

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 aprilie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Închirierea unui bun imobil – Furnizare de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectare a deșeurilor – Contracte între locator și furnizorii acestor bunuri și servicii – Prestații furnizate chiriașului considerate ca fiind efectuate de locator – Cheltuieli locative – Stabilirea bazei de impozitare – Posibilitatea de a include cheltuielile locative în baza de impozitare a serviciilor de închiriere – Operațiune constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații independente”

În cauza C-42/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 22 octombrie 2013, primită de Curte la 27 ianuarie 2014, în procedura

Minister Finansów

împotriva

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnii E. Jarašič și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 noiembrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Minister Finansów, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;
- pentru Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, de K. Przygodzka și de A. Fajt, în calitate de agenți, asistați de K. Warfołomiejew, radca juridic, și de ?. Adamczyk, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szałdzińska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de ? Habiak și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată (JO L 347, p. 1, Edi?ie specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 12 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul finan?elor), pe de o parte, și Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Agen?ia de bunuri imobiliare a armatei din Var?ovia, denumit? în continuare „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa”), în leg?tur? cu un aviz individual al Minister Finansów din 21 iunie 2011 de respingere a modului de calcul și de aplicare a taxei pe valoarea ad?ugată (denumit? în continuare „TVA”) re?inut de aceasta în privin?a bunurilor livrate și a serviciilor prestate în cadrul închirierii unor bunuri imobile.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„La fiecare opera?iune, TVA, calculat? la pre?ul bunurilor sau serviciilor la o cot? aplicabil? bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil? dup? deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale pre?ului.”

4 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 15 alineatul (1) din directiva men?ionat? prevede:

„Electricitatea, gazul, energia destinat? înc?lzirii sau r?cirii și bunurile de aceea?i natur? sunt considerate bunuri corporale.”

6 Articolul 24 alineatul (1) din directiva men?ionat? prevede:

„«Prestare de servicii» înseamn? orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri.”

7 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prev?zute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii.”

Dreptul polonez

8 Articolul 7 alineatul 1 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U n° 54, poziția 535) prevede:

„Livrarea de bunuri, prevăzută la articolul 5 alineatul 1 punctul 1, reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar [...]”

9 Articolul 8 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„Prestarea de servicii prevăzută la articolul 5 alineatul 1 punctul 1 înseamnă orice serviciu prestat în favoarea unei persoane fizice, a unei persoane juridice sau a unei entități fără personalitate juridică și care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 7 [...]”

10 Articolul 29 alineatul 1 din legea menționată are următorul cuprins:

„Baza de impozitare constă în cifra de afaceri, sub rezerva alineatelor 2-21, a articolelor 30-32, a articolului 119, precum și a articolului 120 alineatele 4 și 5. Cifra de afaceri reprezintă suma datorată pentru vânzare din care se scade taxa datorată. Suma datorată cuprinde întreaga prestație datorată de cumpărător sau de un terț. Cifra de afaceri se majorează cu valoarea subvențiilor, a adaosurilor și a celorlalte plăți suplimentare similare permise și care influențează în mod direct prețul (suma datorată) pentru bunurile livrate sau pentru serviciile prestate de persoana impozabilă, din care se scade taxa datorată.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa este o persoană publică, responsabilă printre altele cu închirierea bunurilor imobile ale statului care i-au fost încredințate. În cadrul acestei activități, ea refacturează prestații care cuprind, pe de o parte, furnizarea anumitor utilități, și anume electricitate, încălzire și apă, precum și, pe de altă parte, colectarea deșeurilor, transferând chiriașului costurile pe care le-a suportat pentru cumpărarea acestor bunuri și servicii de la terți furnizori. În ceea ce privește utilitățile, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa facturează chiriașului avansuri, al căror quantum a fost stabilit în contractul de închiriere, aplicând cota de impozitare aplicabilă fiecăreia dintre utilități, iar ulterior, la finalul anului, ea regularizează conturile în funcție de consumul efectiv al chiriașului de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă.

12 Întrucât cota de TVA a crescut de la 1 ianuarie 2011, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa și-a pus problema cotei aplicabile sumelor care figurează în facturile sale emise după această dată, fie pentru a solicita soldul restant datorat de chiriași, fie pentru a regulariza suma percepută în exces. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa s-a adresat Minister Finansów pentru a solicita un aviz individual, indicând cotele pe care le considera aplicabile.

13 În avizul său individual din 21 iunie 2011, Minister Finansów a arătat că modul de calcul al TVA-ului avut în vedere de Wojskowa Agencja Mieszkaniowa era incorect și a subliniat că furnizarea de utilități și colectarea deșeurilor făceau parte dintr-un ansamblu care constituia o prestație unică, și anume serviciul de închiriere. Prin urmare, se impunea includerea acestor prestații diverse în baza de impozitare a acestui serviciu care reprezintă prestația principală și aplicarea în cazul lor a unei cote de impunere unice, și anume cea aplicabilă serviciului menționat. Minister Finansów a precizat că această cotă era de 23 % începând din 1 ianuarie 2011 și de 22 % anterior acestei date.

14 Întrucât administrația și-a menținut poziția descrisă în anunțul individual, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia), care, prin hotărârea din 17 iulie 2012, a anulat

avizul emis de Minister Finansów.

15 Această instanță a statuat că redevențele datorate pentru furnizarea utilităților și pentru colectarea deșeurilor trebuiau incluse în baza de impozitare a serviciului de închiriere, ca element al chiriei, cu excepția cazului în care rezultă clar din contractul de închiriere că toate sau unele dintre aceste redevențe nu sunt incluse în chirie, ci sunt plătite în mod distinct de chiria.

16 Instanța menționată a considerat că Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nu furnizase informații clare în această privință și că Minister Finansów ar fi trebuit să îi solicite precizări înainte de a adopta avizul individual.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a precizat că lipsa unui contract încheiat direct între chiriaș și furnizorii de utilități și ai serviciului de colectare a deșeurilor nu implică în mod necesar ca locatorul să furnizeze chiriașului un serviciu unic de închiriere de natură complexă.

18 Minister Finansów a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).

19 Potrivit acestei instanțe, cauza are consecințe practice importante, întrucât, în ceea ce privește în special furnizarea de apă, după cum aceasta este facturată în mod distinct sau inclusă în chirie, cota de TVA aplicabilă va fi de 8 % sau de 23 %. Instanța amintită are totuși îndoieli cu privire la interpretarea Directivei TVA în lumina jurisprudenței Curții, în special în ceea ce privește aspectul dacă locatorul furnizează o prestație unică sau mai multe prestații distincte.

20 În aceste condiții Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că livrările de electricitate, de energie destinată încălzirii și de apă, precum și prestațiile de colectare a deșeurilor, asigurate chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii de un operator terț specializat, sunt în realitate efectuate de locator atunci când acesta a încheiat un contract pentru livrarea bunurilor și prestarea serviciilor respective și doar impută costurile lor chiriașului care utilizează efectiv spațiul respectiv?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, costurile privind electricitatea, energia destinată încălzirii și apa, precum și cele privind colectarea deșeurilor, utilizate de chiriaș, majorează baza de impozitare (chiria) prevăzută la articolul 73 din Directiva TVA pentru prestarea serviciului de închiriere sau livrările de bunuri și prestațiile de servicii în cauză constituie prestații distincte de serviciul de închiriere al spațiului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.

22 Instanța de trimitere precizează că are o îndoielă în legătură cu acest aspect în special în

urma lecturii Hotărârii Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), care privește interpretarea articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), devenit articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA.

23 În hotărârea menționată, care privește un contract de leasing de autovehicule care permite locatarului vehiculului în leasing să alimenteze vehiculul cu carburant în numele și pe seama locatorului acestui vehicul, Curtea a examinat dacă trebuie să se considere că acesta din urmă efectua o livrare de carburant locatarului vehiculului respectiv.

24 Curtea a dat un răspuns negativ, amintind că, potrivit articolului 5 alineatul (1) din Directiva 77/388, „[l]ivrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Curtea a subliniat că noțiunea de livrare a unui bun include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care autorizează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său. Ea a considerat că societățile petroliere ar transfera locatarului vehiculului în leasing puterea de a dispune, în fapt, de carburant ca un proprietar și că nu era vorba despre o livrare de carburant efectuată de aceste societăți locatorului vehiculului în leasing și, în consecință, nici despre o livrare efectuată de acesta din urmă locatarului vehiculului respectiv (Hotărârea Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctele 31-36).

25 Trebuie subliniat că faptele aflate la baza unui astfel de contract se disting de faptele aflate la baza unui contract de închiriere a unui bun imobil însoțit de prestații precum cele în discuție în litigiul principal.

26 Astfel, în cadrul unui contract precum cel în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), locatarul vehiculului în leasing cumpără el însuși carburantul de la stații de benzină, alegând în mod liber calitatea și cantitatea acestuia, precum și momentul cumpărării. Curtea a decis că acordul de gestionare a carburantului dintre locatorul vehiculului în leasing și locatarul vehiculului respectiv nu este un contract de livrare de carburant, ci constituie mai degrabă un contract de finanțare a cumpărării acestuia (Hotărârea Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 36).

27 În schimb, într-un contract precum cel în discuție în litigiul principal, în care locatorul încheie contractul pentru furnizarea prestațiilor reprezentate de furnizarea de utilități și de colectarea de deșuri, locatorul este cel care cumpără prestațiile în cauză pentru bunul imobil pe care îl oferă spre închiriere. Este adevărat că chiriașul utilizează direct prestațiile respective, însă nu le cumpără de la operatori terți specializați. Astfel, considerațiile privind cumpărarea de carburant din Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), care sunt valabile pentru articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, nu se aplică, în cadrul unui contract de închiriere precum cel în discuție în litigiul principal, nici furnizării de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, care constituie de asemenea bunuri în temeiul articolului 15 din Directiva TVA, nici prestării unui serviciu care se încadrează la articolul 24 din Directiva TVA, precum colectarea deșeurilor. Din faptul că locatorul a cumpărat prestațiile care constau în livrarea acestor bunuri și în prestarea acestor servicii rezultă că trebuie să se considere că el este cel care furnizează prestațiile respective chiriașului.

28 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a

încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chirieiului.

Cu privire la a doua întrebare

29 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că închirierea unui bun imobil și furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie considerate ca reprezentând o prestație unică sau mai multe prestații distincte și independente care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al TVA-ului.

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 14, și Hotărârea BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 29).

31 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în anumite împrejurări, mai multe prestații formal distincte care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel în mod individual la impozitare sau la scutire trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente. Este vorba despre o operațiune unică în special atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Aceasta este situația și în cazul în care una sau mai multe prestații constituie o prestație principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal precum prestația principală (Hotărârea BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 30). În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 17 și jurisprudența citată).

32 Pentru a determina dacă prestațiile furnizate constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică, trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii în cauză (Hotărârea BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 32).

33 În ceea ce privește cheltuielile locative precum cele în discuție în litigiul principal, Curtea a avut deja două ocazii să precizeze ce elemente trebuie considerate caracteristice.

34 În Hotărârea RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), Curtea a arătat că, în ceea ce privește curățenia în părțile comune ale unui imobil, serviciul putea fi efectuat în diferite moduri, și anume, în special, de un terț care facturează costul acestui serviciu direct locatarilor sau de un locator care angajează în acest scop propriul personal sau recurge la o întreprindere care prestează servicii de curățenie. În speță, serviciul fiind facturat în mod distinct de închirierea de către locator și cele două prestații putând să fie separate una de cealaltă, Curtea a statuat că nu se putea considera că acestea constituie o prestație unică (Hotărârea RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punctele 22 și 24).

35 În Hotărârea Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), Curtea a statuat că conținutul unui contract de închiriere poate constitui un indiciu important. În ceea ce privește, în speță, un contract de închiriere a spațiului de birouri de către un cabinet de avocatură, ea a subliniat că, potrivit informațiilor de care dispunea, acesta prevedea că, în plus față de închirierea spațiilor, locatorul trebuie să furnizeze locatarului un anumit număr de prestații care dau naștere unor cheltuieli locative pentru neplata cărora poate fi reziliat contractul de închiriere. Curtea a

considerat c? motivul economic al încheierii contractului men?ionat p?rea a fi nu numai ob?inerea dreptului de a ocupa spa?iile vizate, ci ?i ob?inerea de c?tre locatar a unui ansamblu de presta?ri de servicii. Curtea a concluzionat c? contractul de închiriere desemna o presta?ie unic? între locator ?i locatar. În analiza sa, Curtea a luat în considerare în special punctul de vedere al unui locatar mediu al spa?iilor comerciale vizate, ?i anume birouri de avocatur? (Hot?rârea Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, punctul 23).

36 Trebuie ar?tat c? aceste dou? hot?râri privesc presta?ii care, precum cele în discu?ie în litigiul principal, sunt în general utile, chiar necesare, pentru folosin?a corespunz?toare a bunului imobil închiriat. Din aceast? jurispruden?? rezult? c? aceste presta?ii pot exista independent de închirierea unui bun imobil. Cu toate acestea, potrivit unor împrejur?ri particulare, în special potrivit con?inutului contractului, ele pot constitui presta?ii accesorii sau pot fi indisociabil legate de închirierea men?ionat? ?i pot forma împreun? cu aceasta o presta?ie unic?.

37 Rezult? în special din Hot?rârea BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, punctele 44 ?i 45) c? elementele care reflect? interesele p?r?ilor contractante, cum sunt, de exemplu, modalit??ile de tarifare ?i de facturare, pot fi luate în considerare pentru stabilirea elementelor caracteristice ale opera?iunii vizate. Se impune în special s? se verifice dac?, potrivit termenilor contractului, chiria?ul ?i locatorul urm?resc în primul rând s? ob?in? ?i, respectiv, s? ofere spre închiriere un bun imobil ?i nu urm?resc decât în subsidiar s? ob?in? ?i, respectiv, s? furnizeze alte presta?ii, chiar dac? acestea sunt necesare unei folosin?e corespunz?toare a bunului.

38 Astfel, trebuie s? se ?in? cont de împrejur?rile de mai jos, care permit s? se disting? dou? ipoteze principale.

39 În primul rând, dac? chiria?ul are posibilitatea s? î?i aleag? prestatorii ?i/sau modalit??ile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor în cauz?, presta?iile care privesc aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, s? fie considerate distincte de închiriere. În special, dac? chiria?ul poate s? decid? în leg?tur? cu consumul de ap?, de electricitate sau de energie pentru înc?lzire, care poate fi verificat prin montarea unor contoare individuale ?i facturat în func?ie de consumul respectiv, presta?iile care privesc aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, s? fie considerate distincte de închiriere. În ceea ce prive?te servicii precum cel de cur??enie a p?r?ilor comune ale unui imobil în coproprietate, acestea trebuie s? fie considerate distincte de închiriere dac? pot fi organizate de fiecare chiria? individual sau de chiria?i în mod colectiv ?i dac? în toate cazurile facturile adresate chiria?ului men?ioneaz? furnizarea acestor bunuri ?i prestarea acestor servicii în rubrici diferite de chirie.

40 În aceast? ipotez?, simpla împrejurare c? neplata cheltuielilor locative permite locatorului s? rezilieze contractul de închiriere nu împiedic? în niciun fel posibilitatea ca presta?iile la care se refer? aceste cheltuieli s? constituie presta?ii distincte de închiriere (a se vedea în acest sens Hot?rârea BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punctul 47).

41 În plus, nici împrejurarea c? chiria?ul dispune de posibilitatea de a ob?ine aceste presta?ii de la un prestator pe care îl alege nu este în sine determinant?, dat fiind c? posibilitatea ca elementele unei presta?ii unice s? fie, în alte împrejur?ri, furnizate izolat este inerent? conceptului de opera?iune unic? compus? (Hot?rârea Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, punctul 26).

42 În al doilea rând, dac? un bun imobil oferit spre închiriere pare în mod obiectiv, pe plan economic, s? formeze un tot unitar cu presta?iile care îl înso?esc, se poate considera c? acestea din urm? constituie împreun? cu închirierea o presta?ie unic?. Aceasta poate fi situa?ia printre altele în ceea ce prive?te închirierea unor birouri la cheie, gata s? fie folosite cu furnizarea de utilit??i ?i a altor presta?ii, ?i închirierea unor bunuri imobile pe perioade scurte, în special pentru

vacan?e sau în scopuri profesionale, care este oferit? cu presta?iile respective f?r? ca acestea din urm? s? poat? fi separate de ea.

43 Pe de alt? parte, dac? locatorul nu dispune el însu?i de posibilitatea de a alege liber, f?r? s? depind?, printre altele, de al?i locatori, prestatorii ?i modalit??ile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor care înso?esc închirierea, presta?iile în cauz? sunt în general indisociabil legate de închiriere ?i pot fi de asemenea considerate ca formând un tot unitar ?i, în consecin??, o presta?ie unic? împreun? cu aceasta din urm?. Aceast? situa?ie se reg?se?te în special atunci când locatorul, proprietar al unei p?r?i dintr?un imobil colectiv, este obligat s? apeleze la prestatori desemna?i de ansamblul copropriet??ii ?i s? pl?teasc? o cot??parte din cheltuielile colective aferente unor astfel de presta?ii, pe care o imput? apoi chiria?ului.

44 În aceast? a doua ipotez?, luarea în considerare separat a furniz?rii de presta?ii ?i a închirierii, în ceea ce prive?te supunerea lor la plata TVA?ului, ar constitui o descompunere artificial? a unei opera?iuni economice unice.

45 Astfel, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, care, conform preciz?rilor f?cute în cadrul ?edin?ei, prive?te închirierea unui mare num?r de bunuri imobile cu destina?ii diferite, care variaz? de la un hangar pân? la utilizarea ca locuin??, de c?tre un chiria?, trebuie s? se verifice în cadrul fiec?rei închirieri dac?, în ceea ce prive?te utilit??ile, chiria?ul are libertatea s? decid? în privin?a consumului s?u în cantitatea pe care o dore?te. În aceast? privin??, existen?a unor contoare individuale ?i facturarea potrivit cantit??ii de bunuri utilizate este un indiciu important care sugereaz? c? trebuie s? se considere c? furnizarea de utilit??i constituie o presta?ie distinct? de închiriere. În ceea ce prive?te colectarea de?eurilor, dac? chiria?ul poate alege prestatorul sau poate încheia un contract direct cu acesta, chiar dac?, pentru motive care ?in de facilitate, nu î?i exercit? aceast? alegere sau aceast? posibilitate, ci ob?ine aceast? presta?ie de la operatorul desemnat de locator pe baza unui contract încheiat între ace?tia din urm?, aceast? împrejurare constituie un indiciu în favoarea existen?ei unei presta?ii distincte de închiriere. Dac?, în plus, quantumul datorat pentru colectarea de?eurilor ?i cel datorat pentru închiriere apar în rubrici diferite pe factur?, trebuie s? se considere c? locatorul nu furnizeaz? o presta?ie unic? ce cuprinde închirierea ?i presta?ia men?ionat?.

46 În toate cazurile, este de competen?a instan?ei na?ionale s? fac? aprecierile necesare ?inând cont de ansamblul împrejur?rilor în care are loc închirierea ?i în care se efectueaz? presta?iile care o înso?esc, în special de con?inutul contractului însu?i.

47 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c?:

– Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? închirierea unui bun imobil ?i furnizarea de ap?, de electricitate ?i de energie pentru înc?lzire, precum ?i colectarea de?eurilor care înso?esc aceast? închiriere trebuie, în principiu, s? fie considerate ca reprezentând mai multe presta?ii distincte ?i independente, care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al TVA?ului, cu excep?ia situa?iei în care unele elemente ale opera?iunii, inclusiv cele care indic? ra?iunea economic? a încheierii contractului, sunt atât de strâns legate între ele, încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial.

– Este de competen?a instan?ei na?ionale s? fac? aprecierile necesare ?inând cont de ansamblul împrejur?rilor în care are loc închirierea ?i în care se efectueaz? presta?iile care o înso?esc, în special de con?inutul contractului însu?i.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 12 decembrie 2009, trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.**

2) **Directiva menționată trebuie interpretată în sensul că închirierea unui bun imobil și furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie, în principiu, să fie considerate ca reprezentând mai multe prestații distincte și independente care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu excepția situației în care unele elemente ale operațiunii, inclusiv cele care indică rațiunea economică a încheierii contractului, sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial.**

Este de competența instanței naționale să facă aprecierile necesare ținând cont de ansamblul împrejurărilor în care are loc închirierea și în care se efectuează prestațiile care o însoțesc, în special de conținutul contractului înșuși.

Semnături

* Limba de procedură: polona.