ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

11. června 2009 *

Ve věci C-572/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem (Česká republika) ze dne 20. listopadu 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 24. prosince 2007, v řízení

RLRE Tellmer Property s. r. o.

proti

Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (zpravodaj), P. Kūris a L. Bay Larsen, soudci,

* Jednací jazyk: čeština.

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. listopadu 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Finanční ředitelství v Ústí nad Labem J. Janouškovou,

– za RLRE Tellmer Property s. r. o. R. Lančíkem a J. Rambouskem,

– za českou vládu M. Smolkem, jako zmocněncem,

– za řeckou vládu K. Georgiadisem, S. Alexandriou a V. Karra, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a M. Thomannovou-Körnerovou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 9. prosince 2008,

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 RLRE Tellmer Property s. r. o. (dále jen „RLRE Tellmer Property“) a Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem, jehož předmětem je otázka, zda úhrady za úklid společných prostor domu s nájemními byty jsou stejně jako nájem osvobozeny od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice se DPH uplatní na „dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 6 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„‚Poskytováním služeb' se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat:

– postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad, či nikoli,

– závazek zdržet se určitého jednání nebo snášet určité jednání či situaci,

– poskytování služeb na základě úředního příkazu nebo zákona."

5 Článek 13 část B šesté směrnice, který je zařazen v její hlavě X, nazvané „Osvobození od daně", stanoví:

„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 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.“

Vnitrostátní právní úprava

6 Uplatňování DPH v České republice je upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 56 odst. 4 tohoto zákona, nazvaného „Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení“, upravuje osvobození nájmu majetku od DPH takto:

„Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby se rozumí nájem včetně vnitřního movitého vybavení, popřípadě dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že RLRE Tellmer Property je vlastníkem domů s nájemními byty. Vedle nájemného požaduje od svých nájemců samostatně účtovanou úhradu za úklid společných prostor, jejž nechává provádět prostřednictvím svých domovníků.

8 Poté, co vnitrostátní daňové orgány dospěly k závěru, že RLRE Tellmer Property provedla nadměrný odpočet DPH ohledně úhrad za úklidovou činnost, rozhodly se této společnosti doměřit DPH za květen 2006 ve výši 115 911 CZK z titulu příjmů dosažených úklidovou činností.

9 Poté, co Finanční ředitelství v Ústí nad Labem dne 5. února 2007 potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 20. září 2006, podala RLRE Tellmer Property žalobu k předkládajícímu soudu.

10 RLRE Tellmer Property tvrdí, že nájem a služby související s nájmem bytů, jako je úklid společných prostor, jsou neoddělitelnými plněními, která podléhají jedinému režimu DPH.

11 Předkládající soud si klade otázku, jak je třeba vykládat vnitrostátní právo a právo Společenství, které se použije v projednávané věci. Podle tohoto soudu si lze představit tři možné odpovědi na otázky, které vyvstávají v rámci věci v původním řízení.

12 Zaprvé, jelikož mají nájemci možnost uzavřít s třetí osobou samostatnou smlouvu o úklidu společných prostor, není tato služba součástí nájmu a pro její osvobození od daně neexistuje žádný důvod. Zadruhé, vzhledem k tomu, že osvobození úhrad za úklid společných prostor by mělo za následek snížení poplatků dlužných z titulu nájmu, mohly by být důvodem pro osvobození těchto úhrad od daně sociální ohledy. Zatřetí, předkládající soud nevylučuje, že tato otázka musí být ponechána k posouzení členským státům.

13 Za těchto podmínek se Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) […] [L]ze ustanovení článku 6 […] a článku 13 […] [š]esté směrnice […] vykládat tak, že nájem bytu (popřípadě nebytového prostoru) na straně jedné a s ním související úklid společných prostor na straně druhé lze považovat za samostatná, od sebe navzájem oddělitelná zdanitelná plnění[?]

2) Jestliže odpověď na první otázku bude záporná, […] ustanovení čl. [13 část B písm. b) šesté směrnice] požadují, vylučují, anebo ponechávají na rozhodnutí členského státu uplatnění daně z přidané hodnoty na úhradu úklidu společných prostor nájemního bytového domu[?]“

K předběžným otázkám

K první otázce

14 První otázkou se předkládající soud pro účely použití čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice táže, jaký vztah existuje mezi nájmem nemovitého majetku a službou spočívající v úklidu společných prostor v domě s nájemními byty. Konkrétně se táže, zda úhrady za tyto úklidové služby spadají pod pojem „nájem“ ve smyslu uvedeného článku, a sdílejí tak stejný daňový režim s nájmem nemovitého majetku, jenž je od DPH osvobozen na základě čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

15 V této souvislosti je zaprvé třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou osvobození od daně upravená článkem 13 šesté směrnice autonomními pojmy práva Společenství, a musí proto být definována na úrovni Společenství (viz rozsudek ze dne 25. října 2007, CO.GE.P., C-174/06, Sb. rozh. s. I-9359, bod 26 a citovaná judikatura).

16 Výrazy použité za účelem označení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylku od obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služby za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani (viz zejména rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25, a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 21 a citovaná judikatura).

17 Zadruhé z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé poskytování služeb je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné (viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 50 a citovaná judikatura).

18 Krom toho platí, že za určitých okolností musí být několik plnění formálně oddělených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak například tehdy, když je konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (výše uvedený rozsudek Part Service, body 51 a 52, jakož i citovaná judikatura).

19 Dále lze rovněž konstatovat, že se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (výše uvedený rozsudek Part Service, bod 53).

20 Je třeba bez dalšího připomenout, že podstata nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice tkví v tom, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 55; ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31; ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 49, a ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 19).

21 I když tedy služby spočívající v úklidu společných prostor nemovitosti jsou spjaty s užíváním pronajaté nemovitosti, nespadají nutně pod pojem „nájem“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

22 Mimoto je nesporné, že služba spočívající v úklidu společných prostor může být poskytována za různých podmínek, například třetí osobou, která ji vyúčtuje přímo nájemcům, nebo pronajímatelem, který k tomuto účelu využije vlastních zaměstnanců nebo pověří úklidovou firmu.

23 Je třeba poukázat na to, že v projednávané věci RLRE Tellmer Property účtuje nájemcům úklidové služby a nájemné odděleně.

24 Vzhledem k tomu, že nájem bytů a úklid společných prostor nemovitosti je za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, možné od sebe oddělit, nelze takový nájem a úklid považovat za jediné plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora.

25 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je na první otázku třeba odpovědět, že pro účely použití čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice je třeba považovat nájem nemovitého majetku a službu spočívající v úklidu společných prostor této nemovitosti – za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení – za samostatná a navzájem oddělitelná plnění, takže se toto ustanovení na uvedenou službu nevztahuje.

Ke druhé otázce

26 Vzhledem k odpovědi na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

27 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Pro účely použití 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 je třeba považovat nájem nemovitého majetku a službu spočívající v úklidu společných prostor této nemovitosti – za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení – za samostatná a navzájem oddělitelná plnění, takže se toto ustanovení na uvedenou službu nevztahuje.

Podpisy.