



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

27. září 2012 *

„DPH — Osvobození nájmu nemovitého majetku od daně — Pronájem obchodních prostor — Služby související s tímto pronájmem — Kvalifikace jakožto plnění pro účely DPH — Plnění tvořené jediným plněním nebo několika samostatnými plněními“

Ve věci C-392/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) ze dne 14. července 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 25. července 2011, v řízení

Field Fisher Waterhouse LLP

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení U. Løhmus, předseda senátu, A. Rosas (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. června 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Field Fisher Waterhouse LLP N. Beechamem, advocate, D. Goyem, QC, a M. Jonesem, barrister,
- za vládu Spojeného království A. Robinsonem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za polskou vládu M. Szpunarem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi C. Soulay a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: angličtina.

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, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Field Fisher Waterhouse LLP (dále jen „FFW“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ohledně vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za poskytování služeb souvisejících s obchodními prostorami najatými FFW.

Právní rámec

- 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 2 této směrnice zní:
„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:
[...]
c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 5 Článek 135 zmíněné směrnice stanoví:
„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:
[...]
l) pacht nebo nájem nemovitosti,
[...]"
- 6 Článek 137 téže směrnice zní:
„1. Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:
[...]
d) nájmu a pachtu nemovitého majetku;
2. Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.
Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 7 FFW je advokátní kancelář, která si najala kancelářské prostory v Londýně (Spojené království).

- 8 Nájemní smlouva uzavřená mezi FFW a pronajímatelem stanoví, že prostory jsou pronajímány za úhradu tří druhů nájemného. Ty se týkají zaprvé užívání prostor, zadruhé podílu FFW na nákladech pojištění budovy a zatřetí služeb, jež jsou podle uvedené smlouvy povinně poskytovány pronajímatelem. Tento třetí druh nájemného je tvořen poplatky hrazenými za poskytování služeb (dále jen „poplatky za služby“), mezi něž patří zejména dodávka vody, vytápění celé budovy, opravy její infrastruktury a strojního zařízení (zejména výtahů), úklid společných prostor, jakož i ostraha v budově. Nájemní smlouva stanoví, že pokud nájemce neuhradí tyto tři druhy nájemného, může od ní pronajímatel odstoupit.
- 9 Podle předkládajícího soudu pronajímatel neuplatnil své právo rozhodnout se pro zdanění nájmu nemovitosti ve smyslu čl. 137 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. V důsledku toho je nájem nemovitosti, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, osvobozen od DPH.
- 10 Pronajímatelé neúčtovali ani DPH ze služeb poskytovaných FFW, jelikož měli za to, že tyto služby byly rovněž osvobozeny od DPH.
- 11 FFW má za to, že zmíněné služby poskytované pronajímatelem představují plnění podléhající DPH. Proto FFW podala ke Commissioners žádost o vrácení částky DPH, kterou z těchto plnění uhradila. Vzhledem k tomu, že Commissioners tuto žádost zamítli, především z toho důvodu, že nájem a poskytování dotyčných služeb podle nich představuje pouze jediné plnění osvobozené od DPH, podala FFW žalobu k předkládajícímu soudu. Před tímto soudem FFW tvrdí, že poskytování služeb, za něž jsou hrazeny poplatky za služby, o něž se jedná ve věci v původním řízení, je třeba považovat za plnění podléhající DPH.
- 12 Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Základní otázka v projednávané věci zní, zda je třeba služby poskytované pronajímatelem na základě nájemní smlouvy uzavřené s nájemci (dále jen „služby“) považovat za součást jediného plnění spočívajícího v nájmu nemovitosti, buď proto, že takové služby objektivně tvoří společně s nájmem jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, nebo proto, že představují ‚vedlejší plnění‘ ve vztahu k takovému nájmu, jenž představuje plnění hlavní (dále jen ‚hlavní plnění‘). Jaký význam má pro odpověď na uvedenou otázku ve světle rozsudku Soudního dvora ze dne 11. června 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983) skutečnost, že dotčené služby by mohly být (avšak ve skutečnosti nejsou) poskytovány jinými osobami odlišnými od pronajímatele, i když podle nájemní smlouvy neměli nájemci jinou možnost, než takové služby pořizovat od pronajímatele?
 - 2) Má z hlediska určení existence jediného plnění význam skutečnost, že v případě nesplnění povinnosti nájemce zaplatit poplatek za služby by byl pronajímatel oprávněn nejen odmítnout poskytnutí služeb, ale rovněž od nájemní smlouvy odstoupit?
 - 3) V případě kladné odpovědi na první otázku ohledně významu možnosti poskytování služeb třetími osobami přímo nájemci: jedná se pouze o podpůrný faktor pro určení, zda takové služby představují buď jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, nebo vedlejší plnění ve vztahu k plnění hlavnímu, nebo se jedná o faktor rozhodující? Jedná-li se pouze o podpůrný faktor nebo nemá-li tato skutečnost vůbec význam, jaké jiné faktory mají význam pro určení, zda dotčené služby představují vedlejší plnění? Do jaké míry je zvláště významné, zda jsou služby poskytovány v prostorách, které jsou předmětem nájmu, nebo v souvislosti s nimi, anebo v jiných částech budovy?
 - 4) Je-li významná možnost poskytování služeb třetími osobami, má konkrétněji význam, zda by služby mohly být z právního hlediska poskytovány třetími osobami, i kdyby to v praxi bylo obtížné zajistit nebo sjednat s pronajímatelem, nebo je relevantní praktická možnost nebo běžný postup při zajišťování takových služeb?

- 5) Služby dotčené v projednávané věci představují celou škálu služeb poskytovaných za úhradu jediného poplatku za služby. V případě, že některé z takových služeb (např. úklid společných prostor, poskytování bezpečnostních služeb) nejsou součástí jediného nerozdělitelného hospodářského plnění nebo je třeba je považovat za vedlejší plnění ve vztahu k plnění hlavnímu, avšak jiné služby součástí takového plnění jsou, je správné rozdělit celkovou úplatu mezi různé služby a určit tak podíl úplaty podléhající zdanění a podíl úplaty, který zdanění nepodléhá? Podpůrně, bylo by třeba považovat všechny takové služby za navzájem natolik těsně spojené, že představují „jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé“ a jež je samo o sobě jediným plněním odlišným od nájmu nemovitosti?“

K předběžným otázkám

- 13 Podstata otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, tkví v tom, zda musí být směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že za okolností věci v původním řízení je nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem třeba považovat za jediné plnění zcela osvobozené od DPH, anebo za několik samostatných plnění posuzovaných z hlediska povinnosti odvádět z nich DPH odděleně. Zmíněný soud chce zejména zjistit, jaký význam je za uvedených okolností třeba připisovat skutečnosti, že nájemní smlouva stanoví, že si nájemce musí nechat poskytovat dotčené služby pronajímatelem, i kdyby si v zásadě mohl tyto služby nechat alespoň zčásti poskytovat třetí osobou, a dále že neuhrazení poplatků za služby nájemcem dává pronajímateli právo odstoupit od nájemní smlouvy. Kromě toho se předkládající soud dotazuje na způsob, jakým by bylo vhodné postupovat v případě, že by některá ze zmíněných plnění byla osvobozena od DPH obdobně jako hlavní plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku, zatímco jiná by jakožto samostatná plnění podléhala povinnosti odvodu DPH.
- 14 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 22; ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 35, a ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Sb. rozh. s. I-12359, bod 21).
- 15 Skládá-li se však plnění z několika prvků, vyvstává otázka, zda má být považováno za plnění tvořené jediným plněním, anebo několika vlastními a samostatnými plněními, která musí být z hlediska DPH posuzována odděleně. Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že za určitých okolností musí být několik plnění formálně oddělených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a vést tak po jednotlivých položkách ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud nejsou samostatná (rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 51).
- 16 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že o jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 22, a výše uvedený rozsudek Everything Everywhere, body 24 a 25).
- 17 O takovou situaci se kromě toho jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 30; výše uvedený rozsudek Part Service, bod 52, jakož i rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 54).

- 18 S ohledem na dvojí okolnost, že na jedné straně je každé poskytování služeb třeba běžně považovat za vlastní a samostatné, a na druhé straně plnění spočívající v jediném plnění po stránce hospodářské nemůže být uměle rozděleno, aby nenarušovalo fungování systému DPH, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčeného plnění, aby bylo možno určit, zda poskytnutá plnění představují více samostatných hlavních plnění, nebo jedno jediné plnění (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky CPP, bod 29, Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20, Aktiebolaget NN, bod 22, Everything Everywhere, body 21 a 22, jakož i Bog a další, bod 53).
- 19 Neexistuje však absolutní pravidlo pro určení rozsahu plnění z hlediska DPH, a při určování rozsahu plnění je proto třeba zohledňovat veškeré okolnosti (viz výše uvedený rozsudek CPP, bod 27).
- 20 V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je věcí vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky CPP, bod 32; Part Service, bod 54; Bog a další, bod 55, a usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services, C-117/11, bod 32). Je však na Soudním dvoře, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 23).
- 21 V tomto ohledu je třeba podotknout, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že ve věci v původním řízení nájemní smlouva uzavřená mezi pronajímatelem a nájemcem stanoví, že kromě pronájmu prostor poskytuje pronajímatel nájemci též určité služby. Jako protihodnotu je nájemce povinen hradit pronajímateli nájemné určené ve zmíněné smlouvě. Navíc v případě nezaplacení tohoto nájemného nájemcem má pronajímatel právo od nájemní smlouvy odstoupit.
- 22 Za těchto podmínek je k tomu, aby bylo možno mít za to, že všechna plnění, která pronajímatel poskytuje nájemci, tvoří z hlediska DPH jediné plnění, třeba zkoumat, zda plnění poskytovaná v projednávané věci tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, nebo zda jsou tvořena plněním hlavním, ve vztahu k němuž jsou ostatní plnění vedlejší.
- 23 Pro účely tohoto přezkumu může být obsah nájemní smlouvy významnou indicií pro posouzení plnění jakožto jediné plnění. Ve věci v původním řízení se jeví, že hospodářským důvodem uzavření této smlouvy není pouze získání práva užívat dotčené prostory, ale i obdržení souboru služeb nájemcem. Tato nájemní smlouva tedy určuje jediné plnění sjednané mezi pronajímatelem a nájemcem. Kromě toho je třeba podotknout, že nájem nemovitého majetku, jakož i poskytování služeb s ním spojených, jako jsou služby uvedené v bodě 8 tohoto rozsudku, mohou objektivně tvořit takovéto plnění. Využití dotčených služeb nelze totiž v případě průměrného nájemce takových prostor, jako jsou ty, o něž se jedná ve věci v původním řízení, považovat samo o sobě za účel, ale toto využití představuje spíše prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, tj. nájmu obchodních prostor, za nejlepších podmínek
- 24 Podle judikatury Soudního dvora sice poskytování služeb, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, nutně nespádá pod pojem „nájem nemovitosti“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763, bod 14, a ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 38). To však nikterak neznamená, že tyto služby, jež se váží k nájmu nemovitostí, a jejichž poskytování je sjednáno v nájemní smlouvě, nemohou tvořit vedlejší plnění, anebo být se zmíněným nájmem neoddělitelně spjata.
- 25 Třebaže za okolností věci v původním řízení svědčí zahrnutí poskytování služeb do předmětné nájemní smlouvy ve prospěch existence jediné plnění, je třeba uvést, že pouhá skutečnost, že je plnění zahrnuto do nájemní smlouvy, nemůže být v tomto smyslu sama o sobě určujícím faktorem. Proto za předpokladu, že by nájemní smlouva stanovila, že jsou do ní zahrnuta plnění, která by v důsledku své povahy nemohla být objektivně považována za neoddělitelná od hlavního plnění spočívajícího v nájmu

nemovitosti nebo za plnění vedlejší ve vztahu k tomuto plnění, ale byla by na něm nezávislá, neboť by vykazovala pouze vykonstruovanou spojitost s uvedeným hlavním plněním, by tato plnění netvořila součást jediného plnění spočívajícího v nájmu nemovitého majetku osvobozeného od DPH. Ve věci v původním řízení se však nejeví, jak bylo konstatováno v bodě 23 tohoto rozsudku, že by využití dotyčných služeb samo o sobě představovalo pro nájemce cíl.

- 26 Co se týče významu skutečnosti, že by určité služby v zásadě mohla poskytovat třetí osoba, je třeba uvést, že ani existence takovéto možnosti není sama o sobě rozhodující. Jak totiž vyplývá z judikatury Soudního dvora, možnost, že dílčí plnění tvořící jediné plnění budou za jiných okolností poskytována odděleně, je vlastní konceptu jediného složeného plnění, jak vyplývá z bodu 15 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz výše uvedené usnesení Purple Parking a Airparks Services, bod 31).
- 27 Co se konečně týká případu, kdy jsou různé služby poskytovány za jediné celkové nájemné, ale některé z těchto služeb jsou stejně jako hlavní plnění osvobozeny od DPH, zatímco ostatní podléhají DPH jakožto samostatná plnění, je v takovém případě třeba mezi jednotlivé služby rozdělit poplatky za služby, které s nimi souvisí, pro určení části zmíněných poplatků, která musí podléhat DPH, a další části poplatků, která je od DPH osvobozena.
- 28 Vzhledem k předcházejícím důvodům je na položené otázky třeba odpovědět, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, mohou představovat jediné plnění z hlediska DPH. V tomto ohledu možnost poskytnutá pronajímateli v nájemní smlouvě, aby od této smlouvy odstoupil v případě, že nájemce neplatí poplatky za služby, představuje indicii svědčící ve prospěch existence jediného plnění, třebaže nutně není rozhodujícím faktorem pro posouzení existence takového plnění. Naopak okolnost, že služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, by v zásadě mohly být poskytovány třetí osobou, neumožňuje dospět k závěru, že tyto služby nemohou za okolností věci v původním řízení tvořit jediné plnění. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda s ohledem na výklad poskytnutý Soudním dvorem v tomto rozsudku a vzhledem ke zvláštním okolnostem zmíněné věci jsou dotčená plnění navzájem spojena natolik, že je třeba na ně nahlížet jako na jediné plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku.

K nákladům řízení

- 29 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, mohou představovat jediné plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu možnost poskytnutá pronajímateli v nájemní smlouvě, aby od této smlouvy odstoupil v případě, že nájemce neplatí poplatky za služby, představuje indicii svědčící ve prospěch existence jediného plnění, třebaže nutně není rozhodujícím faktorem pro posouzení existence takového plnění. Naopak okolnost, že služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, by v zásadě mohly být poskytovány třetí osobou, neumožňuje dospět k závěru, že tyto služby nemohou za okolností věci v původním řízení tvořit jediné plnění. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda s ohledem na výklad poskytnutý Soudním dvorem v tomto rozsudku a vzhledem ke zvláštním okolnostem zmíněné věci jsou dotčená plnění navzájem spojena natolik, že je třeba na ně nahlížet jako na jediné plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku.

Podpisy.