Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 16. aprila 2015*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Dajanje nepremičnine v najem — Dobava električne energije, toplote in vode ter odvoz odpadkov — Pogodbe med najemodajalcem in dobavitelji tega blaga in storitev — Storitve, ki so bile opravljene za najemnika in za katere se šteje, da jih je opravil najemodajalec — Obratovalni stroški — Določitev davčne osnove — Možnost vključitve obratovalnih stroškov v davčno osnovo storitev dajanja v najem — Transakcija, ki jo sestavlja enotna storitev ali več samostojnih storitev“

V zadevi C-42/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 22. oktobra 2013, ki je prispela na Sodišče 27. januarja 2014, v postopku

Minister Finansów

proti

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašiūnas in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. novembra 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Minister Finansów T. Tratkiewicz in J. Kaute, agenta,

— za Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie K. Przygodzka in A. Fajt, agenta, skupaj s K. Warfołomiejew, radca prawny, in Ł. Adamczykom, doradca podatkowy,

— za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk-Szaładzińska, agenta,

— za grško vlado K. Nasopoulou, agentka,

* Jezik postopka: poljščina.

— za vlado Združenega kraljestva J. Beeko, agentka, skupaj z R. Hillom, barrister,

— za Evropsko komisijo Ł. Habiak in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Minister Finansów (minister za finance) in Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (vojaška stanovanjska agencija v Varšavi, v nadaljevanju: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) zaradi razlage Minister Finansów v posamičnem primeru z dne 21. junija 2011 o zavrnitvi načina izračuna in uporabe davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta uporabila za dobavljeno blago in opravljene storitve pri dajanju nepremičnin v najem.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2) drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 14(1) Direktive o DDV določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 15(1) te direktive določa:

„Kot premoženje v stvareh se štejejo tudi električna energija, plin, toplota ali energija za hlajenje in podobno.“

6 Člen 24(1) navedene direktive določa:

„‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

7 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

Poljsko pravo

8 Člen 7(1) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U št. 54, pozicija 535) z dne 11. marca 2004 določa:

„Dobava blaga v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik […]“

9 Člen 8(1) tega zakona določa:

„Opravljanje storitev v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni vsako opravljanje storitev za fizično osebo, pravno osebo ali subjekt brez pravne osebnosti, ki ni dobava blaga v smislu člena 7 […]“

10 Člen 29(1) navedenega zakona določa:

„Davčna osnova je promet, če ni drugače določeno v členih od 2 do 21, od 30 do 32, 119 ter 120(4) in (5). Promet je znesek, dolgovan iz prodaje, zmanjšan za ustrezne davke. Dolgovani znesek obsega celotno dajatev, ki jo je dolžan pridobitelj ali tretja oseba. Promet se poveča za prejeta nadomestila, subvencije in druga podobna dodatna plačila – zmanjšana za ustrezne davke – ki neposredno vplivajo na ceno (dolgovani znesek) blaga, ki ga davčni zavezanec dobavi, ali storitev, ki jih opravi.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je oseba javnega prava, ki je med drugim pristojna za dajanje državnih nepremičnin, ki so ji bile zaupane, v najem. V okviru te dejavnosti opravlja refakturiranje storitev, ki po eni strani vključujejo dobavo nekaterih primarnih dobrin, in sicer električne energije, toplote in vode, ter po drugi odvoz odpadkov, tako da na najemnika prevali stroške, ki jih je nosila za nakup tega blaga in storitev od dobaviteljev, ki so tretje osebe. Kar zadeva primarne dobrine, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa najemniku izdaja račune za predplačila, katerih znesek je določen v najemni pogodbi, pri čemer uporabi davčno stopnjo, ki se uporabi za vsako od primarnih dobrin, po izteku leta pa račune popravi glede na najemnikovo dejansko porabo električne energije, toplote in vode.

12 Ker so se stopnje DDV s 1. januarjem 2011 povišale, se je Wojskowa Agencja Mieszkaniowa spraševala, katere stopnje se uporabijo za zneske v računih, ki jih je izdala po tem datumu, bodisi za zahtevanje plačila salda, ki ga še dolgujejo najemniki, bodisi za vračilo preplačila. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je zaprosila Minister Finansów za razlago v posamičnem primeru, pri čemer je navedla stopnje, ki se po njenem mnenju uporabijo.

13 Minister Finansów je z razlago v posamičnem primeru z dne 21. junija 2011 pojasnil, da način izračuna DDV, ki ga je predvidela Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, ni pravilen, in poudaril, da dobava primarnih dobrin in odvoz odpadkov sestavljata celoto, ki pomeni enotno storitev, to je storitev dajanja v najem. Zato naj bi bilo treba te različne storitve vključiti v davčno osnovo te storitve, ki naj bi bila glavna storitev, in zanje uporabiti enotno davčno stopnjo, in sicer tisto, ki se uporablja za navedeno storitev. Minister Finansów je pojasnil, da ta stopnja od 1. januarja 2011 znaša 23 %, pred tem pa je znašala 22 %.

14 Ker je uprava vztrajala pri stališču iz razlage v posamičnem primeru, je Wojskowa Agencja Mieszkaniowa vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče varšavskega vojvodstva), ki je razlago Minister Finansów s sodbo z dne 17. julija 2012 odpravilo.

15 To sodišče je razsodilo, da je treba stroške, dolgovane za dobavo primarnih dobrin in odvoz odpadkov, vključiti v davčno osnovo storitve dajanja v najem kot sestavino najemnine, razen če je iz najemne pogodbe jasno razvidno, da vse ali nekatere od teh pristojbin niso vštete v najemnino in jih najemnik plačuje ločeno.

16 Navedeno sodišče je ugotovilo, da Wojskowa Agencja Mieszkaniowa glede tega ni zagotovila jasnih informacij in da bi moral Minister Finansów od nje zahtevati pojasnila pred izdajo razlage v posamičnem primeru.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie je pojasnilo, da neobstoj pogodbe, sklenjene neposredno med najemnikom ter dobavitelji primarnih dobrin in storitve odvoza odpadkov, ne pomeni nujno, da najemodajalec za najemnika opravlja enotno storitev dajanja v najem, ki je kompleksna.

18 Minister Finansów je vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče).

19 To sodišče poudarja, da ima zadeva pomembne praktične posledice, saj bo, zlasti kar zadeva dobavo vode, stopnja DDV, ki se uporabi, 8 % ali 23 %, odvisno od tega, ali se ta dobava zaračunava ločeno ali kot del najemnine. Vendar to sodišče dvomi glede tega, kako bi razlagalo Direktivo o DDV ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, in natančneje glede vprašanja, ali najemodajalec opravlja enotno storitev ali več ločenih storitev.

20 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba določbe členov 14(1), 15(1) in 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da gre za dobave električne energije, toplote in vode ter storitve odvoza odpadkov, ki jih najemodajalec opravi za najemnika, ki to blago in storitve neposredno uporablja, kadar to blago in storitve na ustrezen prostor dobavljajo za to specializirane tretje osebe, najemodajalec pa je stranka v ustreznih pogodbah o njihovi dobavi in prenese na najemnika, ki to blago in storitve dejansko uporablja, zgolj stroške, ki nastanejo v zvezi s tem?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali stroški za električno energijo, toploto, oskrbo z vodo in odvoz odpadkov, ki jih uporablja najemnik prostora, zvišujejo davčno osnovo (najemnina) v smislu člena 73 Direktive o DDV pri opravljanju storitve dajanja v najem ali pa zadevne dobave in storitve predstavljajo storitve, ki so ločene od storitve dajanja prostora v najem?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

21 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 14(1), 15(1) in 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba pri dajanju nepremičnine v najem šteti, da dobavo električne energije, toplote in vode ter odvoz odpadkov, ki ju za najemnika, ki neposredno uporablja to blago in storitve, zagotavljajo izvajalci, ki so tretje osebe, opravlja najemodajalec, če je ta sklenil pogodbe za dobavo teh storitev in je na najemnika prevalil le njihove stroške.

22 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se mu glede tega poraja dvom zlasti ob upoštevanju sodbe Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), ki se nanaša na razlago člena 5(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki je postal člen 14(1) Direktive o DDV.

23 V navedeni sodbi, ki se nanaša na pogodbo o lizingu motornega vozila, ki lizingojemalcu vozila omogoča oskrbovanje vozila z gorivom v imenu in za račun lizingodajalca tega vozila, je Sodišče obravnavalo vprašanje, ali je treba šteti, da zadnjenavedeni opravlja dobavo goriva za lizingojemalca navedenega vozila.

24 Sodišče je odgovorilo nikalno, pri čemer je opozorilo, da v skladu z besedilom člena 5(1) Direktive 77/388, „‚[d]obava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik." Sodišče je poudarilo, da pojem dobave blaga vključuje vsakršno transakcijo prenosa premoženja v stvareh s strani stranke, ki drugo stranko pooblasti za dejansko razpolaganje s tem premoženjem, kot da bi bila njegova lastnica. Ugotovilo je, da naftne družbe na lizingojemalca vozila prenašajo pravico do dejanskega razpolaganja z gorivom kot lastnik in da ni podana dobava goriva teh družb lizingodajalcu vozila, posledično pa niti dobava goriva lizingodajalca lizingojemalcu tega vozila (sodba Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, točke od 31 do 36).

25 Poudariti je treba, da se dejstva, na katerih temelji taka pogodba, razlikujejo od dejstev, na katerih temelji pogodba o najemu nepremičnine, ki vključuje storitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

26 Pri pogodbi, kakršna je tista v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), namreč lizingojemalec vozila kupi gorivo na bencinskih črpalkah, pri čemer prosto izbere njegovo vrsto in količino ter čas nakupa. Sodišče je razsodilo, da sporazum o upravljanju goriva med lizingodajalcem vozila in lizingojemalcem navedenega vozila ni pogodba o dobavi goriva, ampak pogodba o financiranju njegovega nakupa (sodba Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, točka 36).

27 V pogodbi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v kateri najemodajalec sklene pogodbo za zagotavljanje storitev dobave primarnih dobrin in odvoza odpadkov, pa najemodajalec kupuje zadevne storitve za nepremičnino, ki jo daje v najem. Najemnik sicer neposredno uporablja navedene storitve, vendar jih ne kupuje od specializiranih izvajalcev, ki so tretje osebe. Ugotovitve v zvezi z nakupom goriva v sodbi Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), ki veljajo za člen 14(1) Direktive o DDV, se tako ne uporabljajo pri najemni pogodbi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, niti za dobavo električne energije, toplote in vode, ki prav tako pomenijo blago v skladu s členom 15 Direktive o DDV, niti za zagotavljanje storitve iz člena 24 Direktive o DDV, kot je odvoz odpadkov. Iz tega, da najemodajalec kupuje storitve dobave tega blaga in storitev, je razvidno, da je treba šteti, da on zagotavlja navedene storitve za najemnika.

28 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člene 14(1), 15(1) in 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba pri dajanju nepremičnine v najem šteti, da dobavo električne energije, toplote in vode ter odvoz odpadkov, ki jih za najemnika, ki neposredno uporablja to blago in storitve, zagotavljajo izvajalci, ki so tretje osebe, opravlja najemodajalec, če je ta sklenil pogodbe za dobavo teh storitev in je na najemnika prevalil le njihove stroške.

Drugo vprašanje

29 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba šteti, da oddajanje nepremičnine v najem in dobava vode, električne energije in toplote ter odvoz odpadkov, ki se zagotavljajo s tem dajanjem v najem, pomenijo enotno storitev ali več ločenih in samostojnih storitev, ki jih je treba z vidika DDV obravnavati ločeno.

30 Najprej je treba opozoriti, da je treba za namene DDV vsako storitev običajno obravnavati kot ločeno in samostojno, kakor izhaja iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (sodbi Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 14, in BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 29).

31 Kljub temu je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih transakcij, ki bi lahko bile opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če transakcije niso samostojne. Za enotno transakcijo gre zlasti, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Tako je tudi, če ena ali več storitev pomeni glavno storitev, ena ali več drugih storitev pa pomožne storitve, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev (sodba BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 30). Storitev je treba med drugim šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 17 in navedena sodna praksa).

32 Da bi se ugotovilo, ali dobavljene storitve obsegajo več samostojnih ali eno enotno storitev, je treba ugotoviti značilnosti zadevne transakcije (sodba BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 32).

33 Glede obratovalnih stroškov, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, je Sodišče že dvakrat pojasnilo, katere elemente je treba šteti za značilne.

34 V sodbi RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) je Sodišče poudarilo, da je mogoče storitev čiščenja skupnih prostorov nepremičnine opraviti na različne načine, in sicer jo lahko opravi tretja oseba, ki stroške te storitve zaračuna neposredno najemnikom, ali pa najemodajalec, ki za to zaposli svoje osebje ali najame čistilni servis. Ker se je v obravnavanem primeru storitev zaračunavala ločeno od najemodajalčevega dajanja v najem in je bilo storitvi mogoče ločiti eno od druge, je Sodišče razsodilo, da ju ni mogoče šteti za enotno storitev (sodba RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, točki 22 in 24).

35 V sodbi Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) je Sodišče razsodilo, da je lahko vsebina najemne pogodbe pomemben indic. Glede pogodbe o najemu pisarniških prostorov od odvetniške pisarne v obravnavanem primeru je poudarilo, da je ta v skladu z informacijami, ki jih je imelo na voljo, določala, da mora najemodajalec poleg dajanja prostorov v najem najemniku zagotavljati nekaj storitev, ki povzročajo obratovalne stroške, katerih neplačilo lahko povzroči odpoved najema. Sodišče je navedlo, da se zdi, da gospodarski razlog za sklenitev navedene pogodbe ni samo pridobitev pravice do uporabe zadevnih prostorov, temveč tudi to, da najemodajalec pridobi vse opravljene storitve. Sodišče je na podlagi tega ugotovilo, da najemna pogodba določa enotno storitev med najemodajalcem in najemnikom. Sodišče je v svoji analizi upoštevalo zlasti vidik povprečnega najemnika zadevnih poslovnih prostorov, in sicer odvetniške pisarne (sodba Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 23).

36 Poudariti je treba, da se ti sodbi nanašata na storitve, ki so tako kot tiste v postopku v glavni stvari na splošno koristne ali celo nujne za uporabo najete nepremičnine. Iz te sodne prakse izhaja, da lahko te storitve obstajajo neodvisno od najema nepremičnine. Vendar so lahko glede na okoliščine posameznega primera, zlasti v skladu z vsebino pogodbe, pomožne storitve glede na navedeno dajanje v najem ali so z njim neločljivo povezane in skupaj z njim sestavljajo enotno storitev.

37 Med drugim iz sodbe BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, točki 44 in 45) izhaja, da je mogoče elemente, ki odražajo interese pogodbenih strank, kot so na primer pravila za določitev tarife in zaračunavanje, upoštevati za določitev značilnosti zadevne transakcije. Zlasti je treba preveriti, ali želita v skladu s pogodbo najemnik in najemodajalec predvsem pridobiti oziroma ponujati najem nepremičnine in želita pridobiti oziroma zagotavljati druge storitve, tudi če so te nujne za uporabo nepremičnine, le subsidiarno.

38 Upoštevati je tako treba v nadaljevanju navedene okoliščine, na podlagi katerih je mogoče razlikovati dva poglavitna primera.

39 Prvič, če lahko najemnik izbira ponudnike storitev in/ali način uporabe zadevnega blaga ali storitev, se lahko storitve, ki se nanašajo na to blago ali storitve, načeloma štejejo za ločene od dajanja v najem. Natančneje, če lahko najemnik odloča o svoji porabi vode, električne energije ali toplote, ki jo je mogoče preveriti z namestitvijo individualnih števcev in zaračunavati glede na to porabo, se lahko storitve, ki se nanašajo na to blago in storitve, načeloma štejejo za ločene od dajanja v najem. Storitve, kot je čiščenje skupnih delov nepremičnine v solastnini, je treba šteti za ločene od dajanja v najem, če jih lahko organizira vsak najemnik posebej ali lahko to storijo najemniki skupaj in je vsekakor na računih, naslovljenih na najemnika, dobava tega blaga in storitev navedena v postavkah, ki so ločene od najemnine.

40 V tem primeru zgolj okoliščina, da neplačevanje obratovalnih stroškov najemodajalcu omogoča odpoved najemne pogodbe, nikakor ne preprečuje tega, da bi bile storitve, na katere se ti stroški nanašajo, ločene od dajanja v najem (glej v tem smislu sodbo BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 47).

41 Poleg tega ni odločilna niti okoliščina, da si lahko najemnik sam izbere ponudnika teh storitev, saj je to, da so lahko elementi enotne storitve v drugačnih okoliščinah zagotovljeni ločeno, del koncepta sestavljene enotne transakcije (sodba Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 26).

42 Drugič, če se izkaže, da nepremičnina, ki se daje v najem, z gospodarskega vidika objektivno tvori celoto s storitvami, ki so z njo povezane, je mogoče šteti, da te storitve sestavljajo enotno storitev skupaj z dajanjem v najem. Tako je lahko med drugim pri dajanju pisarniških prostorov v najem na ključ, ki se lahko uporabljajo z dobavo primarnih dobrin in nekaterih drugih storitev, in pri dajanju nepremičnin v kratkoročni najem – zlasti za počitnice ali iz poslovnih razlogov – ki se ponuja skupaj s temi storitvami, ne da bi jih bilo mogoče ločiti od najema.

43 Poleg tega so zadevne storitve, če najemodajalec ne more sam prosto in neodvisno – zlasti od drugih najemodajalcev – izbrati ponudnikov storitev in načina uporabe blaga in storitev, povezanih z dajanjem v najem, praviloma neločljivo povezane z dajanjem v najem in je zanje mogoče šteti tudi, da tvorijo celoto in tako enotno storitev skupaj s tem dajanjem v najem. Tako je zlasti, če mora najemodajalec, lastnik dela skupne nepremičnine, uporabljati ponudnike storitev, ki jih določijo solastniki, in plačevati svoj del skupnih stroškov za take storitve, ki jih nato prevali na najemnika.

44 V drugonavedenem primeru bi ločena presoja storitev dajanja v najem z vidika njihove obdavčenosti z DDV pomenila umetno razdelitev enotne gospodarske transakcije.

45 V primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki se v skladu s pojasnili, podanimi na obravnavi, nanaša na dajanje velikega števila nepremičnin za različno uporabo – od hangarja do stanovanjske uporabe – v najem, je treba tako pri vsakem dajanju v najem preveriti, ali najemnik glede primarnih dobrin prosto odloča o količini svoje porabe. Glede tega je obstoj individualnih števcev in zaračunavanje glede na količino porabljenega blaga pomemben indic za to, da je treba dobavo primarnih dobrin šteti za storitve, ločene od dajanja v najem. Kar zadeva odvoz odpadkov, če najemnik lahko izbere ponudnika storitev ali sklene pogodbo neposredno z njim, tudi če izbire ali možnosti iz praktičnih razlogov ne uveljavlja, temveč mu storitev zagotovi izvajalec, ki ga imenuje najemodajalec, na podlagi pogodbe, sklenjene med zadnjenavedenima, ta okoliščina pomeni indic, da gre za storitev, ločeno od dajanja v najem. Če sta poleg tega znesek, ki ga je treba plačati za odvoz odpadkov, in znesek, ki ga je treba plačati za najem, navedena v različnih postavkah na računu, je treba šteti, da najemodajalec ne zagotavlja enotne storitve, ki vključuje dajanje v najem in navedeno storitev.

46 Vsekakor mora nacionalno sodišče opraviti potrebno presojo ob upoštevanju vseh okoliščin, v katerih se opravljajo dajanje v najem in z njim povezane storitve, in zlasti vsebine pogodbe.

47 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti:

— Direktivo o DDV je treba razlagati tako, da je treba načeloma šteti, da oddajanje nepremičnine v najem in dobava vode, električne energije in toplote ter odvoz odpadkov, ki se zagotavljajo s tem dajanjem v najem, pomenijo več ločenih in samostojnih storitev, ki jih je treba z vidika DDV obravnavati ločeno, razen če so elementi transakcije, vključno s tistimi, iz katerih izhaja gospodarski razlog za sklenitev pogodbe, tako tesno povezani, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.

— Nacionalno sodišče mora opraviti potrebno presojo ob upoštevanju vseh okoliščin, v katerih se opravljajo dajanje v najem in z njim povezane storitve, in zlasti vsebine pogodbe.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člene 14(1), 15(1) in 24(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009, je treba razlagati tako, da je treba pri dajanju nepremičnine v najem šteti, da dobavo električne energije, toplote in vode ter odvoz odpadkov, ki jih za najemnika, ki neposredno uporablja to blago in storitve, zagotavljajo izvajalci, ki so tretje osebe, opravlja najemodajalec, če je ta sklenil pogodbe za dobavo teh storitev in je na najemnika prevalil le njihove stroške.**

2. **Navedeno direktivo je treba razlagati tako, da je treba načeloma šteti, da oddajanje nepremičnine v najem in dobava vode, električne energije in toplote ter odvoz odpadkov, ki se zagotavljajo s tem dajanjem v najem, pomenijo več ločenih in samostojnih storitev, ki jih je treba z vidika davka na dodano vrednost obravnavati ločeno, razen če so elementi transakcije, vključno s tistimi, iz katerih izhaja gospodarski razlog za sklenitev pogodbe, tako tesno povezani, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.**

   Nacionalno sodišče mora opraviti potrebno presojo ob upoštevanju vseh okoliščin, v katerih se opravljajo dajanje v najem in z njim povezane storitve, in zlasti vsebine pogodbe.

Podpisi