



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-42/14

Minister Finansów
κατά
Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

(αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Μίσθωση ακινήτου — Παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως και νερού, καθώς και υπηρεσιών αποκομιδής απορριμμάτων — Συμβάσεις μεταξύ εκμισθωτή και των προμηθευτών των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών — Παροχές προς τον μισθωτή που λογίζονται ως πραγματοποιούμενες από τον εκμισθωτή — Λοιπές πέραν του μισθώματος επιβαρύνσεις του μισθίου — Προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου — Δυνατότητα να περιληφθούν οι επιβαρύνσεις αυτές στη βάση επιβολής του φόρου υπηρεσιών μισθώσεως — Πράξη συνιστάμενη σε ενιαία παροχή ή σε διάφορες ανεξάρτητες παροχές»

Περίληψη – Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 16ης Απριλίου 2015

1. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Παράδοση αγαθών — Παροχή υπηρεσιών — Σύμβαση παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως, και νερού, καθώς και υπηρεσιών αποκομιδής απορριμμάτων συναφθείσα στο πλαίσιο μισθώσεως ακινήτου — Υπηρεσίες παρεχόμενες από τρίτους επιχειρηματίες υπέρ του μισθωτή — Υπηρεσίες παρεχόμενες από τον εκμισθωτή*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρα 14 § 1, 15 § 1 και 24 § 1)

2. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Παροχή υπηρεσιών — Πράξεις αποτελούμενες από πλείονα στοιχεία — Πράξη που πρέπει να λογίζεται ως ενιαία παροχή — Κριτήρια καθορισμού*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου)

3. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Παροχή υπηρεσιών — Πράξεις αποτελούμενες από πλείονα στοιχεία — Μίσθωση ακινήτων — Υπηρεσίες που συνδέονται με τη μίσθωση ακινήτων — Ενιαία πράξη αποτελούμενη από διαφορετικές παροχές — Προϋποθέσεις — Εκτίμηση από το εθνικό δικαστήριο*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου)

1. Τα άρθρα 14, παράγραφος 1, 15, παράγραφος 1, και 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162, έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της μισθώσεως ακινήτου, η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως και νερού καθώς και η αποκομιδή απορριμμάτων, παροχές στις οποίες προβαίνουν τρίτοι

φορείς προς όφελος του μισθωτή που χρησιμοποιεί απευθείας τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες, πρέπει να λογίζονται ως πραγματοποιούμενες από τον εκμισθωτή όταν αυτός έχει συνάψει τις σχετικές συμβάσεις για τις παροχές αυτές και ο ίδιος απλώς μετακυλίζει το κόστος τους στον μισθωτή.

(βλ. σκέψη 28, διατακτ. 1)

2. Βλ. το κείμενο της απόφασεως.

(βλ. σκέψεις 30, 31)

3. Η οδηγία 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162, έχει την έννοια ότι η μίσθωση ακινήτου και η παροχή νερού, ηλεκτρικής ενέργειας και θερμάνσεως καθώς και υπηρεσίας αποκομιδής απορριμμάτων, που συνοδεύουν τη μίσθωση αυτή, πρέπει να λογίζονται, καταρχήν, ως διακριτές και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εκτιμώνται χωριστά από πλευράς φόρου προστιθέμενης αξίας, εκτός αν τα στοιχεία της οικείας πράξεως, περιλαμβανομένων εκείνων που δηλώνουν τον οικονομικό λόγο της συνάψεως της σύμβασης, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συνιστούν, αντικειμενικά, μία μόνη οικονομικά αδιάσπαστη παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή.

Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προβεί στις αναγκαίες εκτιμήσεις, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των περιστάσεων στο πλαίσιο των οποίων εντάσσεται η μίσθωση και οι παροχές που τη συνοδεύουν και, ειδικότερα, το περιεχόμενο της ίδιας της σύμβασης.

Πράγματι, προκειμένου να κριθεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες συνιστούν περισσότερες ανεξάρτητες παροχές ή ενιαία παροχή, πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της οικείας πράξεως.

Τα στοιχεία τα οποία αποτελούν έκφραση των συμφερόντων των συμβαλλομένων μερών, όπως, για παράδειγμα, ο τρόπος τιμολογήσεως και χρεώσεως, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη προς προσδιορισμό των χαρακτηριστικών της οικείας πράξεως. Πρέπει ιδίως να εξακριβώνεται αν, κατά τη σύμβαση, ο μισθωτής και ο εκμισθωτής επιζητούν πρωτίστως να λάβουν και να παράσχουν, αντιστοίχως, υπηρεσία μισθώσεως ακινήτου και αποβλέπουν μόνον επικουρικώς σε άλλες παροχές, έστω και αν αυτές είναι αναγκαίες για τη χρησιμοποίηση του οικείου αγαθού.

Έτσι, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες περιστάσεις, που παρέχουν τη δυνατότητα διακρίσεως δύο κύριων περιπτώσεων.

Πρώτον, αν ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τους παρέχοντες τις σχετικές υπηρεσίες ή/και τους όρους χρησιμοποίησης των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών, τότε οι παροχές που αφορούν τα ως άνω αγαθά ή υπηρεσίες μπορούν καταρχήν να λογίζονται ως διακριτές από τη μίσθωση. Ειδικότερα, αν ο μισθωτής μπορεί να αποφασίζει σχετικά με την εκ μέρους του κατανάλωση νερού, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμάνσεως, που μπορεί να εξακριβώνεται με ατομικούς μετρητές και να χρεώνεται σε συνάρτηση με την καταγραφόμενη κατανάλωση, οι παροχές που αφορούν τα σχετικά αγαθά ή υπηρεσίες μπορούν καταρχήν να λογίζονται ως διακριτές από τη μίσθωση. Όσον αφορά υπηρεσίες όπως ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων ακινήτου κατατετμημένου σε οριζόντια ιδιοκτησία, αυτές πρέπει να λογίζονται ως διακριτές από τη μίσθωση αν μπορούν να οργανωθούν από κάθε μισθωτή ατομικά ή από τους μισθωτές συλλογικά και, σε κάθε περίπτωση, αν οι απευθυνόμενες στον μισθωτή ειδοποιήσεις πληρωμής αναγράφουν την παροχή των σχετικών αγαθών και υπηρεσιών χωριστά από το μίσθωμα.

Στην περίπτωση αυτή, απλώς και μόνον το γεγονός ότι η μη καταβολή των μισθωτικών επιβαρύνσεων παρέχει στον εκμισθωτή τη δυνατότητα να καταγγείλει τη σύμβαση μισθώσεως ουδόλως αποκλείει το ενδεχόμενο να είναι διακριτές από τη μίσθωση οι παροχές με τις οποίες συνδέονται οι επιβαρύνσεις αυτές.

Επιπλέον, ούτε η κατάσταση κατά την οποία ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ο ίδιος ελεύθερα τον παρέχοντα τις σχετικές υπηρεσίες είναι αποφασιστικής σημασίας καθαυτή, δεδομένου ότι η δυνατότητα να παρασχεθούν, υπό άλλες περιστάσεις, μεμονωμένα τα στοιχεία ενιαίας παροχής είναι εγγενής στην έννοια της ενιαίας σύνθετης πράξεως.

Δεύτερον, αν ένα εκμισθωνόμενο ακίνητο συνιστά αντικειμενικά, από οικονομικής απόψεως, ένα σύνολο μαζί με τις παροχές που το συνοδεύουν, οι παροχές αυτές μπορούν να λογίζονται ως αποτελούσες μία ενιαία παροχή μαζί με τη μίσθωση. Τούτο μπορεί να συμβαίνει ιδίως προκειμένου περί εκμισθώσεως γραφείων με όλες τις αναγκαίες για τη λειτουργία τους υπηρεσίες, τα οποία είναι έτοιμα να χρησιμοποιηθούν, εξασφαλιζόμενων των υπηρεσιών κοινής ωφελείας και ορισμένων άλλων παροχών, και προκειμένου περί εκμισθώσεως ακινήτων για μικρό χρονικό διάστημα, ιδίως για σκοπούς αναψυχής ή για επαγγελματικούς λόγους, όπου το εκμισθωνόμενο ακίνητο προσφέρεται προς μίσθωση περιλαμβανομένων των ως άνω παροχών, χωρίς αυτές να μπορούν να αποσπαστούν από τη μισθωτική σύμβαση.

Εξάλλου, αν ο εκμισθωτής δεν έχει ο ίδιος τη δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα και ανεξάρτητα, ιδίως έναντι των άλλων εκμισθωτών, τους παρέχοντες τις σχετικές υπηρεσίες και να προσδιορίζει τον τρόπο παροχής των αγαθών ή των υπηρεσιών που συνοδεύουν τη μίσθωση, οι παροχές αυτές γενικά δεν διαχωρίζονται από τη μίσθωση και μπορούν επίσης να λογίζονται ως αποτελούσες ένα σύνολο, ήτοι ενιαία παροχή μαζί με τη μίσθωση. Τούτο συμβαίνει ειδικότερα όταν ο εκμισθωτής, έχων την κυριότητα μέρους ακινήτου κατατετμημένου σε οριζόντια ιδιοκτησία, υποχρεούται να προσφεύγει στις υπηρεσίες προσώπων που προσδιορίζει το σύνολο της συνιδιοκτησίας και να καταβάλλει το αναλογούν μερίδιο των επιβαρύνσεων που συνδέονται με τις σχετικές παροχές, μετακυλίνοντας στη συνέχεια τα καταβαλλόμενα ποσά στον μισθωτή.

Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, το να λαμβάνονται υπόψη χωριστά από τη μίσθωση οι ως άνω παροχές, όσον αφορά την υπαγωγή τους στον φόρο προστιθεμένης αξίας, συνιστά τεχνητή διάσπαση μιας ενιαίας οικονομικής πράξεως.

(βλ. σκέψεις 32, 37-44, 47, διατακτ. 2)