Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 16. apríla 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Prenájom nehnuteľnosti — Dodávka elektrickej energie, tepla a vody, ako aj odvoz odpadu — Zmluvy medzi prenajímateľom a dodávateľmi týchto tovarov a služieb — Služby poskytnuté nájomcovi, ktoré sa považujú za uskutočnené prenajímateľom — Poplatky za služby spojené s nájmom — Stanovenie základu dane — Možnosť zahrnúť poplatky za služby spojené s nájmom do základu dane služieb prenájmu — Transakcia pozostávajúca z jediného plnenia alebo viacerých samostatných plnení“

Vo veci C-42/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 22. októbra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 27. januára 2014, ktorý súvisí s konaním:

Minister Finansów

proti

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: K. Malacek, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. novembra 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Minister Finansów, v zastúpení: T. Tratkiewicz a J. Kaute, splnomocnení zástupcovia,

— Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, v zastúpení: K. Przygodzka a A. Fajt, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci K. Warfołomiejew, radca prawny, a Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,

— poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk-Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Nasopoulou, splnomocnená zástupkyňa,

* Jazyk konania: poľština.

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Beeko, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: Ł. Habiak a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Minister Finansów (Ministerstvo financií) a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (armádna agentúra pre bývanie Varšava, ďalej len „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa“) vo veci individuálneho stanoviska Ministra Finansów z 21. júna 2011, ktorým sa zamieta spôsob výpočtu a uplatnenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zrazenej touto agentúrou v súvislosti s dodanými tovarmi a poskytnutými službami v rámci prenájmu nehnuteľností.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

4 Článok 14 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 Článok 15 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Elektrina, plyn, teplo alebo chlad a podobne sa považujú za hmotný majetok.“

6 Článok 24 ods. 1 uvedenej smernice znie:

„‚Poskytovaním služieb‘ je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

7 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

Poľské právo

8 Článok 7 ods. 1 zákona o zdaňovaní tovarov a služieb (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U č. 54, čiastka 535) z 11. marca 2004 stanovuje:

„Pod ‚dodaním tovarov' v zmysle článku 5 ods. 1 bodu 1 sa rozumie prevod práva nakladať s tovarmi ako vlastník…"

9 Článok 8 ods. 1 tohto zákona spresňuje:

„Pod ‚poskytovaním služieb' uvedeným v článku 5 ods. 1 bode 1 sa rozumie každé plnenie pre fyzickú osobu, právnickú osobu alebo organizačnú zložku bez právnej subjektivity, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 7…"

10 Článok 29 ods. 1 uvedeného zákona znie:

„Okrem výnimiek uvedených v odsekoch 2 až 21 článkov 30 až 32, v článku 119, ako aj v článku 120 ods. 4 a 5 je základom dane obrat. Obratom sa rozumie zisk z predaja znížený o daň, ktorá sa má zaplatiť. Daň, ktorá sa má zaplatiť, sa týka celého plnenia, ktoré dlhuje odberateľ alebo tretia osoba. Obrat sa zvyšuje o prijaté dotácie, subvencie a iné doplatky podobnej povahy, ktoré majú priamy vplyv na cenu (dlžnú sumu) tovarov alebo služieb, ktoré dodala alebo poskytla zdaniteľná osoba, znížené o sumu prislúchajúcej dane."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je právnickou osobou založenou podľa verejného práva zaoberajúcou sa najmä prenájmom štátnych nehnuteľností, ktoré jej boli zverené. V rámci tejto činnosti prefakturuje plnenia, ktoré zahŕňajú jednak dodávku niektorých energií, konkrétne elektriny, tepla a vody, a jednak tiež odvoz odpadu, a to tak, že od nájomcu požaduje náhradu nákladov, ktoré vynaložila na nákup týchto tovarov a služieb od dodávateľov ako tretích osôb. V súvislosti s týmito energiami fakturuje Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nájomcovi preddavky, ktorých výška je stanovená v nájomnej zmluve, pričom sa uplatňuje sadzba dane vzťahujúca sa na každú z týchto energií a následne po uplynutí daného roka vykoná vyúčtovanie podľa skutočnej nájomcovej spotreby elektriny, tepla a vody.

12 Keďže sa sadzba DPH od 1. januára 2011 zvýšila, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa si kládla otázku o sadzbe uplatniteľnej na sumy uvedené vo faktúrach vydaných po tomto dátume, ktoré sa týkali buď nedoplatku nájomcu alebo vyrovnania preplatku. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa sa obrátila na Minister Finansów so žiadosťou o vydanie individuálneho stanoviska, pričom uviedla, ktoré sadzby považovala za uplatniteľné.

13 Vo svojom individuálnom stanovisku z 21. júna 2011 Minister Finansów uviedol, že spôsob výpočtu DPH, ktorý zamýšľala uplatniť Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, nebol správny a zdôraznil, že dodanie energií a odvoz odpadu sú súčasťou celku, ktorý sa považuje za jediné plnenie, konkrétne službu prenájmu. Tieto rôzne plnenia sa teda mali zahrnúť do daňového základu tejto služby, ktorá je hlavným plnením a uplatní sa na ne jediná sadzba dane, a to taká, ako sa uplatňuje na predmetnú službu. Minister Finansów spresnil, že táto sadzba bola od 1. januára 2011 vo výške 23 % a predtým vo výške 22 %.

14 Keďže ministerstvo zotrvalo na svojom postoji uvedenom v individuálnom stanovisku, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa podala žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Krajinský správny súd vo Varšave), ktorý zrušil stanovisko Ministra Finansów rozsudkom zo 17. júla 2012.

15 Súd rozhodol, že poplatky za dodanie energií a za odvoz odpadu treba zahrnúť do základu dane za služby prenájmu ako zložku nájomného, ibaže z nájomnej zmluvy jednoznačne vyplýva, že všetky alebo niektoré z týchto poplatkov nie sú súčasťou nájomného a nájomca ich platí osobitne.

16 Uvedený súd konštatoval, že Wojskowa Agencja Mieszkaniowa neposkytla v tejto súvislosti jednoznačné informácie a že Minister Finansów ju mal pred vydaním individuálneho stanoviska požiadať o spresnenie.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie spresnil, že neexistencia zmluvy uzatvorenej priamo medzi nájomcom a dodávateľmi energií a poskytovateľmi odvozu odpadu nemá automaticky za následok, že prenajímateľ poskytuje nájomcovi jedinú službu prenájmu, ktorá má komplexnú povahu.

18 Minister Finansów podal kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd).

19 Tento súd zdôrazňuje, že vec má významné praktické dôsledky, pretože najmä pokiaľ ide o dodávku vody, v závislosti od toho, či je predmetom samostatnej faktúry, alebo je zahrnutá do nájomného, sa uplatní sadzba DPH vo výške 8 % alebo 23 %. Má však pochybnosti týkajúce sa výkladu smernice o DPH s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora a konkrétne o otázke, či prenajímateľ poskytuje jediné plnenie alebo viacero samostatných plnení.

20 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia článku 14 ods. 1, článku 15 ods. 1 a článku 24 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že dodávky elektriny, tepla a vody, ako aj služby v oblasti odvozu odpadu zabezpečované špecializovanými tretími osobami v prospech nájomcu, ktorý tieto tovary a služby priamo využíva, sú v skutočnosti poskytované prenajímateľom, ak je tento zmluvnou stranou príslušných dodávateľských zmlúv a na nájomcu, ktorý je skutočným ich užívateľom, len požaduje náhradu nákladov s tým spojené?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, zvyšujú náklady na elektrinu, teplo, vodu a tiež na odvoz odpadu, ktoré využíva nájomca priestorov, základ dane (nájomné) v zmysle článku 73 smernice o DPH na základe poskytnutia služieb prenájmu alebo predmetné dodávky a služby predstavujú plnenia, ktoré sú oddelené od služby prenájmu priestorov?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 14 ods. 1, článok 15 ods. 1 a článok 24 ods. 1 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že v rámci prenájmu nehnuteľnosti sa dodávky elektriny, tepla a vody, ako aj odvoz odpadu zabezpečované dodávateľmi ako tretími osobami v prospech nájomcu, ktorý tieto tovary a služby priamo využíva, majú považovať za poskytované prenajímateľom, ak je tento zmluvnou stranou príslušných dodávateľských zmlúv a od nájomcu požaduje len náhradu nákladov.

22 Vnútroštátny súd spresňuje, že má v tomto ohľade pochybnosti najmä s ohľadom na znenie rozsudku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), ktorý sa týka výkladu článku 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), teraz článku 14 ods. 1 smernice o DPH.

23 V uvedenom rozsudku týkajúcom sa leasingovej zmluvy na vozidlo, ktorá nájomcovi leasingového vozidla priznáva právo dopĺňať palivo v mene a na účet prenajímateľa tohto vozidla, Súdny dvor preskúmal, či treba vysloviť záver, že tento prenajímateľ dodáva nájomcovi uvedeného vozidla palivo.

24 Súdny dvor odpovedal záporne, pričom pripomenul, že v zmysle článku 5 ods. 1 smernice 77/388 „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa". Súdny dvor zdôraznil, že pojem dodávka tovaru zahŕňa akýkoľvek úkon prevodu hmotného majetku jedným účastníkom právneho vzťahu, ktorý druhého účastníka oprávňuje s ním nakladať, ako keby bol jeho vlastníkom. Konštatoval, že ropné spoločnosti v podstate previedli na nájomcu leasingového vozidla oprávnenie nakladať s palivom, akoby bol jeho vlastníkom a že nešlo o dodanie paliva týmito spoločnosťami nájomcovi tohto vozidla (rozsudok Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, body 31 až 36).

25 Je potrebné zdôrazniť, že skutkové okolnosti, na ktorých je takáto zmluva založená, sa odlišujú od skutkových okolností v prípade prenájmu nehnuteľnosti, ktorý sa spája s plneniami, o aké ide v konaní vo veci samej.

26 V rámci zmluvy, o akú ide v konaní vo veci, ktorá viedla k vydaniu rozsudku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), totiž nájomca leasingového vozidla sám nakupoval palivo na čerpacích staniciach, pričom sa slobodne rozhodol pre kvalitu a množstvo, ako aj pre čas nákupu. Súdny dvor rozhodol, že dohoda o palivovom manažmente medzi prenajímateľom leasingového vozidla a jeho nájomcom nie je zmluvou o dodávke paliva, ale ide skôr o zmluvu o financovaní kúpy tohto vozidla (rozsudok Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, bod 36).

27 Na rozdiel od toho v prípade zmluvy, o akú ide v konaní vo veci samej, v ktorej prenajímateľ uzatvára dohodu o poskytnutí plnení pozostávajúcich z dodávky energií a odvozu odpadu, nadobúda dotknuté plnenia prenajímateľ pre nehnuteľnosť, ktorú prenajíma. Je pravda, že nájomca uvedené plnenia priamo užíva, ale nenadobúda ich od špecializovaných dodávateľov ako tretích osôb. Konštatovania o nákupe paliva uvedené v rozsudku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), ktoré sa uplatnia na článok 14 ods. 1 smernice o DPH, sa nevzťahujú na nájomnú zmluvu, o akú ide v konaní vo veci samej, ani na dodávku elektriny, tepla a vody, ktoré sa tiež považujú za tovary v zmysle článku 15 smernice o DPH, ani na poskytnutie služby patriacej do pôsobnosti článku 24 smernice o DPH, akou je odvoz odpadu. Z nadobudnutia plnení pozostávajúcich z dodania týchto tovarov a služieb prenajímateľom vyplýva, že prenajímateľa treba považovať za osobu, ktorá nájomcovi dodáva predmetné plnenia.

28 Na prvú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 14 ods. 1, článok 15 ods. 1 a článok 24 ods. 1 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že v rámci prenájmu nehnuteľnosti sa dodávky elektriny, tepla a vody, ako aj odvoz odpadu zabezpečované dodávateľmi ako tretími osobami v prospech nájomcu, ktorý tieto tovary a služby priamo využíva, majú považovať za poskytované prenajímateľom, ak je tento zmluvnou stranou príslušných dodávateľských zmlúv a od nájomcu požaduje len náhradu nákladov.

O druhej otázke

29 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba považovať za jediné plnenie alebo za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne.

30 V prvom rade treba pripomenúť, že na účely DPH má byť každé plnenie za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé, ako to vyplýva aj z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice 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 judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a tak osobitne viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu. O jedinú transakciu ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. O takýto prípad ide tiež vtedy, keď jedno alebo viacero plnení tvorí hlavné plnenie, a že jedno alebo viacero iných plnení tvorí vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie (rozsudok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 30). Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 17 a citovaná judikatúra).

32 Aby sa určilo, či poskytnuté plnenie predstavuje viacero nezávislých plnení alebo jediné plnenie, treba skúmať charakteristické prvky dotknutej transakcie (rozsudok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32).

33 Čo sa týka poplatkov za služby spojené s nájmom, o aké ide vo veci samej, Súdnemu dvoru bola už dvakrát predložená žiadosť o spresnenie, ktoré prvky sa majú považovať za charakteristické.

34 V rozsudku RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) Súdny dvor zdôraznil, že služba spočívajúca v upratovaní spoločných priestorov budovy môže byť poskytovaná rozličnými spôsobmi, a to najmä treťou osobou, ktorá fakturuje túto službu priamo nájomníkom, alebo prenajímateľom, ktorý na tento účel zamestná vlastných ľudí alebo poverí podnik vykonávajúci upratovacie práce. Keďže prenajímateľ v prejednávanej veci fakturuje službu oddelene od prenájmu a tieto dve plnenia možno navzájom oddeliť, Súdny dvor rozhodol, že ich nemožno považovať za jediné plnenie (rozsudok 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) Súdny dvor rozhodol, že obsah nájomnej zmluvy môže byť dôležitou okolnosťou. Keďže sa prejednávaná vec týkala zmluvy o nájme kancelárskych priestorov advokátskej kancelárie, Súdny dvor zdôraznil, že na základe informácií, ktoré mal k dispozícii, sa v tejto zmluve uvádzalo, že okrem prenájmu priestorov je prenajímateľ povinný nájomcovi dodať niektoré plnenia, ktoré vedú k vzniku poplatkov za služby spojené s nájmom, ktorých nezaplatenie by mohlo mať za následok skončenie nájmu. Súdny dvor sa domnieval, že hospodárskym dôvodom uzatvorenia predmetnej zmluvy zrejme nebolo len nadobudnutie práva užívať dotknuté priestory, ale tiež možnosť nájomcu využívať všetky služby. Súdny dvor z uvedeného vyvodil, že nájomná zmluva sa týka jediného plnenia medzi prenajímateľom a nájomcom. Vo svojej analýze sa Súdny dvor predovšetkým zameral na hľadisko priemerného nájomcu dotknutých obchodných priestorov, konkrétne advokátskej kancelárie (rozsudok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23).

36 Treba zdôrazniť, že tieto dva rozsudky sa týkajú plnení, ktoré podobne ako plnenia, o ktoré ide v konaní vo veci samej, sú vo všeobecnosti užitočné, resp. nevyhnutné pre užívanie prenajatej nehnuteľnosti. Z tejto judikatúry vyplýva, že tieto plnenia môžu existovať nezávisle od prenájmu nehnuteľnosti. Na základe osobitných okolností, najmä s ohľadom na obsah zmluvy, však môže ísť o doplnkové plnenia alebo môžu byť neoddeliteľné od uvedeného prenájmu a vytvárať s ním jediné plnenie.

37 Z rozsudku BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, body 44 a 45) najmä vyplýva, že skutočnosti, ktoré odrážajú záujmy zmluvných strán, ako napríklad spôsob tarifikácie a fakturácie, možno zohľadniť na účely stanovenia charakteristických znakov dotknutej transakcie. Treba predovšetkým preskúmať, či je podľa zmluvy cieľom nájomcu a prenajímateľa najmä nadobudnúť a poskytnúť nájom nehnuteľnosti a až subsidiárne majú záujem jeden o nadobudnutie a druhý o poskytnutie iných plnení, aj keď sú tieto plnenia pre užívanie nehnuteľnosti potrebné.

38 Treba tiež zohľadniť nasledujúce skutočnosti, na základe ktorých možno rozlíšiť dve možné situácie.

39 Po prvé, ak má nájomca možnosť vybrať si svojich poskytovateľov a/alebo spôsob využívania dotknutých tovarov alebo služieb, plnenia spojené s týmito tovarmi alebo službami možno v zásade posúdiť ako plnenia odlišné od nájmu. Predovšetkým, ak sa nájomca môže rozhodnúť o spotrebe vody, elektriny alebo tepla, ktoré možno overiť prostredníctvom umiestnenia individuálnych meračov a možno ich fakturovať podľa tejto spotreby, možno plnenia, ktoré sú predmetom týchto tovarov alebo služieb, v zásade považovať za plnenia odlišné od nájmu. Čo sa týka služieb, akými je upratovanie spoločných priestorov nehnuteľnosti v spoluvlastníctve, tieto treba považovať za plnenia, ktoré sú oddeliteľné od nájmu, ak ich môže riadiť každý nájomník samostatne alebo nájomníci spoločne a ak v každom prípade faktúry doručené nájomcovi uvádzajú poskytnutie týchto tovarov a služieb ako samostatné položky nájomného.

40 Za takýchto podmienok, len tá skutočnosť, že nezaplatenie poplatkov za služby spojené s nájmom dáva prenajímateľovi možnosť vypovedať nájomnú zmluvu, neodporuje tomu, že plnenia, s ktorými sú tieto poplatky spojené, predstavujú plnenia oddeliteľné od nájmu (pozri v tomto zmysle rozsudok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 47).

41 Okrem toho, ani skutočnosť, že nájomca má možnosť tieto plnenia nadobudnúť od poskytovateľa, ktorého si zvolí, nie je sama osebe určujúca, keďže možnosť, aby boli časti jediného plnenia za iných okolností poskytnuté oddelene, vyplýva z koncepcie jediného zloženého plnenia (rozsudok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 26).

42 Po druhé, ak nehnuteľnosť ponúkaná na prenájom zjavne vytvára z hospodárskeho hľadiska jeden celok s plneniami, ktoré sú s ním spojené, možno tieto plnenia posúdiť tak, že s nájmom tvoria jediné plnenie. O takýto prípad môže ísť najmä v prípade kancelárií na kľúč, ktoré sú pripravené na užívanie spolu s dodávkou energií, a niektorých iných plnení a v prípade krátkodobého prenájmu nehnuteľností, najmä počas prázdnin alebo na profesijné účely, ktorý sa poskytuje spolu s plneniami bez toho, aby ich bolo od tohto nájmu možné oddeliť.

43 Okrem toho, ak prenajímateľ nemá možnosť si sám slobodne a nezávisle, najmä od ostatných prenajímateľov, vybrať poskytovateľov a spôsoby využívania tovarov alebo služieb spojených s nájmom, dotknuté plnenia sú vo všeobecnosti neoddeliteľné od nájmu a možno ich tiež považovať za plnenia, ktoré tvoria s nájmom jeden celok, a teda jediné plnenie. O takýto prípad ide najmä vtedy, ak prenajímateľ, ktorý je spoluvlastníkom podielu na nehnuteľnosti v spoluvlastníctve, musí využívať poskytovateľov vybraných všetkými spoluvlastníkmi a platiť časť spoločných poplatkov za takéto plnenia, ktorých náhradu následne požaduje od nájomcu.

44 V druhom uvedenom prípade by posúdenie dodávok plnení spojených s nájmom na účely uplatnenia DPH ako samostatných plnení predstavovalo umelé rozdelenie jedinej hospodárskej transakcie.

45 Teda v prípade, o aký ide v konaní vo veci samej, ktorý sa podľa spresnení uvedených počas pojednávania týka prenájmu veľkého počtu nehnuteľností určených na rôzne užívanie nájomcom, počnúc hangárom a končiac bývaním, treba v rámci každého nájomného vzťahu preskúmať, či má nájomca v súvislosti s energiami možnosť slobodne sa rozhodnúť o svojej spotrebe v objeme, ktorý si vyberie. V tomto ohľade predstavuje existencia individuálnych meračov a fakturácia na základe spotreby použitých tovarov dôležitú skutočnosť, ktorá nasvedčuje, že dodávku energií treba považovať

za služby oddelené od prenájmu. Čo sa týka odvozu odpadov, ak má nájomca možnosť vybrať si poskytovateľa alebo uzatvoriť s ním priamo zmluvu, aj keď z dôvodu uľahčenia situácie túto svoju možnosť alebo výber neuskutoční a plnenie nadobudne od poskytovateľa označeného prenajímateľom na základe zmluvy, ktorú tieto dve osoby uzatvorili, táto okolnosť svedčí v prospech existencie plnenia, ktoré je oddelené od prenájmu. Ak sa navyše dlžná suma za odvoz odpadu a suma nájomného uvádzajú v samostatných položkách faktúry, treba konštatovať, že prenajímateľ neposkytuje jediné plnenie, ktoré zahŕňa prenájom a uvedené plnenia.

46 V každom prípade vnútroštátnemu súdu prináleží, aby vykonal potrebné posúdenia a pritom zohľadnil všetky okolnosti týkajúce sa existencie nájmu a poskytnutia plnení, ktoré sú s ním spojené, a predovšetkým obsah samotnej zmluvy.

47 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že:

— smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené,

— vnútroštátnemu súdu prináleží, aby vykonal potrebné posúdenia a pritom zohľadnil všetky okolnosti týkajúce sa existencie nájmu a poskytnutia plnení, ktoré sú s ním spojené, a predovšetkým obsah samotnej zmluvy.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 14 ods. 1, článok 15 ods. 1 a článok 24 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, sa majú vykladať v tom zmysle, že v rámci prenájmu nehnuteľnosti sa dodávky elektriny, tepla a vody, ako aj odvoz odpadu zabezpečované dodávateľmi ako tretími osobami v prospech nájomcu, ktorý tieto tovary a služby priamo využíva, majú považovať za poskytované prenajímateľom, ak je tento zmluvnou stranou príslušných dodávateľských zmlúv a od nájomcu požaduje len náhradu nákladov.**

2. **Uvedená smernica sa má vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu dane z pridanej hodnoty posudzovať samostatne, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.**

Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby vykonal potrebné posúdenia a pritom zohľadnil všetky okolnosti týkajúce sa existencie nájmu a poskytnutia plnení, ktoré sú s ním spojené, a predovšetkým obsah samotnej zmluvy.

Podpisy