



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-42/14

**Minister Finansów
proti
Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny)

„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“

Povzetek – Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 16. aprila 2015

1. *Usklajevanje davčnih zakonodaj — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Dobava blaga — Opravljanje storitev — Pogodba o dobavi električne energije, toplote in vode ter odvozu odpadkov, sklenjena v okviru najema nepremičnine — Storitve, ki jih za najemnika opravijo izvajalci, ki so tretje osebe — Storitve, ki jih opravi najemodajalec*

(Direktiva Sveta 2006/112, členi 14(1), 15(1) in 24(1))

2. *Usklajevanje davčnih zakonodaj — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Opravljanje storitev — Transakcije, sestavljene iz več elementov — Transakcija, ki jo je treba šteti za enotno storitev — Merila za določitev*

(Direktiva Sveta 2006/112)

3. *Usklajevanje davčnih zakonodaj — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Opravljanje storitev — Transakcije, sestavljene iz več elementov — Dajanje v najem nepremičnin — Opravljanje storitev, povezanih z dajanjem nepremičnin v najem — Enotna transakcija, sestavljena iz ločenih storitev — Pogoji — Presoja nacionalnega sodišča*

(Direktiva Sveta 2006/112)

1. Člene 14(1), 15(1) in 24(1) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162, 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.

(Glej točko 28 in točko 1 izreka.)

2. Glej besedilo odločbe.

(Glej točki 30 in 31.)

3. Direktivo 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162, 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.

Da bi se ugotovilo, ali dobavljene storitve obsegajo več samostojnih ali eno enotno storitev, je treba namreč ugotoviti značilnosti zadevne transakcije.

Elemente, ki odražajo interese pogodbenih strank, kot so na primer pravila za določitev tarife in zaračunavanje, je mogoče 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.

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

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 števcov 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.

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.

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.

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.

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.

V drugonavedenem primeru bi ločena presoja storitev dajanja v najem z vidika njihove obdavčenosti z davkom na dodano vrednost pomenila umetno razdelitev enotne gospodarske transakcije.

(Glej točke 32, od 37 od 44 in 47 ter točko 2 izreka.)