

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. prosince 2005 *

Ve věci C-220/03,

jejímž předmětem je žaloba na základě článku 238 ES, podaná dne 21. května 2003,

Evropská centrální banka, zastoupená C. Zilioli a M. Benischem, jako zmocněnci, ve spolupráci s H.-G. Kamannem a M. Selmayrem, Rechtsanwälte, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Spolkové republice Německo, zastoupené U. Forsthoffem, jako zmocněncem, ve spolupráci s W. Höltersem, Rechtsanwalt,

žalované,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Schiemann (zpravodaj), K. Lenaerts, E. Juhász
a M. Ilešič, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. června 2005,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. září
2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou Evropská centrální banka v podstatě navrhuje, aby Soudní dvůr rozhodl, že Spolková republika Německo má povinnost navrátit jí za všechny dodávky zboží a poskytování služeb pro její úřední potřeby v Německu, a zejména za všechny nájem budov, částky daně z obrátu, u nichž může být prokázáno nebo jejichž přiměřená ekonomická analýza vede k závěru, že tvoří součást cen placených tímto orgánem. Kromě takového hlavního určení ECB navrhuje, aby tomuto členskému státu bylo uloženo navrátit jí částku 8 794 023,37 eur z titulu uvedené

daně zahrnuté v nájmech jí zaplacených a částky 1 925 689,23 eur z titulu téže daně zahrnuté v souvisejících nákladech a různých pracích souvisejících s těmito nájmy.

Právní rámec

- 2 ECB své návrhy, podané na základě rozhodčí doložky obsažené v dohodě ze dne 18. září 1998 uzavřené mezi vládou Spolkové republiky Německo a Evropskou centrální bankou o sídle tohoto orgánu (BGBl. 1998 II, s. 2745, dále jen „dohoda o sídle“), zakládá na čl. 8 odst. 1 uvedené dohody, vykládané ve světle čl. 3 druhého pododstavce a čl. 23 prvního pododstavce protokolu o výsadách a imunitách Evropských společenství ze dne 8. dubna 1965 (Úř. věst. 1967, 152, s. 13, dále jen „protokol“).

- 3 Článek 291 ES stanoví:

„Společenství požívá na území členských států výsad a imunit nezbytných k plnění svého poslání za podmínek stanovených v Protokolu o výsadách a imunitách Evropských společenství ze dne 8. dubna 1965. Totéž platí pro Evropskou centrální banku, Evropský měnový institut a Evropskou investiční banku.“

Protokol

- 4 Článek 3 druhý pododstavec protokolu stanoví:

„Vlády členských států přijímají, kdykoli je to možné, vhodná opatření umožňující prominutí nebo navrácení nepřímých daní a poplatků z prodeje, které tvoří součást

ceny věcí movitých nebo nemovitostí, jestliže Společenství uskuteční pro své úřední potřeby větší nákupy, jejichž cena zahrnuje daně a poplatky tohoto druhu. Prováděním těchto opatření nesmí být narušena hospodářská soutěž v rámci Společenství.“

- 5 Článek 23 první pododstavec protokolu uvádí, že tento protokol se vztahuje na ECB.

Dohoda o sídle

- 6 Podle pátého pododstavce preambule je cílem dohody o sídle „vymezit výsady a imunity Evropské centrální banky ve Spolkové republice Německo v souladu s protokolem o výsadách a imunitách Evropských společenství“ (*neoficiální překlad*).

- 7 Článek 8 odst. 1 dohody o sídle stanoví:

„Podle čl. 3 druhého pododstavce protokolu Bundesamt für Finanzen [Spolkový finanční úřad] na žádost navrátí z příjmů pocházejících z daně z obratu daň z obratu fakturovanou odděleně ECB podniky za dodávky zboží a různé služby, které poskytují ECB, pokud jsou tato plnění určena pro úřední potřeby ECB. Dlužná částka daně za tato plnění musí být v každém případě vyšší než padesát DEM a musí být zaplacená podniku ECB. [...]“ (*neoficiální překlad*)

- 8 Článek 21 dohody o sídle uvádí následující rozhodčí doložku:

„Jakákoli neshoda mezi vládou [Spolkové republiky Německo] a ECB ohledně výkladu nebo použití této dohody, která nemůže být urovnána účastníky dohody, může být předložena Soudnímu dvoru Evropských společenství každou ze stran dohody v souladu s článkem 35.4 statutu ESCB [Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky].“ *(neoficiální překlad)*

Statut ESCB

- 9 Článek 35.4 protokolu o statutu Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky, který je přílohou Smlouvy o ES, dále jen „statut ESCB“), je následujícího znění:

„Soudní dvůr má pravomoc rozhodovat na základě rozhodčí doložky obsažené v soukromoprávní nebo veřejnoprávní smlouvě uzavřené Evropskou centrální bankou nebo jejím jménem.“

Ustanovení týkající se daně z obrátu

- 10 Zákon o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz), jehož znění, které je relevantní pro projednávaný spor, je znění ze dne 9. června 1999 (BGBl. 1999 I, s. 1270, dále jen

„UStG“), do německého práva provádí ustanovení 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“).

- 11 Na základě čl. 4 odst. 12 písm. a) UStG, který je založen na čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, je nájem nemovitého majetku osvobozen od daně z obratu. Toto osvobození se vztahuje na všechny služby související s nájmem, zejména na poplatky, které pronajímatel fakturuje nájemci na základě nájemní smlouvy.
- 12 Článek 9 odst. 1 UStG, který je založen na článku 13 C šesté směrnice, stanoví možnost volby zdanit plnění, které by bylo obvykle na základě čl. 4 odst. 12 písm. a) téhož zákona od daně osvobozeno, pokud je toto plnění uskutečněno ve prospěch podnikatele vykonávajícího plnění, která sama podléhají dani z obratu a umožňují odpočet již zaplacené daně na vstupu.
- 13 ECB není podnikatelem ve smyslu německého daňového práva a pronajímatelé jí najatých budov tedy nemají možnost, stanovenou v čl. 9 odst. 1 UStG, považovat nájem nemovitostí tomuto orgánu a poskytování služeb souvisejících s takovými plněními za plnění podléhající uvedené dani. Tato volba zdanění je krom toho rovněž vyloučena německým daňovým právem, neboť ECB stejně tak jako banky a pojišťovací společnosti soukromého sektoru uskutečňuje pouze plnění vylučující odpočet daně na vstupu.

- 14 Na základě čl. 15 odst. 1 UStG, který je založen na čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, jsou podnikatelé, kteří vykonávají plnění podléhající dani z obratu, kterou mají povinnost odvést, oprávněni od daně odpočíst částku daně, kterou odvedli na vstupu svým dodavatelům za mezitímní služby. Tuto možnost však nemají pro plnění osvobozená od daně, jakými jsou na základě čl. 4 odst. 12 písm. a) UStG nájem nemovitostí a poskytování služeb s tímto nájmem souvisejících, neboť v tomto případě není uložena žádná daň z obratu, a žádný odpočet tedy není možný.

Skutkový rámec

- 15 ECB najímá různé budovy ve Frankfurtu (Německo), městě, ve kterém se nachází její sídlo. Dvě hlavní nemovitosti jsou:

- budova Eurotower, nacházející se v ulici Kaiserstrasse 29 (dále jen „Eurotower“),
a
- budova Eurotheum, nacházející se v ulici Neue Mainzer Strasse a Junghofstrasse (dále jen „Eurotheum“).

- 16 Je jisté, že podle čl. 4 odst. 12 písm. a) UStG je nájem těchto nemovitostí osvobozen od daně z obratu. Stejně tak podle zásady, podle které mají akcesorické služby stejný režim jako hlavní služby, jsou poplatky související s těmito nájmy (poplatky za údržbu, elektřinu, vodu, pojištění atd., dále jen „poplatky“) rovněž osvobozeny od

této daně. Pronajímatelé, kteří pronajímají nemovitosti ECB a spravují s nimi související poplatky, nefakturují tomuto orgánu daň z obrátu za tato plnění.

- 17 Pronajímatelé sami podléhají dani z obrátu, co se týče všech akcesorických služeb spojených s nemovitostmi, které pronajímají (stavební práce, zařizování, údržba, jakož i výdaje na elektřinu, vodu, pojištění atd., dále jen „plnění na vstupu“). Pokud by nájem poskytnutý pronajímatelem podléhal takové dani, je jisté, že pronajímatel by mohl podle čl. 15 odst. 1 UStG od daně, k níž je povinen z titulu svých zdanitelných plnění, odpočíst částku daně, kterou sám odvedl z plnění uskutečněných na vstupu (dále jen „daň na vstupu“). Mohl by takto tuto částku získat zpět.
- 18 Z tohoto důvodu mají pronajímatelé zájem na využití možnosti volby, která jim je přiznána podle čl. 9 odst. 1 UStG za účelem považovat nájem, který by byl obvykle osvobozen od této daně za plnění podléhající dani z obrátu. V případě, kdy tuto možnost volby má pronajímatel, tedy pokud se jedná o nájem ve prospěch nájemců, kteří jsou podnikateli a kteří sami uskutečňují zdanitelná plnění, může nájemce následně sám odpočíst částku daně z obrátu z nájmu od částky, kterou je povinen odvést z jím uskutečněných plnění. Nájemce takto v zásadě může získat zpět částku daně odvedenou z částky nájmu a skutečnost, že pronajímatel využil možnost volby, aby podléhal dani, nemá žádný negativní finanční důsledek vůči nájemci.

- 19 Podle ECB je výsledkem tohoto systému osvobození, že svým pronajímatelům musí platit částky daně z obratu jimi odvedené z plnění na vstupu. Pronajímatelé totiž vypočítávají nájem podle své ziskové marže a od nájemců, jako je ECB, kterým nemůže být fakturována daň na vstupu, tedy vyžadují vyšší nájem. I když nejsou tyto částky uvedeny na faktuře odděleně, je podle tohoto orgánu možné prokázat, že jsou součástí ceny nájmu a poplatků, které jsou mu fakturovány. ECB z toho vyvozuje, že tímto způsobem tedy neoprávněně nese daň z obratu.
- 20 Spolková republika Německo zpochybňuje, že částky daně z obratu jsou součástí ceny nájmu a poplatků placených ECB. Uplatňuje, že spousta dalších pronajímatelů, zejména banky a pojišťovací společnosti soukromého sektoru, se nacházejí ve stejném daňovém postavení jako ECB. Ceny nájmu a poplatky jsou určovány trhem a ECB nepředložila důkaz, že nájem a poplatky jí placené jsou navýšeny o částky skutečně odpovídající částkám daně na vstupu odvedené pronajímateli za jejich zdanitelná plnění vztahující se k nájmu.
- 21 V dopise ze dne 9. dubna 2001 Finanzamt Wiesbaden, který je příslušným místním daňovým střediskem, odmítl vyhovět žádosti ECB směřující k vrácení daně z obratu podle ECB zahrnuté ve fakturách za nájem a poplatky, které jí byly zaslány jejími pronajímateli. ECB toto odmítnutí zpochybnila, přičemž se dovolávala čl. 8 odst. 1 dohody o sídle a čl. 3 druhého pododstavce protokolu. Vzhledem k tomu, že přetrvávala neshoda mezi německými daňovými orgány a ECB, podala ECB tuto žalobu.

K přípustnosti žaloby

- 22 Spolková republika Německo zpochybňuje přípustnost žaloby jak vzhledem k protokolu, tak na základě dohody o sídle.
- 23 Podle Spolkové republiky Německo se zaprvé rozhodčí doložka uvedená v článku 21 dohody o sídle použije výslovně a výhradně na neshody týkající se výkladu či použití „této dohody“. Na základě toho má za to, že Soudní dvůr není příslušný, co se týče výkladu a použití protokolu, zvláště pokud jde o přímé použití jeho čl. 3 druhého pododstavce, a že žaloba je v tomto ohledu nepřípustná.
- 24 K tomuto bodu postačí konstatovat, jak ECB uplatnila na jednání, že žaloba nesměřuje k provedení výkladu nebo přímého použití čl. 3 druhého pododstavce protokolu, nýbrž má pouze za cíl použití čl. 8 odst. 1 dohody o sídle, který musí být vykládán ve světle čl. 3 druhého pododstavce protokolu, vůči němuž je uvedený čl. 8 odst. 1 v tomto kontextu specifickým prováděcím ustanovením. Soudní dvůr je příslušný na základě rozhodčí doložky uvedené v článku 21 dohody o sídle k výkladu a použití čl. 8 odst. 1 této dohody ve světle právního kontextu, ve kterém se posledně uvedené ustanovení nachází.
- 25 Spolková republika Německo zadruhé tvrdí, že rozhodčí doložka, která musí být na základě konstantní judikatury Soudního dvora vykládána restriktivně, není na

projednávaný spor použitelná, neboť neexistuje žádná „neshoda týkající se výkladu a použití dohody o sídle“. Ona sama a ECB totiž souhlasily, že budou mít za to, že čl. 8 odst. 1 této dohody podle svého znění stanoví pouze navrácení odděleně fakturované daně z obratu, a toto ustanovení tedy není použitelné, neboť se v projednávaném případě nejedná o případ navrácení takové daně.

26 Na toto téma ECB oprávněně uvádí, že zjevně existuje neshoda mezi ní a Spolkovou republikou Německo týkající se výkladu a použití čl. 8 odst. 1 dohody o sídle, zejména vzhledem k otázce, zda je nezbytný širší výklad tohoto ustanovení ve světle čl. 3 druhého pododstavce protokolu tak, aby tento členský stát byl povinen ECB navrátit daň z obratu nejen tehdy, pokud je tato daň fakturována odděleně, jak stanoví znění uvedeného čl. 8 odst. 1, ale i tehdy, pokud je možno prokázat, že ECB takovou daň skutečně nese, i když nedochází k oddělené fakturaci.

27 S ohledem na tyto úvahy je namístě námitky nepřípustnosti vznesené Spolkovou republikou Německo odmítnout a konstatovat, že Soudní dvůr je příslušný k rozhodnutí o žalobě ECB na základě článku 21 dohody o sídle ve spojení s článkem 238 ES a čl. 35 odst. 4 statutu ESCB.

K věci samé

28 Je nesporné, že čl. 8 odst. 1 dohody o sídle podle samotného znění tohoto ustanovení stanoví pouze navrácení daně z obratu „fakturované odděleně [...] za dodávky zboží

a různé služby“ poskytované ECB. Je rovněž nesporné, že žádná daň z obratu není z uvedených dodávek a služeb uložena a že na základě toho nemůže být žádná daň „z těchto“ dodávek a služeb fakturována odděleně.

- 29 ECB nicméně uplatňuje, že čl. 8 odst. 1 dohody o sídle vykládaný ve světle čl. 3 druhého pododstavce protokolu stanoví nejen navrácení daně z obratu fakturované odděleně, ale i navrácení jakékoli daně z obratu, která tvoří součást cen placených ECB, a tedy daně z obratu nepřímo nesenou tímto orgánem z důvodu promítnutí této daně do ceny nájmu fakturovaných jejími pronajímateli, a to nezávisle na skutečnosti, zda tato fakturace byla provedena odděleně, či nikoliv. Toto vyplývá ze skutečnosti, že čl. 3 druhý pododstavec protokolu výslovně stanoví navrácení daně z obratu členskými státy „kdykoli je to možné“ a mimo to obecně vyžaduje navrácení „nepřímých daní [...], které tvoří součást ceny věcí movitých nebo nemovitostí“.

- 30 Tato argumentace nemůže být přijata.

- 31 Článek 8 odst. 1 dohody o sídle podrobuje navrácení daně z obratu výslovně a jednoznačně podmínce, v projednávaném případě nesplněné, aby tato daň byla „fakturována odděleně“. I když výklad ustanovení dohody „ve světle“ právního kontextu, ve kterém se nachází, je v zásadě možný pro vyřešení nejednoznačnosti textu, výsledkem takového výkladu nemůže být odstranění jakéhokoli užitečného účinku jasného a přesného znění tohoto ustanovení.

- 32 Krom toho podmínka, aby daň byla „fakturována odděleně“, není v rozporu ani s cíli, ani se zněním čl. 3 druhého pododstavce protokolu. Toto ustanovení stanoví pouze přijetí „vhodných opatření“ za účelem navrácení daní, a to pouze co se týče „větších nákupů“ a „kdykoli [...] je to možné“. Orgánům Společenství, jakož i členským státům byl ponechán prostor pro uzavírání dohod týkajících se provedení uvedeného čl. 3 druhého pododstavce.
- 33 Vyloučení navrácení daní, které nejsou fakturovány ECB, které však byly odvedeny na vstupu jejími smluvními partnery, a mohou takto ovlivnit ceny, které jí jsou fakturovány, nepřesahuje tento prostor. Taktéž je tomu u prahové hodnoty 50 DEM stanovené dohodou o sídle pro navrácení daní. Tyto požadavky jsou takto v souladu s protokolem.
- 34 Ostatně výše uvedená podmínka chrání finanční zájem jak Evropského společenství, tak hostitelského členského státu, neboť brání tomu, aby veřejné prostředky byly vynakládány na provádění složitých a podrobných řízení o navrácení určených k prokázání, že část nákladů nesených ECB ve skutečnosti odpovídá dani odvedené na vstupu jedním z jejích smluvních partnerů.
- 35 Konečně je na místě doplnit, že usnesení ze dne 17. prosince 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra v. Komise (2/68, Recueil, s. 635), uvedené ECB, není vzhledem k projednávanému případu relevantní, neboť toto usnesení bylo vydáno ohledně situace, ve které se Komise Evropských společenství v dohodě uzavřené s italskou vládou pokusila snížit práva a záruky, které svědčily třetím osobám, které nebyly účastníky uvedené dohody na základě protokolu.

36 S ohledem na tyto úvahy je třeba žalobu ECB zamítnout.

K nákladům řízení

37 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo požadovala náhradu nákladů řízení a ECB neměla ve věci úspěch, je namístě posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Žaloba se zamítá.

2) Evropské centrální bance se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.