Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

16. travnja 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Davanje nekretnine u zakup – Isporuka električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada – Ugovori između zakupodavca i dobavljača tih roba i usluga – Isporuke zakupniku za koje se smatra da ih je obavio zakupodavac – Režije – Utvrđivanje porezne osnovice – Mogućnost uključivanja režija u poreznu osnovicu za usluge zakupa – Transakcija koja se sastoji od jedinstvene usluge ili više neovisnih usluga“

U predmetu C-42/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska), odlukom od 22. listopada 2013., koju je Sud zaprimio 27. siječnja 2014., u postupku

Minister Finansów

protiv

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 27. studenoga 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Ministera Finansów, T. Tratkiewicz i J. Kaute, u svojstvu agenata,

— za Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, K. Przygodzka i A. Fajt, u svojstvu agenata, uz asistenciju K. Warfołomiejewe, *radca prawny*, i Ł. Adamczyka, *doradca podatkowy*,

— za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk-Szaładzińska, u svojstvu agenata,

— za grčku vladu, K. Nasopoulou, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: poljski

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Beeko, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,

— za Europsku komisiju, Ł. Habiak i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisne odvjetnice, da u predmetu odluči bez njezinog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Ministera Finansów (ministar financija) i Wojskowe Agencje Mieszkaniowe w Warszawie (Vojna agencija za stanovanje u Varšavi, u daljnjem tekstu: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) u svezi s pojedinačnim mišljenjem Ministera Finansów od 21. lipnja 2011. kojim je odbijen način obračuna i primjene poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je potonji upotrijebio u odnosu na robu i usluge isporučene u okviru zakupa nekretnina.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 1. stavak 2. drugi podstavak Direktive o PDV-u propisuje:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.“

4 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa:

„‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“

5 Članak 15. stavak 1. Direktive određuje:

„Električna energija, plin, grijanje, hlađenje i slično smatra se materijalnom imovinom.“

6 Članak 24. stavak 1. navedene direktive glasi:

„‚Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.“

7 Članak 73. Direktive o PDV-u predviđa:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

Poljsko pravo

8 Članak 7. stavak 1. Zakona od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U br. 54., pozicija 535.) određuje:

„Isporuka robe iz članka 5. stavka 1. točke 1. odnosi se na prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik […]“

9 Članak 8. stavak 1. tog zakona određuje:

„Isporuka usluga iz članka 5. stavka 1. točke 1. obuhvaća svaku isporuku obavljenu u korist fizičke osobe, pravne osobe ili subjekta koji nema pravnu osobnost, a ne predstavlja isporuku robe u smislu članka 7. […]“

10 Članak 29. stavak 1. navedenog zakona glasi:

„Porezna osnovica sastoji se od prometa, podložno stavcima 2. do 21., člancima 30. do 32., članku 119. i članku 120. stavcima 4. i 5. Promet odgovara iznosu dugovanom temeljem prodaje, umanjenom za iznos poreza. Dugovani iznos uključuje sva potraživanja koja duguje kupac ili treća osoba. Uvećan je za darove, subvencije i druge dodatne isplate iste naravi koje imaju izravan utjecaj na cijenu (dugovani iznos) robe ili usluga koje je porezni obveznik isporučio, umanjen za iznos poreza.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je osoba javnog prava odgovorna, posebice, za davanje u zakup nekretnina u državnom vlasništvu koje su joj povjerene. U okviru te djelatnosti ona obavlja prefakturiranje usluga, uključujući, s jedne strane, isporuku određenih komunalnih usluga, točnije električne energije, grijanja i vode, te, s druge strane, zbrinjavanje otpada, prijenosom na zakupnika troškova nabave te robe i tih usluga od trećih dobavljača. Glede komunalnih usluga, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa fakturira zakupniku avansno iznos koji je određen ugovorom o zakupu, primjenjujući poreznu stopu koja se primjenjuje na svaku od komunalnih usluga, a zatim, nakon proteka godine, regulira račune na temelju stvarne potrošnje električne energije, grijanja i vode.

12 Budući da se stopa PDV-a povećala od 1. siječnja 2011., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa preispitala je stope primjenjive na iznose računa izdanih nakon tog datuma, da bi zahtijevala razliku koju zakupnici duguju ili da bi ispravila preplaćeni iznos. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa obratila se Ministeru Finansów sa zahtjevom za pojedinačno mišljenje, navodeći koje je stope smatrala primjenjivima.

13 U svojem pojedinačnom mišljenju od 21. lipnja 2011. Minister Finansów naveo je da je način obračuna PDV-a koji je predvidjela Wojskowa Agencja Mieszkaniowa netočan i naglasio da su komunalne usluge i zbrinjavanje otpada dijelovi cjeline koja predstavlja jedinstvenu uslugu, odnosno uslugu zakupa. Stoga je prikladno uključiti te različite usluge u poreznu osnovicu u službi koja predstavlja glavu uslugu i primijeniti jedinstvenu poreznu stopu, odnosno onu primjenjivu za navedenu uslugu. Minister Finansów istaknuo je da je ta stopa 23% za razdoblje od 1. siječnja 2011. i 22% za ranije razdoblje.

14 Budući da je uprava zadržala stav iznesen u pojedinačnom mišljenju, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa podnijela je tužbu pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi), koji je presudom od 17. srpnja 2012. poništio mišljenje Ministera Finansów.

15 Sud je smatrao da dospjele naknade za isporuku komunalnih usluga i usluga zbrinjavanja otpada trebaju biti uključene u oporezivi iznos usluge zakupa, kao sastavni dio zakupnine, osim kada iz ugovora o zakupu jasno proizlazi da sve ili neke od tih naknada nisu uključene u zakup te ih zakupnik plaća zasebno.

16 Navedeni je sud utvrdio da Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nije s tim u svezi dostavila jasne podatke i da je Minister Finansów trebao od nje zatražiti pojašnjenja prije donošenja pojedinačnog mišljenja.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie istaknuo je da nepostojanje izravnog ugovora između zakupnika i dobavljača komunalnih usluga i usluga zbrinjavanja otpada ne znači nužno da zakupodavac isporučuje zakupniku jedinstvenu složenu uslugu zakupa.

18 Minister Finansów podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud).

19 Taj sud ističe da predmet ima važne praktične posljedice jer će, pogotovo s obzirom na opskrbu vodom, koja se fakturira zasebno ili je uključena u zakupninu, stopa PDV-a biti 8% ili 23%. Međutim, ima dvojbe oko toga kako tumačiti Direktivu o PDV-u s obzirom na sudsku praksu Suda, osobito glede pitanja isporučuje li zakupodavac jedinstvenu uslugu ili više zasebnih usluga.

20 U tim okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe članka 14. stavka 1., članka 15. stavka 1. i članka 24. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da postoje isporuke električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanja otpada koje zakupodavac pruža zakupniku koji tu robu i usluge neposredno koristi, i onda kada tu robu i usluge pruža specijalizirana treća osoba, a zakupodavac je stranka odgovarajućih ugovora o njihovoj isporuci, te odgovarajuće troškove jednostavno prosljeđuje zakupniku koji je stvarni korisnik?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, utječu li troškovi električne energije, grijanja, vode i zbrinjavanja otpada koje koristi zakupnik nekretnine na visinu oporezivog iznosa (zakupnine) u smislu članka 73. Direktive 2006/112, kao dio usluge davanja u zakup nekretnine, ili odgovarajuće isporuke i usluge predstavljaju usluge različite od usluge davanja u zakup nekretnine?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

21 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita, u biti, treba li članak 14. stavak 1., članak 15. stavak 1. i članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti u smislu da, u okviru davanja nekretnine u zakupa, treba smatrati da isporuku električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koje osiguravaju treći dobavljači za zakupnika koristeći izravno tu robu i te usluge, obavlja zakupodavac, kada je on sklopio ugovore o isporuci tih usluga i samo prosljeđuje troškove zakupniku.

22 Sud koji je uputio zahtjev ističe da oko toga ima dvojbe, osobito glede tumačenja presude Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), koja se odnosi na tumačenje članka 5. stavka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), koji je postao članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u.

23 U toj presudi, koja se odnosi na ugovor o leasingu motornog vozila kojim se primatelju leasinga vozila omogućuje da opskrbi vozilo gorivom u ime i za račun davatelja leasinga vozila, Sud je ispitao treba li smatrati da je potonji obavio isporuku goriva primatelju leasinga tog vozila.

24 Sud je odgovorio negativno, podsjetivši da, na temelju članka 5. stavka 1. Direktive 77/388, „‚[i]sporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik." Sud je naglasio da pojam isporuke robe uključuje svaki prijenos materijalne imovine koji obavlja stranka koja ovlašćuje drugu stranku da njome raspolaže kao da je ona vlasnik te imovine. Utvrdio je da su naftne kompanije primatelju leasinga vozila prenijele, u biti, pravo raspolaganja gorivom kao vlasnik i da nije bilo isporuke goriva od tih kompanija davatelju leasinga vozila ni, posljedično, od potonjeg primatelju leasinga tog vozila (presuda Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, t. 31. do 36.).

25 Treba naglasiti da se činjenična osnova takvog ugovora razlikuje od činjenične osnove ugovora o zakupu nekretnine, koji uključuje usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

26 Naime, u okviru ugovora poput onog o kojemu je riječ u predmetu u kojemu je donesena presuda Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), primatelj leasinga vozila kupuje gorivo na benzinskim postajama birajući slobodno njegovu kakvoću i količinu te trenutak kupnje. Sud je utvrdio da sporazum o upravljanju gorivom između davatelja leasinga vozila i primatelja navedenog vozila nije ugovor o isporuci goriva, nego prije ugovor o financiranju njegove kupnje (presuda Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, t. 36.).

27 Međutim, u ugovoru poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku u kojem zakupodavac sklapa ugovor o isporuci usluga koji se sastoji od isporuke komunalnih usluga i zbrinjavanja otpada, zakupodavac kupuje predmetne usluge za nekretninu koju daje u zakup. Točno je da zakupnik koristi te usluge izravno, no ne kupuje ih od specijaliziranih trećih dobavljača. Stoga se razmatranja glede kupnje goriva u presudi Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), koja se odnose na članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u, ne primjenjuju, u okviru ugovora o zakupu poput onog u glavnom postupku, ni na isporuku električne energije, grijanja i vode, koji na temelju članka 15. Direktive o PDV-u također čine robu, ni na isporuku iz članka 24. Direktive o PDV-u, kao što je zbrinjavanje otpada. Iz zakupodavčeve kupnje usluga koje se sastoje u isporuci te robe i tih usluga proizlazi da treba smatrati da on obavlja isporuku navedenih usluga zakupniku.

28 Odgovor na prvo pitanje jest stoga da članak 14. stavak 1., članak 15. stavak 1. i članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti u smislu da, u okviru davanja nekretnine u zakup, treba smatrati da isporuku električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koje osiguravaju treći dobavljači za zakupnika koristeći izravno tu robu i te usluge, obavlja zakupodavac, kada je on sklopio ugovore o isporuci tih usluga i samo prosljeđuje troškove zakupniku.

Drugo pitanje

29 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita, u biti, treba li Direktivu o PDV-u tumačiti u smislu da treba smatrati da davanje nekretnine u zakup, isporuka električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koji idu uz taj zakup, predstavljaju jedinstvenu uslugu ili više zasebnih i neovisnih usluga koje se u odnosu na PDV trebaju ocjenjivati odvojeno.

30 Treba najprije podsjetiti da, u svrhu PDV-a, svaku uslugu treba uobičajeno smatrati zasebnom i neovisnom, kao što proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u (Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 14. i BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 29.).

31 Međutim, prema sudskoj praksi Suda, u određenim okolnostima, više formalno različitih usluga, koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način dovesti, odvojeno, do oporezivanja ili oslobođenja od poreza, mora se smatrati jednom transakcijom kada nisu neovisne. Riječ je o jedinstvenoj transakciji, pogotovo kada su dva ili više elemenata ili akata koje je dostavio porezni obveznik tako usko povezani da tvore, objektivno, jednu ekonomski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetno. To je također slučaj kada jedna ili više usluga čini glavnu uslugu, a jedna ili više usluga čini jednu ili više pomoćnih usluga koje dijele porezni tretman glavne usluge (presuda BGŻ Leasing, C-224/11,

EU:C:2013:15, t. 30.). Konkretno, usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge dobavljača (presuda Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 17. i navedena sudska praksa).

32 Kako bi se utvrdilo predstavljaju li isporučene usluge više neovisnih usluga ili jedinstvenu uslugu, treba istražiti karakteristične elemente predmetne transakcije (presuda BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 32.).

33 Glede režija poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, Sud je već imao dvije prilike razjasniti koji bi se elementi trebali uzeti u obzir kao karakteristični.

34 U presudi RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) Sud je utvrdio da se, glede čišćenja zajedničkih dijelova nekretnine, usluga mogla isporučiti na različite načine, odnosno, osobito, da ju je mogla isporučiti treća strana, fakturirajući troškove usluge izravno zakupnicima, ili zakupodavac, zapošljavajući vlastito osoblje ili angažirajući poduzeća za čišćenje. U ovom slučaju, budući da je zakupodavac fakturirao uslugu zasebno od zakupnine i da se dvije usluge mogu odvojiti jedna od druge, Sud je utvrdio da se ne može smatrati da one predstavljaju jedinstvenu uslugu (presuda RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, t. 22. i 24.).

35 Sud je u presudi Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) utvrdio da je sadržaj ugovora o zakupu mogao biti važan pokazatelj. Budući da je u tom predmetu riječ o ugovoru o zakupu poslovnog prostora od strane odvjetničkog društva, Sud je istaknuo da je, prema dostupnim informacijama, u ugovoru bilo utvrđeno da, osim zakupa prostora, zakupodavac mora zakupniku osigurati više usluga iz kojih proizlaze režije čije neplaćanje može dovesti do raskida ugovora o zakupu. Sud je utvrdio da se čini da ekonomski razlog sklapanja predmetnog ugovora nije samo stjecanje prava posjedovanja predmetnog prostora, nego i primanje isporuke skupa usluga. Sud je zaključio da je zakup predstavljao jedinstvenu uslugu između zakupodavca i zakupnika. U svojoj analizi Sud je posebno uzeo u obzir gledište prosječnog zakupnika predmetnog poslovnog prostora u pitanju, odnosno odvjetničkog ureda (presuda Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 23.).

36 Valja napomenuti da se te dvije presude odnose na usluge koje su, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, općenito korisne, čak i nužne, za korištenje nekretnine primljene u zakup. Iz te sudske prakse proizlazi da te usluge mogu postojati neovisno o zakupu nekretnine. Međutim, u određenim okolnostima, osobito u skladu s ugovorom, one mogu predstavljati pomoćne usluge ili biti nedjeljive od navedenog zakupa i zajedno s njime tvoriti jedinstvenu uslugu.

37 Iz presude BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, t. 44. i 45.) osobito proizlazi da se elementi koji odražavaju interese ugovornih strana, kao što su, primjerice, načini određivanja cijena i naplate, mogu uzeti u obzir u svrhu utvrđivanja karakterističnih elemenata predmetne transakcije. Valja osobito provjeriti je li, prema ugovoru, namjera zakupnika i zakupodavca prije svega primiti i dati u zakup nekretninu, a samo podredno primanje, za jednog, odnosno isporuka, za drugog, drugih usluga, čak i ako su one nužne za uživanje imovine.

38 Treba stoga uzeti u obzir sljedeće okolnosti koje omogućuju razlikovanje dvaju glavnih slučajeva.

39 Kao prvo, iako zakupnik ima mogućnost odabira svojih dobavljača i/ili načina korištenja robe ili usluga o kojima je riječ, isporuke koje se odnose na tu robu i te usluge može se, u načelu, smatrati odvojenima od zakupa. Osobito, iako zakupnik može odlučiti o svojoj potrošnji vode, električne energije ili grijanja, koja se može provjeriti stavljanjem pojedinačnih brojila i fakturirati prema navedenoj potrošnji, isporuke koje se odnose na tu robu ili usluge mogu se, u načelu, smatrati odvojenima od zakupnine. Što se tiče usluga kao što su čišćenje zajedničkih dijelova nekretnine u suvlasništvu, treba ih smatrati

odvojenima od zakupa ako ih može organizirati svaki stanar pojedinačno ili svi stanari kolektivno i da, u svaku slučaju, računi upućeni stanaru imaju naznačenu isporuku te robe i tih usluga na zasebnim pozicijama u okviru zakupnine.

40 U ovom slučaju, sama činjenica da neplaćanje režija omogućuje zakupodavcu da raskine ugovor o zakupu ni na koji način ne sprečava da usluge na koje se ti troškovi odnose čine usluge odvojene od zakupa (vidjeti, u tom smislu, presudu BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 47.).

41 Nadalje, činjenica da zakupnik ima pravo primiti te usluge od dobavljača po vlastitom odabiru nije sama po sebi presudna s obzirom na to da je mogućnost da se elementi jedinstvene usluge u drugim okolnostima isporučuju odvojeno svojstvena konceptu jedinstvene složene transakcije (presuda Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 26.).

42 Kao drugo, ako se čini da nekretnina dana u zakup objektivno, s ekonomskog stajališta, tvori cjelinu s pratećim uslugama, može se smatrati da potonje predstavljaju jedinstvenu uslugu sa zakupom. O tome može osobito biti riječ u slučaju zakupa poslovnog prostora ureda po načelu „ključ u ruke“, spremnog za korištenje s isporukom komunalnih i drugih usluga, i kratkoročnog zakupa nekretnine, osobito za praznike ili zbog profesionalnih razloga, koja se nudi zajedno s tim uslugama, bez mogućnosti njihova odvajanja.

43 Usto, ako zakupodavac nema mogućnost izabrati slobodno i neovisno, uključujući i od drugih zakupodavaca, zakupnike i načine korištenja robe ili usluga koje se isporučuju uz zakup, predmetne su usluge općenito neodvojive od zakupa i može se smatrati da čine jednu cjelinu, a time zajedno s njime i jedinstvenu uslugu. To je osobito slučaj kada je zakupodavac, vlasnik dijela zajedničke nekretnine, dužan koristiti dobavljače koje su zajedno odredili svi suvlasnici i plaćati razmjerni dio troškova koji se odnose na takve usluge, a koje on zatim prenosi na zakupnika.

44 U tom bi drugom slučaju zasebno ocjenjivanje isporuke usluga davanja u zakup, glede njihova podlijeganja PDV-u, predstavljalo umjetno odvajanje jedinstvene ekonomske transakcije.

45 Stoga, u predmetu poput onoga u glavnom postupku, koji se, sukladno navodima iznesenima tijekom rasprave, odnosi na zakup velikog broja nekretnina za različite namjene, od hangara do stanovanja, važno je u okviru svakog zakupa provjeriti može li, glede komunalnih usluga, zakupnik slobodno odlučiti o željenoj količini svoje potrošnje. S tim u svezi, postojanje pojedinačnih brojila i fakturiranje prema količini iskorištene robe važni su pokazatelji koji upućuju na to da treba smatrati da isporuka komunalnih usluga predstavlja uslugu odvojenu od zakupa. Glede zbrinjavanja otpada, ako zakupnik može odabrati dobavljača ili može izravno s njime sklopiti ugovor, čak i ako zbog praktičnih razloga ne iskoristi tu mogućnost, nego prima uslugu dobavljača kojeg je odredio zakupodavac temeljem ugovora između potonje dvojice, ta činjenica upućuje na postojanje usluge odvojene od zakupa. Ako se, osim toga, iznos dugovan za zbrinjavanje otpada i onaj dugovan na temelju zakupa pojavljuju na različitim pozicijama na računu, treba smatrati da zakupodavac ne isporučuje jedinstvenu uslugu koja se sastoji od zakupa i navedene usluge.

46 U svakom slučaju, zadaća je nacionalnog suda da obavi potrebne ocjene, uzimajući u obzir sve okolnosti zakupa i pratećih usluga, a osobito sadržaj samog ugovora.

47 S obzirom na prethodna razmatranja, odgovor na drugo pitanje jest:

— Direktivu o PDV-u treba tumačiti u smislu da treba smatrati da davanje nekretnine u zakup, isporuka električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koji idu uz taj zakup, predstavljaju jedinstvenu uslugu ili više zasebnih i neovisnih usluga koje se u odnosu na PDV trebaju ocjenjivati odvojeno, osim ako su elementi transakcije, uključujući one koji upućuju na ekonomski razlog sklapanja ugovora, tako usko povezani da tvore, objektivno, jednu ekonomski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetno.

— Zadaća je nacionalnog suda da obavi potrebne ocjene, uzimajući u obzir sve okolnosti davanja u zakup i pratećih usluga, a osobito sadržaj samog ugovora.

Troškovi

48 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 14. stavak 1., članak 15. stavak 1. i članak 24. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2009/162/EU od 22. prosinca 2009., treba tumačiti u smislu da, u okviru davanja nekretnine u zakupa, treba smatrati da isporuku električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koje osiguravaju treći dobavljači za zakupnika koristeći izravno tu robu i te usluge, obavlja zakupodavac, kada je on sklopio ugovore o isporuci tih usluga i samo prosljeđuje troškove zakupniku.**

2. **Navedenu direktivu treba tumačiti u smislu da treba smatrati da davanje nekretnine u zakup, isporuka električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koji idu uz taj zakup, predstavljaju jedinstvenu uslugu ili više zasebnih i neovisnih usluga koje se u odnosu na porez na dodanu vrijednost trebaju ocjenjivati odvojeno, osim ako su elementi transakcije, uključujući one koji upućuju na ekonomski razlog sklapanja ugovora, tako usko povezani da tvore, objektivno, jednu ekonomski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetno.**

   Zadaća je nacionalnog suda da obavi potrebne ocjene, uzimajući u obzir sve okolnosti davanja u zakup i pratećih usluga, a osobito sadržaj samog ugovora.

Potpisi