

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 27. septembra 2012 (*)

„DPH – Oslobodenie nájmu nehnuteľností – Nájom kancelárskych priestorov – Služby spojené s týmto nájomom – Posúdenie plnenia na účely DPH – Plnenie, ktoré tvorí jediné plnenie alebo viacero nezávislých plnení“

Vo veci C-392/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené kráľovstvo) zo 14. júla 2011 a doručený Súdnemu dvoru 25. júla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Field Fisher Waterhouse LLP

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory U. Løhmus, sudcovia A. Rosas (spravodajca) a C. G. Fernlund,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. júna 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Field Fisher Waterhouse LLP, v zastúpení: N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, a M. Jones, barrister,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: A. Robinson, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Field Fisher Waterhouse LLP (ďalej len „FFW“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) vo veci vrátenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za poskytnutie služieb súvisiacich s kancelárskymi priestormi, ktoré si FFW prenajíma.

Právny rámec

3 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

4 Podľa článku 2 tejto smernice:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

5 Článok 135 uvedenej smernice stanovuje:

„1. členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

l) nájom nehnuteľností.

...“

6 Podľa článku 137 rovnakej smernice:

„1. členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií:

...

d) nájom nehnuteľností.

2. členské štáty stanovia pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1.

Členské štáty môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 FFW je advokátska kancelária, ktorá si prenajala kancelárske priestory v Londýne (Spojené kráľovstvo).

8 Nájomná zmluva uzavretá medzi FFW a jej prenajímateľom uvádza, že priestory sa

prenajímajú za odplatu v podobe úhrady troch druhov nájomného. Toto nájomné sa skladá po prvé z úhrady za nájom priestorov, po druhé z úhrady podielu FFW na nákladoch na poistenie budovy a po tretie z úhrady za služby, ktoré je prenajímateľ podľa zmluvy povinný poskytnúť. Tento tretí druh nájomného tvoria poplatky uhrádzané ako protihodnota za poskytovanie služieb (ale len „poplatky za služby“), ktoré zahŕňajú predovšetkým dodávky vody, kúrenie v celej budove, opravy konštrukcií a zariadení budovy (najmä výťahov), upratovanie spoločných priestorov, ako aj poskytovanie strážnej služby. Nájomná zmluva uvádza, že v prípade, ak nájomca neuhradí tieto tri druhy nájomného, prenajímateľ môže túto zmluvu vypovedať.

9 Podľa vnútroštátneho súdu prenajímateľ nevyužil svoje právo zvoliť si zdanenie nájmu budov v zmysle článku 137 ods. 1 písm. d) smernice o DPH. Z tohto dôvodu je nájom nehnuteľnosti, ktorý je predmetom vo veci samej, oslobodený od DPH.

10 Prenajímatelia neúčtovali DPH za služby poskytnuté FFW, keďže sa domnievali, že aj tie boli oslobodené od DPH.

11 FFW konštatuje, že uvedené poskytovanie služieb prenajímateľom je plnením podliehajúcim DPH. FFW preto adresovala Commissioners žiadosť o vrátenie sumy DPH, ktorú zaplatila za tieto plnenia. Keďže Commissioners túto žiadosť zamietol najmä z dôvodu, že nájom a dotknuté poskytovanie služieb sú podľa neho len jediným plnením oslobodeným od DPH, FFW podala žalobu na vnútroštátny súd. FFW pred uvedeným súdom tvrdí, že poskytovanie služieb, za ktoré sa platia poplatky za služby, o aké ide vo veci samej, treba považovať za plnenie podliehajúce DPH.

12 Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Najdôležitejšou otázkou v tejto veci je otázka, či sa služby, ktoré poskytuje prenajímateľ na základe nájomnej zmluvy uzatvorenej s nájomníkmi (ale len „služby“), majú považovať za súčasť jediného plnenia nájmu nehnuteľností buď z dôvodu, že služby spolu s nájomom objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, alebo že sú považované za „vedľajšie“ vo vzťahu k nájmu, ktorý je hlavným plnením (ale len „hlavné plnenie“). Pri posudzovaní tejto otázky a s ohľadom na rozsudok Súdného dvora z 11. júna 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Zb. s. I-4983), aký má význam skutočnosť, že služby môžu byť (ale v skutočnosti nie sú) poskytované osobami odlišnými od prenajímateľov, hoci podľa podmienok nájomnej zmluvy nemajú nájomcovia inú možnosť, ako prijať tieto služby od prenajímateľov?

2. Je pri posudzovaní otázky, či ide o jediné plnenie, podstatná skutočnosť, že ak nájomca nezaplatí poplatok za služby, prenajímateľ môže nielen neposkytnúť mu služby, ale aj vypovedať mu nájomnú zmluvu?

3. V prípade, ak odpoveď na prvú otázku bude znieť v tom zmysle, že možnosť poskytovania služieb tretími osobami priamo nájomcovi je podstatná, ide iba o okolnosť, ktorá môže pomôcť pri posúdení, či služby predstavujú jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené, alebo vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému, alebo ide o okolnosť, ktorá je rozhodujúca? Ak ide iba o okolnosť, ktorá môže pomôcť, či dokonca vôbec nie je podstatná, aké ďalšie okolnosti sú podstatné pri posúdení, či sú služby vedľajším plnením? Presnejšie, aký význam treba prikladať skutočnosti, či sa služby poskytujú v priestoroch, ktoré sú predmetom nájmu, alebo v iných priestoroch budovy?

4. Ak je možnosť poskytovania služieb tretími osobami podstatná, je dôležité najmä to, či môžu služby v právnom zmysle poskytovať tretie osoby, hoci v praxi by bolo uskutočnenie takéhoto plnenia a dosiahnutie súhlasu prenajímateľa veľmi zložitá, alebo to, že uvedené je prakticky

možné alebo že sa takéto plnenie v praxi bežne poskytuje?

5. Služby poskytované v tejto veci predstavujú rôzne služby, ktoré sa poskytujú za jeden spoločný poplatok za služby. V prípade, že niektoré z týchto služieb (napríklad upratovanie spoločných priestorov, poskytovanie strážnej služby) nie sú časťou jedného nerozlučného hospodárskeho plnenia alebo ich treba považovať za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ale niektoré služby časťou jedného plnenia naopak sú, bolo by správne rozdeliť celkovú sumu medzi rôzne služby na určenie podielu sumy, ktorý podlieha dani, a podielu, ktorý dani nepodlieha. Subsidiárne, bolo by správne považovať rôzne poskytované služby za natoľko úzko spojené, že tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené, ktoré samo osebe tvorí jedno plnenie odlišné od nájmu nehnuteľnosti.“

O prejudiciálnych otázkach

13 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či smernicu o DPH treba vykladať v tom zmysle, že v prípade okolností vo veci samej sa má nájom nehnuteľností a poskytovanie služieb spojené s týmto nájomom považovať za jediné plnenie, ktoré je v celom rozsahu oslobodené od DPH, alebo za viacero nezávislých plnení posudzovaných samostatne, z hľadiska ich podrobenia DPH. Tento súd chce predovšetkým zistiť, aký význam treba za uvedených okolností pripísať skutočnosti, že na jednej strane nájomná zmluva stanovuje, že nájomca je povinný prijať poskytovanie dotknutých služieb prenajímateľom, hoci by mu v zásade prinajmenšom časť predmetných služieb mohla byť poskytnutá tretími osobami, a na druhej strane, že v prípade nezaplatenia poplatkov za služby nájomcom môže prenajímateľ vypovedať nájomnú zmluvu. Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, akým spôsobom treba postupovať v prípade, keby niektoré z uvedených služieb boli oslobodené od DPH z dôvodu hlavného plnenia nájmu nehnuteľností, kým ostatné by podliehali DPH ako nezávislé plnenia.

14 V prvom rade treba pripomenúť, že na účely DPH má byť každé plnenie za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé, ako to vyplýva aj z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 22; z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Zb. s. I-11079, bod 35, a z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Zb. s. I-12359, bod 21).

15 V prípade, ak plnenie pozostáva z niekoľkých častí, však vzniká otázka, či treba toto plnenie považovať za plnenie tvorené jediným plnením, alebo viacerými odlišnými a nezávislými plneniami, ktoré z hľadiska DPH treba posudzovať oddelene. Z judikatúry Súdného dvora totiž vyplýva, že za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene a tak viesť samostatne k zdaneniu alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie (rozsudok z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 51).

16 V tejto súvislosti Súdny dvor konštatoval, že plnenie treba považovať za jediné plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 22, a Everything Everywhere, už citovaný, body 24 a 25).

17 Okrem toho o takýto prípad ide aj v prípade, ak jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie a ostatné plnenie alebo plnenia predstavujú jedno alebo viacero vedľajších plnení, alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu,

ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 30; Part Service, už citovaný, bod 52, ako aj z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Zb. s. I-1457, bod 54).

18 S ohľadom na dvojité okolnosti, na základe ktorej jednak každé plnenie má byť za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé a jednak operácia pozostávajúca z hospodárskeho hľadiska z jediného plnenia nesmie byť umelo ťlenená, aby sa nezmenila funkcia systému DPH, je potrebné nájsť charakteristické prvky dotknutej činnosti na účely určenia, či poskytnuté služby tvoria rôzne hlavné oddelené plnenia alebo jedno plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, už citovaný, bod 29; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 20; Aktiebolaget NN, už citovaný, bod 22; Everything Everywhere, už citovaný, body 21 a 22, ako aj Bog a i., už citovaný, bod 53).

19 Neexistuje však bezpodmienečné pravidlo, pokiaľ ide o určenie rozsahu plnenia z hľadiska DPH, a preto je potrebné na určenie rozsahu plnenia vziať do úvahy všetky okolnosti ako celok (pozri rozsudok CPP, už citovaný, bod 27).

20 V rámci spolupráce stanovenej na základe článku 267 ZFEÚ je povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či zdaniteľná osoba poskytuje v konkrétnom prípade jediné plnenie, a v tejto súvislosti posúdiť všetky skutkové okolnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, už citovaný, bod 32; Part Service, už citovaný, bod 54; Bog a i., už citovaný, bod 55, a uznesenie z 19. januára 2012, Purple Parking a Airparks Services, C-117/11, bod 32). Je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť uvedeným súdom všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie vo veciach, ktorých návrhy im boli podané (rozsudok Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 23).

21 V tejto súvislosti treba poznamenať, že zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že nájomná zmluva uzavretá medzi prenajímateľom a nájomcom vo veci samej uvádza, že okrem nájmu priestorov nájomcovi mu prenajímateľ poskytuje aj niektoré služby. Nájomca je ako protihodnotu povinný prenajímateľovi zaplatiť nájomné špecifikované v predmetnej zmluve. Okrem toho v prípade nezaplatenia nájomného nájomcom môže prenajímateľ vypovedať nájomnú zmluvu.

22 Za týchto podmienok na to, aby bolo možné konštatovať, že všetky plnenia, ktoré poskytuje prenajímateľ nájomcovi, predstavujú z hľadiska DPH jediné plnenie, treba preskúmať, či poskytnuté plnenia v prejednávanej veci tvoria jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené, alebo či ich tvorí hlavné plnenie, ku ktorému majú ostatné plnenia doplnkovú povahu.

23 Na účely tohto preskúmania môže byť obsah nájomnej zmluvy dôležitou okolnosťou, ktorá môže mať význam pre posúdenie plnenia ako jediného plnenia. Vo veci samej nie je zrejme hospodárskym dôvodom návrhu v tejto veci iba získanie práva užívať dotknuté priestory, ale aj to, aby boli nájomcovi poskytnuté všetky služby. Táto nájomná zmluva navyše opisuje jediné plnenie, ktoré bolo dohodnuté medzi prenajímateľom a nájomcom. Treba preto poznamenať, že nájom nehnuteľnosti, ako aj poskytovanie služieb, ktoré sa s ním spája, tak ako bolo uvedené v bode 8 tohto rozsudku, môžu objektívne tvoriť takéto plnenie. Prijatie poskytnutia predmetných služieb totiž nemožno považovať za samotný cieľ priemerného nájomcu priestorov, o aké ide vo veci samej, ale predstavuje skôr prostriedok využívania hlavného plnenia, konkrétne nájmu kancelárskych priestorov, za čo najlepších podmienok.

24 Je pravda, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, nespája nevyhnutne s pojmom nájmu nehnuteľností, ako je stanovený v článku 135 ods. 1

písm. I) smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júla 1989, Henriksen, 173/88, Zb. s. 2763, bod 14, a zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Zb. s. I-4629, bod 38). To však vôbec neznamena, že poskytovanie služieb súvisiacich s nájmom nehnuteľností, ktoré je upravené v rámci nájomnej zmluvy, nemôže tvoriť vedľajšie plnenia alebo nemôže byť s uvedeným nájmom nerozlučné.

25 Hoci za okolností vo veci samej podporuje zaľnenie poskytnutia služby do nájomnej zmluvy existenciu jediného plnenia, treba poznamenať, že samotná skutočnosť, že plnenie je zahrnuté do nájomnej zmluvy, nemôže byť sama osebe určujúcou skutočnosťou v tejto veci. Aj v prípade, ak by nájomná zmluva upravovala zahrnutie plnení, ktoré by na základe svojej povahy vo vzťahu k hlavnému plneniu nájmu nehnuteľností nemohli byť objektívne považované za nerozlučné alebo za vedľajšie, ale boli by od tohto plnenia nezávislé, keďže vzťah týchto plnení s uvedeným hlavným plnením nie je prirodzený, nie sú tieto plnenia súčasťou jediného plnenia nájmu nehnuteľností oslobodeného od DPH. Vo veci samej, ako bolo konštatované v bode 23 tohto rozsudku, však využitie predmetných služieb pre nájomcu nepredstavuje samotný cieľ.

26 Čo sa týka úľahy skutočnosti, že niektoré služby by v zásade mohli poskytnúť tretie osoby, treba uviesť, že existencia takejto možnosti nie je sama osebe určujúca. Ako totiž vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, možnosť, aby boli časti jediného plnenia za iných okolností poskytnuté oddelene, vyplýva z koncepcie jediného zloženého plnenia, ako plyní z bodu 15 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle uznesenie Purple Parking a Airparks Services, už citované, bod 31).

27 Napokon, čo sa týka prípadu, keď sa rôzne služby poskytujú za jedno spoločné nájomné, ale ak sú niektoré z nich oslobodené od DPH z dôvodu hlavného plnenia, zatiaľ čo ostatné podliehajú DPH ako nezávislé plnenia, treba v takomto prípade od rôzne poskytnutých služieb oddeliť poplatky za služby, ktoré s nimi súvisia, s cieľom určiť časť týchto poplatkov, ktorá musí podliehať DPH, a časť, ktorá je od DPH oslobodená.

28 S ohľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nájom nehnuteľností a poskytovanie služieb spojené s týmto nájmom, o aké ide vo veci samej, môžu z hľadiska DPH tvoriť jediné plnenie. V tejto súvislosti možnosť poskytnutá prenajímateľovi v nájomnej zmluve vypovedá túto zmluvu v prípade, ak nájomca nezaplatí poplatky za služby, predstavuje skutočnosť podporujúcu existenciu jediného plnenia, hoci nejde nevyhnutne o určujúcu skutočnosť na účely posúdenia existencie takéhoto plnenia. Naopak, okolnosť, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, by v zásade mohla uskutočniť tretia osoba, neumožňuje dospieť k záveru, že takéto poskytovanie nemôže za okolností vo veci samej predstavovať jediné plnenie. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby s ohľadom na výkladové prvky poskytnuté Súdnym dvorom v tomto rozsudku a s ohľadom na osobitné okolnosti tejto veci posúdil, či sú dotknuté plnenia v tejto súvislosti navzájom prepojené natoľko, že ich treba posúdiť ako jediné plnenie nájmu nehnuteľností.

O trovách

29 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nájom nehnuteľností a poskytovanie služieb spojené s týmto nájmom, o aké ide vo veci samej, môžu z hľadiska DPH tvoriť jediné plnenie. V tejto súvislosti možnosť poskytnutá prenajímateľovi v nájomnej zmluve

vypoveda? túto zmluvu v prípade, ak nájomca nezaplatí poplatky za služby, predstavuje skuto?nos? podporujúcu existenciu jediného plnenia, hoci nejde nevyhnutne o ur?ujúcu skuto?nos? na ú?ely posúdenia existencie takéhoto plnenia. Naopak, okolnos?, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, by v zásade mohla uskuto?ni? tretia osoba, neumož?uje dospie? k záveru, že takéto poskytovanie nemôže za okolností vo veci samej predstavova? jediné plnenie. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby s oh?adom na výkladové prvky poskytnuté Súdny dvorom v tomto rozsudku a s oh?adom na osobitné okolnosti tejto veci posúdil, či sú dotknuté plnenia v tejto súvislosti navzájom prepojené nato?ko, že ich treba posúdi? ako jediné plnenie nájomu nehnute?ností.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.