

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

VERICI TRSTENJAK

přednesené dne 9. prosince 2008<sup>1</sup>

**I – Úvod**

1. Svou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce podanou na základě článku 234 ES pokládá Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „předkládající soud“) Soudnímu dvoru Evropských společenství dvě otázky týkající se výkladu článku 6 a 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 (dále jen „šestá směrnice“)<sup>2</sup>.

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi RLRE Tellmer Property s. r. o. (dále jen „žalobkyně“) a Finančním ředitelstvím (dále jen „žalovaný“), v němž jde o rozsah osvobození příjmů z nájmu bytů od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Účastníci původního řízení vedou konkrétně spor o to, zda úklid společných prostor bytového domu související s nájmem je hospodářskou činností, která podléhá DPH.

**II – Právní rámec**

*A – Právo Společenství*

3. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku zásadně předmětem DPH.

4. Článek 6 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

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

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat: b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

– 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 písm. b) šesté směrnice upravuje osvobození nájmu bytů od DPH takto:

„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:

[...]

I - 4986

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. [...]"

## B – Vnitrostátní právo

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

### III – Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

7. Žalobkyně je vlastníkem domů s nájemními byty. Vedle obvyklé platby nájemného vybírá od svých nájemců samostatně účtovanou

úhradu za úklid společných prostor, jež nechává provádět prostřednictvím svých domovníků.

8. Poté, co vnitrostátní daňové orgány zjistily, že DPH byla stanovena na příliš nízké hodnotě, rozhodly o zvýšení DPH dlužné žalobkyní za květen 2006 o 155 911 CZK z titulu úhrad za úklidovou činnost. Poté, co Finanční ředitelství v Ústí nad Labem dne 5. února 2007 potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 20. září 2006, podala žalobkyně žalobu k předkládajícímu soudu.

9. Žalobkyně tvrdí, že tato hospodářská činnost je osvobozena od DPH. Je toho názoru, že nájem a služby, které souvisejí s užíváním pronajatého bytu, jsou neoddělitelnými plněními. V této souvislosti odkazuje na právo Společenství, zejména na judikaturu Soudního dvora, ze které vyplývá, že neoddělitelná plnění podléhají jediné úpravě DPH, v projednávaném případě tedy úpravě nájmu, který je od DPH osvobozen.

10. Předkládající soud připouští nejistotu při výkladu příslušných právních norem, přičemž

tato nejistota se týká nejen českého práva, ale i práva Společenství. Z tohoto důvodu se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

#### IV – Řízení před Soudním dvorem

11. Předkládací usnesení ze dne 18. prosince 2007 došlo kanceláři Soudního dvora dne 24. prosince 2007.

„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 obratu – 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?

12. Písemná vyjádření předložili žalovaný v původním řízení, česká a řecká vláda, jakož i Komise Evropských společenství, a to ve lhůtě stanovené v článku 23 statutu Soudního dvora.

13. Na jednání konané dne 6. listopadu 2008 se dostavili zástupci žalobkyně v původním řízení a zmocněnci české a řecké vlády, jakož i Komise, aby přednesli svá ústní vyjádření.

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.“

#### V – Hlavní argumenty zúčastněných

14. *Žalobkyně* v původním řízení objasnila na jednání současnou praxi vyúčtování úklidových služeb v České republice. Vedle toho

zastávala názor, že nájem prostor a úklid společných prostor představují jedno souborné plnění, které nepodléhá DPH. Dále poukázala na nezbytnost jednotného výkladu pojmu „nájem nemovitého majetku“ Soudním dvorem, aby bylo zamezeno jeho rozdílnému výkladu v členských státech.

15. *Žalovaný* v původním řízení objasňuje s odkazem na ustanovení nájemního práva v českém občanském zákoníku, že bytem jakožto předmětem nájmu se rozumí soubor místností, který svým stavebně technickým i funkčním uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na bydlení. *Žalovaný* tvrdí, že společné prostory nelze z právního a praktického hlediska pronajmout k bydlení. Z tohoto důvodu *žalovaný* navrhuje, aby na první předběžnou otázku bylo odpovězeno kladně.

16. V souvislosti s druhou předběžnou otázkou má *žalovaný* pochybnosti o nezbytnosti výkladu šesté směrnice v rámci projednávané věci, neboť vnitrostátní předpisy, které byly přijaty v souladu s právem Společenství, poskytují jednoznačnou odpověď v tom smyslu, že nájem nemovitého majetku je od DPH osvobozen, což však neplatí pro ty služby, které byly poskytnuty samostatně, i když mají spojitost s plněním osvobozeným od daně.

17. *Česká vláda* je toho názoru, že otázky předkládajícího soudu je třeba chápat tak, že uvedený soud žádá Soudní dvůr o určení, zda za situace, kdy je pronajímatelem nájemci vedle nájmu poskytováno také plnění v podobě úklidu společných prostor domu, tvoří předmětný úklid a nájem tzv. souborné plnění a zda je toto plnění jako takové osvobozeno od daně podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

18. *Česká vláda* dále připomíná hlavní účel pojmu „souborné plnění“, který spočívá ve snaze zamezit zbytečnému narušení fungování systému DPH umělým dělením hospodářsky jednotného plnění. V předmětném případě by podle české vlády nebyl stanovením souborného plnění tento účel naplněn.

19. *Česká vláda* proto navrhuje, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky v tom smyslu, že je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda plnění spočívající v poskytnutí úklidových služeb a plnění spočívající v nájmu

bytů naplňuje znaky souborného plnění ve světle judikatury Soudního dvora. Nehledě na to zastává s ohledem na konkrétní okolnosti názor, že v původním řízení se o souborné plnění nejedná.

žován za vedlejší plnění ve vztahu k hlavnímu plnění, jímž je nájem.

20. Pokud vnitrostátní soud přesto dojde k jinému závěru, je česká vláda toho názoru, že použití pojmu „souborné plnění“ na věc v původním řízení je v rozporu se zásadou daňové neutrality a zásadou restriktivního výkladu výjimek obsažených v šesté směrnici.

22. V souladu s tím Komise navrhuje, aby Soudní dvůr na předběžné otázky odpověděl tak, že osvobození nájmu bytů od DPH na základě čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice se sice použije výlučně na hospodářskou činnost spočívající v nájmu, avšak úklidové služby společných prostor mohou také spadat do uvedeného osvobození, pokud jakožto vedlejší plnění tvoří nedílnou součást nájemní smlouvy. Je na vnitrostátním soudu, aby rozhodl, zda úklidové služby společných prostor jsou nedílnou součástí nájmu, přičemž musí případně posoudit znění nájemní smlouvy a ustálenou praxi.

21. Komise jednak uvádí, že „osvobození od daně“ upravené v článku 13 šesté směrnice je autonomní pojem práva Společenství, který musí být vykládán autonomně. Vzhledem k tomu, že osvobození od daně má charakter výjimky, musí být tento pojem mimoto vykládán restriktivně. Komise si dále s ohledem na rozsudek Faalborg-Gelting Linien<sup>3</sup> klade otázku, zda úklid společných prostor bytového domu nemůže být pova-

23. Řecká vláda odmítá široký výklad čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Podle jejího názoru by upřednostnění právního názoru žalobkyně mělo za následek, že by jakýkoli výdaj vynaložený za účelem zlepšení podmínek užívání předmětu nájmu spadal do působnosti výše uvedeného ustanovení. Řecká vláda proto navrhuje, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky tak, že nájem bytu nebo nebytového prostoru musí být považován za službu, která je oddělitelná od

3 — Rozsudek ze dne 2. května 1996, Faalborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395).

služeb spočívajících v úklidu společných prostor. Jedná se totiž o dvě odlišná plnění, z nichž jedno, nájem nemovitosti, je osvobozeno od DPH, zatímco druhé, úklid společných prostor, DPH podléhá.

pení k Evropské unii tedy zároveň vedlo k přistoupení ke společnému systému DPH, který je harmonizovaným systémem zdanění plnění, sledujícím především cíle daňové a hospodářské politiky.

## VI – Právní posouzení

### A – Úvodní poznámky

24. Rozšíření Evropské unie o deset nových členských států dne 1. května 2004 a o další dva členské státy dne 1. ledna 2007 jsou důležitými událostmi v historii tohoto integračního systému s dalekosáhlými geopolitickými důsledky. Vedle získání statutu členského státu spolu s právy, která z něj vyplývají, však s sebou rozšíření přineslo pro nové členské státy také povinnost převzít právní řád Společenství („*acquis communautaire*“), včetně předpisů upravujících DPH, do vlastních vnitrostátních právních řádů<sup>4</sup>. Přistou-

25. Zatímco prvně uvedený cíl souvisí s finančním vybavením Společenství vlastními zdroji<sup>5</sup>, spočívá hospodářsko-politický cíl harmonizace ve snaze vyloučit faktory podmíněné rozdílnými systémy DPH, které mohou narušit podmínky hospodářské soutěže jak na vnitrostátní úrovni, tak na úrovni Společenství<sup>6</sup>. Aby byla zajištěna účinnost společného

4 – Viz Albert, J.-L., *LIVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Turín 2007, s. 53 a násl., který poukazuje na obtíže přistupujících členských států při úpravě právních systémů s ohledem na rozmanitost původních vnitrostátních předpisů v oblasti DPH, což vyžadovalo zavedení přechodných ustanovení pro některá odvětví na trhu služeb.

5 – Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, svazek 1, kapitola 3, 3.1.1. s. 87, a Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brusel 2001, s. 194 a násl., spatřují hlavní důvod pro rozsáhlou harmonizaci v oblasti DPH v rozhodnutí Rady ze dne 21. dubna 1970 o nahrazení finančních příspěvků členských států vlastními zdroji Společenství. Toto rozhodnutí stanovilo, že od roku 1975 bude rozpočet Společenství financován vedle cel a zemědělských dávek také částí DPH. Rozhodnutí o vlastních zdrojích stanoví základní pravidla pro financování rozpočtu Společenství. Rozhodnutí, naposledy pozměněné rozhodnutím Rady ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. L 163, s. 17), přijímá Rada zpravidla jednomyslně a je ratifikováno všemi členskými státy. Rozhodnutí ze dne 7. června 2007 ve svém čl. 2 odst. 1 písm. b) stanoví, že k vlastním zdrojům souhrnného rozpočtu Evropské unie patří příjmy z použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se účtuje podle pravidel Společenství. Vyměřovací základ pro tyto účely nepřesahuje 50 % hrubého národního důchodu každého členského státu, jak je definován v odstavci 7. K fungování systému vlastních zdrojů viz zprávu Komise „Financování Evropské unie“ ze dne 6. září 2004, KOM(2004) 505 v konečném znění.

6 – V tomto smyslu Voß, R., „Steuerrecht“, v: *Dausen (vydavatel), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, svazek 2, díl J, body 184 a 185; Communier, J.-M., na uvedeném místě (poznámka pod čarou 5), s. 192; Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra 1998, s. 22, přičemž poslední uvedená autorka spatřuje hospodářsko-politický účel harmonizace jednak v uskutečnění vnitřního trhu odstraněním diskriminace a narušení hospodářské soutěže při uplatňování vnitrostátních daňových systémů, a jednak v integraci vnitrostátních ekonomik. Reich, M./König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Curych 2006, s. 16, poukazuje na to, že harmonizační koncept zakotvený v článku 93 ES je zaměřen především na odstranění prvků narušujících hospodářskou soutěž v rámci volného pohybu zboží.

systému DPH, je proto nezbytné jednotné uplatňování a jednotný výklad směrnic o DPH, včetně osvobození upravených v šesté směrnici<sup>7</sup>, která jsou předmětem projednávané věci.

## B – K první otázce

### 1. Pojem „nájem“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice

26. Předběžné otázky směřují k otázce výkladu pravidel, jimiž se řídí osvobození nájmu nemovitého majetku od DPH upravené v čl. 13 části B písm. b). Podstatou první otázky přitom je, zda úklid společných prostor v bytovém domě spadá pod pojem „nájem“ s tím důsledkem, že na úhradu, kterou pronajimatel obdrží od nájemce za výkon této činnosti, se stejně jako u nájemného nahlíží tak, že je osvobozena od DPH. Druhá otázka byla položena pouze pro případ, že Soudní dvůr bude mít za to, že mezi oběma službami neexistuje odpovídající pojmová souvislost, a dotýká se zásadní otázky, zda lze zdaňovací povinnost dovodit z práva Společenství, nebo z vnitrostátního práva.

27. Pro odpověď na otázku, zda úklid společných prostor spadá pod pojem „nájem“, je nejprve zapotřebí vyložit šestou směrnicí a především její čl. 13 část B písm. b), přičemž je třeba se opírat nejen o výkladové metody běžné v judikatuře soudů Společenství, ale i o výkladová kritéria charakteristická pro právo upravující DPH<sup>8</sup>. Přesné zařazení zdanitelného plnění je naopak třeba provést

7 — Soudní dvůr opakovaně vyzdvihl nutnost jednotného uplatňování osvobození od DPH a poukazoval přitom na jedenáctý bod odůvodnění šesté směrnice, z něhož vyplývá, že „by měl být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech“. Soudní dvůr z toho vyvodil, že daňová osvobození upravená v čl. 13 části B šesté směrnice musí, i když toto ustanovení odkazuje na osvobození upravená členskými státy, představovat autonomní pojmy práva Společenství, aby vyměřovací základ DPH mohl být stanoven jednotně na základě pravidel práva Společenství (srov. rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 47; ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51, a ze dne 8. března 2001, Försäkringaktiebolaget Skandia, C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 23). Cornia, C., „Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie“, v: *Rassegna tributaria*, 2005, sešit 2, s. 647, rovněž poukazuje na nezbytnost jednotného uplatňování režimu osvobození od DPH.

8 — Srov. stanoviska generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera ze dne 4. května 2004, Temco Europe (C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 1) a generální advokátky Kokott ze dne 14. října 2004, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 16). Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vídeň 1997, s. 47 a 49, poukazuje na to, že Soudní dvůr využívá při výkladu práva Společenství všech klasických výkladových metod (slovní, systematický, teleologický a historický výklad). Zvláštnost výkladu směrnic upravujících DPH Soudním dvorem spočívá podle něho v tom, že výjimky jsou zpravidla vykládány restriktivně, protože představují výjimku z obecného zdanění spotřeby, a proto mohou vést k narušení hospodářské soutěže. To platí obzvláště při uplatňování osvobození od daně upraveného v šesté směrnici o DPH, ale také při výkladu dalších předpisů upravujících DPH, které stanoví výjimky z některých zásad. Podle názoru autora je zásadně restriktivní výklad výjimek ovšem pouze poddruhem systematického a teleologického výkladu.



na základě celkového posouzení všech okolností, za nichž se plnění uskutečňuje<sup>9</sup>.

28. Ze systematiky šesté směrnice jednak vyplývá, že uvedená směrnice pojímá působnost DPH velmi široce, když v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, uvádí vedle dovozu zboží také dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku a v čl. 4 odst. 1 definuje osobu povinnou k dani jako osobu, která provádí samostatně některou z hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti<sup>10</sup>. Pojem hospodářská činnost zahrnuje podle čl. 4 odst. 2 šesté směrnice všechny činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb.

29. Krom toho ustálená judikatura uvádí, že výrazy použité za účelem označení osvobo-

zení 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<sup>11</sup>.

30. Soudní dvůr nadto v ustálené judikatuře ohledně osvobození od daně upraveného článkem 13 šesté směrnice objasnil, že „osvobození“ je autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství<sup>12</sup>.

31. Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice sice nedefinuje pojem „nájem nemovitého

9 — Rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (citovaný výše v poznámce pod čarou 3, bod 12), ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 26), a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collins (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 26).

10 — Srov. rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 6); ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties v. Staatssecretaris van Financiën (348/87, Recueil, s. 1737, bod 10); ze dne 4. prosince 1990, van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17); ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 27), a ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203, bod 28). Generální advokát Vilaça ve svém stanovisku ze dne 15. března 1988, Komise v. Itálie (122/87, Recueil, s. 2685), poukázal na široký rozsah působnosti šesté směrnice. Jak správně uvedl, jsou články 2 a 4 šesté směrnice vyjádřením obecné zásady, jíž se řídí systematika práva DPH ve Společenství a která je zakotvena v odůvodnění první a šesté směrnice. Podle páteho bodu odůvodnění první směrnice „systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvíce obecněji, a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, a rovněž poskytování služeb“.

11 — Rozsudky Stichting Uitvoering Financiële Acties (citovaný výše v poznámce pod čarou 10, bod 13); ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, s. I-2341, bod 19); ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20); ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 12); Komise v. Irsko (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 52); Stockholm Lindöpark (citovaný výše v poznámce pod čarou 9, bod 25); „Goed Wonen“ (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 46), a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 21).

12 — Rozsudky Stichting Uitvoering Financiële Acties (citovaný výše v poznámce pod čarou 10, bod 11), Bulthuis-Griffioen (citovaný výše v poznámce pod čarou 11, bod 18), SDC (citovaný výše v poznámce pod čarou 11, bod 21), Komise v. Irsko (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 51); ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25), Sinclair Collins (citovaný výše v poznámce pod čarou 9, bod 22); ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 16), a ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 27).

majetku“ ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států<sup>13</sup>. Soudní dvůr však tento pojem definoval v četných rozsudcích s přihlédnutím k věcné souvislosti, jakož i cílům a systematické této směrnice<sup>14</sup> tak, 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“<sup>15</sup>. Zároveň však Soudní dvůr zdůraznil, že výraz „nájem a pacht“ uvedený v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice je třeba z pohledu Společenství chápat širě než odpovídající výrazy pro jednotlivá práva<sup>16</sup>.

„nájmu“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Činnost spočívající v úklidu společných prostor vykonávaná za úplatu jde jednoznačně nad rámec pouhého úplatného přenechání prostor k užívání. Předpokládá totiž aktivní činnost, v tomto případě činnost samotného pronajímatele, která se zásadně liší od činnosti kvalifikované Soudním dvorem v rozsudcích „Goed Wonen“<sup>17</sup> a Temco Europe<sup>18</sup> jako „pasivní“ činnost nájmu nemovitého majetku.

32. Úklidové práce, které žalobkyně vykonává pro své nájemce, neodpovídají – při striktním pohledu vycházejícím z výše uvedených výkladových kritérií – výše uvedené definici

2. Související služby ve smyslu judikatury

- 13 — Rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 44), a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collins (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 24).
- 14 — Srov. v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (citovaný výše v poznámce pod čarou 12, bod 18), a ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (citovaný výše v poznámce pod čarou 12, bod 28).
- 15 — Rozsudky Komise v. Irsko (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, body 52 až 57), ze dne 9. října 2001, Mirror Group (C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31); „Goed Wonen“ (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 55); ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21), a Temco Europe (citovaný výše v poznámce pod čarou 12 bod 19). Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer v bodech 20 a 21 svého stanoviska ze dne 4. května 2004 ve věci Temco Europe shrnul judikaturu Soudního dvora k osvobození nájmu nemovitého majetku od DPH následujícím způsobem: „(1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoli jiné osoby (3) užívací a požívací právo (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Aby bylo možné zjistit, zda je určitá smlouva v souladu s touto definicí, je třeba zohlednit okolnosti, za nichž transakce probíhá, přičemž objektivní obsah smlouvy je rozhodující neohledně na to, jak smluvní strany smlouvu označily“.
- 16 — Z tohoto důvodu Soudní dvůr v rozsudku „Goed Wonen“ (citovaném výše v poznámce pod čarou 7, bod 59) konstatoval, že čl. 13 část B písm. b) a část C písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátnímu ustanovení, které při uplatnění osvobození od DPH připouští, aby vznik – na sjednanou dobu a za úplatu – věcného práva, které jeho nositeli přiznává právo užívat nemovitý majetek (v původním řízení se jednalo o požívací právo), byl postaven na roveň nájmu nebo pachtu nemovitého majetku.

33. Nehledě na to by bylo z pohledu práva Společenství v zásadě myslitelné kvalifikovat i takovéhoto úklidové práce jako „nájem“ ve

- 17 — Srov. rozsudek „Goed Wonen“ (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 52), v němž Soudní dvůr uvedl, že i když nájem nemovitého majetku v zásadě spadá pod pojem „hospodářské činnosti“ ve smyslu článku 4 šesté směrnice, představuje obvykle poměrně pasivní činnost, která nevede k významnému vytváření hodnot.
- 18 — Srov. rozsudek Temco Europe (citovaný výše v poznámce pod čarou 12, bod 27). Generální advokát Jacobs označil ve svém stanovisku ze dne 25. září 1997, Blasi (C-346/95, Recueil, s. I-481, bod 15), nájem nemovitého majetku rovněž za „poměrně pasivní činnost“.

smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice za předpokladu, že by se přitom jednalo o vedlejší plnění v rámci souborného plnění sestávajícího z několika plnění, takže obraty, jichž by bylo oběma činnostmi dosahováno, by musely být považovány za jediné plnění.

34. Soudní dvůr opakovaně judikoval, že otázka, zda plnění sestávající z několika plnění má být považováno za jediné plnění, nebo za samostatná jednotlivá plnění, jež je nutno posuzovat odděleně, má zvláštní význam z hlediska DPH, zejména pro použití daňové sazby nebo ustanovení týkajících se osvobození od daně obsažených v šesté směrnici<sup>19</sup>.

35. Šestá směrnice neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria spíše vyplývají přímo z judikatury Soudního dvora.

19 — Rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 27); ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 18), a ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 49).

36. Při zjišťování povahy plnění sestávajícího z více částí naproti sobě stojí dva cíle. Jednak je třeba diferencovaně posoudit jednotlivá plnění podle jejich charakteru. Krom toho nemá být ohroženo fungování systému DPH tím, že budou uměle rozděleny hospodářsky jednotné služby<sup>20</sup>. Přílišné dělení souborného plnění na jednotlivá plnění, jež je třeba posuzovat samostatně, totiž ztěžuje uplatňování právních předpisů v oblasti DPH<sup>21</sup>. V každém případě je třeba pro přezkum použít objektivní kritéria. Subjektivní pohled poskytovatele nebo příjemce služeb není rozhodující.

37. Z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné<sup>22</sup>, za určitých okol-

20 — Srov. rozsudek CPP (citovaný výše v poznámce pod čarou 19, bod 29).

21 — Aspekt praktické proveditelnosti hraje zásadní roli při posouzení otázky, zda se v konkrétním případě jedná o souborné plnění nebo dvě samostatná plnění. Jak správně uvádí generální advokátka Kokott v poznámce pod čarou 23 svého stanoviska ze dne 12. května 2005 ve věci Levob Verzekeringen a OV Bank (citované výše v poznámce pod čarou 19), příklánějí se některá stanoviska dokonce k tomu, že v takové situaci má být upřednostněna praktická proveditelnost před přesností. Srov. stanovisko generálního advokáta Cosmase ze dne 1. února 1996, Faaborg Gelting Linien (C-231/94, bod 14), stanovisko generálního advokáta Fennellyho ze dne 25. dubna 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 35), a stanovisko generálního advokáta Fennellyho ze dne 11. června 1998, CPP (citované výše v poznámce pod čarou 19, body 47 a násl.).

22 — Rozsudky CPP (bod 29), Levob Verzekeringen a OV Bank (bod 20) a Part Service (bod 50) citované výše v poznámce pod čarou 19.

ností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná<sup>23</sup>.

38. Je tomu tak například tehdy, je-li již na základě objektivní analýzy 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<sup>24</sup>. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek<sup>25</sup>. O jediné plnění se jedná také tehdy, 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<sup>26</sup>.

39. Při pohledu na skutkovou a právní situaci, o kterou jde v původním řízení, hovoří podle mého názoru sotva něco ve prospěch kvalifikace dotčeného plnění jako vedlejšího plnění.

40. Je sice pravda, že úklid společných prostor je zpravidla podstatným předpokladem pro obvyklé užívání předmětu nájmu. Nicméně se tato činnost netýká, jak správně podotýkají řecká vláda a žalovaný, prostor určených specificky k bydlení, které představují vlastní předmět nájemní smlouvy, nýbrž pouze společných prostor v bytovém domě, jež jsou přístupné každé osobě a nejsou způsobilé k bydlení. To platí obdobně i pro nájem prostor k jiným účelům, například kancelářských prostor, které umožňují kancelářskou činnost pouze v prostorách k tomu určených. V tomto ohledu lze tedy konstatovat, že dotčená služba je omezena jak prostorově, tak co do svého účelu.

41. Nehledě na to nelze hovořit o rozdělení jediného neoddělitelného hospodářského plnění, jestliže se rozlišuje mezi hospodářskou činností spočívající v nájmu bytů a činností spočívající v úklidu společných prostor. Obě

23 — Rozsudek Part Service (citovaný výše v poznámce pod čarou 19, bod 51).

24 — Srov. v tomto smyslu rozsudky CPP (citovaný výše v poznámce pod čarou 19, bod 30), ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, Recueil, s. I-3833, bod 45), Levob Verzekeringen a OV Bank (citovaný výše v poznámce pod čarou 19, bod 21) a Part Service (citovaný výše v poznámce pod čarou 19, bod 52).

25 — Srov. rozsudky CPP (bod 29) a Part Service (bod 52) citované výše v poznámce pod čarou 19.

26 — Rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank (bod 22) a Part Service (bod 53) citované výše v poznámce pod čarou 19.

činnosti nejsou spolu natolik úzce spjaty, že by jejich oddělení bylo nereálné, zvláště když otázka, kdo má tuto úlohu v konkrétním případě převzít, je obvykle ponechána smluvní volnosti stran. Jak uvádí česká vláda s odkazem na současnou praxi v České republice<sup>27</sup>, může být úklid společných prostor pojat třemi různými způsoby: (1) nájemci provádí úklid sami; (2) úklid zajišťuje třetí osoba, která jej pak nájemcům vyfakturuje; (3) úklid společných prostor zajišťuje pronajímatel, a to buď prostřednictvím vlastních zaměstnanců (např. domovníků), nebo prostřednictvím úklidové firmy, kterou pronajímatel touto úlohou sám pověřil. Na počtu možných případů je názorné vidět, že ani užívací právo, ani skutečná možnost užívání bytů v souladu s jejich účelem nejsou vážným způsobem ohroženy, pokud úklidové práce výjimečně nebude vykonávat pronajímatel.

### 3. K zásadě neutrality DPH

42. Toto množství možných variant je významné také z pohledu daňové neutrality a soudržného uplatňování ustanovení šesté směrnice. V této souvislosti připomínám, že dodržování zásady daňové neutrality hraje podle judikatury Soudního dvora zásadní roli

také při uplatňování osvobození upravených v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice<sup>28</sup>.

43. Zásada daňové neutrality, která byla vyjádřena v článku 2 první směrnice<sup>29</sup>

28 — Srov. rozsudek „Goed Wonen“ (citovaný výše v poznámce pod čarou 7, bod 56), v němž Soudní dvůr své rozhodnutí, že přiznání takového práva, jako je právo požívání, má být v rámci uplatnění čl. 13 části B písm. b) a části C písm. a) šesté směrnice postaveno na roveň nájmu a pachtu, odůvodnil „respektováním zásady neutrality DPH“ a „požadavkem soudržného uplatňování ustanovení šesté směrnice, zejména správného, jednoduchého a jednotného uplatňování osvobození, jež jsou v ní upravena“. Srov. také rozsudek ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 28). Cornia, C., na uvedeném místě (poznámka pod čarou 7), s. 647, je toho názoru, že jednotné uplatňování práva Společenství v rámci osvobození od DPH vyplývá z nutnosti zaručit daňovou neutralitu v hospodářské soutěži. Daňová neutralita vyžaduje, aby se plněním, která jsou z pohledu konečného spotřebitele tožná, dostalo téhož zacházení z hlediska DPH. Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, 4. vydání, Bielefeld 2001, s. 32 a 33, uvádí, že Soudní dvůr vykládá z důvodu daňové neutrality široce pojmy, na jejichž základě jsou zjišťovány základy daně (osoba povinná k dani, hospodářská činnost, dodání, protiplnění). Z téhož důvodu vykládá Soudní dvůr restriktivně podmínky pro osvobození a odchylky od základu daně. Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (vydavatel Achat/Tumpel), Vídeň 2001, s. 58 a 59, uvádí, že zásada neutrality je způsobila omezit rozsah působnosti osvobození od daně restriktivním výkladem jeho podmínek. A naopak vede k tomu, že podmínky zakládající působnost daně z přidané hodnoty musejí být vykládány široce.

29 — Článek 2 odst. 1 a 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3) stanoví následující:

- „1. Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je dani zatížen.
2. Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nakladové prvky.“

27 — Viz strana 5 vyjádření české vlády.

a která je mimoto základem společného systému DPH, což je patrné také ze čtvrtého a pátého bodu odůvodnění šesté směrnice, vyžaduje, aby bylo se všemi hospodářskými činnostmi zacházeno stejně<sup>30</sup>. Soudní dvůr tuto zásadu upřesnil v rozsudcích *Cimber Air*<sup>31</sup> a *Jyske Finans*<sup>32</sup> v tom smyslu, že nepřipouští, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují operace téhož druhu, bylo při výběru DPH zacházeno rozdílně.

44. Budeme-li vycházet z prvního případu nastíněného v bodě 41 tohoto stanoviska, dospějeme k závěru, že úklid společných prostor nemůže podléhat DPH, neboť se nejedná ani o dodání zboží, ani o poskytnutí služby ve smyslu článku 2 šesté směrnice.

45. Budeme-li naproti tomu vycházet z druhého případu, je třeba konstatovat, že tato hospodářská činnost, stejně jako každé jiné poskytnutí služby, DPH podléhá. Jako taková nemá žádnou spojitost s nájmem, a tudíž s ní musí být s ohledem na již zmíněnou zásadu, že každá operace musí být zpravidla považována za vlastní samostatné plnění<sup>33</sup>, daňově zacházeno jinak, a to tak, že

nemůže být osvobozena od DPH podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Na to správně poukazuje jak předkládající soud ve svém předkládacím usnesení<sup>34</sup>, tak česká vláda<sup>35</sup>.

46. Třetí případ, který je předmětem původního řízení, se při objektivním pohledu liší od druhé varianty jen tím, že ten, kdo zajišťuje úklidové služby, je zároveň pronajímatelem. Vystává tudíž otázka, zda je důvodné mít *a priori* za to, že se již z důvodu totožnosti osoby pronajímatele a poskytovatele služby jedná v případě úklidu společných prostor o nesamostatné vedlejší plnění ve vztahu k nájmu. Tato okolnost sice může, jak naznačil Soudní dvůr v rozsudku *Henriksen*<sup>36</sup>, případně svědčit ve prospěch skutečnosti, že se jedná o jedinou hospodářskou operaci, avšak sama o sobě není rozhodující. Stejně tak lze totiž uvést skutečnost, že žalobkyně v původním řízení fakturuje úklidové služby zvlášť a nezahrnuje je do celkové ceny spolu

34 — Viz bod 6 předkládacího usnesení.

35 — Viz bod 13 vyjádření české vlády.

36 — Rozsudek ze dne 13. července 1989, *Henriksen* (173/88, Recueil, s. 2763, bod 16). V centru pozornosti uvedené věci stála otázka, zda pojem „nájem prostor a míst k parkování vozidel“ uvedený v čl. 13 části B písm. b) bodě 2 šesté směrnice, který upravuje výjimku z obecného osvobození „nájmu a pachtu nemovitého majetku“ od daně, které je obsaženo v čl. 13 části B písm. b) téže směrnice, zahrnuje nájem všech prostor a míst k parkování vozidel, včetně uzavřených garáží. Soudní dvůr konstatoval, že nájem nemůže být vyloučen z osvobození od daně tehdy, jestliže je úzce spjat s nájmem nemovitého majetku osvobozeného od daně, který je určen k jinému účelu. Podle názoru Soudního dvora se jedná o jedinou hospodářskou operaci tehdy, „jestliže prostory a místa k parkování vozidel a nemovitý majetek určený k jinému účelu jsou součástí téhož komplexu budov a oba tyto předměty jsou pronajímány týmem pronajímatelem téměř nájemci“.

30 — Srov. rozsudky ze dne 20. června 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 38), a ze dne 3. prosince 1998, *Belgocodex* (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 18).

31 — Rozsudek ze dne 16. září 2004, *Cimber Air* (C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, body 23 a 24).

32 — Rozsudek *Jyske Finans* (citovaný výše v poznámce pod čarou 11, bod 39).

33 — Viz bod 37 tohoto stanoviska.

s nájemným, jako indicií pro to, že se jedná o samostatné plnění. Jak totiž Soudní dvůr konstatoval v rozsudku CPP<sup>37</sup>, má okolnost, že poskytovatel služeb poskytuje plnění sestávající z více částí buď za celkovou cenu, nebo za platbu na základě samostatných faktur, indikativní povahu. Logicky tedy hovoří oddělené vyúčtování úklidových služeb v původním řízení proti existenci jediného plnění.

komplikovala uplatňování předpisů upravujících DPH<sup>39</sup>, a rozhodnutí vnitrostátních finančních orgánů by tedy byla pro daňového poplatníka méně předvídatelná.

47. České vládě je třeba dát za pravdu v tom, že tato třetí varianta může být libovolně doplňována o další prvky, takže rozhodnutí v jednotlivém případě může být stále obtížnější. Lze si například představit situaci, v níž pronajímatel zajišťuje úklidové služby i v dalších bytových domech, které nepronajímá. Přesto by tato jím poskytovaná služba byla svou povahou stejná jako služba poskytovaná ve věci v původním řízení. Podle mého názoru by tedy odporovali zásadě daňové neutrality<sup>38</sup> i soudržnosti společného systému DPH, kdyby s výše popsanými variantami bylo zacházeno rozdílně podle toho, zda uvedené úklidové služby poskytuje pronajímatel nebo třetí osoba. Nejistota, která by byla spojena s každým jednotlivým případem, by zbytečně

#### 4. Historický a teleologický výklad osvobození od DPH

48. Sociálně-politické úvahy předkládajícího soudu nemohou samy o sobě vyvrátit výše uvedené závěry. Nelze je bez dalšího použít jako argument pro osvobození úklidu společných prostor od DPH. Předkládajícímu soudu je sice třeba dát za pravdu v tom, že bydlení je

37 — Rozsudek CPP (citovaný výše v poznámce pod čarou 19). V bodě 31 uvedeného rozsudku Soudní dvůr prohlásil, že okolnost, že fakturována je celková cena, sice nemá rozhodující význam, ale že pro existenci jediného plnění může svědčit skutečnost, že poskytovatel služeb poskytuje svým zákazníkům službu sestávající z více částí za celkovou cenu. Z toho by muselo *a contrario* nutně vyplývat, že oddělená fakturace části plnění sestávajícího z více částí může hovořit proti existenci jediného plnění.

38 — Viz bod 42 tohoto stanoviska.

39 — Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario“, v: *Noticias de la Unión Europea*, 2003, č. 226, s. 103 a násl.; též autor, „El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes“, v: *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, č. 4, s. 43 a násl., kritizuje právní nejistotu, kterou způsobuje výčet výjimek a osvobození od DPH v praxi s ohledem na její komplexní uplatňování. Autor v tom spatřuje omezení zásady daňové neutrality. Zvláštní pozornost v případě, o který jde v původním řízení, zasluhují teoretické úvahy J.-C. Scholsema, *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Lutych 1976, bod 55, s. 93 a 94. Autor zkoumá různé hypotetické modely zdanění v nájemních vztazích. Podle prvního modelu by mohla veškerá plnění v souvislosti s nájmem, včetně nájmu samotného, podléhat DPH. Podle názoru autora by toto řešení nejlépe odpovídalo zásadě daňové neutrality. Jiné řešení, které patrně odpovídá řešení přijatému v šesté směrnici, osvobozuje nájem nemovitého majetku od DPH ze sociálně-politických důvodů, což je podle jeho názoru sice v rozporu se zásadou daňové neutrality, avšak jeví se jako odůvodněné. Z tohoto osvobození by však každopádně byly vyňaty „náklady na údržbu a opravu“, přičemž autor uvádí jako důvod pro toto omezení hledisko „administrativní jednoduchosti“.

bez DPH za úklid společných prostor lacinější. Výjimka upravená v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice se totiž patrně z hlediska historie svého vzniku skutečně opírá mimo jiné i o sociálně-politické úvahy. Ve většině členských států tak nájem nemovitého majetku za účelem bydlení před harmonizací šestou směrnicí každopádně ze sociálních důvodů nepodléhal DPH<sup>40</sup>. Toto měla šestá směrnice zachovat, aby se zabránilo zdražení nájmu prostor určených k bydlení.

DPH upravené v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice na případ „nájmu“ v užším smyslu a rozšířit je pouze na takové služby, jež jsou při objektivním pohledu součástí souborného plnění, které lze ještě považovat za „nájem“. Tyto podmínky však nejsou splněny vždy, a jak již bylo uvedeno, nejsou splněny ani v tomto případě.

49. Zákodárce Společenství však chtěl, jak dokládá již výklad rozhodných ustanovení šesté směrnice na základě znění<sup>41</sup> a systematické souvislosti<sup>42</sup> a s přihlédnutím k zásadě daňové neutrality<sup>43</sup>, omezit osvobození od

50. Krom toho nelze přehlédnout, že existuje další důvod pro osvobození nájmu nemovitého majetku od daně. Jak uvedl generální advokát Jacobs ve svém stanovisku ve věci Blasi<sup>44</sup>, není pozemek, který již byl užíván, výsledkem výrobního procesu. Po první výstavbě budovy je nemovitost zpravidla užívána spíše pasivně, aniž by vznikala přidaná hodnota. Proto podléhá DPH pouze první dodání stavebního pozemku a dodání budovy před jejím prvním obydlím, zatímco další převod již dříve obydlené budovy ani její nájem DPH nepodléhají. Tento důvod pro osvobození od daně se však v případě aktivní činnosti<sup>45</sup>, jakou je úklid společných prostor, neuplatní.

40 — Srov. návrh šesté směrnice předložený Komisí (*Bulletin Evropských společenství*, doplněk 11/73, s. 17). Srov. k tomu stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Fonden Marselisborg Lystbådehavn (citované výše v poznámce pod čarou 8, bod 46). Communier, J.-M., na uvedeném místě (poznámka pod čarou 5), s. 230, poukazuje na to, že osvobození upravená v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice lze odůvodnit obecnými politickými úvahami, které jsou společné členským státům Evropského společenství. Podle názoru J.-C. Scholsema, na uvedeném místě (poznámka pod čarou 39), bod 163, s. 264, odráží čl. 13 část B písm. b) právní úpravu, která existovala v různých variantách ve všech členských státech již před vstupem šesté směrnice v platnost.

41 — Viz bod 32 tohoto stanoviska.

42 — Viz body 28 a 29 tohoto stanoviska.

43 — Viz body 42 až 47 tohoto stanoviska.

44 — Stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Blasi (citované výše v poznámce pod čarou 18, body 15 a 16).

45 — Viz bod 32 tohoto stanoviska.



## 5. Závěr

C – *Ke druhé otázce*

51. Vzhledem k předchozím úvahám jsem toho názoru, že je v zásadě žádoucí, aby plnění pronajímatele spočívající v úklidu společných prostor bylo z osvobození upraveného čl. 13 částí B písm. b) šesté směrnice vyňato a podléhalo DPH, přičemž bych nechtěla dopředu vyloučit, že zejména smluvní úprava konkrétního nájemního vztahu, domovní řád daného nájemního objektu nebo ustálená právní praxe v určitém členském státě mohou výjimečně vést k jinému závěru, než jaký byl abstraktně učiněn v tomto stanovisku. Posouzení otázky, do jaké míry toto platí v konkrétním případě, je, případně s přihlédnutím k předchozím úvahám, věcí vnitrostátního soudu, jemuž přísluší aplikace odpovědi na situaci, která je před ním projednávána.

52. V souladu s tím je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 6 a 13 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že nájem bytu (případně nebytového prostoru) na straně jedné a s ním související úklid společných prostor na straně druhé jsou samostatná, od sebe navzájem oddělitelná plnění. Vnitrostátnímu soudu však přísluší posoudit, do jaké míry smluvní úprava konkrétního nájemního vztahu, domovní řád daného nájemního objektu nebo ustálená právní praxe v určitém členském státě mohou výjimečně připustit jiný závěr.

53. Vzhledem k navržené odpovědi na první otázku je třeba na druhou otázku odpovědět jen pro případ, že by předkládající soud po posouzení všech okolností původního řízení dospěl k názoru, že na nájem bytů a s ním související úklid společných prostor nelze výjimečně pohlížet jako na samostatná, od sebe navzájem oddělitelná plnění.

54. V tomto případě by bylo třeba vycházet z existence souborného plnění, které by naplňovalo skutkovou podstatu „nájmu nemovitého majetku“ podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. V souladu s tím by toto ustanovení směrnice vylučovalo uplatnění DPH na úhrady za úklid společných prostor domu s nájemními byty.

55. V důsledku toho je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že pokud by vnitrostátní soud vycházel z toho, že na nájem bytů a s ním související úklid společných prostor nelze výjimečně pohlížet jako na samostatná, od sebe navzájem oddělitelná plnění, bylo by třeba úklid společných prostor považovat za součást „nájmu nemovitého majetku“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice s tím důsledkem, že uplatnění DPH na úhrady za úklid společných prostor domu s nájemními byty by pak bylo vyloučeno.

## VII – Závěry

56. V souladu s předchozími úvahami navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky odpověděl takto:

„1) Články 6 a 13 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že nájem bytu (případně nebytového prostoru) na straně jedné a s ním související úklid společných prostor na straně druhé jsou samostatná, od sebe navzájem oddělitelná plnění.

Vnitrostátnímu soudu však přísluší posoudit, do jaké míry smluvní úprava konkrétního nájemního vztahu, domovní řád daného nájemního objektu nebo ustálená právní praxe v určitém členském státě mohou výjimečně připustit jiný závěr.

2) Pokud by vnitrostátní soud vycházel z toho, že na obě hospodářské činnosti nelze výjimečně pohlížet jako na samostatná, od sebe navzájem oddělitelná plnění, bylo by třeba úklid společných prostor považovat za součást „nájmu nemovitého majetku“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice s tím důsledkem, že uplatnění daně z přidané hodnoty na úhrady za úklid společných prostor domu s nájemními byty by pak bylo vyloučeno.“