Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

16. dubna 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Společný systém daně z přidané hodnoty — Pronájem nemovitého majetku — Dodávky elektřiny, tepla a vody, jakož i odstraňování odpadu — Smlouvy mezi pronajímatelem a dodavateli o tomto zboží a službách — Plnění poskytovaná nájemci považovaná za plnění uskutečňovaná pronajímatelem — Poplatky za služby — Stanovení daňového základu — Možnost zahrnout poplatky za služby do daňového základu služeb pronájmu — Plnění tvořené jediným plněním nebo několika samostatnými plněními“

Ve věci C-42/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 22. října 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 27. ledna 2014, v řízení

Minister Finansów

proti

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. listopadu 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Minister Finansów T. Tratkiewiczem a J. Kautem, jako zmocněnci,

— za Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie K. Przygodzka a A. Fajtem, jako zmocněnci, ve spolupráci s K. Warfołomiejew, radca prawny a Ł. Adamczykem, doradca podatkowy,

— za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szaładzińskou, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu K. Nasopoulou, jako zmocněnkyní,

* Jednací jazyk: polština.

— za vládu Spojeného království J. Beeko, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

— za Evropskou komisi Ł. Habiakem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Minister Finansów (ministr financí) a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (armádní bytová agentura ve Varšavě, dále jen „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa“) ve věci individuálního stanoviska Minister Finansów ze dne 21. června 2011 odmítajícího způsob výpočtu a výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), které posledně jmenovaný zvolil v případě zboží dodaného a služeb poskytnutých v rámci pronájmu nemovitého majetku.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 15 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Elektřina, plyn, tepelná nebo chladící energie a podobné se považují za hmotný majetek.“

6 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice uvádí:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

7 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

Polské právo

8 Článek 7 odst. 1 zákona ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (ustawa r. o podatku od towarów i usług, Dz. U č. 54, položka 535) stanoví:

„Dodáním zboží uvedeným v čl. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník [...]“

9 Článek 8 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„‚Poskytnutím služby' uvedeným v čl. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí každé plnění uskutečněné pro fyzickou osobu, právnickou osobu nebo organizační jednotku bez právní osobnosti, které není dodáním zboží ve smyslu článku 7 [...]“

10 Článek 29 odst. 1 uvedeného zákona zní takto:

„Základem daně je obrat, nestanoví-li ustanovení odstavců 2 až 21 tohoto článku, článků 30 až 32, článku 119, jakož i čl. 120 odst. 4 a 5 jinak. Obrat odpovídá částce dlužné z titulu prodeje, snížené o částku dlužné daně. Dlužná částka zahrnuje veškeré plnění dlužné pořizovatelem nebo třetí osobou. Obrat se zvýší o získané dotace, příplatky a jiné dodatečné platby podobného druhu snížené o dlužnou daň, které mají přímý vliv na cenu (dlužnou částku) za dodané zboží nebo poskytnutou službu osobou povinnou k dani.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je právnickou osobou veřejného práva, která je pověřena zejména pronájmem státního nemovitého majetku, který jí byl svěřen. V rámci této činnosti přeúčtovává plnění zahrnující dodávky některých energetických médií, a sice elektřiny, tepla a vody, jakož i služby odstraňování odpadu tím způsobem, že přenáší na nájemce náklady, které jí vznikly nákupem tohoto zboží a služeb od dodavatelů – třetích osob. Pokud jde o média, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa účtuje nájemci zálohy, jejichž výše je stanovena ve smlouvě o pronájmu, přičemž uplatňuje daňovou sazbu použitelnou na každé médium a poté na konci roku opraví účty v závislosti na skutečné spotřebě elektřiny, teply a vody nájemcem.

12 Jelikož sazby DPH od 1. ledna 2011 vzrostly, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa se zabývala otázkou, jaké sazby jsou použitelné na částky v jejích fakturách vydaných po tomto datu, a to jak v případě požadování nedoplatku dlužného nájemníky, tak navrácení přeplatku. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa se obrátila na Minister Finansów se žádostí o individuální stanovisko, ve které uvedla sazby, jež jsou podle ní použitelné.

13 Minister Finansów v individuálním stanovisku ze dne 21. června 2011 uvedl, že způsob výpočtu DPH zamýšlený Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je nesprávný a zdůraznil, že dodávky médií a odstraňování odpadu jsou součástí celku tvořícího jediné plnění, a sice službu pronájmu. Tato jednotlivá plnění je tudíž podle jeho stanoviska třeba zahrnout do daňového základu této služby, která představuje hlavní plnění a uplatnit na ně jednotnou daňovou sazbu, a sice sazbu uplatnitelnou na uvedenou službu. Minister Finansów upřesnil, že tato sazba činí 23 % od 1. ledna 2011 a před tímto datem činila 22 %.

14 Vzhledem k tomu, že správní orgán trval na postoji vyjádřeném v individuálním stanovisku, podala Wojskowa Agencja Mieszkaniowa žalobu u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (správní soud vojvodství ve Varšavě), který zrušil stanovisko Minister Finansów rozsudkem ze dne 17. července 2012.

15 Tento soud rozhodl, že poplatky za dodávky médií a odstraňování odpadu je třeba zahrnout do základu daně služby pronájmu jakožto součást nájemného, ledaže z nájemní smlouvy jednoznačně vyplývá, že všechny nebo některé z těchto poplatků nejsou zahrnuty v nájemném a nájemce je platí odděleně.

16 Uvedený soud konstatoval, že Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nepředložila v tomto ohledu jasné informace a že Minister Finansów ji měl před přijetím individuálního stanoviska požádat o upřesnění.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie upřesnil, že neuzavření smlouvy přímo mezi nájemcem a dodavateli médií a služby odstraňování odpadu nutně neznamená, že pronajímatel poskytuje nájemci jedinou komplexní službu pronájmu.

18 Minister Finansów podal kasační opravný prostředek k Naczelny Sąd Administracyjny (nejvyšší správní soud).

19 Tento soud zdůrazňuje, že věc má důležité důsledky v praxi, jelikož, pokud jde zejména o dodávku vody, podle toho, zda je tato dodávka účtována odděleně nebo jako součást nájemného, bude činit použitelná sazba DPH buď 8 %, nebo 23 %. Tento soud má nicméně pochybnosti o výkladu směrnice o DPH ve světle judikatury Soudního dvora, konkrétně o tom, zda pronajímatel poskytuje jediné plnění nebo několik samostatných plnění.

20 Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že o dodání elektřiny, tepla a vody, jakož i poskytování služby odstraňování odpadu ze strany pronajímatele nájemci přímo užívajícímu toto zboží a služby se jedná tehdy, pokud k tomu specializované třetí osoby dodávají toto zboží a poskytují služby do určitého prostoru a pronajímatel je smluvní stranou příslušných smluv o dodání tohoto zboží a poskytování služeb a pouze přenáší náklady, které v této souvislosti vznikají, na nájemce fakticky užívajícího toto zboží a služby?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Zvyšují náklady na elektřinu, teplo, zásobování vodou a odstraňování odpadu užívané nájemcem prostoru základ daně (nájemné) ve smyslu článku 73 směrnice o DPH u poskytování služby pronájmu, nebo představují dotčená dodání zboží a poskytování služeb plnění odlišná od služby pronájmu prostoru?“

K předběžným otázkám

K první otázce

21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci pronájmu nemovitého majetku je na dodávky elektřiny, tepla a vody, jakož i odstraňování odpadu, zajišťované třetí osobou ve prospěch nájemce, který přímo užívá toto zboží a služby, třeba nahlížet tak, že jsou uskutečňovány pronajímatelem, pokud pronajímatel uzavřel smlouvy o dodání těchto plnění a pouze přenáší náklady, které v této souvislosti vznikají, na nájemce.

22 Předkládající soud upřesňuje, že má v tomto ohledu pochybnost zejména o rozsudku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), jenž se týká výkladu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1), nyní čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH.

23 V uvedeném rozsudku, jenž se týká leasingové smlouvy na motorové vozidlo umožňující nájemci pronajatého vozidla tankovat palivo do vozidla jménem a na účet pronajímatele tohoto vozidla, Soudní dvůr zkoumal, zda je třeba mít za to, že pronajímatel dodával palivo příjemci uvedeného vozidla.

24 Soudní dvůr odpověděl záporně, přičemž připomněl, že podle čl. 5 odst. 1 směrnice 77/388 se „‚[d]odáním zboží' [...] rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník". Soudní dvůr zdůraznil, že pojem dodání zboží zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která opravňuje druhou stranu s ním fakticky nakládat tak, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Soudní dvůr dospěl k závěru, že ropné společnosti převedly na nájemce pronajatého vozidla právo fakticky nakládat s palivem jako vlastník, a že se nejednalo o dodání paliva těmito společnostmi pronajímateli pronajatého vozidla, ani v důsledku toho pronajímatelem pronajatého vozidla nájemci tohoto vozidla (rozsudek Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, body 31 až 36).

25 Je třeba zdůraznit, že skutkové okolnosti, které jsou základem takové smlouvy, se liší od skutkových okolností, které jsou základem smlouvy o pronájmu nemovitého majetku doprovázené takovým plněním, jako je plnění dotčené v původním řízení.

26 V rámci takové smlouvy, jako je smlouva dotčená ve věci, v níž byl vydán rozsudek Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), totiž nájemce pronajatého vozidla sám nakupuje palivo u čerpacích stanic, přičemž si může svobodně zvolit jeho kvalitu a množství, jakož i dobu nákupu. Soudní dvůr rozhodl, že dohoda stran paliva mezi pronajímatelem pronajatého vozidla a nájemcem uvedeného vozidla není smlouvou o dodávce paliva, nýbrž smlouvu o financování jeho koupě (rozsudek Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, bod 36).

27 Naproti tomu v takové smlouvě, jako je smlouva dotčená v původním řízení, kdy pronajímatel uzavře smlouvu o dodávkách plnění spočívající v dodávkách médií a odstraňování odpadu, je pronajímatel tím, kdo nakupuje dotčená plnění pro nemovitý majetek, který pronajímá. Nájemce zajisté přímo užívá uvedená plnění, avšak nekupuje je od specializovaných třetích osob. Úvahy týkající se nákupu paliva v rozsudku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), které platí pro čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, se tak v rámci takové smlouvy o pronájmu, jako je smlouva dotčená v původním řízení, nepoužijí na dodávku elektřiny, tepla a vody, které rovněž představují zboží ve smyslu článku 15 směrnice o DPH, ani na takové poskytování služby spadající pod článek 24 de la směrnice o DPH, jako je odstraňování odpadu. Ze skutečnosti, že pronajímatel kupuje plnění spočívající v dodání tohoto zboží a poskytování služeb, vyplývá, že je třeba mít za to, že tím, kdo dodává uvedená plnění nájemci, je pronajímatel.

28 Je tudíž třeba na první otázku odpovědět, že čl. 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci pronájmu nemovitého majetku je na dodávky elektřiny, tepla a vody, jakož i odstraňování odpadu, zajišťované třetí osobou ve prospěch nájemce, který přímo užívá tyto statky a služby, třeba nahlížet tak, že jsou uskutečňovány pronajímatelem, pokud pronajímatel uzavřel smlouvy o dodání těchto plnění a pouze přenáší náklady, které v této souvislosti vznikají, na nájemce.

K druhé otázce

29 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že je třeba mít za to, že pronájem nemovitého majetku a dodávky vody, elektřiny a tepla, jakož i odstraňování odpadu, spojené s tímto pronájmem, tvoří jediné plnění nebo několik vlastních a samostatných plnění, která musí být posuzována odděleně z hlediska DPH.

30 Úvodem je třeba připomenout, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za vlastní a samostatné, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (rozsudky Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 14, a BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 29).

31 Z ustálené judikatury Soudního dvora však vyplývá, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. O jediné plnění se jedná, zejména pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Tak je tomu i tehdy, když několik plnění představuje hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim (rozsudek BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 30). Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 17 a citovaná judikatura).

32 Za účelem určení, zda poskytnutá plnění představují několik samostatných plnění, nebo jedno jediné plnění, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotyčného plnění (rozsudek BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32).

33 Pokud jde o takové poplatky za služby, jako jsou poplatky za služby dotčené v původním řízení, Soudní dvůr již při dvou příležitostech upřesnil, jaké prvky musí být považovány za charakteristické.

34 V rozsudku RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) Soudní dvůr poukázal na to, že pokud jde o úklid společných prostor nemovitosti, služba může být poskytována za různých podmínek, například třetí osobou, která ji vyúčtuje přímo nájemcům, nebo pronajímatelem, který k tomuto účelu využije vlastních zaměstnanců nebo pověří úklidovou firmu. Vzhledem k tomu, že v uvedeném případě účtoval pronajímatel službu a nájem odděleně a obě plnění mohla být od sebe oddělena, Soudní dvůr rozhodl, že nelze takový nájem a úklid považovat za jediné plnění (rozsudek RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, body 22 a 24).

35 V rozsudku Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) Soudní dvůr rozhodl, že obsah nájemní smlouvy může být významnou indicií. Pokud jde v uvedeném případě o smlouvu týkající se nájmu kancelářských prostor advokátní kanceláří, Soudní dvůr zdůraznil, že podle informací, které má k dispozici, tato smlouva stanoví, že kromě pronájmu prostor poskytuje pronajímatel nájemci též určité služby, jejichž protihodnotou jsou poplatky za služby, jejichž nezaplacení může mít za následek odstoupení od nájemní smlouvy. Soudní dvůr konstatoval, že hospodářským důvodem uzavření uvedené smlouvy není pouze získání práva užívat předmětné prostory, ale i čerpání souboru služeb nájemcem. Soudní dvůr na základě toho dospěl k závěru, že nájemní smlouva určuje jediné plnění sjednané mezi pronajímatelem a nájemcem. Ve své analýze Soudní dvůr zaujal zejména pozici průměrného nájemce dotyčných obchodních prostor, a sice kancelářských prostor pro advokátní kanceláře (rozsudek Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23).

36 Je třeba poukázat na to, že oba tyto rozsudky se týkají plnění, která jsou podobně jako plnění dotčená v původním řízení obecně užitečná, ba dokonce nezbytná k užívání pronajímaného nemovitého majetku. Z této judikatury vyplývá, že tato plnění mohou existovat nezávisle na pronájmu nemovitého majetku. Podle zvláštních okolností, zejména podle obsahu smlouvy, však mohou představovat vedlejší plnění, nebo být neoddělitelná od uvedeného pronájmu a tvořit jediné plnění spolu s tímto pronájmem.

37 Zejména z rozsudku BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, body 44 a 45) vyplývá, že pro účely určení charakteristických prvků dotyčného plnění mohou být zohledněny prvky, které odrážejí zájmy smluvních stran, jako jsou například způsoby stanovení ceny a fakturace. Je třeba zejména ověřit, zda

se podle smlouvy nájemce především snaží získat a pronajímatel pronajmout nemovitý majetek, a nájemce získat a pronajímatel poskytnout jiná plnění pouze podpůrně, třebaže jsou nutná k užívání zboží.

38 Je tak třeba zohlednit následující okolnosti, které umožní rozlišit dva hlavní druhy případů.

39 Zaprvé, pokud má nájemce možnost vybrat si poskytovatele nebo podmínky využívání dotčeného zboží či služeb, mohou být plnění související s tímto zbožím nebo službami v zásadě považována za oddělená od pronájmu. Konkrétně, pokud nájemce může rozhodovat o spotřebě vody, elektřiny nebo tepla, která může být ověřena instalací individuálních měřidel a účtována v závislosti na této spotřebě, plnění související s tímto zbožím nebo službami mohou být v zásadě považována za oddělená od pronájmu. Co se týče takových služeb, jako je úklid společných prostor nemovitosti ve spoluvlastnictví, je třeba je považovat za oddělené od pronájmu, pokud mohou být organizovány každým nájemcem samostatně nebo nájemci kolektivně a pokud ve všech případech faktury zasílané nájemci zmiňují dodání tohoto zboží a služeb v položkách oddělených od nájemného.

40 V tomto případě pouhá okolnost, že nezaplacení poplatků za služby umožňuje pronajímateli odstoupit od smlouvy o pronájmu, nikterak nebrání tomu, aby plnění, na která se vztahují tyto poplatky, představovala plnění oddělená od pronájmu (v tomto smyslu viz rozsudek BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 47).

41 Mimoto ani okolnost, že má nájemce možnost obdržet tato plnění od poskytovatele, kterého si sám vybere, není sama o sobě určující vzhledem k tomu, že skutečnost, že dílčí plnění tvořící jediné plnění mohou být za jiných okolností poskytována odděleně, je vlastní konceptu jediného složeného plnění (rozsudek Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 26).

42 Zadruhé, pokud se nemovitý majetek nabízený k pronájmu objektivně z ekonomického hlediska jeví tak, že tvoří celek spolu s plněními, která s ním souvisejí, lze mít za to, že tato plnění tvoří jediné plnění spolu s pronájmem. Může tomu tak být zejména v případě pronájmu kancelářských prostor na klíč připravených k využívání spolu s dodávkou komodit a některých dalších výhod, a v případě pronájmu nemovitého majetku na krátkou dobu, zejména pro účely dovolených nebo z profesních důvodů, který je nabízen spolu s těmito plněními, aniž by od něho mohla být tato plnění oddělena.

43 Kromě toho jestliže sám pronajímatel nemá možnost svobodně a nezávisle si vybrat zejména jiné pronajímatele, poskytovatele a způsoby užívání zboží nebo služeb souvisejících s pronájmem, jsou dotčená plnění zpravidla neoddělitelná od pronájmu a lze je rovněž považovat za tvořící celek, tedy za jediné plnění spolu s pronájmem. Je tomu tak zejména v případě, kdy je pronajímatel, vlastník části obytného domu, povinen využívat služeb poskytovatelů určených všemi spoluvlastníky a platit poměrnou část kolektivních poplatků souvisejících s takovými plněními, kterou poté přenáší na nájemce.

44 Posuzovat odděleně poskytování plnění souvisejících s pronájmem, pokud jde o povinnost odvádět z nich DPH, by v tomto druhém případě bylo umělým rozdělením jediného hospodářského plnění.

45 V takovém případě, jako je případ, o nějž se jedná v původním řízení, který se podle upřesnění poskytnutých během jednání týká pronájmu velkého počtu nemovitostí určených k různému využití nájemcem od hangáru po bydlení, je tak třeba v rámci každého pronájmu ověřit, zda si nájemce může v případě médií zvolit úroveň spotřeby. V tomto ohledu je existence individuálních měřidel a fakturace podle množství využitého zboží významnou indicií, která naznačuje, že je třeba mít za to, že dodávky médií tvoří plnění oddělená od pronájmu. Co se týče odstraňování odpadu, může-li si nájemce vybrat poskytovatele nebo uzavřít smlouvu přímo s ním, byť pro vlastní pohodlí tuto volbu nevykoná či této možnosti nevyužije, avšak obdrží plnění, které určí pronajímatel na základě smlouvy, kterou mezi sebou uzavřeli, tato okolnost představuje indicii o existenci plnění odděleného od pronájmu. Navíc

pokud jsou částka dlužná za odstraňování odpadu a částka dlužná za pronájem uvedeny na odlišných místech na faktuře, je třeba mít za to, že pronajímatel neposkytuje jediné plnění zahrnující pronájem a uvedené plnění.

46 V každém případě je na vnitrostátním soudu, aby provedl nezbytná posouzení s přihlédnutím ke všem okolnostem pronájmu a plnění, která s ním souvisejí, a zejména k obsahu samotné smlouvy.

47 S ohledem na předchozí úvahy je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že:

— Směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že je třeba mít za to, že pronájem nemovitého majetku a dodávky vody, elektřiny a tepla, jakož i odstraňování odpadu, spojené s tímto pronájmem, zpravidla tvoří několik vlastních a samostatných plnění, která musí být posuzována odděleně z hlediska DPH, ledaže jsou dílčí plnění, včetně plnění uvádějících hospodářský důvod uzavření smlouvy, tak úzce spojena, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

— Je na vnitrostátním soudu, aby provedl nezbytná posouzení s přihlédnutím ke všem okolnostem pronájmu a plnění, která s ním souvisejí, a zejména k obsahu samotné smlouvy.

K nákladům řízení

48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci pronájmu nemovitého majetku je na dodávky elektřiny, tepla a vody, jakož i odstraňování odpadu, zajišťované třetí osobou ve prospěch nájemce, který přímo užívá tyto statky a služby, třeba nahlížet tak, že jsou uskutečňovány pronajímatelem, pokud pronajímatel uzavřel smlouvy o dodání těchto plnění a pouze přenáší náklady, které v této souvislosti vznikají, na nájemce.

2) Uvedená směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že je třeba mít za to, že pronájem nemovitého majetku a dodávky vody, elektřiny a tepla, jakož i odstraňování odpadu, spojené s tímto pronájmem, zpravidla tvoří několik vlastních a samostatných plnění, která musí být posuzována odděleně z hlediska daně z přidané hodnoty, ledaže jsou dílčí plnění, včetně plnění uvádějících hospodářský důvod uzavření smlouvy, tak úzce spojena, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

Je na vnitrostátním soudu, aby provedl nezbytná posouzení s přihlédnutím ke všem okolnostem pronájmu a plnění, která s ním souvisejí, a zejména k obsahu samotné smlouvy.

Podpisy.