

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 27 września 2012 r. (*)

Podatek VAT – Zwolnienie najmu nieruchomości – Najem lokali handlowych – Usługi związane z takim najmem – Kwalifikacja transakcji dla celów podatku VAT – Transakcja będąca jednolitym świadczeniem lub kilkoma niezależnymi świadczeniami

W sprawie C-392/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 14 lipca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 lipca 2011 r., w postępowaniu:

Field Fisher Waterhouse LLP

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: U. Løhmus, prezes izby, A. Rosas (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 czerwca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Field Fisher Waterhouse LLP przez N. Beechama, advocate, D. Goya, QC, oraz M. Jonesa, barrister,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez A. Robinsona, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości

dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Field Fisher Waterhouse LLP (zwaną dalej „FFW”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanym dalej „Commissioners”) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w związku ze świadczeniem usług w zakresie lokali handlowych najmowanych przez FFW.

Ramy prawne

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5 Artykuł 135 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

l) dzierżawa i wynajem nieruchomości.

[...]”.

6 Artykuł 137 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[...]

d) dzierżawy i wynajmu nieruchomości.

2. Państwa członkowskie określają szczególne zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1.

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 FFW jest spółką radców prawnych zajmującą w charakterze najemcy pomieszczenia biurowe w Londynie (Zjednoczone Królestwo).

8 Umowa najmu zawarta między FFW i wynajmującym stanowi, że pomieszczenia są przedmiotem najmu w zamian za czynsz trójakiego rodzaju. Czynsz ten odpowiada, po pierwsze,

kwocie płaconej za zajmowanie pomieszczeń, po drugie, udziałowi FFW w kosztach ubezpieczenia budynku, po trzecie, usługom, których świadczenie zgodnie ze wskazanym umowem należy do obowiązków wynajmującego. Ten trzeci rodzaj czynszu stanowi opłaty za świadczone usługi (zwane dalej „dodatkowymi opłatami za najem”), które obejmują w szczególności dostawę wody, ogrzewanie w całym budynku, naprawę struktury i urządzeń budynku (w szczególności wind), sprzątanie części wspólnych, a także dozór budynku. Umowa najmu stanowi, że w przypadku gdy najemca nie płaci tych trzech rodzajów czynszu, wynajmujący ma prawo rozwiązać umowę.

9 Zdaniem sądu krajowego wynajmujący nie skorzysta z przyznanego mu prawa wyboru opodatkowania najmu nieruchomości zgodnie z art. 137 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT. W rezultacie najem nieruchomości będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest zwolniony z podatku VAT.

10 Wynajmujący nie naliczyli tego podatku VAT z tytułu usług świadczonych FFW, uznawszy, że były one również zwolnione z podatku VAT.

11 FFW uważa, że wskazane świadczenia usług wykonywane przez wynajmującego stanowią transakcje objęte podatkiem VAT. W związku z tym FFW złożyła do Commissioners wniosek o zwrot kwoty podatku VAT, jaki spółka miała uiścić od tych usług. Ponieważ wniosek ten został przez Commissioners oddalony zasadniczo z uwagi na fakt, że najem i omawiane świadczenia usług stanowią zdaniem tego organu wyjącznie jedną usługę zwolnioną z podatku VAT, FFW wniosła skargę do sądu krajowego. Przed sądem tym FFW twierdzi, że świadczenia usług będące podstawą dodatkowych opłat za najem i stanowiące przedmiot postępowania przed sądem krajowym powinny być uznane za transakcje objęte podatkiem VAT.

12 W tej sytuacji sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Podstawowe pytanie w niniejszej sprawie dotyczy tego, czy usługi świadczone najemcom przez wynajmujących na podstawie umowy najmu (zwane dalej »usługami«) powinny być traktowane jako element jednego podlegającego zwolnieniu świadczenia najmu nieruchomości z tego względu, że usługi tworzą obiektywnie jednolite niepodzielne świadczenie gospodarcze wyjącznie z najmem, albo z tego względu, że są one »dodatkowymi świadczeniami« w stosunku do najmu, który stanowi świadczenie główne (zwane dalej »świadczeniem głównym«). Jakie znaczenie dla odpowiedzi na to pytanie w świetle wyroku Trybunału z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property, Zb.Orz. s. I-4983, ma to, że usługi mogłyby być świadczone (ale w rzeczywistości nie są) przez inną osobę niż wynajmujący, chociaż na podstawie postanowień omawianych umów najmu najemcy nie mieli wyboru i musieli otrzymywać usługi od wynajmujących?

2) Czy dla rozstrzygnięcia, czy chodzi tu o jednolite świadczenie, ma znaczenie okoliczność, że niepłacenie przez najemcę opłat za usługi uprawniałoby wynajmującego nie tylko do odmowy świadczenia usług, ale także do rozwiązania umowy najmu z najemcą?

3) Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi, iż możliwość świadczenia usług przez osoby trzecie ma znaczenie, to czy okoliczności ta stanowi jedynie czynnik dodatkowy przy ustalaniu, czy usługa stanowi jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, albo świadczenie dodatkowe wobec świadczenia głównego, czy też jest to czynnik decydujący? Jeżeli jest to jedynie czynnik dodatkowy albo w ogóle niemający znaczenia, to jakie inne czynniki mają znaczenie dla ustalenia, czy usługa stanowi świadczenie dodatkowe? W szczególności jakie znaczenie ma to, czy usługi są wykonywane w pomieszczeniach stanowiących przedmiot najmu lub w stosunku do nich lub w innych częściach budynku?

4) Jeżeli możliwość świadczenia usług przez osoby trzecie ma znaczenie, to który aspekt jest istotniejszy: fakt, że świadczenie tych usług jest prawnie dopuszczalne, nawet jeżeli w praktyce trudno byłoby to zorganizować lub uzgodnić z wynajmującym, czy też praktyczna możliwość lub przyjęta praktyka świadczenia tych usług?

5) Usługi w niniejszej sprawie stanowią szereg świadczeń, w zamian za które należąca jest jedna opłata. Czy w wypadku gdyby niektóre z tych usług (np. sprzątanie części wspólnych, zapewnianie usług ochrony) nie stanowiły części jednego niepodzielnego świadczenia gospodarczego albo musiały być uważane za dodatkowe świadczenia wobec świadczenia głównego, w odróżnieniu od pozostałych usług, prawidłowe byłoby rozdzielenie całości opłaty pomiędzy różne usługi w celu określenia części opłaty podlegającej opodatkowaniu i części jemu niepodlegającej? Alternatywnie, czy prawidłowe byłoby uznanie szeregu usług za tak ściśle ze sobą powiązane, że tworzą one »jednolite niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny«, stanowiące samo w sobie świadczenie odrębne od najmu nieruchomości”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

13 W swych pytaniach, które należy rozważyć przede wszystkim, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy wykładni dyrektywy VAT powinno dokonywać się w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym najem nieruchomości i świadczenia usług związane z tym najmem należy uznać za jednolite świadczenie całkowicie zwolnione z podatku VAT czy też za kilka niezależnych świadczeń ocenianych odrębnie w zakresie objęcia ich podatkiem VAT. Sąd ten dąży w szczególności do ustalenia, jakie znaczenie we wskazanych okolicznościach ma fakt, po pierwsze, że umowa najmu przewiduje, iż wynajmujący jest zobowiązany świadczyć dane usługi najemcy, mimo iż co do zasady usługi te, przynajmniej częściowo, mogłyby świadczyć osoba trzecia, oraz po drugie, że nieuiszczenie przez najemcę dodatkowych opłat za najem daje wynajmującemu prawo do rozwiązania umowy najmu. Ponadto sąd krajowy zastanawia się nad sposobem działania w sytuacji, w której niektóre z rzeczonych świadczeń byłyby zwolnione z podatku VAT podobnie jak główne świadczenie obejmujące najem nieruchomości, a inne podlegałyby podatkowi VAT jako niezależne świadczenia.

14 Na wstępie należy przypomnieć, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 22; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 35; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere, Zb.Orz. s. I-12359, pkt 21).

15 Jednakże jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów, powstaje pytanie, czy należy uznać, iż składa się ona z jednego świadczenia, czy też z kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. Z orzecznictwa Trybunału

wynika bowiem, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogłyby wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzi do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolite czynności, gdy nie są one niezależne (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 51).

16 W tym zakresie Trybunał orzekł, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jednolite nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Leob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Everything Everywhere, pkt 24, 25).

17 Ponadto jest tak również, jeżeli jednolite lub kilka świadczeń należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 52; a także wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 54).

18 Uwzględniając dwie okoliczności – po pierwsze, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, oraz po drugie, że transakcja zwołana z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszała funkcjonalności systemu podatku VAT – należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 29; w sprawie Leob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 22; w sprawie Everything Everywhere, pkt 21, 22; a także w sprawach połączonych Bog i in., pkt 53).

19 Niemniej jednak brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia podatku VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności (zob. ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 27).

20 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, oraz przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 32; w sprawie Part Service, pkt 54; w sprawach połączonych Bog i in., pkt 55; postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r. w sprawie C-117/11 Purple Parking i Airparks Services, pkt 32). Jednakże w zakresie wykładni prawa Unii Trybunał powinien dostarczyć wskazanym sądom wszystkich istotnych wskazówek, które mogłyby być przydatne przy rozstrzygnięciu sprawy zawisłej przed tymi sądami (ww. wyrok w sprawie Leob Verzekeringen i OV Bank, pkt 23).

21 W tym względzie należy zauważyć, że z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, iż w postępowaniu przed sądem krajowym umowa najmu zawarta między wynajmującym i najemcą stanowi, że oprócz najmu lokali wynajmujący świadczy najemcy również pewne usługi. W zamian najemca jest zobowiązany zapłacić wynajmującemu czynsz określony we wskazanej umowie. Ponadto w razie nieziszczenia tego czynszu przez najemcę wynajmujący ma prawo rozwiązać umowę najmu.

22 W tej sytuacji, aby móc uznać, że ogół świadczeń zapewnianych przez wynajmującego

najemcy stanowi z punktu widzenia podatku VAT jednolite świadczenie, należy zbadać, czy w niniejszym przypadku wykonywane świadczenia stanowi jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miaoby charakter sztuczny, czy też obejmują one świadczenie główne, względem którego pozostałe świadczenia mają charakter dodatkowy.

23 W celu przeprowadzenia takiego badania treść umowy najmu może stanowić istotną wskazówkę, jeżeli chodzi o ocenę jednolitego charakteru świadczenia. W postępowaniu przed sądem krajowym wydaje się, że gospodarczym powodem jej zawarcia jest nie tylko prawo do zajmowania danych lokali, lecz również uzyskanie przez najemcę ogółu świadczonych usług. Ta umowa najmu obejmuje zatem jednolite świadczenie ustalone pomiędzy wynajmującym i najemcą. Ponadto należy zauważyć, że najem nieruchomości oraz świadczenia związane z nią usługi, takie jak wymienione w pkt 8 niniejszego wyroku, mogą obiektywnie stanowić takie świadczenie. Świadczenie omawianych usług dla przeciwnego najemcy lokali takich jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może być bowiem uznane za cel sam w sobie, lecz stanowi raczej środek służyący skorzystaniu w jak najlepszych warunkach ze świadczenia głównego, czyli z najmu lokali handlowych.

24 Bez wątpienia zgodnie z orzecznictwem Trybunału świadczenia usługi takie jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie są konieczne objęte pojęciem najmu nieruchomości, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. s. 2763, pkt 14; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 38). Niemniej jednak nie oznacza to wcale, że takie świadczenia obejmujące usługi, związane z najmem nieruchomości i których wykonywanie jest przewidziane w ramach umowy najmu, nie mogłyby stanowić świadczeń dodatkowych lub być nierozzerwalnie związane z rzeczonym najmem.

25 Wobec tego nawet jeżeli w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym wyczenie świadczeń usług do omawianej umowy najmu przemawia na rzecz występowania jednego świadczenia, należy zauważyć, że sam fakt, iż świadczenie jest zawarte w umowie najmu, nie może jako taki stanowić elementu rozstrzygającego w tej kwestii. W sytuacji, w której umowa najmu obejmuje świadczenia, które z uwagi na ich charakter nie mogą być obiektywnie uznane za nierozzerwalnie związane ze świadczeniem głównym lub za dodatkowe względem świadczenia głównego, jakim jest najem nieruchomości, lecz są w stosunku do niego niezależne – gdy takie świadczenia mają wyjątkowo sztuczny związek ze wskazanym świadczeniem głównym – świadczenia te nie są częścią jednego świadczenia obejmującego najem nieruchomości, zwolnionego z podatku VAT. W postępowaniu przed sądem krajowym, jak stwierdzono w pkt 23 niniejszego wyroku, uzyskanie omawianych świadczeń obejmujących usługi nie wydaje się jednak stanowić dla najemcy celu samego w sobie.

26 Co się tyczy znaczenia, jakie może mieć fakt, iż osoba trzecia mogłaby co do zasady wykonać niektóre świadczenia obejmujące usługi, należy zauważyć, że występowanie takiej możliwości również nie jest samo w sobie rozstrzygające. Jak wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału, możliwość, że elementy jednego świadczenia będą w innych okolicznościach dostarczane oddzielnie, jest ściśle związana z ideą jednej z jednej czynności, jak wynika z pkt 15 niniejszego wyroku (zob. podobnie ww. postanowienie w sprawie Purple Parking i Airparks Services, pkt 31).

27 Wreszcie jeżeli chodzi o sytuację, w której różne świadczenia usługi są wykonywane za ogólnym wynagrodzeniem, lecz niektóre z nich są zwolnione z podatku VAT tak jak świadczenie główne, podczas gdy inne są objęte podatkiem VAT jako niezależne świadczenia, należy w takim przypadku rozdzielić pomiędzy różne świadczenia usługi związane z nimi dodatkowe opłaty za

najem w celu określenia części rzeczonych opłat, która powinna podlegać podatkowi VAT, i części, która jest z tego podatku zwolniona.

28 W świetle powyższych uwag na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, iż wykadni dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z tym najmem świadczenia usług takie jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą stanowić jednolite świadczenie z punktu widzenia podatku VAT. W tym względzie przyznana wynajmującemu w umowie najmu możliwość rozwiązania tej umowy w przypadku, gdy najemca nie uiszcza dodatkowych opłat za najem, stanowi wskazówkę przemawiającą na rzecz wystąpienia jednego świadczenia, chociaż nie jest w sposób bezwzględny elementem rozstrzygającym przy dokonywaniu oceny wystąpienia takiego świadczenia. Natomiast okoliczności, że świadczenia usług takie jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą być co do zasady wykonane przez osobę trzecią, nie pozwala przyjąć, że świadczenia te nie mogą stanowić w okolicznościach tego postępowania jednego świadczenia. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle wskazówek dotyczących wykadni udzielonych przez Trybunał w niniejszym wyroku oraz przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności rzeczonyj sprawy omawiane transakcje są do tego stopnia ze sobą powiązane, że należy je uznać za stanowiące jednolite świadczenie w postaci najmu nieruchomości.

W przedmiocie kosztów

29 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Wykadni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z tym najmem świadczenia usług takie jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą stanowić jednolite świadczenie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej. W tym względzie przyznana wynajmującemu w umowie najmu możliwość rozwiązania tej umowy w przypadku, gdy najemca nie uiszcza dodatkowych opłat za najem, stanowi wskazówkę przemawiającą na rzecz wystąpienia jednego świadczenia, chociaż nie jest w sposób bezwzględny elementem rozstrzygającym przy dokonywaniu oceny zaistnienia takiego świadczenia. Natomiast okoliczności, że świadczenia usług takie jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą być co do zasady wykonane przez osobę trzecią, nie pozwala przyjąć, że świadczenia te nie mogą stanowić w okolicznościach tego postępowania jednego świadczenia. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle wskazówek dotyczących wykadni udzielonych przez Trybunał w niniejszym wyroku oraz przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności rzeczonyj sprawy omawiane transakcje są do tego stopnia ze sobą powiązane, że należy je uznać za stanowiące jednolite świadczenie w postaci najmu nieruchomości.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.