedným zo znakov, ktoré musí zvážiť vnútroštátny súd pri zisťovaní, či možno plnenie oslobodiť od DPH (body 27 a 28). V rozsudku Blasi (body

18 — Bez ohľadu na právo voľby zdanenia, ktoré môžu členské štáty poskytnúť osobám podliehajúcim dani podľa článku 13 bodu C. V návrhoch, ktoré som predniesol k rozsudku z 8. júna 2000, Schlossstrasse, C-396/98, Zb. s. I-4279, som uviedol, že v súlade s týmto ustanovením môžu členské štáty rozhodnúť na základe hospodárskych súvislostí v danej chvíli, či je vhodné toto právo voľby zdanenia poskytnúť, a v prípade, že tak urobia, tiež možnosť stanoviť, za akých podmienok alebo s akým obmedzením má byť vykonávané (bod 20).

19 — Pozri v tomto zmysle rozsudok „Goed Wonen“, už citovaný, body 52 a 53. V návrhoch prednesených k rozsudku z 12. februára 1998, Blasi, C-346/95, Zb. s. I-481, generálny advokát Jacobs vyjadril niektoré zaujímavé úvahy o režime nehnuteľných vecí podľa šiestej smernice (body 15 a 16). Pred takmer tridsiatimi rokmi vyložil J. C. Scholsem problémy spojené so zdanením nájmu vo svojom diele *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, s. 123 a nasl.

20 — Belgicko a Temco sa vo svojich písomných pripomienkach dôkladne zaoberajú týmito skutočnosťami, ktoré bude musieť posúdiť Cour d'appel de Bruxelles, ktorý je príslušný na rozhodnutie vo veci samej.

23 až 26) Súdny dvor doplnil, že doba ubytovania je základným faktorom pre odlíšenie prenájmu bytových priestorov od poskytovania ubytovania, ktoré článok 13 bod B písm. b) šiestej smernice vylučuje z oslobodení od DPH.

v zmysle šiestej smernice²¹. Dohodnutá doba môže byť relevantným faktorom, ak je natoľko krátka, že v súlade s judikatúrou Blasi ju možno kvalifikovať ako ubytovanie, je však bezvýznamná, ak presiahne určitú minimálnu dobu. Pritom je irelevantné, či skončenie vzťahu závisí od vôle jednej zmluvnej strany, alebo od spoločnej vôle zmluvných strán, alebo od okolností nezávislej na ich vôli, lebo v každom prípade bola dosiahnutá dohoda s úmyslom previesť vec na nejakú, hoci aj neurčitú dobu.

28. Napriek tomu, hoci je trvanie detencie dôležité, je len jedným zo znakov prenájmu nehnuteľností, a preto nie je vhodné považovať ho za jediný „dôkaz“ pre kvalifikáciu zmluvy ako zmluvy nájomnej bez ohľadu na akékoľvek ďalšie kritériá a najmä na skutočnú dobu trvania vzťahu. V už citovanom rozsudku Blasi Súdny dvor konštatoval, že je úlohou vnútroštátneho súdu, aby preskúmal, či v zmluve uvedená doba zodpovedá skutočnému úmyslu zmluvných strán, lebo v opačnom prípade by musel zistiť skutočnú dobu užívania nehnuteľnosti.

30. Prevod na základe zmluvy, ako je tomu v predmetnom prípade, nestráca povahu prenájmu iba z dôvodu, že skončenie zmluvného vzťahu závisí od vôle vlastníka. Treba vziať do úvahy skutočné okolnosti každého konkrétneho prípadu a rovnako ako vo veci Blasi posúdiť dobu trvania právneho vzťahu, čo je taktiež úlohou vnútroštátneho súdu²². Ako už uviedlo Belgicko vo svojich písomných pripomienkach, vyňatie kedykoľvek zrušiteľného prenájmu z rozsahu pôsobnosti oslobodení od dane, by narušilo zásadu neutrality, pretože by znamenalo, že s plneniami, ktoré sú v podstate totožné, by

29. Výraz „dohodnutá doba“ neznamena to isté ako „určitá doba“, takže prevod práva užívať nehnuteľnosť počas neurčitej doby nie je len z tohto jediného dôvodu nájmom

21 — V bode 84 návrhov prednesených vo veci „Goed Wonen“ generálny advokát Jacobs definoval právny úkon podľa článku 13 bodu B písm. b) ako zmluvu, ktorou „jedna zmluvná strana dáva druhej zmluvnej strane právo obývať určitú nehnuteľnosť, ako keby bola jej vlastná, a užívať ju, či dokonca z nej ťažiť plody počas dohodnutej doby (určitej alebo neurčitej) a za poplatok súvisiaci s touto dobou“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

22 — V prípade predloženom vnútroštátnemu súdu boli zmluvy podpísané 1. februára 1994 a sú podľa všetkého stále účinné.

sa zaobchádzalo rôzne. Správne poznamenáva, že tento pojem práva Spoločenstva treba v prvom rade vymedziť na základe povahy služby a až potom sa zaoberať formou jeho skončenia. Podľa judikatúry Súdneho dvora treba za prenájom považovať akýkoľvek prevod užívacieho práva k nehnuteľnosti jej vlastníkom za nájomné²³.

3) Nájomné

32. Temco kladie na toto kritérium zvláštny dôraz, aby tým poprel nájomný charakter zmlúv podpísaných roku 1994, a zdôrazňuje, že nájomné nie je určené len v závislosti od doby užívania, ale aj podľa obratu a počtu zamestnancov nájomcov. Toto tvrdenie je už na prvý pohľad nie celkom správne, pretože hlavným kritériom ceny je využívaná plocha. Okrem toho podľa údajov v spise nemá doba vplyv na určenie nájomného.

31. Vyššie uvedené úvahy potvrdzujú, že vo veci samej je irelevantné, že spoločnosť, ktorá je vlastníkom nehnuteľnosti a nadobúdateľia patria do tej istej skupiny a majú spoločné riadenie; aj keď tým môže byť zmiernená nestálosť právneho vzťahu, nijako to neposilňuje „nájomný charakter“ zmlúv: ak je neurčitost' a neistota o dobe trvania zmluvy na jej kvalifikáciu na účely šiestej smernice bezvýznamná, tak je bezvýznamné aj zmenšenie tejto neistoty.

33. Stačí, aby cena bola určená v naturáliách alebo v zákonnej mene. V oboch prípadoch sú za normálnych okolností základnými parametrami prenajatá plocha nehnuteľnosti, jej poloha, zachovalosť, určenie a trvanie zmluvy. Môžu sa použiť aj parametre, aké boli použité v predmetnom prípade, alebo iné parametre, pokiaľ nie sú v rozpore s verejným poriadkom, poctivým obchodným stykom a dobrými mravmi. Niektoré z týchto kritérií môžu chýbať, ako napríklad časové kritérium, a zmluva má napriek tomu charakter nájomnej zmluvy. Nie je nezvyčajné, že nájomné je splatné mesačne, pričom je doba trvania zmluvy uvedená v rokoch. Medzi variabilnými faktormi na stanovenie ceny a právnu povahou úkonu totiž neexistuje žiadna súvislosť.

23 — V poznámke pod čiarou 27 návrhov prednesených rozsudku z 15. decembra 1993, Lubbock Fine, C-63/92, Žb. s. I-6665, generálny advokát Darmon prehlásil, že prekáríum je prenájomom v zmysle ustanovení práva Spoločenstva o DPH.

34. Možno zhrnúť, že článok 13 B písm. b) šiestej smernice sa týka zmluvy, ktorou vlastník nehnuteľnosti prevedie na inú osobu na obmedzenú dobu právo užívať a požívať túto nehnuteľnosť s vylúčením každej inej osoby, vrátane vlastníka, a to za nájomné. Posúdenie, či určitý právny úkon tieto podmienky spĺňa, je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý pri tom musí zohľadniť všetky znaky takéhoto právneho úkonu, ako aj vecné okolnosti, za ktorých sa úkon vykonáva. Naproti tomu nemusí brať ohľad na:

4. skutočnosť, že strany, ktoré uzavreli zmluvu, patria do tej istej skupiny a majú spoločné ústredné riadenie;
5. formu nájomného, či parametre, na základe ktorých sa nájomné určuje, a najmä neuvedenie doby prevodu.

1. právnu kvalifikáciu, ktorú zvolili zmluvné strany;

4) Poznámka o možnej existencii podvodného úmyslu a o zásade doslovného výkladu oslobodenia od dane

2. počet nadobúdateľov, existenciu jednej alebo viacerých zmlúv týkajúcich sa tej istej nehnuteľnosti a, ako v predmetnom prípade, vymedzenie konkrétnej plochy alebo ideálnych podielov každému z nich;

35. Vnútroštátny súd musí na účely ochrany pred „možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním“, ako to požaduje úvodná veta článku 13 B písm. b) šiestej smernice²⁴, preskúmať, či u platiteľa dane existoval podvodný úmysel

3. väčšiu alebo menšiu neurčitosť doby trvania zmluvy a dátum jej skončenia, pretože ju zmluvné strany nemusia výslovne dohodnúť alebo môže byť závislá na rozhodnutí niektorej z nich, na spoločnom rozhodnutí oboch zmluvných strán alebo na okolnostiach nezávislých od ich vôle;

24 — R. De Mendizábal Allende vo svojom diele *La infracción tributaria y el delito fiscal*, In: *Actualidad Administrativa*, č. 1, 1996, s. 1, tvrdí, že nič nie je staršie než podvod. Na dôkaz toho rozpráva, že počas cesty po Egypte mal po svojom príchode do Šakkáry možnosť prezrieť si v jednej mastabe neďaleko Džóserovej stupňovitej pyramídy živé znázornenie podvodu a korupcie. Freska predstavovala skupinu štyroch roľníkov či obchodníkov bičovaných rovnakým počtom faraónových úradníkov. „Poplatníci v omeškani trestaní daňovými kontrolórmi“. Legenda vyplášaná hieroglyfmi v „kartuši“ nad ich hlavami uvádza nie bez postranných úmyslov: „Miesto, aby platili faraónovi, čo sú mu dlžní, navádzajú jeho pisárov, aby ich netrestali“.

alebo či bola daň neúmyselne²⁵ neodvedená do štátneho rozpočtu. Pri výkone súdnej právomoci musí použiť toto kritérium výkladu pri posúdení skutkového stavu, aby overil, či sú splnené určené požiadavky oslobodenia plnenia.

však v prípadoch, ktoré sú napriek svojmu vonkajšiemu zdaniu veľmi podobné oslobodeným plneniam, a preto sa na ne musí vzťahovať tá istá výnimka. Ako už pripustil generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch vo veci Seeling, pravidlo doslovného výkladu neznamená, že pojmy definujúce jednotlivé oslobodenia od dane sa majú vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov (bod 32).

36. Vnútroštátne súdy musia byť dvojnásobne prísne, keď sú konfrontované dômyselným právnym manévrom, ktorého účelom je obchádzať určité ustanovenie a musia zabezpečiť uplatnenie zásady neutrality, ktorá je určujúcou zásadou pre spoločný systém DPH.

B — O druhej prejudiciálnej otázke

37. Na základe tohto prístupu je možné za „prenajímanie nehnuteľnosti“ označiť aj zmluvy, ktoré sú na prvý pohľad označené odlišne, bez porušenia kritéria doslovného výkladu oslobodenia od dane, ktorý Súdny dvor opakovane zdôrazňoval²⁶. Toto pravidlo bráni tomu, aby boli priznané daňové výhody v prípadoch, ktoré sa líšia od prípadov stanovených v právnej úprave, nie

38. Cour d'appel de Bruxelles sa ďalej pýta, či sporné zmluvy môžu byť v prípade Temco užívaním nehnuteľnosti za protihodnotu na účely, ktoré nemajú nič spoločné s hospodárskom činnosťou platiteľa dane v zmysle článku 44 ods. 3 bodu 2 v spojení s článkom 19 bodom 1 zákonníka o DPH. Odpoveď na túto otázku si však musí dať belgický súd v rámci výkonu svojej súdnej právomoci pri zohľadnení právnych a skutkových okolností zistených vo veci, ktorú rozhoduje. Kvalifikovať právny úkon a určovať, či sa naň vzťahuje norma vnútroštátneho práva, nie je úlohou Súdneho dvora.

25 — Súdny dvor uznal objektívny charakter pojmu vyhýbanie sa daňovým povinnostiam použitého v šiestej smernici (rozsudok z 12. júla 1988, *Direct Cosmetics*, spojené veci 138/86 a 139/86, Zb. s. 3937, body 21 až 23).

26 — Pozri rozsudky z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 19; z 5. júna 1997, *SDC*, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; z 12. septembra 2000, *Komisia/Spojené kráľovstvo*, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 64, a z 8. marca 2001, *Skandia*, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 32. Z novej judikatúry treba poukázať na tri rozsudky, a sice z 20. novembra 2003, *Assunrador-Societet*, C-8/01, Zb. s. I-13711; *Margarete Unterperntinger*, C-212/01, Zb. s. I-13859 a *Peter d'Ambrumenil*, C-307/01, Zb. s. I-13989, body 36, 34 a 52).

39. Otázka vnútroštátneho súdu však má širší rozmer, a to či šiestej smernici odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá rozširuje rozsah oslobodení od dane. Inými slovami, umožňuje táto smernica, aby členské štáty okrem nájmu oslobodili od dane aj používanie nehnuteľnosti platiteľom dane na dosiahnutie zisku mimo rozsah vlastnej hospodárskej činnosti?

40. Podľa môjho názoru treba na túto otázku odpovedať negatívne.

41. Zámerom zákonodarcu Spoločenstva bolo podriaďiť DPH všetky dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb v každom členskom štáte, aby potom poskytol výhodu osobám vykonávajúcim hospodárske činnosti uvedené v článku 4 ods. 2 šiestej smernice, medzi ktorými je uvedené aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku.

42. Pri časti majetku, ktorú používa na iné účely, ako ktoré sú rozhodujúce pre určenie daňového režimu, má platiteľ dane dve možnosti: môže ju vyňať zo spoločného systému DPH, alebo ju označiť za súčasť aktív svojho podniku, odpočítať DPH zaplatenú na vstupe a zaplatiť daň za používanie pre súkromnú potrebu na základe článku 6

ods. 2 písm. a) šiestej smernice²⁷. Toto ustanovenie má zamedziť tomu, aby nehnuteľnosti označené za súčasť aktív podniku, ale používané na osobné potreby unikli dani, ak by si mohol odpočítať daň, ktorú zaplatil pri nadobudnutí²⁸, pričom účelom tohto pravidla je zaručiť rovnaké zaobchádzanie s platiteľom dane a konečným spotrebiteľom²⁹.

43. Na základe článku 4 ods. 2 v spojení s článkom 6 ods. 2 písm. a) možno teda tvrdiť, že užívanie a požívanie nehnuteľností na plnenia mimo vlastnej hospodárskej činnosti platiteľa dane sú poskytovaním služieb za protihodnotu, a preto podliehajú dani, ak bola daň z pridanej hodnoty odpočítateľná v rozhodujúcom okamihu pri jej nadobudnutí³⁰.

44. Článok 13 B písm. b) oslobodzuje od dane určitú kategóriu služieb³¹ bez ohľadu na to, či sú poskytované pri výkone hospodárskej činnosti platiteľa dane alebo na iné účely, pod podmienkou, že v naposledy menovanom prípade podliehajú dani a pre

27 — Generálny advokát Jacobs v bode 29 návrhov vo veci Seeling výslovne zdôrazňuje túto možnosť.

28 — Rozsudok z 27. júna 1989, Kühne, 50/88, Zb. s. 1925, bod 8.

29 — Rozsudok zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 25.

30 — Pozri bod 42 rozsudku Seeling a tam uvedenú judikatúru.

31 — Súdny dvor kvalifikoval ako takéto služby prenájom nehnuteľností; pozri napríklad už citované rozsudky Mirror Group, bod 24 a nasl., a Cantor Fitzgerald International, bod 17 a nasl.

predmet prenájmu bola v rozhodujúcom okamihu pri jej nadobudnutí daň z pridanej hodnoty odpočítateľná.

a všeobecných súvislostí tohto ustanovenia konštatoval³⁴, že určuje pravý opak, a síce že členské štáty môžu vyňať z oslobodenia od dane aj iné plnenia, než ktoré sú v ňom uvedené³⁵.

45. Spoločný systém šiestej smernice, ako aj zásady všeobecnosti a neutrality, z ktorých vyplýva pravidlo reštriktívneho výkladu oslobodení od dane, neumožňujú všeobecné oslobodenie používania majetku platiteľom dane na iné účely ako výkon hospodárskej činnosti, bez ohľadu na jeho právnu formu plnenia ak bola daň z pridanej hodnoty odpočítateľná³². Žiadne ustanovenie Spoločenstva neumožňuje, aby bolo takéto používanie zrovnoprávnené s prenájomom³³.

46. Takéto riešenie je v súlade s článkom 13 B písm. b) druhým pododsekom španielskej jazykovej verzie, podľa ktorej môžu členské štáty rozšíriť oblasť pôsobnosti týchto „oslobodení“ od dane, lebo ako už Súdny dvor so zohľadnením jednotlivých jazykových verzií

47. Už citovaný rozsudok Amengual Far, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že šiesta smernica členským štátom umožňuje podrobiť DPH prenájom nehnuteľného majetku na základe všeobecného pravidla a oslobodiť od dane na základe výnimky len prenájom tých nehnuteľností, ktoré sú určené na ubytovanie, nespochybňuje riešenie, ktoré odporúčam. Súdny dvor v tomto rozsudku vzal do úvahy široký priestor na voľnú úvahu, ktorý ponechala právna úprava Spoločenstva vnútroštátnym zákonodarcom v oblasti oslobodenia prenájmu nehnuteľností od dane, ako to naznačuje obsah článku 13 B písm. b) a pravidlá pre voľbu upravené v bode C tohto článku, to sa však netýka žiadnych iných úkonov v zmysle článku 6 ods. 2 písm. a).

32 — V rozsudku Seeling Súdny dvor uviedol, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článku 13 bod B písm. b) šiestej smernice odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa užívanie časti nehnuteľného majetku používaného v plnom rozsahu podnikom platiteľom dane na jeho súkromné účely považuje za poskytovanie služieb oslobodené od dane, pretože toto užívanie nemožno kvalifikovať ako prenájom alebo árendu.

33 — Generálny advokát Jacobs vo svojich viackrát už citovaných návrhoch vo veci Seeling uviedol, že ak by bolo úmyslom zákonodarcu, aby článok 6 ods. 2 písm. a) bol dávany do súvislosti s článkom 13 bodom B písm. b), dalo by sa očakávať, že by článok 6 ods. 2 písm. a) výslovne odkazoval na článok 13 bod B písm. b); takto by sa z plnenia podliehajúceho dani stalo plnenie oslobodené.

34 — Rozsudky z 15. decembra 1993, Lubbock Fine, C-63/92, Zb. s. I-6665, bod 13, a z 3. februára 2000, Amengual Far, C-12/98, Zb. s. I-527, bod 10.

35 — V rozsudku z 13. júla 1989, Skatteministeriet/Henriksen, 173/88, Zb. s. 2763, Súdny dvor konštatoval, že posledný pododsek článku 13 bodu B písm. b) umožňuje členským štátom, aby obmedzili dosah oslobodenia od dane pomocou ďalších výnimiek, ale že im neumožňuje oslobodiť od dane plnenia, ktoré sú z tohto oslobodenia vyňaté (bod 21).

VII — Návrh

48. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky Cour d'appel de Bruxelles odpovedal takto:

„1) Prenajímanie nehnuteľného majetku podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia je právnym úkonom, ktorým vlastník nehnuteľnosti prevedie na inú osobu na obmedzenú dobu právo užívať a požívať túto nehnuteľnosť s vylúčením každej inej osoby, vrátane vlastníka, a to za nájomné. Posúdenie, či určitý právny úkon spĺňa tieto podmienky, je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý pri tom musí zohľadniť všetky znaky takéhoto právneho úkonu, ako aj vecné okolnosti, za ktorých sa úkon vykonáva, osobitne podvodný úmysel alebo možnosť nezaplatenia dane. Naproti tomu nemusí brať ohľad na:

a) právnu kvalifikáciu, ktorú zvolili zmluvné strany;

b) počet nadobúdateľov, existenciu jednej alebo viacerých zmlúv týkajúcich sa tej istej nehnuteľnosti a, ako v predmetnom prípade, vymedzenie konkrétnej plochy alebo ideálnych podielov každému z nich;

- c) väčšiu alebo menšiu neurčitosť doby trvania zmluvy a dátum jej skončenia, pretože ju zmluvné strany nemusia výslovne dohodnúť alebo môže byť závislá na rozhodnutí niektorej z nich, na spoločnom rozhodnutí obidvoch zmluvných strán alebo na okolnostiach nezávislých od ich vôle;
 - d) skutočnosť, že strany, ktoré uzavreli zmluvy, patria do tej istej skupiny a majú spoločné ústredné riadenie;
 - e) formu nájomného, či parametre, na základe ktorých sa nájomné určuje, a najmä nedodržanie doby prevodu.
- 2) Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) šiestej smernice sa má vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá všeobecne oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty používanie, bez ohľadu na právnu povahu, nehnuteľného majetku určeného na výkon hospodárskej činnosti platiteľa dane na iné účely, ak bola daň z pridanej hodnoty odpočítateľná.“