

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

VERICA TRSTENJAK

prednesené 9. decembra 2008 1(1)

Vec C-572/07

RLRE Tellmer Property s. r. o.

proti

Finančnímu úředitelství v Ústí nad Labem

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Krajským soudem v Ústí nad Labem (česká republika)]

„Daňové právo – Harmonizácia – Dane z obratu – Výklad článku 6 a článku 13 B písm. b) šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zásada daňovej neutrality – Oslobodenia od dane podľa šiestej smernice – Oslobodenie prenájmu nehnuteľného majetku – Prenájom bytu alebo nebytových priestorov – Upratovanie spoločných priestorov bytového domu súvisiace s prenájomom“

I – Úvod

1. Svojím návrhom na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, Krajský soud (regionálny súd) v Ústí nad Labem (ďalej len „vnútroštátny súd“) predkladá Súdnemu dvoru Európskych spoločností dve otázky týkajúce sa výkladu článku 6 a 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 (ďalej len „šiesta smernica“)(2).

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou RLRE Tellmer Property s. r. o. (ďalej len „žalobkyňa“) a vnútroštátnym daňovým orgánom (Finanční úředitelství, ďalej aj len „žalovaný“), ktorý sa týka výšky oslobodenia príjmov z nájmu bytov od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Účastníci konania vo veci samej vedú spor predovšetkým o otázke, či je upratovanie spoločných priestorov nájomného bytového domu, ktoré súvisí s prenájomom, hospodárskou činnosťou podliehajúcou DPH.

II – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

3. Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice dodávka služieb za úhradu v rámci územia štátu podlieha DPH.

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 písm. b) šiestej smernice upravuje oslobodenie nájmu bytov od DPH takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú 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) prenájom 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. prenájmania budov a priestorov na parkovanie vozidiel;
3. prenájmania trvalo inštalovaných zariadení a strojov;
4. prenájmania 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...”

B – *Vnútroštátne právo*

6. Uplatňovanie DPH v Českej republike od jej pristúpenia k Európskej únii upravuje zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridané hodnoty. Ustanovenie § 56 ods. 4 tohto zákona s názvom „Prevod a prenájom pozemkov, stavieb, bytov a nebytových priestorov, prenájom ďalších zariadení“ upravuje oslobodenie od DPH pri prenájme majetku takto:

„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 prenájomom stavby sa rozumie prenájom vrátane vnútorného hnutného vybavenia,

prip. dodania elektriny, tepla, chladu, plynu alebo vody najdlhsie na 48 hodin bez prerušenia.“

III – Skutkový stav, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7. Žalobkyňa je vlastníkom bytových domov s nájomnými bytmi. Okrem obvyklého nájomného vyberá od svojich nájomcov samostatne útovanú sumu za upratovanie spoločných priestorov, ktoré vykonáva prostredníctvom svojich domovníkov.

8. Po tom, ako daňové úrady zistili nadmerný odpočet DPH, rozhodli o zvýšení DPH dlžnej za mesiac máj 2006 o 115 911 CZK z dôvodu príjmov z upratovania. Po tom, ako Finanční úřad v Ústí nad Labem 4. februára 2007 potvrdilo rozhodnutie Finančního úřadu v Litvínově z 20. septembra 2006, podala žalobkyňa žalobu na vnútroštátny súd.

9. Žalobkyňa uvádza, že táto hospodárska činnosť je oslobodená od DPH. Domnieva sa, že prenájom a služby súvisiace s užívaním prenajatého bytu predstavujú neoddeliteľné plnenia. V tomto kontexte odkazuje na právo Spoločenstva, konkrétne na judikatúru Súdneho dvora, ktorá preukazuje, že neoddeliteľné plnenia podliehajú jedinému režimu DPH, v prejednávanej veci režimu prenájomu oslobodeného od DPH.

10. Vnútroštátny súd má pochybnosti o výklade príslušných právnych ustanovení, pričom táto neistota sa netýka len vnútroštátneho práva, ale aj práva Spoločenstva. Z tohto dôvodu sa rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Môžu sa ustanovenia článku 6 (poskytovanie služieb) a článku 13 (oslobodenia od dane) 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 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 oddeliteľné zdaniteľné plnenia?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku... vzniká otázka, či ustanovenia článku 13 už citovanej smernice, konkrétne jeho úvod a písm. b) časti B, i) vyžadujú, ii) vylučujú, alebo iii) ponechávajú na rozhodnutí členského štátu uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na úhradu za upratovanie spoločných priestorov nájomného bytového domu?“

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

11. Návrh na začatie prejudiciálneho konania zo 17. decembra 2007 bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 24. decembra 2007.

12. Žalovaný vo veci samej, vlády Českej republiky a Helénskej republiky, ako aj Komisia podali pripomienky v lehote stanovenej v článku 23 Štatútu Súdneho dvora.

13. Na pojednávaní 6. novembra 2008 sa dostavili zástupcovia žalobkyne vo veci samej, vlády Českej republiky a Helénskej republiky, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev, aby predniesli svoje pripomienky.

V – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

14. Žalobkyňa vo veci samej na pojednávaní vysvetlila súčasnú prax v oblasti fakturovania upratovacích služieb v Českej republike. Alej sa dovoľavala toho, že nájom bytov a upratovanie spoločných priestorov sú jediným plnením nepodliehajúcim DPH. Okrem toho poukázala na potrebu jednotného výkladu pojmu „prenájom nehnuteľností“ Súdnym dvorom, aby sa zabránilo odlišnému výkladu v členských štátoch.
15. Žalovaný vo veci samej s odkazom na ustanovenia Českého Občianskeho zákonníka upravujúce zmluvu o nájme vyhlásil, že ako predmet zmluvy o nájme sa byt skladá zo súboru obytných miestností, ktorý svojím stavebno-technickým a funkčným usporiadaním a vybavením spĺňa požiadavky na bývanie. Tvrdí, že spoločné priestory nemôžu byť z právneho a praktického hľadiska prenajaté na bývanie. Z tohto dôvodu žalovaný navrhuje, aby sa na prvú otázku odpovedalo kladne.
16. Pokiaľ ide o druhú otázku, žalovaný má pochybnosti o potrebe vykladať šiestu smernicu v rámci tohto konania, keďže vnútroštátna právna úprava vypracovaná v súlade s právom Spoločenstva poskytuje jasnú odpoveď v tom zmysle, že prenájom nehnuteľností je od DPH oslobodený, čo neplatí pre služby poskytnuté ako samostatné služby, aj keby mali vzťah k predmetnému plneniu oslobodenému od DPH.
17. Česká vláda sa domnieva, že prejudiciálne otázky vnútroštátneho súdu je potrebné chápať v tom zmysle, že tento súd žiada Súdny dvor o posúdenie, či v situácii, keď prenajímateľ poskytuje nájomcovi popri vlastnom nájme aj plnenie vo forme upratovania spoločných priestorov nájomného bytového domu, predmetné upratovanie a nájom tvoria spolu zložené plnenie a či sa na toto plnenie ako také vzťahuje oslobodenie stanovené článkom 13 B písm. b) šiestej smernice.
18. Česká vláda okrem toho pripomína, že hlavným účelom zloženého plnenia je zabrániť zbytočným zásahom do systému DPH, ktoré by mohli byť dôsledkom umelého oddelenia plnenia, ktoré je z hospodárskeho hľadiska homogénne. Ak by sa v prejednávanej veci vychádzalo zo zloženého plnenia, neprihliadalo by sa na tento účel.
19. Česká vláda v dôsledku toho navrhuje odpoveď na prejudiciálne otázky v tom zmysle, že je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či plnenie, ktoré spočíva v poskytovaní upratovacích prác a plnenie spočívajúce v prenájme bytov, spĺňajú podmienky na to, aby mohli byť označené za zložené plnenie v zmysle judikatúry Súdneho dvora. S ohľadom na konkrétne okolnosti sa domnieva, že v konaní vo veci samej nejde o zložené plnenie.
20. Ak by vnútroštátny súd dospel k inému záveru, Česká vláda zastáva názor, že použitie pojmu zložené plnenie v tejto veci by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality a so zásadou reštriktívneho výkladu výnimiek uvedených v šiestej smernici.
21. Komisia jednak vyhlasuje, že oslobodenia od dane uvedené v článku 13 šiestej smernice sú samostatné pojmy práva Spoločenstva, ktoré sa musia vykladať samostatne. Navyše, keďže tieto oslobodenia od dane majú povahu výnimky, musia byť takisto vykladané reštriktívne. Komisia sa okrem toho s ohľadom na rozsudok Faalborg/Gelting Linien(3) pýta, či upratovanie spoločných priestorov bytového domu nemožno považovať za vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ktorým je prenájom.
22. Komisia preto navrhuje odpoveď na prejudiciálne otázky v tom zmysle, že oslobodenie prenájmu bytov od DPH v súlade s článkom 13 B písm. b) šiestej smernice sa vzťahuje výlučne na hospodársku činnosť prenájmu, avšak plnenie spočívajúce v upratovaní spoločných priestorov by mohlo spadať pod toto oslobodenie od dane, pokiaľ tvorí súčasť zmluvy o nájme ako vedľajšie plnenie. Je úlohou vnútroštátneho súdu stanoviť, či je upratovanie spoločných priestorov

sú?as?ou prenájmu, pri?om musí v tomto rámci posúdiť znenie zmluvy o nájme a ustálenú prax.

23. Grécka vláda odmieta extenzívny výklad ?lánku 13 B písm. b) šiestej smernice. Zastáva názor, že prid?žanie sa právneho stanoviska žalobkyne by spôsobilo, že akýkoľvek výdavok vynaložený na ú?ely zlepšenia podmienok užívania predmetu nájmu majetku by spadol do pôsobnosti už citovaného ustanovenia. Preto grécka vláda navrhuje odpovedať na prejudiciálne otázky v tom zmysle, že prenájom bytu alebo nebytového priestoru sa musí považovať za službu, ktorá je odlišná od upratovania spoločných priestorov. Ide o dve odlišné plnenia, z ktorých jedno – prenájom – je oslobodené od DPH, zatiaľ čo druhé – upratovanie spoločných priestorov – podlieha DPH.

VI – Právne posúdenie

A – Úvodná poznámka

24. Rozšírenie Európskej únie o desať nových ?lenských štátov 1. mája 2004 a o dva ?alšie štáty 1. januára 2007 sú významnými udalosťami v histórii tohto systému integrácie, ktoré majú ?alekosiahle geopolitické dôsledky. Popri nadobudnutí postavenia ?lenského štátu spolu s právami, ktoré z neho vyplývajú, prinieslo rozšírenie pre nové ?lenské štáty aj povinnosť prevziať „acquis communautaire“ vrátane právnej úpravy DPH do vlastného vnútroštátneho právneho poriadku.(4) Pristúpenie k Európskej únii teda znamenalo aj pristúpenie k spoločnému systému DPH, ktorý je harmonizovaným systémom dane z obratu, sledujúcim predovšetkým daňový cieľ a zároveň cieľ hospodárskej politiky.

25. Zatiaľ čo prvý uvedený aspekt súvisí s vybavením Spoločenstva vlastnými zdrojmi(5), hospodársko-politickým cieľom harmonizácie je odstrániť faktory vyplývajúce z rozdielnych systémov DPH, ktoré môžu narúšať podmienky hospodárskej súťaže tak na vnútroštátnej úrovni, ako aj na úrovni Spoločenstva(6). Aby bola zaistená účinnosť spoločného systému DPH, je teda nevyhnutné prebrať a jednotný výklad smerníc o DPH, vrátane oslobodení od dane stanovených šiestou smernicou(7), ktorých sa týka prejednávaná vec.

26. Prejudiciálne otázky sa týkajú výkladu ustanovení ?lánku 13 B písm. b), ktorý upravuje oslobodenie prenájmu nehnuteľného majetku od DPH. Účelom prvej otázky je v podstate stanoviť, či sa na upratovanie spoločných priestorov v nájomnom byte vzťahuje pojem „prenájom“, takže sa úhrada, ktorú prenajímateľ dostane od nájomcu za vykonanie tejto činnosti, musí považovať za oslobodenú od DPH z rovnakého dôvodu ako nájomné. Druhá otázka vzniká len v prípade, pokiaľ Súdny dvor spochybní existenciu takéhoto konceptného vzťahu medzi dvoma plneniami a týka sa otázky, či je možné vyvodiť daňovú povinnosť z vnútroštátneho práva alebo z práva Spoločenstva.

B – O prvej otázke

1. Pojem „prenajímanie“ v zmysle ?lánku 13 B písm. b) šiestej smernice

27. Odpoveď na otázku, či upratovanie spoločných priestorov spadá pod pojem „prenajímanie“, si vyžaduje predovšetkým podľa výklad šiestej smernice a konkrétne jej ?lánku 13 B písm. b), a v tomto rámci je potrebné použiť nielen obvyklé metódy výkladu judikatúry súdov Spoločenstva, ale aj výkladové pravidlá charakteristické pre režimy DPH v Spoločenstve.(8) Presnú kvalifikáciu zdaniteľného plnenia je potrebné vykonať na základe preskúmania všetkých okolností, ktoré sú základom tohto plnenia.(9)

28. Zo všeobecnej štruktúry šiestej smernice vyplýva, že pôsobnosť DPH je veľmi široká, keďže v ?lánku 2, ktorý sa vzťahuje na zdaniteľné plnenia, uvádza okrem dovozu tovaru aj

dodávku tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu a v ?lánku 4 ods. 1 definuje zdaniteľnú osobu ako osobu, ktorá nezávisle vykonáva niektorú z ?inností..., odhládnuť od účelu a výsledkov tejto ?innosti.(10) Pojem hospodárske ?innosti podľa ?lánku 4 ods. 2 šiestej smernice predstavuje všetky ?innosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby.

29. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výrazy použité na označenie oslobodení podľa ?lánku 13 šiestej smernice musia byť vykladané doslovne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej dodávky tovaru alebo služby uskutočnenej za protihodnotu osobou podliehajúcou dani.(11)

30. Navyše podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora oslobodenia uvedené v ?lánku 13 šiestej smernice predstavujú samostatné pojmy právneho poriadku Spoločenstva, ktoré preto musia byť definované v kontexte práva Spoločenstva.(12)

31. Je zrejmé, že ?lánok 13 B písm. b) šiestej smernice nedefinuje pojem „prenajímanie nehnuteľného majetku“, ani neodkazuje na jeho definíciu v ustanoveniach zákonov ?lenských štátov.(13) Súdny dvor však definoval tento pojem v mnohých rozsudkoch s prihliadnutím na kontext, účel a štruktúru tejto smernice(14) v tom zmysle, že „prenajímateľ prenecháva za odplatu nájomcovi právo užívať určitú nehnuteľnosť a po určitú dohodnutú dobu tak, akoby bol jej vlastníkom s vylúčením takéhoto práva pre akúkoľvek inú osobu“(15). Súdny dvor však pri tej istej príležitosti pripomenul, že výraz „prenajímanie“ podľa ?lánku 13 B písm. b) šiestej smernice musí byť z hľadiska práva Spoločenstva chápaný širšie než zodpovedajúce pojmy v iných právnych poriadkoch.(16)

32. Upratovacie služby, ktoré žalobkyňa poskytuje svojim nájomcom, nezodpovedajú – v doslovnom význame a s prihliadnutím na už citované výkladové pravidlá – definícii „prenajímania“ uvedenej vyššie v ?lánku 13 B písm. b) šiestej smernice. ?innosť spočívajúca v upratovaní spoločných priestorov poskytnutá za odplatu nepochybne prekračuje rámec jednoduchého prenechania priestorov na užívanie za odplatu. Zahŕňa totiž aktívnu ?innosť, v prejednávanej veci ?innosť samotného prenajímateľa, ktorá sa v zásade odlišuje od ?innosti spočívajúcej v prenájme nehnuteľného majetku, ktorú Súdny dvor vo svojich rozsudkoch „Goed Wonen“(17) a Temco Europe(18) označil za „pasívnu“.

2. Súvisiace plnenia podľa judikatúry

33. Bez ohľadu na vyššie uvedené by bolo z hľadiska práva Spoločenstva tiež mysliteľné označiť tieto upratovacie služby za „prenájom“ v zmysle ?lánku 13 B písm. b) šiestej smernice, pokiaľ by išlo o vedľajšie plnenie v rámci celkového plnenia zloženého z rôznych častí, takže plnenie vyplývajúce z týchto ?inností by sa muselo považovať za jediné plnenie.

34. Ako Súdny dvor opakovane vysvetlil, otázka, či sa má plnenie, ktoré tvoria viaceré plnenia, považovať za jediné plnenie alebo viaceré jednotlivé a samostatné plnenia, ktoré musia byť skúmané oddelene, má mimoriadny význam z hľadiska DPH, tak pre uplatňovanie daňovej sadzby, ako aj ustanovení týkajúcich sa oslobodenia stanovených šiestou smernicou.(19)

35. Šiesta smernica neobsahuje žiadne osobitné ustanovenie, ktoré upresňuje podmienky, za ktorých viaceré súvisiace plnenia musia byť považované za jediné plnenie. Naopak, rozhodujúce kritériá posúdenia vychádzajú priamo z judikatúry Súdneho dvora.

36. Pri rozhodovaní o podstate zloženého plnenia proti sebe stoja dva ciele. Na jednej strane musí byť každé z rôznych oddelených plnení posudzované podľa svojej povahy. Na druhej strane sa nemá ohroziť fungovanie systému DPH umelým oddelením plnení, ktoré sú z hospodárskeho hľadiska jednotné.(20) Prílišné delenie jedného plnenia na viaceré čiastkové plnenia, ktoré sa

musia posudzovať oddelene, totiž komplikuje uplatňovanie ustanovení o DPH.(21) V každom prípade treba pri tomto skúmaní používať objektívne kritérium, keďže subjektívne hľadisko poskytovateľa služieb a/alebo príjemcu služieb nie je rozhodujúce.

37. Z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé(22), ale za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a viesť tak striedavo k zdaneniu alebo oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jediné plnenie(23).

38. Tak je to napríklad v prípade, keď sa už na základe objektívnej analýzy konštatuje, že jedno alebo viaceré plnenia tvoria hlavné plnenie, a že jedno alebo ďalšie plnenia tvoria jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie.(24) Plnenie sa musí považovať za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám o sebe, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa.(25) Takisto sa možno domnievať, že ide o jediné plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo umelé.(26)

39. Ak zvážime skutkovú a právnu situáciu, ktorá je základom konania vo veci samej, je len málo prvkov, ktoré podľa môjho názoru svedčia v prospech označenia predmetného plnenia za vedľajšie plnenie.

40. Je určite pravdou, že upratovanie spoločných priestorov je vo všeobecnosti základnou podmienkou obvyklého užívania prenajatého majetku. Ako však správne zdôraznili grécka vláda a žalovaný, táto činnosť sa netýka priestorov, ktoré sú osobitne určené na účely bývania a sú vlastným predmetom zmluvy o nájme, ale jedine spoločných priestorov nájomného bytového domu, ku ktorým má prístup každá osoba a ktoré nie sú spôsobilé na bývanie. To platí obdobne aj pre prenájom priestorov určených na iné účely, ako napríklad kancelárskych priestorov, ktoré umožňujú výkon kancelárskych činností len v priestoroch určených pre toto použitie. Možno teda skonštatovať, že sporné plnenie je obmedzené tak priestorovo, ako aj účelovo.

41. Bez ohľadu na to nejde o rozdelenie jediného neoddeliteľného hospodárskeho plnenia, ak sa rozlišuje medzi hospodárskou činnosťou spočívajúcou v prenájme bytov a činnosťou spočívajúcou v upratovaní spoločných priestorov. Obe plnenia nie sú tak úzko zviazané, aby ich rozdelenie bolo umelé, a to tým skôr, že otázka, kto bude mať na starosti túto činnosť, je vo všeobecnosti ponechaná na zmluvnú autonómiu strán. Ako uvádza česká vláda s odkazom na súčasnú prax v českej republike(27), upratovanie spoločných priestorov môže byť v zásade upravené tromi rôznymi spôsobmi: 1. nájomcovia vykonávajú túto činnosť sami; 2. upratovacie služby sú poskytované treťou osobou, ktorá ich nakoniec vyúčtuje nájomcom; 3. upratovanie spoločných priestorov je zabezpečené prenajímateľom, buď prostredníctvom jeho vlastných zamestnancov (napríklad domovník), alebo prostredníctvom upratovacej spoločnosti, ktorú prenajímateľ sám poverí touto úlohou. Veľký počet prípadov ukazuje, že ani užívacie právo, ani skutočná možnosť užívať byty na určené účely nie sú ohrozené, ak upratovacie služby výnimočne nezabezpečuje prenajímateľ.

3. O zásade neutrality DPH

42. Tento veľký počet variantov je relevantný aj z hľadiska daňovej neutrality a jednotného uplatňovania ustanovení šiestej smernice. V tomto kontexte pripomínam, že dodržiavanie zásady daňovej neutrality hrá aj podstatnú úlohu v uplatňovaní oslobodení podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice.(28)

43. Zásada daňovej neutrality, ktorá je vyjadrená v článku 2 prvej smernice(29), a ktorá je

okrem toho základom spoločného systému DPH, čo možno vyvodiť aj zo štvrtého a piateho odôvodnenia šiestej smernice, vyžaduje, aby sa so všetkými hospodárskymi subjektami zaobchádzalo rovnako(30). Súdny dvor upresnil túto zásadu v svojich rozsudkoch Cimber Air(31) a Jyske Finans(32) v tom zmysle, že nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké plnenia, pri vyberaní DPH zaobchádzalo rozdielne.

44. Ak budeme vychádzať z prvého prípadu uvádzaného v odseku 41 týchto návrhov, dospejeme k záveru, že upratovanie spoločných priestorov nemôže podliehať DPH, pretože nejde ani o dodávku tovarov, ani o poskytnutie služieb v zmysle článku 2 šiestej smernice.

45. Naproti tomu, ak budeme vychádzať z druhého prípadu, budeme musieť skonštatovať, že táto hospodárska subjektivita podlieha DPH ako akékoľvek iné poskytnutie služby. Ako taká nijako nesúvisí s nájomom a v rámci už citovanej zásady, podľa ktorej sa každé plnenie musí obvykle považovať za odlišné a nezávislé(33), sa s ňou musí zaobchádzať z daňového hľadiska rozdielne, a to v tom zmysle, že oslobodenie od DPH na základe článku 13 B písm. b) šiestej smernice sa na ňu nemôže uplatňovať. Na to správne poukazuje tak vnútroštátny súd vo svojom návrhu(34), ako aj česká vláda(35).

46. Na základe objektívnej analýzy sa tretí prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, odlišuje od druhého variantu len v rozsahu, v akom je ten, kto poskytuje upratovaciu službu, zároveň prenajímateľom. Preto vniká otázka, či je odôvodnené *a priori* vychádzať z myšlienky, že ide o nesamostatné vedľajšie plnenie len z dôvodu totožnosti osoby prenajímateľa s osobou poskytovateľom služby. Ako uviedol Súdny dvor vo svojom rozsudku Henriksen(36), táto okolnosť môže byť v niektorých prípadoch nepriamym dôkazom o existencii jediného hospodárskeho plnenia, ale sama osebe nie je rozhodujúca. Skutočnosť, že žalobkyňa vo veci samej účtuje upratovacie služby oddelene, a nie jednotnú cenu zahŕňajúcu aj nájomné, môže takisto byť citovaná ako nepriamy dôkaz o existencii samostatného plnenia. Ako Súdny dvor totiž skonštatoval vo svojom rozsudku CPP(37), skutočnosť, že poskytovateľ poskytuje zložené plnenia buď za platbu celkovej ceny alebo prostredníctvom samostatnej faktúry, je nepriamym dôkazom. Oddelené účtovanie upratovacích služieb vo veci samej v dôsledku toho svedčí v neprospech existencie jediného plnenia.

47. Treba sa držať stanoviska českej vlády, keď tvrdí, že tento tretí variant môže byť prípadne doplnený ďalšími prvkami, takže rozhodnutie v jednotlivom prípade sa stáva ťažším. Takto si možno predstaviť situáciu, v ktorej prenajímateľ poskytuje aj upratovacie služby v iných bytových domoch, ktoré neprenajíma. Napriek tomu by bolo ním poskytované plnenie v podstate rovnaké ako plnenie dotknuté v konaní vo veci samej. Podľa môjho názoru by teda bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality(38), ako aj so súdržnosťou spoločného systému DPH, keby sa s už citovanými variantmi zaobchádzalo rôzne podľa toho, či predmetné upratovacie služby zabezpečuje prenajímateľ, alebo tretia osoba. Neistota, ktorá by bola spojená s každým jednotlivým prípadom, by zbytočne komplikovala uplatňovanie ustanovení o DPH(39) a rozhodnutia daňových orgánov by sa stali pre daňovníka menej predvídateľnými.

4. Historický a teleologický výklad oslobodenia od DPH

48. Sociálno-politické úvahy predložené vnútroštátnym súdom nemôžu samy osebe ovplyvniť predchádzajúce závery. Nemožno sa ich bez výhrady dovoliť ako tvrdenia v prospech oslobodenia upratovania spoločných priestorov od DPH. Treba sa pripojiť k názoru vnútroštátneho súdu, keď vyhlasuje, že ak sa na upratovanie spoločných priestorov neuplatňuje DPH, bývanie je lacnejšie. Výnimka stanovená v článku 13 B písm. b) šiestej smernice je totiž zrejme založená aj z historického hľadiska na sociálno-politických úvahách. V každom prípade vo väčšine členských štátov prenájom bytov pred harmonizáciou vykonanou šiestou smernicou nebol predmetom DPH zo sociálnych dôvodov.(40) Preto je potrebné zachovať túto zásadu v šiestej

smernici, aby sa zabránilo zvyšovaniu nájomného za byty.

49. Ako to preukazuje výklad príslušných ustanovení šiestej smernice založený na jej znení(41), všeobecnej štruktúre(42), a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality(43), zákonodarcovia Spoločenstva chceli výslovne obmedziť oslobodenie od DPH stanovené v článku 13 B písm. b) šiestej smernice na „prenájom“ v najprísnejšom zmysle a rozšíriť ho výlučne na služby, ktoré sú na základe objektívneho skúmania súčasťou zloženého plnenia, ktoré sa ešte môže považovať za „prenájom“. Tieto podmienky však nie sú vo všetkých prípadoch splnené, a ako sme už videli, nie sú splnené ani v prejednávanej veci.

50. Nemožno však prehliadať, že existuje aj ďalší dôvod pre oslobodenie nájmu nehnuteľného majetku od DPH. Ako vysvetlil generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch, ktoré predniesol vo veci Blasi(44), nehnuteľnosť, ktorá je už využívaná, nie je výsledkom výrobného procesu. Po zariadení a výstavbe budovy je nehnuteľný majetok vo všeobecnosti využívaný pasívne bez toho, aby vznikla pridaná hodnota. Práve preto podlieha DPH len prvá dodávka stavebného pozemku a dodávka budovy pred jej prvým obsadením, zatiaľ čo ďalšie neskoršie prevody už obsadenej budovy ani jej prenájom nie sú predmetom DPH. Takéto odôvodnenie oslobodenia od DPH sa však nemôže uplatňovať v prípade aktívneho plnenia(45), akým je upratovanie spoločných priestorov.

5. Záver

51. S ohľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že plnenie, ktoré uskutočňuje prenajímateľ poskytujúce v upratovaní spoločných priestorov, by malo byť v zásade vylúčené z oslobodenia od DPH stanoveného v článku 13 B písm. b) šiestej smernice a malo by byť predmetom DPH, ale nechcem *a priori* vylúčiť, že uzavretie zmluvy o nájme, vnútorný poriadok nájomnej budovy alebo ustálená právna prax v danom členskom štáte môžu viesť k inému posúdeniu, ako je abstraktné posúdenie predložené v týchto návrhoch. Je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý je povinný uplatňovať odpovede na situáciu, ktorú prejednáva, aby preskúmal, v akom rozsahu sa tento prístup uplatní na konkrétny prípad, prípadne s prihliadnutím na predchádzajúce úvahy.

52. V súlade s tým treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 6 a 13 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že prenájom bytu (alebo nebytového priestoru) na strane jednej a upratovanie spoločných priestorov, ktoré s ním súvisí, na strane druhej sa majú považovať za samostatné a od seba oddeliteľné plnenia. Je však úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, do akej miery môžu uzavretie zmluvy o nájme, vnútorný poriadok nájomnej budovy alebo ustálená právna prax v danom členskom štáte výnimočne viesť k inému posúdeniu.

C – O druhej otázke

53. S prihliadnutím na odpoveď navrhovanú na prvú otázku treba na druhú otázku odpovedať len v prípade, že by sa vnútroštátny súd po posúdení všetkých okolností sporu vo veci samej domnieval, že nájom bytov a upratovanie spoločných priestorov, ktoré s ním súvisí, nemôžu byť výnimočne považované za samostatné, od seba oddeliteľné plnenia.

54. V tomto prípade je potrebné vychádzať z myšlienky, že ide o zložené plnenie, ktoré zodpovedá „prenajímaniu nehnuteľného majetku“ podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice. Toto ustanovenie smernice by v dôsledku toho vylučovalo uplatňovanie DPH na úhradu zaplatenú za upratovanie spoločných priestorov nájomného bytového domu.

55. Na druhú prejudiciálnu otázku teda treba odpovedať tak, že pokiaľ by vnútroštátny súd vychádzal z myšlienky, že prenájom bytov a upratovanie spoločných priestorov, ktoré s ním súvisí,

nemožno výnimočne považovať za samostatné, od seba oddeliteľné plnenia, upratovanie spoločných priestorov by sa muselo považovať za súčasť „prenájmu nehnuteľného majetku“ v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice, takže uplatňovanie DPH na sumu zaplatenú za túto činnosť by bolo vylúčené.

VII – Návrh

56. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky takto:

1. Články 6 a 13 šiestej smernice sa musia vykladať v tom zmysle, že prenájom bytu (alebo nebytového priestoru) na strane jednej a upratovanie spoločných priestorov, ktoré s ním súvisí, na strane druhej sa majú považovať za samostatné a od seba oddeliteľné plnenia.

Je však úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, do akej miery môžu uzavretie zmluvy o nájme, vnútorný poriadok nájomnej budovy alebo ustálená právna prax v danom členskom štáte výnimočne viesť k inému posúdeniu.

2. Pokiaľ by vnútroštátny súd vychádzal z myšlienky, že prenájom bytov a upratovanie spoločných priestorov, ktoré s ním súvisí, nemožno výnimočne považovať za samostatné, od seba oddeliteľné plnenia, upratovanie spoločných priestorov by sa muselo považovať za súčasť „prenájmu nehnuteľného majetku“ v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice, takže uplatňovanie DPH na sumu zaplatenú za túto činnosť by bolo vylúčené.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Rozsudok z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395.

4 – Pozri v tomto ohľade ALBERT, J.-L.: *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*. Turin 2007, s. 53 a nasl., ktorý poukazuje na adaptačné problémy prístupujúcich štátov s ohľadom na množstvo pôvodných ustanovení o DPH, ktoré si vyžiadalo zavedenie prechodných režimov v niektorých odvetviach trhu so službami.

5 – TERRA, B., KAJUS, J.: *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT*. 2008, zv. 1, kapitola 3, 3.1.1., s. 87, a COMMUNIER, J.-M.: *Droit fiscal communautaire*. Brusel 2001, s. 194 a nasl., vidia hlavný dôvod pokračovania harmonizácie v oblasti DPH v rozhodnutí Rady 70/243/ESUO, EHS, Euratom z 21. apríla 1970 o nahradení finančných príspevkov členských štátov vlastnými zdrojmi Spoločenstiev [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES L 94, s. 19). Toto rozhodnutie stanovilo, že od 1. januára 1975 bude rozpočet Spoločenstva financovaný popri príjmoch z ciel a poľnohospodárskych poplatkov aj časťou DPH. Rozhodnutie týkajúce sa vlastných zdrojov obsahuje základné ustanovenia o financovaní rozpočtu Spoločenstiev. Rozhodnutie, naposledy zmenené a doplnené rozhodnutím Rady 2007/437/ES, Euratom zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. EÚ L 163, s. 17), je vo všeobecnosti prijímané Radou jednomyseľne a ratifikované všetkými členskými štátmi. Rozhodnutie zo 7. júna 2007 vo svojom článku 2 ods. 1 písm. b) spresňuje, že k vlastným zdrojom, ktoré predstavujú príjmy všeobecného rozpočtu Európskej únie, patria príjmy vyplývajúce z uplatňovania jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované vymeriavacie základy DPH. Základ zohľadňovaný na tento účel nepresiahne 50 % hrubého národného dôchodku každého členského štátu, ako je vymedzené v odseku 7. S ohľadom na fungovanie systému vlastných zdrojov pozri správu Komisie – Financovanie Európskej únie zo 6. septembra 2004, KOM(2004) 505 v konečnom znení.

6 – Pozri v tomto zmysle VOß, R.: *Steuerrecht*. In: Dausen: *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*. zv. 2, oddiel J, body 184 a 185; COMMUNIER, J.-M.: c. d. v poznámke pod čiarou 5, s. 192; PINHEIRA, G.: *A fiscalidade directa na União Europeia*. Coimbra 1998, s. 22, táto autorka vidí hospodársko-politický cieľ harmonizácie jednak v uskutočnení vnútorného trhu odstránením diskriminácie a narušenia hospodárskej súťaže vyplývajúcich z uplatňovania vnútroštátnych daňových systémov a jednak v integrácii vnútroštátnych hospodárstiev. REICH, M., KÖNIG, B.: *Europäisches Steuerrecht*. Zürich 2006, s. 16, zdôrazujú, že pojem harmonizácia v článku 93 ES sa týka hlavne odstránenia tých aspektov obchodovania s tovarom, ktoré bránia hospodárskej súťaži.

7 – Súdny dvor viackrát zdôraznil nevyhnutnosť jednotného uplatňovania oslobodení od DPH s odkazom na jedenáste odôvodnenie šiestej smernice, z ktorého vyplýva, „že sa musí vypracovať spoločný zoznam oslobodení od daní tak, aby sa vo všetkých členských štátoch mohli jednotným spôsobom vyberať vlastné prostriedky spoločenstva“. Súdny dvor z toho vyvodil, že aj keď článok 13 B uvedenej smernice odkazuje na podmienky oslobodenia stanovené členskými štátmi, oslobodenia stanovené týmto ustanovením musia predstavovať samostatné pojmy práva Spoločenstva, aby bolo možné stanoviť základ DPH jednotne a v súlade s pravidlami Spoločenstva (pozri rozsudky zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, bod 47; z 12. septembra 2000, Komisia/Irsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, bod 51, a z 8. marca 2001, Försäkringaktiebolaget Skandia, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 23). CORNIA, C.: *Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*. In: *Rassegna tributaria*. 2005, ? 2, s. 647, tiež zdôrazňuje nevyhnutnosť jednotného uplatňovania oslobodení od DPH.

8 – Pozri návrhy, ktoré 4. mája 2004 predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Temco Europe (C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 1), a návrhy, ktoré 14. októbra 2004 predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Fonden Marselisborg Lystbådshavn (C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 16). HAUNOLD, S.: *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*. Wien 1997, s. 47 a 49, zdôrazňuje, že pri výklade práva Spoločenstva Súdny dvor používa všetky klasické metódy výkladu (doslovný, systematický, teleologický a historický výklad). Jedna z osobitostí výkladu smerníc o DPH Súdnym dvorom spočíva v skutočnosti, že výnimky sa v zásade musia vykladať striktné, pretože predstavujú

výnimku zo všeobecného zdanenia spotreby a v dôsledku tejto skutočnosti môžu viesť k narušeniu hospodárskej súťaže. Táto poznámka sa zvlášť vzťahuje na uplatňovanie oslobodení od dane stanovených šiestou smernicou, ale aj na výklad ďalších ustanovení o DPH, ktoré stanovujú výnimky z niektorých zásad. Podľa autora je v zásade striktný výklad ustanovení stanovujúcich výnimky len jednou z podskupín systematického alebo teleologického výkladu.

9 – Rozsudky *Faaborg/Gelting Linien*, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 12; z 18. januára 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 26, a z 12. júna 2003, *Sinclair Collins*, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 26.

10 – Pozri rozsudky z 26. marca 1987, *Komisia/Holandsko*, 235/85, Zb. s. 1471, bod 6; z 15. júna 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën*, 348/87, Zb. s. 1737, bod 10; zo 4. decembra 1990, *van Tiem*, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17; *Komisia/Írsko*, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 27, a zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.*, C-288/07, Zb. s. I-7203, bod 28. Generálny advokát Vilara v návrhoch, ktoré predniesol 15. marca 1988 vo veci *Komisia/Taliansko* (122/87, Zb. s. 2685), poukázal na široký rozsah pôsobnosti šiestej smernice. Ako správne uviedol, články 2 a 4 šiestej smernice sú vyjadrením všeobecných zásad, ktorými sa riadi úprava práva Spoločenstva v oblasti DPH, ktorá je zakotvená v odôvodneniach prvej a šiestej smernice. Podľa piateho odôvodnenia prvej smernice (prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu, Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) „systém dane z pridanej hodnoty dosahuje najväčšiu jednoduchosť a neutralitu, ak sa dať vyberá o najvšeobecnejším spôsobom a keď sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie a tiež na poskytovanie služieb“.

11 – Rozsudky *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 13; z 11. augusta 1995, *Bulthuis/Griffioen*, C-453/93, Zb. I-2341, bod 19; z 5. júna 1997, *SDC*, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; zo 7. septembra 1999, *Gregg*, C-216/97 Zb. s. I-4947, bod 12; *Komisia/Írsko*, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 52; *Stockholm Lindöpark*, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 25; „*Goed Wonen*“, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 46, a z 8. decembra 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 21.

12 – Rozsudky *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 11; *Bulthuis/Griffioen*, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 18; *SDC*, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 21; *Komisia/Írsko*, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 51; zo 16. januára 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Zb. s. I-563, bod 25; *Sinclair Collins*, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 22; z 18. novembra 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 16, a z 3. marca 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 27.

13 – Rozsudky zo 4. októbra 2001, „*Goed Wonen*“, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 44, a *Sinclair Collins*, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 24.

14 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. novembra 2004, *Temco Europe*, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 18, a z 3. marca 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 28.

15 – Rozsudky z 12. septembra 2000, *Komisia/Írsko*, C-358/97, Zb. s. I-6301, body 52 až 57; z 9. októbra 2001, *Mirror Group*, C-409/98, Zb. s. I-7175, bod 31; „*Goed Wonen*“, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 55; z 9. októbra 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 21, a *Temco Europe*, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 19. Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer v bodoch 20 a 21 svojich návrhov, ktoré predniesol 4. mája 2004 vo veci *Temco Europe*, zhrnul judikatúru Súdneho dvora o oslobodení prenájmu nehnuteľností od DPH takto: „plnenie, ktorým 1. vlastník nehnuteľnosti prevedie na inú osobu 2. s vylúčením každej

inej osoby 3. právo užívania a požívania nehnuteľnosti 4. na dohodnutú dobu 5. a za nájomné. Aby bolo možné zistiť, či je určitá zmluva v súlade s touto definíciou, treba zohľadniť všetky znaky plnenia a okolnosti, za ktorých toto prebieha, pričom je rozhodujúci objektívny obsah zmluvy bez ohľadu na to, ako zmluvné strany zmluvu pomenovali.“

16 – Práve z tohto dôvodu vo svojom rozsudku „Goed Wonen“ (už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 59) Súdny dvor skonštatoval, že článok 13 B písm. b) a článok 13 C písm. a) šiestej smernice sa musí vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré na účely uplatňovania oslobodenia od DPH pripúšťa, aby vznik – po určitú dohodnutú dobu a za odplatu – vecného práva priznávajúceho jeho vlastníkovi právo užívať nehnuteľnosť (vo veci samej išlo o užívacie právo) bol porovnávaný s prenájomom nehnuteľnosti.

17 – Pozri rozsudok „Goed Wonen“ (už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 52), v ktorom Súdny dvor vyhlásil, že aj keď prenájom nehnuteľností v zásade spadá pod pojem hospodárskej činnosti v zmysle článku 4 šiestej smernice, obvykle ide o relatívne pasívnu činnosť, ktorá nevytvára veľkú pridanú hodnotu.

18 – Pozri rozsudok Temco Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 27. Generálny advokát Jacobs v návrhoch, ktoré predniesol 25. septembra 1997 vo veci Blasi (C-346/95, Zb. s. I-481, bod 15), tiež označil prenájom nehnuteľností za „pomerné pasívnu činnosť“.

19 – Rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 27; z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-31/04, Zb. s. I-9433, bod 18, a z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 49.

20 – Rozsudok CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 29.

21 – Hľadisko praktickej uskutočnenosti hrá významnú úlohu pri stanovení, či v prejednávanej veci ide o zložené plnenie alebo samostatné plnenia. Ako správne uvádza generálna advokátka Kokott v poznámke pod čiarou 23 návrhov, ktoré predniesla 12. mája 2005 vo veci Levob Verzekeringen a OV Bank (už citovanej v poznámke pod čiarou 19), v niektorých návrhoch sa objavuje dokonca tendencia uprednosťovať praktickú povahu pred presnosťou. Pozri návrhy, ktoré 1. februára 1996 predniesol generálny advokát Cosmas vo veci Faaborg-Gelting Linien (rozsudok z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395, bod 14), návrhy, ktoré 25. apríla 1996 predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Dudda (rozsudok z 26. septembra 1996, C-327/04, Zb. s. I-4595, bod 35), ako aj návrhy tohto generálneho advokáta z 11. júna 1998 vo veci CPP (už citované v poznámke pod čiarou 19, body 47 a nasl.).

22 – Pozri rozsudky CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 29; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 20, a Part Service, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 50.

23 – Rozsudok Part Service, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 51.

24 – Pozri v tomto zmysle rozsudok CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 30; z 15. mája 2001, Primback, C-34/99, Zb. s. I-3833, bod 45; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 21, a Part Service, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 52.

25 – Rozsudky CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 29, a Part Service, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 52.

26 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný v poznámke

pod ?iarou 19, bod 22, a Part Service, už citovaný v poznámke pod ?iarou 19, bod 53.

27 – Pozri stranu 5 pripomienok ?eskej vlády.

28 – Pozri rozsudok „Goed Wonen“ (už citovaný v poznámke pod ?iarou 7, bod 56), v ktorom Súdny dvor svoje rozhodnutie postavi? priznanie takého práva, akým je užívacie právo dotknuté v konaní vo veci samej, na úrove? prenájmu na ú?ely uplat?ovania ?lánku 13 B písm. b) a ?lánku 13 C písm. a) šiestej smernice, založil na „dodržiavaní zásady neutrality DPH, ako aj na požiadavke súdržného uplat?ovania ustanovení šiestej smernice, najmä správneho, jednoduchého a jednotného uplat?ovania stanovených oslobodení od dane“. Pozri tiež rozsudok z 11. júna 1998, Fischer, C?283/95, Zb. s. I?3369, bod 28. CORNIA, C.: c. d. v poznámke pod ?iarou 7, s. 647, sa domnieva, že jednotné uplat?ovanie práva Spolo?enstva o oslobodeniach od DPH vyplýva z potreby zaru?i? da?ovú neutralitu na úrovni hospodárskej sú?aže. Da?ová neutralita vyžaduje, aby sa k plneniam, ktoré sú z h?adiska kone?ného spotrebite?a totožné, pristupovalo rovnako z h?adiska DPH. BIRKENFELD, W.: *Mehrwertsteuer der EU*. 4. vyd., Bielefeld 2001, s. 32 a 33, vysvet?uje, že z dôvodov da?ovej neutrality Súdny dvor extenzívne vykladá pojmy, na základe ktorých sa stanovujú základy dane (zdaniteľné osoby, hospodárska ?innos?, dodávky, protiplnenie). Z toho istého dôvodu Súdny dvor vykladá oslobodenia od dane a odchýlky od základu dane doslovne. LOHSE, C.: Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht. In: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Wien: Achat/Tumpel 2001, s. 58 a 59, vysvet?uje, že zásada da?ovej neutrality môže obmedzi? pôsobnos? oslobodení od dane doslovným výkladom ich podmienok. Naproti tomu vyhlasuje, že podmienky, ktoré zakladajú pôsobnos? DPH, musia by? vykladané extenzívne.

29 – ?lánok 2 prvý a druhý odsek prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) upres?uje nasledovné: „Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplat?uje všeobecná spotrebná da? presne propor?ne k cene tovaru a služieb, bez oh?adu na po?et plnení uskuto?nených vo výrobnom a distribu?nom procese pred stup?om, ktorý je za?ažený da?ou.

Na každé plnenie sa vyrubí da? z pridanej hodnoty vypo?ítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo za?ažené jednotlivé nákladové prvky.“

30 – Pozri rozsudky z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C?155/94, Zb. s. I?3013, bod 38, a z 3. decembra 1998, Belgocodex, C?381/97, Zb. s. I?8153, bod 18.

31 – Rozsudok zo 16. septembra 2004, C?382/02, Zb. s. I?8379, body 23 a 24.

32 – Rozsudok už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 39.

33 – Pozri bod 37 týchto návrhov.

34 – Pozri bod 6 návrhu na za?atie prejudiciálneho konania.

35 – Pozri bod 13 pripomienok ?eskej vlády.

36 – Rozsudok z 13. júla 1989, 173/88, Zb. s. 2763, bod 16. V tejto veci bolo potrebné rozhodnú?, či sa pojem „prenájom priestorov na parkovanie vozidiel“ podľa ?lánku 13 B písm. b) šiestej smernice, ktorá zavádza výnimku z oslobodenia stanoveného smernicou v prospech prenájmu nehnuteľného majetku, vz?ahuje na prenájom všetkých plôch určených na parkovanie vozidiel, vrátane uzavretých garáží. Súdny dvor skonštatoval, že tento prenájom nemôže by? vylú?ený z

oslobodenia, ak je úzko spätý s prenájomom nehnuteľného majetku oslobodeného od dane, ktorý je určený na iné účely. Podľa neho ide o jediné hospodárske plnenie, „ak sú jednak priestory na parkovanie vozidiel a nehnuteľný majetok určený na iné použitie súčasťou toho istého súboru nehnuteľností a jednak, ak sú oba tieto predmety prenajímané tým istým prenajímateľom tomu istému nájomcovi.“

37 – Už citovaný v poznámke pod čiarou 19. V bode 31 tohto rozsudku Súdny dvor vyhlásil, že skutočnosť, že sa účtuje celková cena, určite nemá rozhodujúci význam, ale môže svedčiť v prospech existencie jednotného plnenia, ak poskytovateľ poskytuje svojim zákazníkom službu zloženú z viacerých častí za platbu celkovej ceny. V opačnom prípade by bolo potrebné vyvodiť, že oddelené účtovanie jednej časti zloženého plnenia svedčí v neprospech existencie jediného plnenia.

38 – Pozri bod 42 týchto návrhov.

39 – IBÁÑEZ GARCÍA, I.: Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario. In: *Noticias de la Unión Europea*. 2003, č. 226, s. 103 a nasl., je takisto autorom El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes. In: *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*. 2008, č. 4, s. 43 a nasl., kde kritizuje právnu neistotu, ktorú spôsobuje zoznam výnimiek a oslobodení od DPH s ohľadom na jej zložité uplatňovanie. Autor v nich vidí obmedzenie zásady daňovej neutrality. Teoretické úvahy SCHOLSEMA, J.-C.: *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*. Liège 1976, s. 93, bod 55, a s. 94, sú zvlášť zaujímavé pre prípad, ktorý je základom konania vo veci samej. Autor skúma rôzne hypotetické modely zdanenia zmlúv o nájme. Podľa jedného modelu by mohli byť všetky plnenia súvisiace s prenájomom vrátane samotného prenájmu predmetom DPH. Podľa tohto autora toto riešenie najlepšie zodpovedá zásade daňovej neutrality. Iné riešenie, ktoré by bolo ťažko v súlade s riešením podľa šiestej smernice, oslobodzuje prenájom nehnuteľného majetku od DPH pre sociálno-politické dôvody, čo je podľa neho určite v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ale napriek tomu je odôvodnené. „Náklady na údržbu a opravy“ by však boli z tohto oslobodenia vyňaté, pričom autor sa na účely odôvodnenia tohto obmedzenia dovoľáva hľadiska „administratívnej jednoduchosti“.

40 – Pozri návrh šiestej smernice predložený Komisiou (*Bulletin Európskych spoločenských*, č. 11/73, s. 17). Pozri v tomto ohľade návrhy, ktoré predložila generálna advokátka Kokott vo veci Fonden Marselisborg Lystbådehavn, už citované v poznámke pod čiarou 8, bod 46. COMMUNIER, J.-M.: c. d. v poznámke pod čiarou 5, s. 230, zdôrazňuje, že oslobodenia uvedené v článku 13 B písm. b) šiestej smernice možno vysvetliť všeobecnými politickými úvahami, ktoré sú spoločné pre členské štáty Európskeho spoločenstva. Podľa SCHOLSEMA, J.-C.: c. d. v poznámke pod čiarou 39, odsek 163, s. 264, článok 13 B písm. b) odzrkadľuje právnu úpravu, ktorá sa uplatňovala vo všetkých členských štátoch pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice.

41 – Pozri bod 32 týchto návrhov.

42 – Pozri body 28 a 29 týchto návrhov.

43 – Pozri body 42 až 47 týchto návrhov.

44 – Návrhy už citované v poznámke pod čiarou 18, body 15 a 16.

45 – Pozri bod 32 týchto návrhov.