ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 11. júna 2009 *

Vo veci C-572/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem (Česká republika) z 20. novembra 2007 a doručený Súdnemu dvoru 24. decembra 2007, ktorý súvisí s konaním:

RLRE Tellmer Property s. r. o.

proti

Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (spravodajca), P. Kūris a L. Bay Larsen,

* Jazyk konania: čeština.

generálna advokátka: V. Trstenjak,
tajomník: K. Sztranc-Sławiczek, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. novembra 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, v zastúpení: J. Janoušková,

— RLRE Tellmer Property s. r. o., v zastúpení: R. Lančík a J. Rambousek,

— česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, splnomocnený zástupca,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, S. Alexandriou a V. Karra, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a M. Thomann-ová-Körnerová, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 9. decembra 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 B písm. b) šiestej smernice 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; Mim. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi RLRE Tellmer Property s. r. o. (ďalej len „RLRE Tellmer Property“) a Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem v súvislosti s otázkou, či úhrady za upratovanie spoločných priestorov budovy v prenájme sú rovnako ako nájomné oslobodené od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje, že DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 6 ods. 1 šiestej smernice upresňuje:

„1. Pojem ‚poskytovanie služieb' predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

Medzi takéto plnenia môžu okrem iného patriť:

— postúpenia nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo,

— povinnosť vyhnúť sa určitému činu alebo tolerovať určitý čin alebo situáciu [záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav — *neoficiálny preklad*],

— vykonávanie služieb na príkaz vydaný štátnym orgánom alebo v jeho mene alebo pri dodržiavaní zákona."

5 Článok 13 B šiestej smernice, ktorý sa nachádza v hlave X tejto smernice nazvanej „Oslobodenia od dane", stanovuje:

„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:

…

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;

2. prenajímania budov a priestorov na parkovanie vozidiel;

3. prenajímania trvalo inštalovaných zariadení a strojov;

4. prenajímania sejfov [bezpečnostných schránok — *neoficiálny preklad*].

Členské štáty môžu aplikovať nasledujúce výnimky na rozsah platnosti [môžu stanoviť ďalšie výnimky z pôsobnosti — *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od dane“.

Vnútroštátna právna úprava

6 Uplatňovanie DPH v Českej republike upravuje zákon č. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty. § 56 ods. 4 tohto zákona, nazvaný „Prevod a prenájom pozemkov, stavieb, bytov a nebytových priestorov, prenájom ďalších zariadení“, stanovuje, že od DPH je oslobodený prenájom majetku týmto spôsobom:

„Prenájom pozemkov, stavieb, bytov a nebytových priestorov je oslobodený od dane. Oslobodenie sa nevzťahuje na krátkodobý prenájom stavieb, prenájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel, prenájom bezpečnostných schránok alebo trvalo inštalovaných zariadení a strojov. Krátkodobým prenájmom stavby sa rozumie prenájom vrátane vnútorného hnuteľného vybavenia, príp. dodania elektriny, tepla, chladu, plynu alebo vody najdlhšie na 48 hodín bez prerušenia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že RLRE Tellmer Property je vlastníčkou bytových domov, ktoré prenajíma. Okrem nájomného požaduje od svojich nájomníkov tiež samostatne účtované úhrady za upratovanie spoločných priestorov, ktoré vykonáva prostredníctvom domovníkov.

8 Po tom, ako daňové orgány dospeli k záveru, že RLRE Tellmer Property vykonala nadmerný odpočet DPH, pokiaľ ide o úhrady za upratovanie, rozhodli tejto spoločnosti dodatočne vyrubiť DPH za mesiac máj 2006 vo výške 115 911 CZK z titulu príjmov plynúcich z upratovacích činností.

9 Po tom, ako bolo rozhodnutie Finančního úřadu v Litvínově z 20. septembra 2006 potvrdené rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem z 5. februára 2007, RLRE Tellmer Property podala žalobu na vnútroštátny súd.

10 RLRE Tellmer Property tvrdí, že prenájom a služby súvisiace s prenájmom bytov, ako je upratovanie spoločných priestorov, predstavujú neoddeliteľné plnenia, ktoré podliehajú jednotnému režimu DPH.

11 Vnútroštátny súd sa pýta na vhodný výklad tak vnútroštátneho práva, ako aj práva Spoločenstva, ktoré sa uplatní v prejednávanej veci. Tento súd zvažuje tri možné odpovede na otázky položené v rámci sporu vo veci samej.

12 Po prvé, vzhľadom na to, že nájomníci majú možnosť uzatvoriť samostatnú zmluvu o upratovaní spoločných priestorov s treťou osobou, táto služba nie je súčasťou prenájmu a neexistuje žiaden dôvod na jej oslobodenie od dane. Po druhé, keďže oslobodenie úhrad za upratovanie uvedených priestorov od dane by malo za následok zníženie poplatkov dlžných z titulu bývania, oslobodenie týchto úhrad od dane by mohlo byť odôvodnené sociálnymi hľadiskami. Po tretie, vnútroštátny súd nevylučuje, že táto otázka musí byť ponechaná na uváženie členských štátov.

13 Za týchto okolností Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. … Môžu sa ustanovenia článku 6… a článku 13… šiestej smernice… vykladať v tom zmysle, že prenájom bytu (prípadne nebytových priestorov) na strane jednej a s ním súvisiace upratovanie spoločných priestorov na strane druhej možno považovať za samostatné, od seba navzájom oddeliteľné zdaniteľné plnenia?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku… ustanovenia článku [13 B písm. b) šiestej smernice] vyžadujú, vylučujú, alebo ponechávajú uplatnenie dane z pridanej hodnoty na úhrady za upratovanie spoločných priestorov nájomného bytového domu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

14 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd na účely uplatnenia článku 13 B písm. b) šiestej smernice pýta, aký vzťah existuje medzi prenájmom nehnuteľného majetku a službou spočívajúcou v upratovaní spoločných priestorov prenajatej nehnuteľnosti. Konkrétne sa pokúša zistiť, či úhrady za túto službu spadajú pod pojem prenájmu v zmysle uvedeného článku, a teda podliehajú rovnakému daňovému režimu, akému podlieha prenájom nehnuteľnosti, ktorý je oslobodený od DPH podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

15 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sú oslobodenia od dane stanovené v článku 13 šiestej smernice autonómnymi pojmami v práve Spoločenstva, a musia byť preto definované právom Spoločenstva (pozri rozsudok z 25. októbra 2007, CO.GE.P., C-174/06, Zb. s. I-9359, bod 26 a citovanú judikatúru).

16 Výrazy použité na označenie oslobodení podľa článku 13 šiestej smernice majú byť vykladané doslovne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej služby poskytnutej za protihodnotu zdaniteľnou osobou (pozri najmä rozsudky z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 25, a z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 21 a citovanú judikatúru).

17 Po druhé z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každé plnenie sa má zvyčajne považovať za odlišné a nezávislé (pozri rozsudok z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 50 a citovanú judikatúru).

18 Okrem toho platí, že za určitých okolností sa musia viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a viesť tak buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, považovať za jedno plnenie, pokiaľ nie sú nezávislé. Tak je to napríklad vtedy, keď sa konštatuje, že jedno alebo viaceré plnenia tvoria hlavné plnenie, a že jedno alebo viaceré ostatné plnenia predstavujú jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Konkrétne musí byť plnenie považované za vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému plneniu najmä vtedy, ak samo o sebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa služby (rozsudok Part Service, už citovaný, bod 51 a 52, ako aj citovaná judikatúra).

19 Ďalej sa takisto možno domnievať, že ide o jedno plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony platiteľa dane sú natoľko úzko spojené, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené (rozsudok Part Service, už citovaný, bod 53).

20 Bez ďalšieho je potrebné pripomenúť, že prenájom nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice v zásade spočíva v tom, že prenajímateľ prenecháva za odplatu nájomcovi právo po určitú dohodnutú dobu užívať určitú nehnuteľnosť tak, akoby bol jej vlastníkom, a právo vylúčiť akúkoľvek inú osobu z výkonu takéhoto práva (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, bod 55; z 9. októbra 2001, Mirror Group, C-409/98, Zb. s. I-7175, bod 31; z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00, Zb. s. I-4101, bod 49, a z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 19).

21 Aj keď teda služby spočívajúce v upratovaní spoločných priestorov budovy sú spojené s užívaním prenajatej nehnuteľnosti, nespadajú nevyhnutne pod pojem prenájom v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

22 Je navyše nesporné, že služba spočívajúca v upratovaní spoločných priestorov budovy môže byť poskytovaná rozličnými spôsobmi, a to najmä treťou osobou, ktorá fakturuje túto službu priamo nájomníkom, alebo prenajímateľom, ktorý na tento účel zamestná vlastných ľudí alebo poverí podnik vykonávajúci upratovacie práce.

23 Je potrebné zdôrazniť, že v prejednávanej veci RLRE Tellmer Property vystavuje nájomcom faktúru za upratovanie odlišným spôsobom ako nájomné.

24 Taktiež, keďže prenájom bytov a upratovanie spoločných priestorov budovy možno za okolností v spore vo veci samej od seba oddeliť, uvedený prenájom a uvedené upratovanie nemožno považovať za jedno plnenie v zmysle judikatúry Súdneho dvora.

25 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že na účely uplatnenia článku 13 B písm. b) šiestej smernice sa za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, musia prenájom nehnuteľného majetku a služba spočívajúca v upratovaní spoločných priestorov tejto nehnuteľnosti považovať za samostatné, navzájom oddeliteľné plnenia, v dôsledku čoho uvedená služba nespadá pod toto ustanovenie.

O druhej otázke

26 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Na účely uplatnenia článku 13 B písm. b) šiestej smernice 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 sa za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, musia prenájom nehnuteľného majetku a služba spočívajúca v upratovaní spoločných priestorov tejto nehnuteľnosti považovať za samostatné, navzájom oddeliteľné plnenia, v dôsledku čoho uvedená služba nespadá pod toto ustanovenie.

Podpisy