

## SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ:

### TELLMER – ÚKLID SPOLEČNÝCH PROSTOR NEMOVITOSTI NENÍ OSVOBOZEN OD DPH

Rozsudek Soudního dvora Evropských společenství (druhého senátu) ze dne 11. června 2009 ve věci C-572/07, *RLRE Tellmer Property, s. r. o. proti Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem*, zatím nepublikováno, přístupné na internetových stránkách Soudního dvora.

***Nájem nemovitého majetku a službu spočívající v úklidu společných prostor této nemovitosti je třeba za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, považovat pro účely šesté směrnice Rady 77/388/EHS za samostatná a navzájem oddělitelná plnění. I když tedy služby spočívající v úklidu společných prostor nemovitosti jsou spjaty s užíváním pronajaté nemovitosti, nespadají nutně pod pojem „nájem“ ve smyslu a nejsou proto coby souborná služba osvobozeny spolu s nájmem od DPH.***

#### Relevantní ustanovení:

- článek 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; ZV Úř. věst., kap. 9, sv. 1, s. 23);
- § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

#### Související rozhodnutí:

- rozsudek ze dne 18. ledna 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Recueil, s. I-493;
- rozsudek ze dne 4. října 2001, „*Goed Wonen*“, C-326/99, Recueil, s. I-6831;
- rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237;
- rozsudek ze dne 8. prosince 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683;
- rozsudek ze dne 25. října 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, Sb. rozh. s. I-9359;
- rozsudek ze dne 21. února 2008, *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897.

**K věci:** Společnost RLRE Tellmer Property, s. r. o. (dále jen žalobkyně) je vlastníkem domů s nájemními byty. Vedle obvyklé platby nájemného vybírá žalobkyně od svých nájemců samostatně účtovanou úhradu za úklid společných prostor, jež provádějí její pověřené domovníci.

Dne 20. září 2006 rozhodl Finanční úřad v Litvínově o doměření daně z přidané hodnoty za období květen 2006. Podle názoru finančního úřadu provedla žalobkyně nadměrný odpočet DPH proto, že odpočetla také samostatně účtovaný úklid společných prostor bytových domů, které žalobce jako jejich vlastníků pronajímá obyvatelům. Dne 5. února 2007 potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu Finanční ředitelství v Ústí nad Labem.

Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství před Krajským soudem v Ústí nad Labem. Dovožovala, že úklid společných prostor má být od daně z přidané hodnoty osvobozen. Mělo by tomu tak být především proto, že v případě žalobkyně provádějí úklid společných prostor její vlastní domovníci, nikoliv externí úklidové firmy. Pro její nájemníky jsou proto nájem a služby, které souvisejí s užíváním pronajatého bytu, jako je v tomto případě úklid společných prostor, neoddělitelnými plněními.

Krajský soud v Ústí nad Labem konstatoval, že k této konkrétní otázce neexistuje doposud judikatura Soudního dvora. Ve svém odůvodnění<sup>1</sup> krajský soud načrtl tři možné výkladové přístupy: zaprvé, jelikož si nájemce může sjednat samostatnou smlouvu s třetí stranou úklid

<sup>1</sup> Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. listopadu 2007, čj. 15 Ca 86/2007-38, nepublikováno.

pronajatých prostor domu, není tato služba součástí nájemného, a není tedy důvod pro to, aby byla osvobozena od daně. Zadruhé, jelikož by daňové osvobození úklidu vedlo ke snížení nákladů na bydlení, mohlo by být daňové osvobození nákladů na úklid společných prostor odůvodněno sociálními důvody. Zatřetí krajský soud nevykládá, že by tato otázka měla být ponechána na uvážení členských států.

Vlastní předběžné otázky formuloval krajský soud následujícím způsobem:

„1) Lze ustanovení článku 6 (poskytnutí služeb) a článku 13 (osvobození od daně [v tuzemsku]) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 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 [...], vyvstává otázka, zda ustanovení článku 13 uvedené směrnice, jmenovitě jeho úvod a písm. b) [části] B (1) požadují, (2) vylučují, anebo (3) ponechávají na rozhodnutí členského státu uplatnění DPH na úhradu úklidu společných prostor nájemního bytového domu.“

### **Z rozhodnutí Soudního dvora:**

„[...]

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 úplaty 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, nespádají 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.“*

**Komentář:** Šestá směrnice o DPH, která byla předmětem výkladu v anotovaném rozhodnutí, nemá žádné obecné ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za plnění souborné. Stanovení těchto podmínek a jejich aplikace v konkrétních případech je tak přenechána judikatuře Soudního dvora a soudů členských států.

Argumentace žalobkyně směřovala k tomu, aby Soudní dvůr akceptoval za skutkové konstelace jí uváděné, tedy v případě, kdy sám pronajímatel poskytuje prostřednictvím svých domovníků úklid společných prostor a kdy je nájemníkům účtuje spolu s nájmem, že úklid je vedlejší službou k nájmu a jako takový s ní tvoří celek osvobozený od DPH. Soudní dvůr však, stejně jako žalovaná, všechny intervenující subjekty (Česká republika, Řecko a Komise) a generální advokátka,<sup>2</sup> tuto argumentaci žalobkyně neakceptoval.

Soudní dvůr nebyl přesvědčen argumentem, že nájem a úklid nebytových prostor v nemovitosti, kde se nalézá byt, který je předmětem nájmu, spolu souvisí natolik úzce, aby tvořily jedno souborné plnění. Žalovaná stejně jako intervenující strany totiž poukazovaly na to, že na základě jednoho konkrétního uspořádání, které existuje v kauze ve výchozím sporu, tedy že pronajímatel a ten, kdo uklízí společné prostory, jsou jedna a tatáž osoba, nelze dovodit obecné pravidlo, že nájem a úklid nebytových prostor se jeden bez druhého neobejdou. Lze si představit, jak uváděli účastníci řízení, x dalších modalit úklidu společných prostor: od provádění těchto služeb externí firmou, kterou můžou platit jak nájemníci, tak pronajímatel, až po úklid svépomocí ze strany nájemníků.

---

<sup>2</sup> Stanovisko generální advokátky V. Trstenjak ze dne 9. prosince 2008, přístupné na internetových stránkách Soudního dvora.

Podpůrný argument, který v tomto ohledu zazněl ve vyjádření České republiky a byl následně reflektován ve stanovisku generální advokátky, je požadavek daňové neutrality. Ta mimo jiné vyžaduje předvídatelnost a stejnou aplikaci předpisů DPH na srovnatelná plnění; pokud by však Soudní dvůr akceptoval, že v případě, kdy pronajímatel a osoba, která poskytuje úklid společných prostor, jsou totožné, se jedná o souborné plnění jako celek osvobozené od DPH, pak by docházelo k daňové diskriminaci vůči všem ostatním subjektům (třetím osobám odlišným od pronajímatele), které by potenciální mohly poskytovat tyto úklidové služby.<sup>3</sup>

Závěrem je vhodné připomenout požadavek Soudního dvora, který zopakoval v bodě 15 anotovaného rozhodnutí: totiž že pojmy, se kterými operuje šestá směrnice, jsou autonomními pojmy práva Společenství, a musí proto být samostatně definovány na úrovni Společenství bez ohledu na to, jaký význam těmto pojmům přikládá ten který právní řád 27 členských států. Byť Soudní dvůr tento požadavek opakuje často, považoval za vhodné jej připomenout i v tomto případě. Mohlo se jednat o odpověď na extenzivní argumentaci českou právní úpravou (pojmem nájmu v občanském zákoníku), stejně jako českými reáliemi (problematická deregulace nájmu bytů a její historie) ve vyjádřeních žalované i usnesení předkládajícího soudu. Byť je tedy vnitrostátní právní úprava důležitá pro dokreslení skutkového a právního pozadí rozhodované kauzy, její výstup jí není a nemůže být určován.

*Michal Bobek, Fiesole*

---

<sup>3</sup> Tamtéž, body 42 – 47 stanoviska.