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 įtraukti su nuoma susijusius mokesčius į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę — 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. Jarašiūnas ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Minister Finansów*, atstovaujamo T. Tratkiewicz ir J. Kaute,

— *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, atstovaujamos K. Przygodzka ir A. Fajt, padedamų *radca prawny* K. Warfołomiejew ir *doradca podatkowy* Ł. Adamczyk,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou,

* Proceso kalba: lenkų.

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Beeko, padedamos baristerio R. Hill,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Ł. Habiak ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 tiektoms 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 sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių 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“ – teisės 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių 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 teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas <...>“

9 Šio įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje pažymėta:

„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 prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal 7 straipsnį <...>“

10 Šio įstatymo 29 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Apmokestinamąją 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, atėmus mokėtino mokesčio sumą. Gautina suma apima visą pirkėjo ar trečiojo asmens mokėtiną mokėjimą. Į apyvartą įskaičiuojamos gautos dotacijos, subsidijos ir kitos panašaus pobūdžio priemokos, turinčios tiesioginę įtaką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai (gautinai sumai), atėmus mokėtino mokesčio sumą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* yra viešasis asmuo, be kita ko, nuomojantis jai patikėtą valstybės nekilnojamąjį turtą. Vykdydama šią veiklą ji sąskaitose faktūrose 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 sąskaitose faktūrose nurodo avansą, kurio suma nustatyta nuomos sutartyje pagal kiekvienai komunalinei paslaugai taikomą mokesčio tarifą, pasibaigus metams ji koreguoja sąskaitas 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 sąskaitose faktūrose nurodytoms sumoms, kad būtų išsireikalautas nuomininkų mokėtinas likutis ar pakoreguota permoka. *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* kreipėsi į *Minister Finansów* prašydama individualaus išaiškinimo, nurodžiusi, koks, kaip ji mano, turi būti taikomas tarifas.

13 2011 m. birželio 21 d. individuliame išaiškinime *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 įtraukti į šios paslaugos, kuri yra pagrindinis teikimas, apmokestinamąją vertę ir jiems taikyti vieną mokesčio tarifą, t. y. tą, 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 išaiškinime 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 įtraukti į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę kaip nuompinigių sudedamoji dalis, nebent iš nuomos sutarties aiškiai matyti, kad visi ar kai kurie šie mokesčiai neįtraukti į nuompinigius ir juos atskirai moka nuomininkas.

16 Šis teismas nusprendė, kad *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* šiuo klausimu nepateikė aiškios informacijos ir kad *Minister Finansów* turėjo paprašyti ją 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 sąskaitos 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 dalį, 15 straipsnio 1 dalį ir 24 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad būtent nuomotojas tiekia elektros energiją, šilumą ir vandenį ir teikia atliekų išvežimo paslaugas būsto nuomininkui, kuris tiesiogiai vartoja šias prekes ir paslaugas, tiekiamas į šį būstą 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 dalį, 15 straipsnio 1 dalį ir 24 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad nuomodamas nekilnojamąjį turtą 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.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jam dėl to kyla abejonių, visų pirma skaitant Sprendimą *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), susijusį su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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 kurią automobilio gavėjas galėjo pripildyti automobilį degalų automobilio tiekėjo vardu ir sąskaita, Teisingumo Teismas nagrinėjo, ar laikytina, kad automobilio davėjas tiekė degalus automobilio gavėjui.

24 Teisingumo Teismas atsakė neigiamai primindamas, kad pagal Direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 dalį „„prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad turto tiekimo sąvoka apima visus vienos šalies, kuri įgalioja kitą šalį disponuoti turtu kaip savininką, materialiojo turto perdavimo sandorius. Jis nusprendė, kad naftos bendrovės perdavė išperkamosios nuomos būdu nuomojamo automobilio gavėjui teisę iš tiesų disponuoti degalais kaip savininkui ir kad nei šios bendrovės netiekė degalų išperkamosios nuomos būdu nuomojamo automobilio davėjui, nei vėliau pastarasis netiekė jų šio automobilio gavėjui (Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, 31–36 punktai).

25 Pažymėtina, kad faktai, kurie yra tokios sutarties pagrindas, skiriasi nuo faktų, kurie yra nekilnojamojo turto nuomos, kai kartu atliekami pagrindinėje byloje nagrinėjami prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, sutarties pagrindas.

26 Iš tiesių, vykdant sutartį, kaip antai nagrinėjamą byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), išperkamosios nuomos būdu nuomojamo automobilio gavėjas pats pirko degalų degalinėse pasirinkdamas jų kokybę, kiekį ir pirkimo momentą. Teisingumo Teismas nusprendė, kad išperkamosios nuomos būdu nuomojamo automobilio davėjo ir gavėjo susitarimas dėl degalų administravimo nėra degalų tiekimo sutartis, bet veikiau yra degalų pirkimo finansavimo sutartis (Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, 36 punktas).

27 Tačiau pagal tokią sutartį, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai nuomotojas sudaro sutartį dėl komunalinių paslaugų teikimo ir šiukšlių išvežimo, nuomotojas perka į nekilnojamąjį turtą, kurį jis nuomoja, tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Nuomininkas tiesiogiai naudojasi šiais tiekimais ar teikimais, bet jų neperka iš specializuotų trečiųjų ūkio subjektų. Taigi, svarstymai dėl degalų pirkimo Sprendime *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), susiję su PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, netaikomi nei nekilnojamojo turto nuomos sutarčiai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, nei elektros energijos, šilumos ir vandens, kurie taip pat yra prekės, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 15 straipsnį, tiekimui, nei paslaugų teikimui pagal PVM direktyvos 24 straipsnį, kaip antai šiukšlių išvežimui. Iš nuomotojo tiekimo ir teikimo, kurį sudaro šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, pirkimo matyti, kad jis laikytinas tiekiančiu šias prekes ir teikiančiu šias paslaugas nuomininkui.

28 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, 15 straipsnio 1 dalį ir 24 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad nuomodamas nekilnojamąjį turtą 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.

Dėl antrojo klausimo

29 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto nuoma ir kartu tiekiamas vanduo, elektros energija ir šiluma ir teikiamos šiukšlių išvežimo paslaugos turi būti 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 būti 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 *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 punktas).

31 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri tiekimai ar teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir todėl atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški. Vienu sandoriu, be kita ko, laikoma, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą teikimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis. Taip yra ir tuo atveju, kai viena ar kelios dalys turi būti laikomos sudarančiomis pagrindinį tiekimą ar teikimą, o kita dalis ar dalys, atvirkščiai, turi būti laikomos vienu ar keliais šalutiniais tiekimais ar teikimais, kuriems taikoma pagrindinio tiekimo ar teikimo mokestinė schema (Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 30 punktas). Visų pirma, tiekimas ar teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį tiekimą ar teikimą, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis tiekėjo ar teikėjo pagrindiniu tiekimu 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 išnagrinėti atitinkamo sandorio būdingas sudedamąsias dalis (Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 32 punktas).

33 Dėl su nuoma susijusių mokesčių, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, Teisingumo Teismas jau du kartus nurodė, kokie elementai turi būti laikomi būdingais.

34 Sprendime *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365) Teisingumo Teismas nurodė, kad pastato bendrų patalpų valymo paslaugos gali būti teikiamos įvairiais būdais, t. y., be kita ko, jas gali teikti trečiasis asmuo ir išrašyti sąskaitas faktūras už išlaidas tiesiogiai nuomininkams, arba nuomotojas, naudodamas savo darbuotojus ar pasamdęs valymo paslaugas teikiančią įmonę. Kadangi šiuo atveju nuomotojas šias paslaugas sąskaitose faktūrose nurodė atskirai nuo nuomos ir du teikimai gali būti atskirti vienas nuo kito, Teisingumo Teismas nusprendė, kad jie negali būti 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 nusprendė, kad nuomos sutarties turinys gali būti reikšmingas. Šiuo atveju kalbėdamas apie biurų patalpų nuomą advokatų kontorai jis pažymėjo, kad pagal jo turimą informaciją nuomotojas, be patalpų nuomos nuomininkui, turėjo atlikti kelis teikimus, už kuriuos mokami su nuoma susiję mokesčiai, dėl kurių nesumokėjimo galėjo būti nutraukta nuomos sutartis. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šios sutarties sudarymo ekonominė priežastis yra ne vien teisės užimti atitinkamas patalpas įgijimas, bet taip pat nuomininko siekimas gauti paslaugų visumą. Jis padarė išvadą, kad nuomos sutartyje nurodomas vienas teikimas, dėl kurio susitarė nuomotojas ir nuomininkas. Analizuodamas Teisingumo Teismas rėmėsi vidutinio atitinkamų komercinių patalpų, t. y. advokatų 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 nagrinėjamas pagrindinėje byloje, bendrai naudingi, jei ne būtini, naudojantis nuomojamu nekilnojamuoju turtu. Iš šios teismo praktikos matyti, kad šie teikimai gali egzistuoti atskirai nuo nekilnojamojo turto nuomos. Tačiau esant ypatingoms aplinkybėms, visų pirma pagal sutarties turinį, jie gali būti šalutiniai teikimai ar būti neatskiriami nuo šios nuomos ir su ja sudaryti vieną teikimą.

37 Visų pirma, iš Sprendimo *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 44 ir 45 punktai) matyti, kad nustatant nagrinėjamo sandorio būdingas sudedamąsias dalis galima atsižvelgti į elementus, kurie atspindi sutarties šalių interesus, pavyzdžiui, kainų nustatymo ir sąskaitų išrašymo tvarka. Be kita ko, reikia patikrinti, ar pagal sutartį nuomininkas ir nuomotojas pirmiausia siekia atitinkamai gauti ir pasiūlyti nekilnojamojo turto nuomą ir tik papildomai gauti ir atlikti kitus tiekimus ar teikimus, net jei jie būtini naudojantis turtu.

38 Taigi reikia atsižvelgti į šias aplinkybes, kad būtų galima atskirti du pagrindinius atvejus.

39 Pirma, jei nuomininkas turi galimybę pasirinkti tiekėjus ar teikėjus ir (ar) šių nagrinėjamų prekių ar paslaugų naudojimo būdą, su šiomis prekėmis ar paslaugomis susijęs tiekimas ar teikimas iš esmės galėtų būti laikomas atskiru nuo nuomos. Konkrečiai kalbant, jei nuomininkas gali nuspręsti dėl savo vandens, elektros energijos ir šilumos suvartojimo, kurį jis gali patikrinti įrengdamas individualius skaitiklius, o sąskaitos faktūros gali būti išrašomos pagal suvartojimą, su šiomis prekėmis ir paslaugomis susijęs tiekimas ar teikimas iš esmės gali būti laikomas atskiru nuo nuomos. Dėl paslaugų, kaip antai bendrosios nuosavybės pastatų bendrų patalpų valymas, pažymėtina, kad jas reikia laikyti atskiromis nuo nuomos, jei jas gali organizuoti kiekvienas nuomininkas individualiai ar nuomininkai bendrai ir bet kuriuo atveju nuomininkui išrašytose sąskaitose faktūrose šių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas nurodomas atskirai nuo nuomos.

40 Tuo atveju, vien aplinkybė, kad dėl nesumokėtų su nuoma susijusių mokesčių nuomotojas gali nutraukti nuomos sutartį, nekliudo teikimų, su kuriais susiję šie mokesčiai, laikyti atskirais nuo nuomos teikimais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 47 punktą).

41 Be to, aplinkybė, kad nuomininkas gali pasirinkti šių paslaugų teikėją ar prekių tiekėją, savaime nėra lemiamas kriterijus, nes galimybė, kad vieno tiekimo ar teikimo dalis kitomis aplinkybėmis galėtų būti teikiama atskirai, būdinga vieno sudėtinio sandorio sampratai (Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 26 punktas).

42 Antra, jei nuomai siūlomas pastatas objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą kartu su papildomais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, pastarieji gali būti laikomi sudarančiais vieną teikimą su nuoma. Taip, be kita ko, gali būti, kai nuomojami veiklai parengti biurai įtraukiant komunalines paslaugas ir kai kuriuos kitus paslaugų teikimus ar prekių tiekimus ir esant nekilnojamojo turto trumpalaikei nuomai, visų pirma, atostogoms ar dėl profesinių priežasčių, su kuria kartu siūlomi šie prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, jų negalint atskirti.

43 Be to, jei pats nuomotojas negali laisvai ir savarankiškai, be kita ko, ir nuo kitų nuomotojų atskirai, pasirinkti prekių tiekėjų ar paslaugų teikėjų ir kartu su nuoma tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų naudojimo būdo, nagrinėjami prekių tiekimai ar paslaugų teikimai paprastai yra neatskiriami nuo nuomos ir taip pat gali būti laikomi visuma, todėl vienu teikimu su nuoma. Būtent taip yra, kai nuomotojas, bendrosios nuosavybės pastato dalies savininkas, turi naudotis visų bendrasavininkių pasirinktų tiekėjų prekėmis ar teikėjų paslaugomis ir mokėti procentinę dalį bendrų mokesčių, susijusių su šiais prekių tiekimais ar paslaugų teikimas, kurią jis vėliau 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 įvairiam naudojimui – nuo angaro iki gyvenamųjų patalpų, nuoma, kiekvienu nuomos atveju svarbu patikrinti, ar, kiek tai susiję su komunalinėmis paslaugomis, nuomininkas gali laisvai spręsti dėl norimo suvartojimo kiekio. Šiuo klausimu individualių skaitiklių buvimas ir sąskaitų faktūrų 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 teikėją 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 ūkio subjekto pagal šių dviejų asmenų 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 sąskaitoje faktūroje 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 būtinus vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių tiekimų ar teikimų aplinkybes ir ypač į pačios 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 būtinus vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių tiekimų ar teikimų aplinkybes ir ypač į pačios 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 dalį, 15 straipsnio 1 dalį ir 24 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad nuomodamas nekilnojamąjį turtą 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. **Šią 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 būtinus vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių tiekimų ar teikimų aplinkybes ir ypač į pačios sutarties turinį.

Parašai.