

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 27. septembra 2012(*)

„DDV – Oprostitev dajanja nepremi?nin v najem – Dajanje poslovnih prostorov v najem – Storitve, ki so povezane s tem dajanjem v najem – Opredelitev transakcije za namene DDV – Transakcija, ki obsega eno storitev ali ve? samostojnih storitev“

V zadevi C-392/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 14. julija 2011, ki je prispela na Sodiš?e 25. julija 2011, v postopku

Field Fisher Waterhouse LLP

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi U. L?hmus, predsednik senata, A. Rosas (poro?evalec) in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. junija 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Field Fisher Waterhouse LLP N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, in M. Jones, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva A. Robinson, zastopnik, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za poljsko vlado M. Szpunar, zastopnik,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med Field Fisher Waterhouse LLP (v nadaljevanju:

FFW) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) zaradi vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se nanaša na opravljene storitve v zvezi s poslovnimi prostori, ki jih je najela družba FFW.

Pravni okvir

3 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 2 te direktive določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

5 Člen 135 navedene direktive določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

[...]“

6 Člen 137 iste direktive določa:

„1. Države članice lahko dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev naslednjih transakcij:

[...]

(d) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

2. Države članice podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1.

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 FFW je odvetniška družba, ki je najela poslovne prostore v Londonu (Združeno kraljestvo).

8 V najemni pogodbi, ki sta jo sklenila družba FFW in njen najemodajalec, je določeno, da se prostori dajo v najem za plačilo najemnine treh vrst. Prva najemnina ustreza znesku za uporabo prostorov, druga je delež družbe FFW pri stroških za zavarovanje nepremičnine, tretja pa se nanaša na storitve, ki jih je po tej pogodbi zavezan opraviti najemodajalec. Tretja vrsta najemnine so stroški za opravljene storitve (v nadaljevanju: stroški vzdrževanja), ki med drugim vključujejo oskrbo z vodo, ogrevanje celotne stavbe, popravila infrastrukture in naprav stavbe (med drugim dvigala), čiščenje skupnih prostorov in storitve varovanje objekta. V najemni pogodbi je določeno,

da jo lahko najemodajalec odpove, če najemnica ne plaša teh treh vrst najemnin.

9 Po podatkih predložitvenega sodišča najemodajalec ni uveljavljal pravice do izbire obdavčitve dajanja nepremičnine v najem v smislu člena 137(1)(d) Direktive o DDV. Zato je dajanje nepremičnine v najem, ki je predmet postopka v glavni stvari, oproščeno DDV.

10 Najemodajalec niti ni obračunal ustreznega DDV za storitve, opravljene za družbo FFW, ker je menil, da so tudi te oproščene DDV.

11 Družba FFW meni, da so navedene storitve, ki jih opravi najemodajalec, transakcije, ki so predmet DDV. Zato je pri Commissioners vložila zahtevek za vračilo zneska DDV, ki naj bi ga plačala za te storitve. Commissioners so ta zahtevek zavrnil, ker so dajanje v najem in zadevne storitve po njihovem mnenju le ena storitev, ki ni predmet DDV, zato je družba FFW pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo. Družba FFW je pred tem sodiščem zatrjevala, da je treba storitve, ki so bile pokrite s stroški vzdrževanja iz postopka v glavni stvari, obravnavati kot storitve, ki so predmet DDV.

12 V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. V tej zadevi je glavno vprašanje, ali je storitve, ki jih opravijo najemodajalci v okviru najemne pogodbe z najemniki (v nadaljevanju: storitve), treba obravnavati kot del ene storitve dajanja v najem nepremičnin, bodisi ker storitve objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev skupaj z dajanjem v najem bodisi ker so ‚pomožne‘ storitve k storitvi dajanja v najem, ki je glavna storitev (v nadaljevanju: glavna storitev). Kako pomembno je pri odločanju o tem vprašanju in ob upoštevanju sodbe Sodišča z dne 11. junija 2009 v zadevi RLRE Tellmer Property (C-572/07, ZOdl., str. I-4983), da storitve lahko (vendar jih dejansko ne) opravijo osebe, ki niso najemodajalci, čeprav v skladu s pogoji iz zadevnih najemnih pogodb najemniki niso imeli druge možnosti, kakor da so storitve prejeli od najemodajalcev?

2. Ali je pri ugotavljanju, ali gre za eno storitev, pomembno, da ima najemodajalec – če najemnik ne plaša stroškov vzdrževanja – pravico ne le zavrniti opravljanje teh storitev, ampak tudi odpovedati najemno pogodbo z najemnikom?

3. Ali je – če je odgovor na prvo vprašanje, da je možnost tretjih oseb opravljati storitve neposredno za najemodajalca, pomembna – to zgolj dodaten dejavnik pri ugotavljanju, ali so storitve ena sama nedeljiva gospodarska storitev, katere razdelitev bi bila umetna, oziroma pomožna storitev h glavni storitvi, ali pa je to odločilni dejavnik? Če je zgolj dodaten dejavnik ali če sploh ni pomemben, kateri drugi dejavniki so pomembni pri ugotavljanju, ali so storitve pomožne? Natančneje, kako pomembno je to, ali se storitve opravljajo v najetih prostorih oziroma v zvezi z najetimi prostori ali v drugih prostorih objekta?

4. Če je to, da storitve lahko opravijo tretje osebe, pomembno, ali je pomembnejše to, da lahko pravno gledano storitve opravljajo tretje osebe, čeprav bi bilo to v praksi težko organizirati oziroma se z najemodajalcem o tem dogovoriti, ali pa je pomembnejši dejavnik praktična možnost oziroma običajna praksa pri opravljanju teh storitev?

5. V tej zadevi storitve zajemajo različne storitve, ki se opravijo v zameno za enotno plačilo. Če nekatere od teh storitev (na primer iščenje skupnih prostorov ali opravljanje storitev varovanja) niso del ene same nedeljive gospodarske storitve oziroma se obravnavajo kot pomožne storitve h glavni storitvi, druge storitve pa so njen del, ali bi bilo pravilno razdeliti celotno plačilo med različne storitve, da se določi delež plačila stroškov, za katerega se obračuna davek, in delež, za katerega se davek ne obračuna? Podredno, ali bi bilo pravilno šteti te storitve za tako tesno

medsebojno povezane, da sestavljajo ,eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna', ki tako sama po sebi predstavlja enotno storitev, lo?eno od dajanja v najem nepremi?nin?"

Vprašanja za predhodno odlo?anje

13 Predložitveno sodiš?e z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba v okoliš?inah zadeve v postopku v glavni stvari dajanje nepremi?nin v najem in storitve, povezane s tem dajanjem v najem, obravnavati kot eno storitev, ki je v celoti oproš?ena DDV, ali kot ve? samostojnih storitev, ki se glede obdav?itve z DDV obravnavajo lo?eno. To sodiš?e želi predvsem izvedeti, kako pomembno je v navedenih okoliš?inah dejstvo, da je po eni strani v najemni pogodbi dolo?eno, da mora najemnica sprejeti zadevne storitve najemodajalca, ?eprav bi na?eloma vsaj del teh storitev lahko zanjo opravila tretja oseba, in da ima po drugi strani najemodajalec pravico odpovedati najemno pogodbo, ?e najemnica ne pla?a stroškov vzdrževanja. Predložitveno sodiš?e se še sprašuje, kako bi morali ravnati, ?e bi bile nekatere od navedenih storitev kot glavna storitev dajanja nepremi?nin v najem oproš?ene DDV, medtem ko bi bile druge kot samostojne storitve obdav?ene z DDV.

14 Najprej je treba opozoriti, da je treba za namene DDV vsako storitev obi?ajno obravnavati kot lo?eno in samostojno, kakor izhaja iz ?lena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05, ZOdl., str. I-2697, to?ka 22; z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, ZOdl., str. I-11079, to?ka 35, in z dne 2. decembra 2010 v zadevi Everything Everywhere, C-276/09, ZOdl., str. I-12359, to?ka 21).

15 Kadar pa je transakcija sestavljena iz ve? delov, se zastavlja vprašanje, ali jo je treba obravnavati kot eno storitev ali kot ve? lo?enih in samostojnih storitev, ki jih je treba z vidika DDV presojsati lo?eno. Iz sodne prakse Sodiš?a namre? izhaja, da je treba v nekaterih okoliš?inah ve? formalno lo?enih storitev, ki bi lahko bile opravljene lo?eno in bi bile zato lo?eno obdav?ene ali oproš?ene, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso samostojne (sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, to?ka 51).

16 Sodiš?e je glede tega odlo?ilo, da gre za enotno storitev, kadar so dva ali ve? elementov ali dejanj, ki jih dav?ni zavezanec opravi za svojo stranko, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, to?ka 22, in zgoraj navedeno sodbo Everything Everywhere, to?ki 24 in 25).

17 Poleg tega gre za tak primer, ko je treba eno ali ve? storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali ve? pomožnih storitev, ki se z dav?nega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Natan?neje, storitev je treba šteti za pomožno storitev h glavni storitvi, ?e sama za stranko ni cilj, temve? sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, to?ka 30; zgoraj navedeno sodbo Part Service, to?ka 52, in sodbo z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., to?ka 54).

18 Ob upoštevanju dveh okoliščin, in sicer, da je treba po eni strani vsako storitev običajno šteti za ločeno in samostojno in da se po drugi strani transakcija, ki z gospodarskega vidika zajema eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV, je pomembno najprej določiti značilnosti zadevne transakcije, zato da se ugotovi, ali opravljene storitve zajemajo več ločenih glavnih storitev ali enotno storitev (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe CPP, točka 29; Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 20; Aktiebolaget NN, točka 22; Everything Everywhere, točki 21 in 22, ter Bog in drugi, točka 53).

19 Vendar pa ni absolutnega pravila glede določitve obsega storitve z vidika DDV in je torej treba za določitev obsega storitve upoštevati vse okoliščine (glej zgoraj navedeno sodbo CPP, točka 27).

20 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, je v pristojnosti nacionalnih sodišč, da ugotovijo, ali gre v posameznem primeru za tak primer, in v tem pogledu dokončno presodijo vsa dejstva (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe CPP, točka 32; Part Service, točka 54, in Bog in drugi, točka 55, ter sklep z dne 19. januarja 2012 v zadevi Purple Parking in Airparks Services, C-117/11, točka 32). Vendar mora Sodišče nacionalnim sodiščem dati vse elemente razlage prava Unije, ki jih ti lahko uporabijo pri razsojanju predložene zadeve (zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 23).

21 V zvezi s tem je treba navesti, da je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da je v najemni pogodbi, ki sta jo sklenila najemodajalec in najemnica iz postopka v glavni stvari, določeno, da najemodajalec poleg tega, da najemnici odda v najem prostore, opravi več storitev. Najemnica je v zameno dolžna najemodajalcu plačati najemnine, ki so natančneje določene v navedeni pogodbi. Povrh tega ima najemodajalec pravico odpovedati najemno pogodbo, če najemnica ne plača teh najemnin.

22 Da bi bilo mogoče šteti, da vse storitve, ki jih najemodajalec opravi za najemnico, z vidika DDV pomenijo enotno storitev, je treba v teh okoliščinah preučiti, ali v obravnavanem primeru opravljene storitve zajemajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna, oziroma ali storitve sestavljajo glavna storitev in druge, glede na to storitev pomožne storitve.

23 Za ta preizkus je lahko vsebina najemne pogodbe pomemben dejavnik za presojo enotnosti storitve. V postopku v glavni stvari se zdi, da gospodarski razlog za njeno sklenitev ni le pridobitev pravice, da se zasedejo zadevni prostori, ampak tudi to, da najemnica prejme vse storitve. Tako ta najemna pogodba določa enotno storitev, o kateri sta se dogovorila najemodajalec in najemnica. Dalje je treba navesti, da lahko dajanje nepremičnin v najem in opravljanje storitev, ki so z njo povezane, kot so navedene v točki 8 te sodbe, objektivno pomenijo tako storitev. Ni namreč mogoče šteti, da je pridobitev zadevnih storitev sama po sebi cilj za običajnega najemnika prostorov, kot je najemnica iz postopka v glavni stvari, temveč prej sredstvo, da lahko pod boljšimi pogoji uporablja glavno storitev, to je najem poslovnih prostorov.

24 Res je, da v skladu s sodno prakso opravljanje storitev, kakršne so sporne v postopku v glavni stvari, ne spada nujno k pojmu dajanja nepremičnin v najem iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen, 173/88, Recueil, str. 2763, točka 14, in z dne 4. junija 2009 v zadevi SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, ZOdl., str. I-4629, točka 38). Vendar to nikakor ne pomeni, da te storitve, ki so povezane z dajanjem nepremičnin v najem in katerih opravljanje je predvideno v okviru najemne pogodbe, ne morejo biti pomožne storitve ali storitve, ki so nedeljivo povezane s tem dajanjem v najem.

25 Zato je treba – čeprav v okoliščinah postopka v glavni stvari to, da so v zadevno najemno

pogodbo vključene storitve, govori v prid obstoju enotne storitve – navesti, da le dejstvo, da je storitev vključena v najemno pogodbo, samo po sebi ne more biti odločilni tovrstni dejavnik. Torej, če bi bila v najemni pogodbi določena vključitev storitev, ki se po svoji naravi ne morejo objektivno šteti za nedeljive ali pomožne glede na glavno storitev dajanja nepremičnin v najem, temveč naj bi bile neodvisne, saj so le umetno povezane z glavno storitvijo, te storitve ne bi bile del enotne storitve dajanja nepremičnin v najem, ki je oproščena DDV. Kot je bilo ugotovljeno v točki 23 te sodbe, pa v postopku v glavni stvari prejem zadevnih storitev očitno sam po sebi ni cilj za najemnico.

26 Glede pomena dejstva, da bi nekatere storitve na deloma lahko opravila tretja oseba, je treba navesti, da obstoj take možnosti sam po sebi prav tako ni odločilen. Kot namreč izhaja iz sodne prakse Sodišča, je dejstvo, da je mogoče dele enotne storitve v drugačnih okoliščinah opraviti ločeno, del koncepta sestavljene enotne storitve, kakor izhaja iz točke 15 te sodbe (glej v tem smislu zgoraj navedeni sklep Purple Parking in Airparks Services, točka 31).

27 Nazadnje, glede primera, v katerem se različne storitve opravijo za skupno najemnino, vendar so nekatere od njih oproščene DDV kot glavna storitev, medtem ko so druge tako kot samostojne storitve predmet DDV, je treba v takih okoliščinah med različne storitve razdeliti stroške vzdrževanja v zvezi z njimi, zato da se določi, kateri delež teh stroškov se obdavči z DDV in kateri delež je tega davka oproščen.

28 Glede na navedene preudarke je na zastavljena vprašanja treba odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da so lahko dajanje nepremičnin v najem in storitve, ki so povezane s tem dajanjem v najem, kakršne so podane v postopku v glavni stvari, z vidika DDV enotna storitev. V zvezi s tem je možnost najemodajalca po najemni pogodbi, da jo prekine, če najemnica ne plača stroškov vzdrževanja, dejavnik, ki govori v prid obstoju enotne storitve, čeprav ta ni nujno odločilni dejavnik za presojo obstoja take storitve. Nasprotno, okoliščina, da bi storitve, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari, na deloma lahko opravila tretja oseba, ne dopušča ugotovitve, da te storitve v okoliščinah postopka v glavni stvari ne morejo pomeniti enotne storitve. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali so glede na elemente razlage, ki jih je Sodišče podalo v tej sodbi, in ob upoštevanju posebnih okoliščin navedene zadeve zadevne transakcije toliko medsebojno povezane, da jih je treba šteti za enotno storitev dajanja nepremičnine v najem.

Stroški

29 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da so lahko dajanje nepremičnin v najem in storitve, ki so povezane s tem dajanjem v najem, kakršne so podane v postopku v glavni stvari, z vidika DDV enotna storitev. V zvezi s tem je možnost najemodajalca po najemni pogodbi, da jo prekine, če najemnica ne plača stroškov vzdrževanja, dejavnik, ki govori v prid obstoju enotne storitve, čeprav ta ni nujno odločilni dejavnik za presojo obstoja take storitve. Nasprotno, okoliščina, da bi storitve, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari, na celoma lahko opravila tretja oseba, ne dopušča ugotovitve, da te storitve v okoliščinah postopka v glavni stvari ne morejo pomeniti enotne storitve. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali so glede na elemente razlage, ki jih je Sodišče podalo v tej sodbi, in ob upoštevanju posebnih okoliščin navedene zadeve zadevne transakcije toliko medsebojno povezane, da jih je treba šteti za enotno storitev dajanja nepremičnine v najem.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.