SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 11. junija 2009 *

V zadevi C-572/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Krajský soud v Ústi nad Labem (Češka republika) z odločbo z dne 20. novembra 2007, ki je prispela na Sodišče 24. decembra 2007, v postopku

RLRE Tellmer Property sro

proti

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (poročevalec), P. Kūris in L. Bay Larsen, sodniki,

* Jezik postopka: češčina.

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,
sodna tajnica: K. Sztranc-Sławiczek, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. novembra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za RLRE Tellmer Property sro R. Lančík in J. Rambousek,

– za češko vlado M. Smolek, zastopnik,

– za grško vlado K. Georgiadis, S. Alexandriou in V. Karra, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in M. Thomannová-Körnerová, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 9. decembra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(B)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo RLRE Tellmer Property sro (v nadaljevanju: družba RLRE Tellmer Property) in Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (direkcija za finance mesta Ústí nad Labem) zaradi vprašanja, ali so stroški čiščenja skupnih prostorov v najemniški stanovanjski hiši tako kot dajanje v najem oproščeni plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa, da je predmet DDV „dobava blaga [in] storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 6(1) Šeste direktive določa:

„‚Opravljanje storitev' pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

Takšne transakcije lahko med drugim vključujejo:

– odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;

– obveznosti opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja,

– opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu organa oblasti ali na podlagi zakona."

5 Člen 13(B) Šeste direktive, ki je uvrščen pod naslov X „Druge oprostitve", določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[…]

(b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin, razen:

1. nastanitve, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;

2. dajanja v najem garaž in površin za parkiranje vozil;

3. dajanja v najem stalno instalirane opreme in strojev;

4. najema sefov.

Države članice lahko uporabijo nadaljnje izključitve iz obsega te oprostitve.“

Nacionalna ureditev

6 Uporaba davka na dodano vrednost je v Češki republiki urejena v zakonu št. 235/2004 o davku na dodano vrednost. V členu 56(4) tega zakona, naslovljenem „Prenos in dajanje v najem zemljišč, stavb, stanovanj in prostorov, ki niso namenjeni bivanju, dajanje v najem drugih naprav“, je oprostitev plačila DDV pri dajanju premoženja v najem urejena tako:

„Dajanje v najem zemljišč, stavb, stanovanj in prostorov, ki niso namenjeni bivanju, je oproščeno davka na dodano vrednost. Oprostitev se ne uporabi za kratkoročno dajanje v najem stavb, sobe ali prostora za parkiranje vozil, sefov ali stalno vgrajenih naprav in strojev. Za kratkoročno dajanje v najem se šteje tudi dajanje v najem vsakršne premične notranje opreme, razen morebitnih dobav električne energije, gretja, klimatizacije, plina ali vode, za neprekinjeno obdobje, ki ni daljše od 48 ur.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

7 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba RLRE Tellmer Property lastnica stavb z najemnimi stanovanji. Poleg plačila najemnine od najemnikov zahteva tudi plačilo za čiščenje skupnih prostorov – v računu je navedeno kot ločena postavka – ki ga opravljajo hišniki.

8 Po tem, ko so nacionalni davčni organi ugotovili, da je družba RLRE Tellmer Property odbila preveč DDV, ki se je nanašal na stroške čiščenja, so se odločili, da bodo DDV, ki bi ga ta družba zaradi prihodkov od dejavnosti čiščenja morala plačati za maj 2006, povišali za 115.911 CZK.

9 Po tem, ko je Finanční ředitelství v Ústí nad Labem 5. februarja 2007 potrdila odločbo finančnega urada Litvínov z dne 20. septembra 2006, je družba RLRE Tellmer Property pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo.

10 Družba RLRE Tellmer Property trdi, da so dajanje v najem in storitve, povezane z dajanjem stanovanj v najem, na primer čiščenje skupnih prostorov, nedeljive storitve, za katere glede DDV velja samo ena ureditev.

11 Predložitveno sodišče se sprašuje o razlagi tako nacionalnega prava kot tudi prava Skupnosti, ki se v predloženem primeru uporabi. Na vprašanja, postavljena v okviru postopka v glavni stvari, predvideva tri možne odgovore.

12 Prvič, če za najemodajalce obstaja možnost, da s tretjimi osebami sklenejo neodvisno pogodbo o čiščenju skupnih prostorov, naj ta storitev ne bi bila del dajanja v najem, oprostitev plačila davka zanjo pa naj ne bi bila utemeljena. Drugič, če bi se zaradi oprostitve za stroške čiščenja navedenih prostorov znižali dodatni stroški za nastanitev, bi bila oprostitev za te stroške upravičena s socialnimi razlogi. Tretjič, predložitveno sodišče ne izključuje, da bi bilo treba to vprašanje prepustiti v presojo državam članicam.

13 Krajský soud v Ústí nad Labem je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. […] [A]li je mogoče določbe členov 6 […] in 13 […] Šeste direktive […] razlagati tako, da se na eni strani dajanje stanovanja v najem (eventualno prostora za drug namen kot bivanje) in na drugi strani čiščenje skupnih prostorov obravnavata kot samostojno obdavčljivi storitvi, ki sta ločeni druga od druge?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen […], ali določba člena 13(B)(b) Šeste direktive zahteva obračun davka na dodano vrednost pri stroških čiščenja skupnih delov najemniške stanovanjske hiše, ali ga izključuje, ali dopušča, da država članica odloči o njegovem obračunu[?]“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

14 Predložitveno sodišče se glede uporabe člena 13(B)(b) Šeste direktive sprašuje o razmerju med dajanjem nepremičnine v najem in storitvijo čiščenja skupnih prostorov nepremičnine, ki se daje v najem. Še posebej se sprašuje, ali stroški, ki se nanašajo na storitev čiščenja, spadajo v okvir pojma dajanje v najem v smislu tega člena, in se zato davčno enako obravnavajo kot dajanje nepremičnine v najem, ki je v skladu s členom 13(B)(b) Šeste direktive oproščena plačila DDV.

15 V zvezi s tem je treba spomniti, prvič, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki morajo pridobiti skupnostno opredelitev (glej sodbo z dne 25. oktobra 2007 v zadevi CO.GE.P., C-174/06, ZOdl., str. I-9359, točka 26 in navedena sodna praksa).

16 Pojmi, ki so bili uporabljeni za določitev oprostitev, določenih v členu 13 Šeste direktive, se razlagajo ozko, ker so te oprostitve izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako odplačno opravljanje storitev davčnega zavezanca, ki deluje kot tak (glej zlasti sodbi z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 25, in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 21 in navedena sodna praksa).

17 Drugič, iz člena 2 Šeste direktive je razvidno, da je treba vsako storitev običajno obravnavati kot ločeno in samostojno (glej sodbo z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 50 in navedena sodna praksa).

18 Vendar je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi bile lahko opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso samostojne. Tako je takrat, kadar je ugotovljeno, da ena ali več storitev sestavljajo glavno storitev in da ena ali več storitev drugih storitev sestavljajo eno ali več pomožnih storitev, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev. Storitev je še posebej treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, če sama za stranko nima lastnega namena, ampak je sredstvo, da ta lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji (zgoraj navedena sodba Part Service, točki 51 in 52 ter navedena sodna praksa).

19 Za enotno storitev gre tudi, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezana, da objektivno sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (zgoraj navedena sodba Part Service, točka 53).

20 Dalje je treba spomniti, da dajanje nepremičnine v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive v bistvu pomeni, da najemodajalec najemniku podeli pravico, da za dogovorjeno obdobje in proti plačilu uporablja nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in iz njene uporabe izključi vse druge osebe (glej v tem smislu sodbe z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 55; z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Mirror Group, C-409/98, Recueil, str. I-7175, točka 31; z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling, C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 49, in z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 19).

21 Zato storitve čiščenja skupnih prostorov nepremičnine, tudi če spremljajo uporabo najemne zgradbe, ne spadajo nujno v okvir pojma dajanja v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive.

22 Poleg tega ni sporno, da je storitev čiščenja skupnih prostorov mogoče opraviti na različne načine, in sicer s strani tretje osebe, ki najemnikom nato neposredno izstavi račun, ali pa s strani najemodajalca, ki za to zaposli uslužbence ali najame čistilni servis.

23 Ugotoviti je treba, da v predloženem primeru družba RLRE Tellmer Property najemnikom storitve čiščenja zaračunava ločeno od najemnine.

24 Ker je dajanje stanovanj v najem in čiščenje skupnih prostorov v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, mogoče ločiti drugo od drugega, navedenega dajanja v najem in navedenega čiščenja ni mogoče šteti za enotno storitev v smislu sodne prakse Sodišča.

25 Glede na vse navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je za namen uporabe člena 13(B)(b) Šeste direktive dajanje nepremičnine v najem in s tem povezano storitev čiščenja skupnih prostorov v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, treba šteti kot samostojni transakciji, ki sta ločeni druga od druge, tako da navedena storitev ne spada v okvir te določbe.

Drugo vprašanje

26 Na podlagi odgovora na prvo vprašanje na drugo ni treba odgovoriti.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Za namen uporabe člena 13(B)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je dajanje nepremičnine v najem in s tem povezano storitev čiščenja skupnih prostorov v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, treba šteti kot samostojni transakciji, ki sta ločeni druga od druge, tako da navedena storitev ne spada v okvir te določbe.

Podpisi