

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Nekilnojamojo turto nuoma – Elektros energijos, šilumos ir vandens tiekimas ir šiukšlių išvežimas – Nuomotojo ir šių prekių tiekėjų ir paslaugų teikėjų sutartys – Nuomininkui atlikti prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, laikomi atliktais nuomotojo – Su nuoma susiję mokesčiai – Apmokestinamosios vertės nustatymas – Galimybė traukti su nuoma susijusius mokesčius ? nuomos paslaugų apmokestinamųjų vertė – Sandoris, kurį sudaro vienas teikimas ar keli savarankiški prekių tiekimai ar paslaugų teikimai“

Byloje C-42/14

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2013 m. spalio 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. sausio 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Minister Finansów

prieš

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. lapkričio 27 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Minister Finansów*, atstovaujamo T. Tratkiewicz ir J. Kaute,
- *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, atstovaujamos K. Przygodzka ir A. Fajt, padedamą *radca prawny* K. Warfomięjew ir *doradca podatkowy* ?. Adamczyk,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szałdžińska,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Beeko, padedamos baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. ?. Habiak ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgus į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14, toliau – PVM direktyva), aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (finansų ministras) ir *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (Kariuomenės nekilnojamojo turto agentūra Varšuvoje, toliau – *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*) ginčą dėl 2011 m. birželio 21 d. finansų ministro individualaus išaiškinimo, kuriuo atmetamas agentūros nuomojant nekilnojamąjį turtą tiekoms prekėms ir teiktoms paslaugoms taikytas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo ir taikymo būdas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekė ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Šios direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Elektros energija, dujos, šiluma, šaldymas ir panašūs dalykai laikomi materialiuoju turtu.“

6 Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

7 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

Lenkijos teisė

8 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*, Dz. U, Nr. 54, pozicija 535) 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytas prekių tiekimas suprantamas kaip teisė disponuoti

prekšmis kaip savininkui perdavimas <...>“

9 Šio šstatymo 8 straipsnio 1 dalyje pažymta:

„5 straipsnio 1 dalies 1 punkte minimas paslaugų teikimas suprantamas kaip bet kokia fiziniam, juridiniam ar juridinio asmens statuso neturinčiam subjektui atliekama paslauga, kuri nėra prekės tiekimas, kaip jis suprantamas pagal 7 straipsnį <...>“

10 Šio šstatymo 29 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Apmokestinamųjų vertę sudaro apyvarta, nepažeidžiant 2–21 dalių, 30–32 straipsnių, 119 straipsnio ir 120 straipsnio 4 ir 5 dalių. Apyvarta – tai iš pardavimo gautina suma, atmus mokėtino mokesčio sumą. Gautina suma apima visų pirkėjo ar trečiojo asmens mokėtiną mokėjimą. ? apyvartą ?skaičiuojamos gautos dotacijos, subsidijos ir kitos panašaus pobūdžio priemokos, turinio tiesioginį ?taką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai (gautinai sumai), atmus mokėtino mokesčio sumą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* yra viešasis asmuo, be kita ko, nuomojantis jai patiktą valstybės nekilnojamąjį turtą. Vykdydama šią veiklą ji s?skaitose faktrose nurodo prekių tiekimus ar paslaugų teikimus, apimančius, pirma, kai kurias komunalines paslaugas, t. y. elektros energijos, šilumos ir vandens tiekimą, ir, antra, šiukšlių išvežimą, perkeldama nuomininkams išlaidas, kurias ji patyrė pirkdama šias prekes ir paslaugas iš trečiųjų tiekėjų ar teikėjų. Dėl komunalinių paslaugų *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* nuomininkams išrašytose s?skaitose faktrose nurodo avansą, kurio suma nustatyta nuomos sutartyje pagal kiekvienai komunalinei paslaugai taikomą mokesčio tarifą, pasibaigus metams ji koreguoja s?skaitas pagal realiai nuomininko suvartotą elektros energiją, šilumą ir vandenį.

12 Kadangi nuo 2011 m. sausio 1 d. padidėjo PVM tarifas, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* svarstė, kokį tarifą taikyti po šios datos išrašytose s?skaitose faktrose nurodytoms sumoms, kad būtų išsireikalautas nuomininkų mokėtinas likutis ar pakoreguota permoka. *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* kreipėsi ? *Minister Finansów* prašydama individualaus išaiškinimo, nurodžiusi, koks, kaip ji mano, turi būti taikomas tarifas.

13 2011 m. birželio 21 d. individualiame išaiškinyje *Minister Finansów* išdėstė, kad *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* nurodytas PVM skaičiavimo būdas buvo neteisingas, ir pažymėjo, kad komunalinių paslaugų teikimas ir šiukšlių išvežimas yra visumos, kuri sudaro vieną teikimą, t. y. nuomos paslaugą, dalis. Todėl šiuos kelis prekių tiekimus ar paslaugų teikimus reikia ?traukti ? šios paslaugos, kuri yra pagrindinis teikimas, apmokestinamųjų vertę ir jiems taikyti vieną mokesčio tarifą, t. y. tų, kuris taikomas šiai paslaugai. *Minister Finansów* pažymėjo, kad šis tarifas nuo 2011 m. sausio 1 d. buvo 23 %, o iki tos datos – 22 %.

14 Administratoriui ir toliau laikantis individualiame išaiškinyje pateiktos nuomonės, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas), o šis panaikino *Minister Finansów* išaiškinimą 2012 m. liepos 17 d. sprendimu.

15 Šis teismas nusprendė, kad už komunalinių paslaugų teikimą ir šiukšlių išvežimą mokėtini mokesčiai turėjo būti ?traukti ? nuomos paslaugų apmokestinamųjų vertę kaip nuompinigių sudedamoji dalis, nebent iš nuomos sutarties aiškiai matyti, kad visi ar kai kurie šie mokesčiai ne?traukti ? nuompinigių ir juos atskirai moka nuomininkas.

16 Šis teismas nusprendė, kad *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* šiuo klausimu nepateikė aiškios informacijos ir kad *Minister Finansów* turėjo paprašyti jį patikslinti prieš pateikdamas individualų išaiškinimą.

17 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* pažymėjo, kad tai, jog nėra tiesiogiai tarp nuomininko ir komunalinių paslaugų ir šiukšlių išvežimo paslaugų teikėjo sudarytos sutarties, nebūtinai reiškia, kad nuomotojas teikia nuomininkui vieną kompleksinio pobūdžio nuomos paslaugą.

18 *Minister Finansów* pateikė apeliacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas).

19 Šis teismas pažymi, kad ši byla turi svarbių praktinių pasekmių, kiek tai susiję, visų pirma, su vandens tiekimu, nes, atsižvelgiant į tai, ar skaitomas faktūros išrašomos atskirai, ar kartu su nuompinigiais, taikomas atitinkamai 8 % ar 23 % tarifas. Jis abejoja dėl PVM direktyvos aiškinimo atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, konkrečiau kalbant, dėl klausimo, ar nuomotojas atlieka vieną teikimą, ar kelis atskirus tiekimus ar teikimus.

20 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis, 15 straipsnio 1 dalis ir 24 straipsnio 1 dalis reikia aiškinti taip, kad būtų nuomotojas teikia elektros energiją, šilumą ir vandenį ir teikia atliekų išvežimo paslaugas būsto nuomininkui, kuris tiesiogiai vartoja šias prekes ir paslaugas, tiekiamas šis būstas per specializuotus trečiuosius asmenis, jeigu šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sutarties šalis yra nuomotojas, kuris tik perkelia šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo išlaidas būsto nuomininkui, faktiškai vartojančiam šias prekes ir paslaugas?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar būsto nuomininko suvartotos elektros energijos, šilumos ir vandens ir atliekų išvežimo išlaidos padidina nuomotojui apmokestinamąją vertę (nuompinigius), numatytą PVM direktyvos 73 straipsnyje, dėl nuomos paslaugos teikimo, o gal nagrinėjamų prekių tiekimas ir paslaugų teikimas laikytinas atskira paslauga nuo būsto nuomos paslaugos?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

21 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis, 15 straipsnio 1 dalis ir 24 straipsnio 1 dalis reikia aiškinti taip, kad nuomodamas nekilnojamąjį turtą nuomotojas teikia elektros energiją, šilumą ir vandenį ir teikia atliekų išvežimo paslaugas nuomininkui, kuris tiesiogiai vartoja šias prekes ir paslaugas, tiekiamas ar teikiamas per specializuotus trečiuosius asmenis, jeigu šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sutarties šalis yra nuomotojas, kuris tik perkelia šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo išlaidas būsto nuomininkui.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad jam d?l to kyla abejoni?, vis? pirma skaitant Sprendim? *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73), susijus? su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 5 straipsnio 1 dalies, kuri tapo PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, išaiškinimu.

23 Šiame sprendime, susijusiame su automobilio išperkamosios nuomos sutartimi, pagal kuri? automobilio gav?jas gal?jo pripildyti automobil? degal? automobilio tiek?jo vardu ir s?skaita, Teisingumo Teismas nagrin?jo, ar laikytina, kad automobilio dav?jas tiek? degalus automobilio gav?jui.

24 Teisingumo Teismas atsak? neigiamai primindamas, kad pagal Direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 dal? „preki? tiekimas“ – tai teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Teisingumo Teismas pažym?jo, kad turto tiekimo s?voka apima visus vienos šalies, kuri ?galioja kit? šal? disponuoti turtu kaip savinink?, materialiojo turto perdavimo sandorius. Jis nusprend?, kad naftos bendrov?s perdav? išperkamosios nuomos b?du nuomojamo automobilio gav?jui teis? iš ties? disponuoti degalais kaip savininkui ir kad nei šios bendrov?s netiek? degal? išperkamosios nuomos b?du nuomojamo automobilio dav?jui, nei v?liau pastarasis netiek? j? šio automobilio gav?jui (Sprendimo *Auto Lease Holland*, C?185/01, EU:C:2003:73, 31–36 punktai).

25 Pažym?tina, kad faktai, kurie yra tokios sutarties pagrindas, skiriasi nuo fakt?, kurie yra nekilnojamojo turto nuomos, kai kartu atliekami pagrindin?je byloje nagrin?jami preki? tiekimai ar paslaug? teikimai, sutarties pagrindas.

26 Iš tiesi?, vykdant sutart?, kaip antai nagrin?jam? byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73), išperkamosios nuomos b?du nuomojamo automobilio gav?jas pats pirk? degal? degalin?se pasirinkdamas j? kokyb?, kiek? ir pirkimo moment?. Teisingumo Teismas nusprend?, kad išperkamosios nuomos b?du nuomojamo automobilio dav?jo ir gav?jo susitarimas d?l degal? administravimo n?ra degal? tiekimo sutartis, bet veikiau yra degal? pirkimo finansavimo sutartis (Sprendimo *Auto Lease Holland*, C?185/01, EU:C:2003:73, 36 punktas).

27 Ta?iau pagal toki? sutart?, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai nuomotojas sudaro sutart? d?l komunalini? paslaug? teikimo ir šiukšli? išvežimo, nuomotojas perka ? nekilnojam?j? turt?, kur? jis nuomoja, tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Nuomininkas tiesiogiai naudojasi šiais tiekimais ar teikimais, bet j? neperka iš specializuot? tre?i?j? ?kio subjekt?. Taigi, svarstymai d?l degal? pirkimo Sprendime *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73), susij? su PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, netaikomi nei nekilnojamojo turto nuomos sutar?iai, kaip antai nagrin?jamai pagrindin?je byloje, nei elektros energijos, šilumos ir vandens, kurie taip pat yra prek?s, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 15 straipsn?, tiekimui, nei paslaug? teikimui pagal PVM direktyvos 24 straipsn?, kaip antai šiukšli? išvežimui. Iš nuomotojo tiekimo ir teikimo, kur? sudaro ši? preki? tiekimas ir paslaug? teikimas, pirkimo matyti, kad jis laikytinas tiekian?iu šias prekes ir teikian?iu šias paslaugas nuomininkui.

28 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, 15 straipsnio 1 dal? ir 24 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad nuomodamas nekilnojam?j? turt? nuomotojas tiekia elektros energij?, šilum? ir vanden? ir teikia atliek? išvežimo paslaugas nuomininkui, kuris tiesiogiai vartoja šias prekes ir paslaugas, tiekiamas ar teikiamas per specializuotus tre?iuosius asmenis, jeigu ši? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo sutarties šalis yra nuomotojas, kuris tik perkelia ši? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo išlaidas b?sto nuomininkui.

D?l antrojo klausimo

29 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyv? reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto nuoma ir kartu tiekiamas vanduo, elektros energija ir šiluma ir teikiamos šiukšli? išvežimo paslaugos turi b?ti laikomos vienu teikimu, ar keliais atskirais ir savarankiškais tiekimais ar teikimais, kuriuos PVM atžvilgiu reikia vertinti atskirai.

30 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM tikslais kiekvienas tiekimas ar teikimas paprastai turi b?ti laikomas atskiru ir savarankišku, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C?392/11, EU:C:2012:597, 14 punktas ir Sprendimo *BG? Leasing*, C?224/11, EU:C:2013:15, 29 punktas).

31 Ta?iau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam tikromis aplinkyb?mis keli formaliai atskiri tiekimai ar teikimai, kurie gali b?ti vykdomi atskirai ir tod?l atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi b?ti laikomi vienu sandoriu, kai jie n?ra savarankiški. Vienu sandoriu, be kita ko, laikoma, kai dvi ar daugiau dali? ar veism?, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susij?, jog objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? teikim?, kurio padalijimas b?t? dirbtinis. Taip yra ir tuo atveju, kai viena ar kelios dalys turi b?ti laikomos sudaran?iomis pagrindin? tiekim? ar teikim?, o kita dalis ar dalys, atvirkš?iai, turi b?ti laikomos vienu ar keliais šalutiniais tiekimais ar teikimais, kuriems taikoma pagrindinio tiekimo ar teikimo mokestin? schema (Sprendimo *BG? Leasing*, C?224/11, EU:C:2013:15, 30 punktas). Vis? pirma, tiekimas ar teikimas turi b?ti laikomas papildan?iu pagrindin? tiekim? ar teikim?, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemon? geriausiomis s?lygomis naudotis tiek?jo ar teik?jo pagrindiniu teikimu ar teikimu (Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C?392/11, EU:C:2012:597, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

32 Siekiant nustatyti, ar atlikti tiekimai ar teikimai yra keli savarankiški tiekimai ar teikimai, ar vienas tiekimas ar teikimas, reikia išnagrinti atitinkamo sandorio b?dingas sudedam?sius dalis (Sprendimo *BG? Leasing*, C?224/11, EU:C:2013:15, 32 punktas).

33 D?l su nuoma susijusi? mokes?i?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, Teisingumo Teismas jau du kartus nurod?, kokie elementai turi b?ti laikomi b?dingais.

34 Sprendime *RLRE Tellmer Property* (C?572/07, EU:C:2009:365) Teisingumo Teismas nurod?, kad pastato bendr? patalp? valymo paslaugos gali b?ti teikiamos ?vairiais b?dais, t. y., be kita ko, jas gali teikti tre?iasis asmuo ir išrašyti s?skaitas fakt?ras už išlaidas tiesiogiai nuomininkams, arba nuomotojas, naudodamas savo darbuotojus ar pasamd?s valymo paslaugas teikian?i? ?mon?. Kadangi šiuo atveju nuomotojas šias paslaugas s?skaitose fakt?rose nurod? atskirai nuo nuomos ir du teikimai gali b?ti atskirti vienas nuo kito, Teisingumo Teismas nusprend?, kad jie negali b?ti laikomi vienu teikimu (Sprendimo *RLRE Tellmer Property*, C?572/07, EU:C:2009:365, 22–24 punktai).

35 Sprendime *Field Fisher Waterhouse* (C?392/11, EU:C:2012:597) Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad nuomos sutarties turinys gali b?ti reikšmingas. Šiuo atveju kalb?damas apie biur? patalp? nuom? advokat? kontorai jis pažym?jo, kad pagal jo turim? informacij? nuomotojas, be patalp? nuomos nuomininkui, tur?jo atlikti kelis teikimus, už kuriuos mokami su nuoma susij? mokes?iai, d?l kuri? nesumok?jimo gal?jo b?ti nutraukta nuomos sutartis. Teisingumo Teismas nusprend?, kad šios sutarties sudarymo ekonomin? priežastis yra ne vien teis?s užimti atitinkamas patalpas ?gijimas, bet taip pat nuomininko siekimas gauti paslaug? visum?. Jis padar? išvad?, kad nuomos sutartyje nurodomas vienas teikimas, d?l kurio susitar? nuomotojas ir nuomininkas. Analizuodamas Teisingumo Teismas r?m?si vidutinio atitinkam? komercini? patalp?, t. y. advokat?

biuro, nuomininko požiūriu (Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 23 punktas).

36 Primintina, kad šie du sprendimai susiję su teikimais, kurie, kaip ir nagrinjamas pagrindin?je byloje, bendrai naudingi, jei ne b?tini, naudojantis nuomojamu nekilnojamuoju turtu. Iš šios teismo praktikos matyti, kad šie teikimai gali egzistuoti atskirai nuo nekilnojamojo turto nuomos. Tačiau esant ypatingoms aplinkyb?ms, vis? pirma pagal sutarties turinį, jie gali b?ti šalutiniai teikimai ar b?ti neatskiriami nuo šios nuomos ir su ja sudaryti vien? teikim?.

37 Vis? pirma, iš Sprendimo *BG? Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 44 ir 45 punktai) matyti, kad nustatant nagrin?jamo sandorio b?dingas sudedam?sius dalis galima atsižvelgti ? elementus, kurie atspindi sutarties šali? interesus, pavyzdžiui, kain? nustatymo ir s?skait? išrašymo tvarka. Be kita ko, reikia patikrinti, ar pagal sutart? nuomininkas ir nuomotojas pirmiausia siekia atitinkamai gauti ir pasi?lyti nekilnojamojo turto nuom? ir tik papildomai gauti ir atlikti kitus tiekimus ar teikimus, net jei jie b?tini naudojantis turtu.

38 Taigi reikia atsižvelgti ? šias aplinkybes, kad b?t? galima atskirti du pagrindinius atvejus.

39 Pirma, jei nuomininkas turi galimyb? pasirinkti tiek?jus ar teik?jus ir (ar) ši? nagrin?jam? prekį ar paslaug? naudojimo b?d?, su šiomis prek?mis ar paslaugomis susij?s tiekimas ar teikimas iš esm?s gal?t? b?ti laikomas atskiru nuo nuomos. Konkre?iai kalbant, jei nuomininkas gali nuspr?sti d?l savo vandens, elektros energijos ir šilumos suvartojimo, kur? jis gali patikrinti ?rengdamas individualius skaitiklius, o s?skaitos fakt?ros gali b?ti išrašomos pagal suvartojim?, su šiomis prek?mis ir paslaugomis susij?s tiekimas ar teikimas iš esm?s gali b?ti laikomas atskiru nuo nuomos. D?l paslaug?, kaip antai bendrosios nuosavyb?s pastat? bendr? patalp? valymas, pažym?tina, kad jas reikia laikyti atskiromis nuo nuomos, jei jas gali organizuoti kiekvienas nuomininkas individualiai ar nuomininkai bendrai ir bet kuriuo atveju nuomininkui išrašytose s?skaitose fakt?rose ši? prekį tiekimas ar paslaug? teikimas nurodomas atskirai nuo nuomos.

40 Tuo atveju, vien aplinkyb?, kad d?l nesumok?t? su nuoma susijusi? mokes?i? nuomotojas gali nutraukti nuomos sutart?, nekliudo teikim?, su kuriais susij? šie mokes?iai, laikyti atskirais nuo nuomos teikimais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *BG? Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 47 punkt?).

41 Be to, aplinkyb?, kad nuomininkas gali pasirinkti ši? paslaug? teik?j? ar prekį tiek?j?, savaime n?ra lemiamas kriterijus, nes galimyb?, kad vieno tiekimo ar teikimo dalis kitomis aplinkyb?mis gal?t? b?ti teikiama atskirai, b?dinga vieno sud?tinio sandorio sampratai (Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 26 punktas).

42 Antra, jei nuomai si?lomas pastatas objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visum? kartu su papildomais prekį tiekimais ar paslaug? teikimais, pastarieji gali b?ti laikomi sudaran?iais vien? teikim? su nuoma. Taip, be kita ko, gali b?ti, kai nuomojami veiklai parengti biurui ?traukiant komunalines paslaugas ir kai kuriuos kitus paslaug? teikimus ar prekį tiekimus ir esant nekilnojamojo turto trumpalajai nuomai, vis? pirma, atostogoms ar d?l profesini? priežas?i?, su kuria kartu si?lomi šie prekį tiekimai ar paslaug? teikimai, j? negalint atskirti.

43 Be to, jei pats nuomotojas negali laisvai ir savarankiškai, be kita ko, ir nuo kit? nuomotoj? atskirai, pasirinkti prekį tiek?j? ar paslaug? teik?j? ir kartu su nuoma tiekiam? prekį ar teikiam? paslaug? naudojimo b?do, nagrin?jami prekį tiekimai ar paslaug? teikimai paprastai yra neatskiriami nuo nuomos ir taip pat gali b?ti laikomi visuma, tod?l vienu teikimu su nuoma. B?tent taip yra, kai nuomotojas, bendrosios nuosavyb?s pastato dalies savininkas, turi naudotis vis? bendrasavininki? pasirinkt? tiek?j? prek?mis ar teik?j? paslaugomis ir mok?ti procentin? dal? bendr? mokes?i?, susijusi? su šiais prekį tiekimais ar paslaug? teikimas, kuri? jis v?liau perkelia

nuomininkui.

44 Šiuo antruoju atveju atskirai vertinant nuomos paslaugos teikimą, kiek tai susiję su apmokestinimu PVM, būtų dirbtinai išskaidomas vienas ekonominis sandoris.

45 Taigi, tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris, kaip paaiškinta per posėdį, susijęs su daugelio nekilnojamojo turto objektų, skirtų vairiam naudojimui – nuo angaro iki gyvenamųjų patalpų, nuoma, kiekvienu nuomos atveju svarbu patikrinti, ar, kiek tai susiję su komunaliniais paslaugomis, nuomininkas gali laisvai spręsti dėl norimo suvartojimo kiekio. Šiuo klausimu individualių skaitiklių buvimas ir skaitmeninis fakturoje išrašymas pagal suvartotas prekes yra svarbus rodiklis, kad komunalinių paslaugų teikimas turi būti laikomas atskiru nuo nuomos. Dėl šiukšlių išvežimo pažymėtina, kad jei nuomininkas gali pasirinkti teikimą ar gali sudaryti sutartį tiesiogiai su juo, net jei dėl paprastumo jis nesinaudoja šia teise rinktis ar šia galimybe, bet gauna paslaugas iš nuomotojo pasirinkto subjekto pagal šiuos du asmenis sudarytą sutartį, ši aplinkybė yra nuoroda, palanki atskiro nuo nuomos teikimo egzistavimui. Be to, jei už šiukšlių išvežimą mokėtina suma ir už nuomą mokėtina suma skaitoje fakturoje nurodomos atskirai, reikia laikyti, kad nuomotojas neatlieka vieno teikimo, kuris apimtų nuomą ir šios paslaugos teikimą.

46 Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti būtinius vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių teikimų ar teikimų aplinkybes ir ypač į pačių sutarties turinį.

47 Atsižvelgiant į prieš tai išdėstytus argumentus, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip:

– PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto nuoma ir kartu tiekiamas vanduo, elektros energija ir šiluma ir teikiamos šiukšlių išvežimo paslaugos iš esmės laikomi keliais atskirais ir savarankiškais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, kuriuos PVM atžvilgiu reikia vertinti atskirai, nebent sandorio sudedamosios dalys, įskaitant atskleidžiančias sutarties sudarymo ekonominę priežastį, yra taip glaudžiai susijusios, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą teikimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis.

– Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti būtinius vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių teikimų ar teikimų aplinkybes ir ypač į pačių sutarties turinį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/EB, 14 straipsnio 1 dalis, 15 straipsnio 1 dalis ir 24 straipsnio 1 dalis reikia aiškinti taip, kad nuomodamas nekilnojamasis turtas nuomotojas tiekia elektros energiją, šilumą ir vandenį ir teikia atliekų išvežimo paslaugas nuomininkui, kuris tiesiogiai vartoja šias prekes ir paslaugas, tiekiamas ar teikiamas per specializuotus trečiuosius asmenis, jeigu šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sutarties šalis yra nuomotojas, kuris tik perkelia šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo išlaidas būsto nuomininkui.

2. Ši direktyva reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto nuoma ir kartu tiekiamas vanduo, elektros energija ir šiluma ir teikiamos šiukšlių išvežimo paslaugos iš esmės laikomi keliais atskirais ir savarankiškais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, kuriuos PVM atžvilgiu reikia vertinti atskirai, nebent sandorio sudedamosios dalys, įskaitant atskleidžiamąsias sutarties sudarymo ekonominę priežastį, yra taip glaudžiai susijusios, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą veikimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti būtinus vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių veikimų ar veikimų aplinkybes ir ypač į pačios sutarties turinį.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.