



Sbírka soudních rozhodnutí

Věc C-42/14

Minister Finansów

v.

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny)

„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 dodavatelem 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“

Shrnutí – rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 16. dubna 2015

1. *Harmonizace daňových právních předpisů — Společný systém daně z přidané hodnoty — Dodání zboží — Poskytování služeb — Smlouva o dodávce elektřiny, tepla a vody, jakož i odstraňování odpadu uzavřená v rámci pronájmu nemovitého majetku — Plnění zajišťovaná třetí osobou ve prospěch nájemce — Plnění uskutečňovaná pronajímatelem*

(Směrnice Rady 2006/112, čl. 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1)

2. *Harmonizace daňových právních předpisů — Společný systém daně z přidané hodnoty — Poskytování služeb — Plnění složené z více dílčích plnění — Plnění, které je třeba považovat za jediné plnění — Kritéria určení*

(Směrnice Rady 2006/112)

3. *Harmonizace daňových právních předpisů — Společný systém daně z přidané hodnoty — Poskytování služeb — Plnění složené z více dílčích plnění — Pronájem nemovitého majetku — Poskytování služeb souvisejících s pronájmem nemovitého majetku — Jediné plnění složené z různých plnění — Podmínky — Posouzení vnitrostátním soudem*

(Směrnice Rady 2006/112)

1. Článek 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2009/162, 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.

(viz bod 28, výrok 1)

2. Viz znění rozhodnutí.

(viz body 30, 31)

3. Směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2009/162, 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 neoddelitelné 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.

Za účelem určení, zda poskytnutá plnění představují několik samostatných plnění, nebo jedno jediné plnění, je totiž třeba hledat charakteristické prvky dotyčného plnění.

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 doplňkově, třebaže jsou nutná k užívání zboží.

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

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.

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.

Mimoto ani okolnost, že má nájemce možnost obdržet tato plnění od poskytovatele, kterého si sám vybere, není rovněž 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.

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 médií a některých dalších plnění, 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 tato plnění mohou být od něho oddělena.

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.

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

(viz body 32, 37–44, 47, výrok 2)