Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

16. aprill 2015 *

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Ühine käibemaksusüsteem — Kinnisasja üürileandmine — Elektrienergia-, kütte-, veevarustus- ja prügiveoteenuste osutamine — Üürileandja ning kaupu tarnivate ja teenuseid osutavate ettevõtjate vahel sõlmitud lepingud — Üürnikule osutatavad teenused, mida peetakse osutatuks üürileandja poolt — Kommunaalkulud — Maksustatava summa kindlaksmääramine — Võimalus arvata kommunaalkulud üüriteenuste maksustatava summa hulka — Tehing, mis koosneb ühest või mitmest eraldi sooritusest

Kohtuasjas C-42/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 22. oktoobri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. jaanuaril 2014, menetluses

Minister Finansów

versus

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. novembri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Minister Finansów, esindajad: T. Tratkiewicz ja J. Kaute,

— Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, esindajad: K. Przygodzka ja A. Fajt, keda abistasid *radca prawny* K. Warfołomiejew ja *doradca podatkowy* Ł. Adamczyk,

— Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— Kreeka valitsus, esindaja: K. Nasopoulou,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: J. Beeko, keda abistas *barrister* R. Hill,

* Kohtumenetluse keel: poola.

— Euroopa Komisjon, esindajad: Ł. Habiak ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14; edaspidi „käibemaksudirektiiv").

2 Taotlus on esitatud Minister Finansów'i (rahandusminister) ja Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Varssavis asuv armee eluasemeagentuur, edaspidi „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa") vahelises kohtuvaidluses Minister Finansów'i 21. juuni 2011. aasta üksikjuhtumi tõlgenduse üle, mille kohaselt ei saa nõustuda Minister Finansów'i poolt kinnisasjade üürileandmise raames tarnitud kaupadelt ja osutatud teenustelt ette nähtud käibemaksu arvutamise meetodiga ja selle maksu kohaldamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt."

4 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 näeb ette:

„„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek."

5 Selle direktiivi artikli 15 lõige 1 sätestab:

„Elektrienergia, gaas, soojus- või jahutusenergia ja muu selline loetakse materiaalseks varaks."

6 Direktiivi artikli 24 lõikes 1 on öeldud:

„„Teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne."

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused."

Poola õigus

8 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług, *Dziennik Ustaw* nr 54, järjekoht 535) artikli 7 lõige 1 sätestab:

„Artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek […]"

9 Seaduse artikli 8 lõige 1 täpsustab:

„Artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on teenus iga teenus, mida osutatakse füüsilisele isikule, juriidilisele isikule või õigusvõimeta üksusele ja mis ei ole kaubatarne artikli 7 tähenduses […]"

10 Seaduse artikli 29 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatav väärtus on käive, kui artiklitest 2–21, artiklitest 30–32, artiklist 119 ning artikli 120 lõigetest 4 ja 5 ei tulene teisiti. Käive on müügist saadav summa, millest on maha arvatud tasumisele kuuluvad maksud. Saadav summa hõlmab omandaja või kolmanda isiku poolt tasumisele kuuluvat makset tervikuna. Käive kasvab selliste saadud lisamaksete, toetuste ja muude sama tüüpi juurdemaksete võrra – millest on maha arvatud tasumisele kuuluvad maksud –, millel on vahetu mõju maksukohustuslase poolt tarnitud kaupade või osutatud teenuste hinnale (saadavale summale)."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa on avalik-õiguslik isik, kelle ülesanne on muu hulgas tema hallata antud riigi kinnisvara üürileandmine. Selle tegevusega seoses esitab ta arveid selliste kaupade või teenuste eest, mis hõlmavad esiteks teatavaid kommunaalteenuseid, nagu elektrienergia-, kütte- ja veevarustusteenused, ja teiseks prügivedu, kandes nende kolmandast isikust tarnijatelt või teenuseosutajatelt ostmisega seotud kulud üle üürnikule. Kommunaalteenuste eest esitab Wojskowa Agencja Mieszkaniowa üürnikele ettemaksuarve üürilepingus kokkulepitud summas, millele kohaldatakse igale kommunaalteenusele kohaldamisele kuuluvat maksumäära ja iga aasta lõppedes teeb Wojskowa Agencja Mieszkaniowa tasaarveldused, lähtudes sellest, kui palju üürnik tegelikult elektrit, kütet ja vett tarbis.

12 Kuna käibemaksu alates 1. jaanuarist 2011 tõsteti, kahtles Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, millist maksumäära tuleb kohaldada pärast seda kuupäeva üürnike poolt tasaarvelduse kohaselt veel tasumisele kuuluvate summade nõudmiseks või enammakstud summade korrigeerimiseks väljastatud arvetel olevatele summadele. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa esitas Minister Finansów'ile üksikjuhtumi tõlgenduse taotluse, kus ta tõi välja need maksumäärad, mis tema arvates kohaldamisele kuuluvad.

13 Minister Finansów märkis 21. juuni 2011. aasta üksikjuhtumi tõlgenduses, et käibemaksu arvutamise meetod, mida Wojskowa Agencja Mieszkaniowa kasutas, on vale, ja rõhutas, et kommunaalteenuste osutamine ja prügivedu on osa ühestainsast teenusest, st üüriteenusest. Niisiis tuleb need erinevad teenused arvata üüriteenuse – mis on põhiteenus – maksustatava väärtuse hulka ja kohaldada neile ühtset maksumäära, st maksumäära, mis üüriteenusele kohaldamisele kuulub. Minister Finansów täpsustas, et see maksumäär on alates 1. jaanuarist 2011 23% ja et varem oli see 22%.

14 Kuna maksuhaldur jäi üksikjuhtumi tõlgenduses antud seisukoha juurde, esitas Wojskowa Agencja Mieszkaniowa kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie'le (Varssavi vojevoodkonna halduskohus), kes 17. juuli 2012. aasta otsusega Minister Finansów'i tõlgenduse tühistas.

15 Nimetatud kohus leidis, et kommunaalteenuste ja prügiveo eest tasumisele kuuluvad summad tuleb arvata üüri osana üüriteenuse maksustatava väärtuse hulka, välja arvatud juhul, kui üürilepingust tuleneb selgelt, et kõik või teatavad tasumisele kuuluvad summad üüri hulka ei kuulu ja et üürnik tasub need eraldi.

16 Kohtu arvates ei olnud Wojskowa Agencja Mieszkaniowa esitanud vaidlusaluses küsimuses selget teavet ja Minister Finansów oleks pidanud enne üksikjuhtumi tõlgenduse andmist paluma talt täpsustusi.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie täpsustas, et see, et leping ei ole sõlmitud otse üürniku ja kommunaalteenuste ning prügiveoteenuste osutajate vahel, ei tähenda tingimata, et üürileandja osutab üürnikule ühtainsat üüriteenust, mis koosneb erinevatest osadest.

18 Seejärel esitas Minister Finansów kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny'le (kõrgeim halduskohus).

19 See kohus rõhutab, et käesoleva asja lahendamisel on oluline praktiline tähtsus, eeskätt osas, mis puudutab veevarustust, mille puhul on kohaldamisele kuuluv käibemaksumäär sõltuvalt sellest, kas veevarustuse eest esitatakse arve eraldi või see on arvatud üüri hulka, vastavalt 8% või 23%. Nimetatud kohus kahtleb siiski selles, kuidas tõlgendada Euroopa Kohtu praktikast lähtudes käibemaksudirektiivi, täpsemalt selles, kas üürileandja osutab ühtainust teenust või mitut eraldi teenust.

20 Neid asjaolusid arvestades otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1, artikli 15 lõike 1 ja artikli 24 lõike 1 sätteid tuleb tõlgendada nii, et elektrienergia-, kütte- ja veevarustusteenuseid ning prügiveo teenuseid, mille neid kaupu ja teenuseid vahetult kasutavale üürnikule tagavad spetsialiseerunud kolmandad isikud, osutab tegelikult üürileandja, kui ta on nende kaupade tarnimiseks ja teenuste osutamiseks sõlminud lepingu ja kui ta üksnes kannab nende eest tasutud kulud üle üürnikule, kes neid kaupu ja teenuseid tegelikult kasutas?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt: kas ruumide üürniku poolt kasutatava elektrienergia, kütte, veevarustuse ja pürgiveo kulud tõstavad üüriteenuse osutamisel maksustatavat väärtust (üüritasu) käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses või on nimetatud tarnete ja teenuste puhul tegemist ruumide üürimisteenusest eraldiseisvate teenustega?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 14 lõiget 1, artikli 15 lõiget 1 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja üürileandmisega seoses tuleb elektrienergia-, kütte- ja veevarustusteenuseid ning prügiveoteenuseid, mida üürnikule, kes neid kaupu ja teenuseid vahetult kasutab, osutavad kolmandast isikust ettevõtjad, pidada osutatuks üürileandja poolt, kui viimane on sõlminud nende teenuste osutamiseks lepingud ja üksnes kannab nende eest tasutud kulud üle üürnikule.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et tal on kahtlusi, kuidas saada aru kohtuotsusest Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), mis käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 5 lõiget 1, nüüd käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1.

23 Selles kohtuotsuses, mis puudutab sõiduauto kohta sõlmitud liisingulepingut, mis võimaldas sõiduauto liisinguvõtjal sõidukit tankida liisinguandja nimel ja kulul, analüüsis Euroopa Kohus, kas antud olukorda tuleb tõlgendada nii, et liisinguandja tarnis liisinguvõtjale kütust.

24 Euroopa Kohus vastas sellele küsimusele eitavalt, meenutades et direktiivi 77/388 artikli 5 lõike 1 kohaselt on „„[k]aubatarne" [...] materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek." Euroopa Kohus rõhutas, et kaubatarne mõiste hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik. Euroopa Kohus leidis, et kõnealused kütuseettevõtjad andsid liisinguvõtjale tegelikult üle õiguse käsutada kütust nagu omanik ja et selles olukorras ei olnud tegemist nende äriühingute poolt kütuse tarnimisega liisinguandjale ega järelikult viimase poolt kütuse tarnimisega liisinguvõtjale (kohtuotsus Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punktid 31–36).

25 Olgu rõhutatud, et sellise lepingu aluseks olnud faktilised asjaolud erinevad asjaoludest, millest lähtudes on sõlmitud kinnisasja üürileping, millega kaasneb niisuguste teenuste osutamine nagu need, mis on arutusel põhikohtuasjas.

26 Nimelt, kohtuotsuse Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) aluseks olnud asjas sõlmitud lepingu kohaselt ostis liisinguvõtja bensiinijaamadest kütust ise, otsustades omal äranägemisel, millise kvaliteediga ja millises koguses kütust mis ajal osta. Euroopa Kohus otsustas, et liisinguandja ja liisinguvõtja vahel sõlmitud leping, millega reguleeritakse kütuse kasutamist, ei ole kütuse tarnimise leping, vaid pigem leping kütuse ostmise rahastamise kohta (kohtuotsus Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 36).

27 Seevastu niisuguses lepingus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt üürileandja sõlmib lepingu selliste teenuste osutamiseks, mis koosnevad kommunaalteenuste ja prügiveoteenuste osutamisest, on üürileandja see, kes ostab asjaomased teenused selle hoone tarbeks, mida ta üürile annab. On selge, et neid teenuseid kasutab vahetult üürnik, kuid ta ei osta neid kolmandast isikust spetsialiseeritud ettevõtjatelt. Seega ei ole kohtuotsuses Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) esitatud kütuse ostmisega seotud kaalutlused, mis puudutavad käibemaksudirektiivi artikli 14 lõiget 1, kohaldatavad niisuguse lepinguga seoses nagu põhikohtuasjas käsitletav üürileping ei elektrienergia, kütte ja vee – mis on käibemaksudirektiivi artikli 15 kohaselt samuti kaubad – tarnimisele ega sellise teenuse osutamisele, mis kuulub käibemaksudirektiivi artikli 24 kohaldamisalasse, nagu prügivedu. Kuna üürileandja ostab teenuseid, mis koosnevad nende kaupade tarnimisest ja teenuste osutamisest, siis tuleb asuda seisukohale, et neid teenuseid osutab üürnikule tema.

28 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõiget 1, artikli 15 lõiget 1 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja üürileandmisega seoses tuleb elektrienergia-, kütte- ja veevarustusteenuseid ning prügiveoteenuseid, mida üürnikule, kes neid kaupu ja teenuseid vahetult kasutab, osutavad kolmandast isikust ettevõtjad, pidada osutatuks üürileandja poolt, kui viimane on sõlminud nende teenuste osutamiseks lepingud ja üksnes kannab nende eest tasutud kulud üle üürnikule.

Teine küsimus

29 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et hoone üürileandmist ning vee, elektrienergia ja kütte tarnimist ning prügivedu, mis üürileandmisega kaasnevad, tuleb pidada üheksainsaks teenuseks või mitmeks eraldiseisvaks ja sõltumatuks teenuseks, mida peab käibemaksuga maksustamisel eraldi hindama.

30 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb tavaliselt iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (kohtuotsused Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 14, ja BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 29).

31 Siiski tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat sooritust, mida võib teha eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa sooritusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Sellise olukorraga on tegemist ka juhul, kui ühte või mitut teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenusteks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust (kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 30). Teenust käsitatakse põhiteenuse kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (kohtuotsus Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Selleks et teha kindlaks, kas osutatud teenused kujutavad endast mitut eraldiseisvat teenust või ühtainsat teenust, tuleb uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid (kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32).

33 Mis puutub niisugustesse kommunaalteenustesse, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, siis on Euroopa Kohus kaks korda täpsustanud, milliseid tegureid tuleb pidada iseloomulikeks tunnusteks.

34 Kohtuotsuses RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) märkis Euroopa Kohus, et hoone üldkasutatavate ruumide koristusteenust võib osutada mitmel erineval viisil, muu hulgas selliselt, et kolmas isik esitab teenuse kohta arve otse üürnikele või nii, et üürileandja kasutab selle teenuse osutamiseks oma töötajaid või koristusteenust osutavat ettevõtjat. Kuna käesoleval juhul esitas üürileandja nende teenuste kohta üüriarvest eraldi arve ja kuna neid teenuseid saab pidada eraldi teenusteks, leidis Euroopa Kohus, et neid ei saa käsitada üheainsa tehinguna (kohtuotsus RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punktid 22 ja 24).

35 Kohtuotsuses Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) sedastas Euroopa Kohus, et üürilepingu sisu võib olla oluline tegur. Ta rõhutas selles asjas vaatluse all olnud advokaadibüroo poolt kontoriruumide üürimiseks sõlmitud lepinguga seoses, et tema käsutuses oleva teabe alusel nägi see leping ette, et lisaks ruumide üürileandmisele peab üürileandja osutama üürnikule teatavaid teenuseid, mille eest tuleb maksta kommunaaltasu ja mille tasumata jätmine toob kaasa lepingu lõpetamise. Euroopa Kohus leidis, et kõnealuse lepingu sõlmimise majanduslik põhjus näib olevat mitte üksnes see, et üürnikule antakse kõnealuste ruumide kasutamisõigus, vaid ka see, et talle osutatakse kompleksset tervikteenust. Euroopa Kohus asus seisukohale, et üürileping tähendab üürileandja ja üürniku vahel üheainsa tehingu toimumist. Oma analüüsis pidas Euroopa Kohus eeskätt silmas asjaomaste äriruumide keskmist üürnikku, st advokaadibürood (kohtuotsus Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23).

36 Olgu mainitud, et need kaks kohtuotsust käsitlevad teenuseid, mis on sarnaselt põhikohtuasjas käsitletavate teenustega üürile võetud kinnisasja kasutamisel üldjuhul kasulikud või isegi vajalikud. Sellest kohtupraktikast tuleneb, et need teenused võivad olemas olla kinnisasja üürimisest eraldi. Siiski võivad need teenused eriomastest asjaoludest, eeskätt lepingu sisust lähtudes endast kujutada kõrvalteenuseid või olla üürileandmisest lahutamatud ning moodustada sellega koos üheainsa teenuse.

37 Kohtuotsusest BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punktid 44 ja 45) tuleneb muu hulgas, et asjaomase tehingu iseloomulike tunnuste väljaselgitamiseks võib arvesse võtta tegureid, mis viitavad lepingupoolte huvile, nagu hinnakujundus ja arveldus. Eeskätt tuleb kindlaks teha, kas lepingu tingimustest lähtudes on üürniku ja üürileandja tahe eelkõige kinnisasja üürile anda ja üürile võtta ning nende soov saada ja osutada muid teenuseid, isegi kui need on asja kasutamiseks vajalikud, teisejärguline.

38 Seega tuleb arvesse võtta järgmisi asjaolusid, mis võimaldavad eristada kahte peamist olukorda.

39 Esiteks, kui üürnikul on õigus valida teenuste osutajaid ja/või asjaomaste kaupade või teenuste kasutamise viisi, võib nende kaupade või teenustega seotud teenuseid põhimõtteliselt pidada üürimisest eraldiseisvateks teenusteks. Eelõige juhul, kui üürnik võib otsustada, kui palju ta tarbib vett, elektrienergiat ja kütet, mida on võimalik mõõta eraldi paigaldatud näidikute alusel ja mille kohta esitatakse tarbimisest lähtuvad arved, võib nende kaupade ja teenustega seotud teenuseid põhimõtteliselt pidada üürimisest eraldiseisvateks teenusteks. Mis puutub sellistesse teenustesse nagu hoone üldkasutatavate ruumide koristusteenus, siis neid võib pidada üürimisest eraldiseisvateks, kui neid saab korraldada iga üürnik eraldi või kõik üürnikud koos ja kui vastavad kaubad ja teenused on üürnikule esitatud arvetel igal juhul üürist eraldi välja toodud.

40 Niisugusel juhul ei tähenda pelgalt asjaolu, et üürileandja võib kommunaaltasude maksmata jätmise korral lepingu lõpetada, seda, et teenuseid, mille eest need tasud maksta tuleb, ei või pidada üürist eraldiseisvateks teenusteks (vt selle kohta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 47).

41 Lisaks ei ole asjaolu, et üürnikul on õigus saada teenuseid omal äranägemisel valitud teenuse osutajalt, iseenesest määrava tähtsusega, kuna võimalus, et ühe teenuse mitut osa pakutakse teistsugustel asjaoludel eraldi, on üheainsa tehingu mõistest lahutamatu (kohtuotsus Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26).

42 Teiseks, kui kinnisasja üürileandmine näib moodustavat objektiivselt majanduslikus mõttes sellega seotud teenustega ühe terviku, võib asuda seisukohale, et need teenused moodustavad üürimisega koos üheainsa teenuse. Seega võib sama kehtida ka kasutusvalmis kontoriruumide puhul, kui need ruumid on kommunaalteenuste ja muude teenuste osutamisel kasutusvalmis, ja kinnisasjade lühiajalise üürileandmise korral, eeskätt puhkusemajutuse või töölähetuste tarbeks, kui kinnisasi antakse üürile koos kõnealuste teenustega, ilma et neid saaks üüritehingust eraldada.

43 Lisaks, kui üürileandjal endal ei ole õigust vabalt ja eelkõige teistest üürileandjatest sõltumatult valida teenuste osutajaid ja üürimisega seotud asjade või teenuste kasutamise viisi, on niisugused teenused üldjuhul üüritehingust lahutamatud ja neid võib pidada üheks tervikuks ning seetõttu viimatinimetatud tehinguga üheks ja samaks tehinguks. See on nii eelkõige siis, kui üürileandja, kellele kuulub korterelamu üks osa, peab kasutama kõigi elamu kaasomanike poolt määratud teenuste osutajate teenuseid ja maksma oma osa nende teenustega seotud ühistest kuludest, mille ta seejärel üürnikule üle kannab.

44 Teisena nimetatud olukorras kujutaks see, kui üüriteenuseid käsitletaks käibemaksuga maksustamise seiskohalt eraldi, endast ühe lahutamatu majandustehingu kunstlikku osadeks jagamist.

45 Seega niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus kohtuistungil esitatud täpsustuste kohaselt antakse üürnikele üürile paljusid erineva sihtotstarbega kinnisasju, alates angaaridest kuni elumajadeni, tuleb iga üüritehingu puhul kindlaks teha, kas üürnikul on kommunaalteenuste osas vabadus valida, kui palju ta neid teenuseid soovib kasutada. Siinjuures on individuaalsete näidikute ja tarbimise alusel arvete esitamine olulised tegurid, mis viitavad sellele, et kommunaalteenuste osutamist tuleb pidada üürimisest eraldiseisvaks tehinguks. Mis puutub prügiveosse, siis kui üürnikul on võimalus teenuseosutajat valida või teenuseosutajaga otse leping sõlmida, isegi kui ta mugavuse mõttes seda valikuvõimalust või õigust ei kasuta, vaid saab teenuseid üürileandja määratud ettevõtjalt nende kahe viimati nimetatud isiku vahel sõlmitud lepingu alusel, räägib niisugune asjaolu selle kasuks, et niisugusel juhul on tegemist üüritehingust eraldiseisva tehinguga. Kui ka prügiveo eest tasumisele kuuluv summa ja üürisumma on arvel eraldi välja toodud, siis tuleb asuda seisukohale, et üürileandja ei osuta ühtainust teenust, mis koosneb üürileandmisest ja kõnealuse teenuse osutamisest.

46 Igal juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul viia läbi vajalik hindamine, võttes arvesse kõiki üürileandmise ja sellega kaasnevate teenustega seotud asjaolusid, eelkõige üürilepingu sisu.

47 Võttes arvesse eeltoodud kaalutlusi, tuleb teisele küsimusele vastata, et:

— käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et hoone üürileandmist ning vee, elektrienergia ja kütte tarnimist ning prügivedu, mis üürileandmisega kaasnevad, tuleb põhimõtteliselt pidada mitmeks eraldiseisvaks ja sõltumatuks teenuseks, mida peab käibemaksuga maksustamisel eraldi hindama, välja arvatud juhul, kui tehingu osad või sellega seotud toimingud, sealhulgas need, mis viitavad lepingu sõlmimise majanduslikele põhjustele, on omavahel nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik;

— eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb viia läbi vajalik hindamine, võttes arvesse kõiki üürileandmise ja sellega kaasnevate teenustega seotud asjaolusid, eelkõige üürilepingu sisu.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL) artikli 14 lõiget 1, artikli 15 lõiget 1 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja üürileandmisega seoses tuleb elektrienergia-, kütte- ja veevarustusteenuseid ning prügiveoteenuseid, mida üürnikule, kes neid kaupu ja teenuseid vahetult kasutab, osutavad kolmandast isikust ettevõtjad, pidada osutatuks üürileandja poolt, kui viimane on sõlminud nende teenuste osutamiseks lepingud ja üksnes kannab nende eest tasutud kulud üle üürnikule.**

2. **Seda direktiivi tuleb tõlgendada nii, et hoone üürileandmist ning vee, elektrienergia ja kütte tarnimist ning prügivedu, mis üürileandmisega kaasnevad, tuleb põhimõtteliselt pidada mitmeks eraldiseisvaks ja sõltumatuks teenuseks, mida peab käibemaksuga maksustamisel eraldi hindama, välja arvatud juhul, kui tehingu osad või sellega seotud toimingud, sealhulgas need, mis viitavad lepingu sõlmimise majanduslikele põhjustele, on omavahel nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.**

Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb viia läbi vajalik hindamine, võttes arvesse kõiki üürileandmise ja sellega kaasnevate teenustega seotud asjaolusid, eelkõige üürilepingu sisu.

Allkirjad