TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2015. gada 16. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Nekustamā īpašuma noma — Elektrības, siltuma un ūdens piegāde, kā arī atkritumu savākšana — Līgums starp iznomātāju un šo preču un pakalpojumu piegādātājiem — Nomniekam piegādāti pakalpojumi, kas uzskatāmi par tādiem, ko veicis iznomātājs — Kopējie izdevumi — Nodokļa bāzes noteikšana — Iespēja kopējos izdevumus iekļaut nomas pakalpojumu nodokļa bāzē — Darījums, kurā ietilpst viens vienīgs pakalpojums vai vairāki neatkarīgi pakalpojumi

Lieta C-42/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 22. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 27. janvārī, tiesvedībā

Minister Finansów

pret

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 27. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Minister Finansów* vārdā – *T. Tratkiewicz* un *J. Kaute*, pārstāvji,

— *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* vārdā – *K. Przygodzka* un *A. Fajt*, pārstāvji, kuriem palīdz *K. Warfołomiejew*, *radca prawny*, un *Ł. Adamczyk*, *doradca podatkowy*,

— Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Nasopoulou*, pārstāve,

* Tiesvedības valoda – poļu.

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Beeko*, pārstāve, kurai palīdz *R. Hill*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *Ł. Habiak* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), interpretāciju.

2 Šis lūgums radās saistībā ar strīdu starp *Minister Finansów* (Finanšu ministrs) un *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (Varšavas Bruņoto spēku nekustamā īpašuma aģentūra, turpmāk tekstā – "*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*") par individuālu *Minister Finansów* 2011. gada 21. jūnija atzinumu, noraidot pēdējā minētā izmantoto pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") aprēķina un piemērošanas metodi par precēm un pakalpojumiem, kas sniegti, iznomājot nekustamo īpašumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts:

"Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN."

4 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

5 Šīs direktīvas 15. panta 1. punktā ir noteikts:

"Elektrību, gāzi, siltumu, dzesēšanu u.tml. uzskata par materiālu īpašumu."

6 Minētās direktīva 24. panta 1. punktā ir norādīts:

""Pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde."

7 PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

Polijas tiesības

8 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*ustawa o podatku od towarów i usług Dz. U. nº 54*, pozīcija 535) 7. panta 1. punktā ir noteikts:

"5. panta 1. punkta 1) apakšpunktā minētā preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar precēm kā īpašniekam [..]"

9 Šī likuma 8. panta 1. punktā ir precizēts:

"5. panta 1. punkta 1) apakšpunktā minētā pakalpojumu sniegšana ir jebkurš pakalpojums, kas sniegts fiziskai personai, juridiskai personai vai struktūrvienībai, kura nav juridiska persona, un kas nav preču piegāde 7. panta izpratnē [..]."

10 Minētā likuma 29. panta 1. punkta redakcija ir šāda:

"Nodokļa bāze ir darījuma vērtība, izņemot 2.–21. pantu, 30.–32. pantu, 119. pantu un 120. panta 4. un 5. punktu. Darījuma vērtība ir par pārdošanu saņemamā summa, atskaitot maksājamo nodokli. Saņemamā summa ietver visus no pircēja/pakalpojuma saņēmēja vai trešās personas pienākošos maksājumus. Atskaitot maksājamo nodokli, darījuma vērtību palielina saņemtās subsīdijas, pabalsti un citas līdzīgas piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļu maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu (saņemamo summu)."

Pamattiesvedība un prejudiciālie jautājumi

11 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* ir publisko tiesību juridiskā persona, kuras uzdevums tostarp ir iznomāt tai uzticēto valsts nekustamo īpašumu. Šīs darbības ietvaros tā veic atkārtotu rēķinu izrakstīšanu, pirmkārt, par apgādes pakalpojumiem, proti, elektrību, siltumu un ūdeni, un, otrkārt, atkritumu apsaimniekošanu, nomniekam pāradresējot izdevumus, kas tai radušies, iegādājoties šīs preces un pakalpojumus no trešajām personām. Saistībā ar apgādes pakalpojumiem *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* nomniekam izraksta avansa rēķinus, kuru summa ir noteikta nomas līgumā, piemērojot katram no apgādes pakalpojumiem piemērojamo nodokļa likmi, un tad gada beigās rēķinus izlīdzina atkarībā no nomnieka faktiski patērētās elektrības, siltuma un ūdens.

12 Tā kā PVN likme no 2011. gada 1. janvāra tika paaugstināta, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* radās šaubas par šajos rēķinos, kas izrakstīti pēc šī datuma, esošajām summām piemērojamām likmēm – vai nu pieprasīt summu, kas nomniekiem vēl jāmaksā, vai arī izlīdzināt pārmaksāto summu. *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* vērsās *Minister Finansów*, lai saņemtu individuālu atzinumu par to, kādas likmes būtu jāpiemēro.

13 2011. gada 21. jūnija individuālajā atzinumā *Minister Finansów* norādīja, ka PVN aprēķināšanas metode, ko *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* bija plānojusi piemērot, esot nepareiza, un uzsvēra, ka apgādes pakalpojumu piegāde un atkritumu apsaimniekošanu ir vienots pakalpojums, proti, nomas pakalpojums. Tādēļ šie dažādie pakalpojumi esot jāiekļauj šī pakalpojuma apliekamajā bāzē, kurš ir galvenais pakalpojums, un tiem jāpiemēro vienota nodokļa likme, proti, minētajam pakalpojumam piemērojamā likme. *Minister Finansów* precizēja, ka šī likme, sākot no 2011. gada 1. janvāra, ir 23 % iepriekšējo 22 % vietā.

14 Tā kā iestāde saglabāja savu individuālajā atzinumā pausto nostāju, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšavas vojevodistes Administratīvā tiesa), kura ar 2012. gada 17. jūlija spriedumu atcēla *Minister Finansów* atzinumu.

15 Šī tiesa nosprieda, ka saistībā ar apgādes pakalpojumu un atkritumu apsaimniekošanu saistīto pakalpojumu piegādi saistītie maksājumi kā nomas elements būtu jāiekļauj nomas pakalpojumu apliekamajā bāzē, izņemot, ja no nomas līguma skaidri neizriet, ka visi vai daži šie maksājumi nav iekļauti nomas maksā un par tiem nomnieks norēķinās atsevišķi.

16 Minētā tiesa uzskatīja, ka *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* šajā ziņā nav iesniegusi skaidru informāciju un ka *Minister Finansów* pirms individuālā atzinuma pieņemšanas tai bija jāpieprasa precizējumi.

17 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* precizēja, ka tieši starp nomnieku un apgādes pakalpojumu un atkritumu pārvaldes pakalpojumu piegādātājiem noslēgta līguma neesamība noteikti nenozīmē, ka iznomātājs nomniekam sniedz vienotu saliktu nomas pakalpojumu.

18 Tad *Minister Finansów* iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa).

19 Šī tiesa uzsver, ka lietā ir būtiskas praktiskas sekas, jo saistībā tostarp ar ūdens piegādi atkarībā no tā, vai par to ir izrakstīts atsevišķs rēķins vai arī tas ir iekļauts nomas maksā, piemērojamā PVN likme ir vai nu 8 %, vai 23 %. Tai katrā ziņā ir šaubas par PVN direktīvas interpretēšanas veidu Tiesas judikatūras kontekstā un it īpaši saistībā ar to, vai iznomātājs sniedz vienu vai vairākus atsevišķus pakalpojumus.

20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 14. panta 1. punkta, 15. panta 1. punkta un 24. panta 1. punkta noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka runa ir par iznomātāja veiktām elektrības, siltuma un ūdens piegādēm, kā arī atkritumu apsaimniekošanas pakalpojumu sniegšanu nomniekam, kurš tieši izmanto šīs preces un pakalpojumus, ja attiecīgajā telpā šīs preces piegādā un pakalpojumus sniedz attiecīgajā jomā specializējusies trešā persona un iznomātājs ir attiecīgo preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas līgumu puse, kura attiecīgās izmaksas tikai pāradresē uz nomnieku, kurš faktiski izmanto šīs preces un pakalpojumus?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde: vai, sniedzot nomas pakalpojumu, izmaksas par telpas nomnieka izmantoto elektrību, siltumu, ūdensapgādi un atkritumu apsaimniekošanu palielina nodokļa bāzi (nomas maksu) PVN direktīvas 73. panta nozīmē vai arī attiecīgās preču piegādes un pakalpojumi ir no telpas nomas pakalpojuma atsevišķi pakalpojumi?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Uzdodama savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 14. panta 1. punkts, 15. panta 1. punkts un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma nomas gadījumā elektrības, siltuma un ūdens piegāde, kā arī atkritumu pārvaldes pakalpojumi, ko nomniekam sniedz trešās personas, ir jāuzskata, ka tos ir sniedzis iznomātājs, ja viņš ir noslēdzis līgumus par šo pakalpojumu piegādi un ja viņš tikai pāradresē izmaksas nomniekam.

22 Iesniedzējtiesa precizē, ka tai šajā ziņā ir šaubas, lasot tostarp spriedumu *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), kas attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 5. panta 1. punkta interpretāciju.

23 Minētajā spriedumā, kas ir par mehānisko transportlīdzekļu līzinga līgumu, kurā līzinga ņēmējam ir ļauts līzinga devēja vārdā un uz tā rēķina uzpildīt šo transportlīdzekli ar degvielu, Tiesa izvērtēja, vai tādējādi būtu jāuzskata, ka līzinga devējs minētā transportlīdzekļa ņēmējam veic degvielas piegādi.

24 Tiesa atbildēja noraidoši, atgādinādama, ka saskaņā ar Direktīvas 77/388 5. panta 1. punktu ""preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam". Tiesa uzsvēra, ka preču piegādes jēdziens sevī ietver ikvienas ķermeniskas lietas nodošanu, ko veic viena puse, kurai tiesības to veikt ir piešķīrusi otra puse, rīkojoties kā šīs lietas īpašniecei. Tā uzskatīja, ka degvielas uzņēmumi līzinga transportlīdzekļa ņēmējam nodod pilnvaras paturēt degvielu kā tās īpašniekam un ka šo uzņēmumu degvielas piegāde līzinga transportlīdzekļa devējam – nedz arī tā rezultātā šī transportlīdzekļa ņēmējam – nav notikusi (spriedums *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, 31.–36. punkts).

25 Jāuzsver, ka šāda līguma būtiskās sastāvdaļas atšķiras no nekustamā īpašuma nomas līguma būtiskām sastāvdaļām, kas papildināts ar tādiem kā pamatlietā minētajiem pakalpojumiem.

26 Faktiski saskaņā ar tādu līgumu, par kuru bija spriedums *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), līzinga transportlīdzekļa ņēmējs degvielu uzpildes stacijās iegādājas pats, brīvi izvēloties tās kvalitāti un kvantitāti, kā arī brīdi, kad to iegādāties. Tiesa nosprieda, ka vienošanās par degvielu starp līzinga transportlīdzekļa devēju un minētā transportlīdzekļa ņēmēju nav degvielas piegādes līgums, bet drīzāk ir līgums par tās finansēšanu (spriedums *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, 36. punkts).

27 Savukārt tādā līgumā kā pamatlietā minētais, kur iznomātājs noslēdz līgumu par tādu pakalpojumu kā apgādes pakalpojumi un atkritumu pārvalde sniegšanu, tieši iznomātājs ir tas, kurš nekustamā īpašuma, kuru tas nodod nomā, vajadzībām iegādājas aplūkojamos pakalpojumus. Protams, nomnieks minētos pakalpojumus izmanto tieši, taču tos viņš neiegādājas no trešajām personām, kas specializējušās attiecīgajā jomā. Tādējādi ar degvielas iegādi saistītie apsvērumi spriedumā *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), kas ir spēka attiecībā uz PVN direktīvas 14. panta 1. punktu, tādā kā pamatlietā aplūkojamā līgumā nav piemērojami nedz elektrības, siltuma un ūdens piegādei, kuri arī PVN direktīvas 15. panta izpratnē ir preces, nedz arī pakalpojumam, uz ko attiecas PVN direktīvas 24. pants, kas šajā gadījumā ir atkritumu pārvalde. No pakalpojumu, kas ir šo preču un pakalpojumu piegāde, iegādes, ko veic iznomātājs, izriet, ka viņš ir tas, kas būtu jāuzskata par personu, kura nomniekam veic minēto pakalpojumu piegādi.

28 Tādēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 14. panta 1. punkts, 15. panta 1. punkts un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma nomas gadījumā elektrības, siltuma un ūdens piegāde, kā arī atkritumu pārvaldes pakalpojumi, ko nomniekam, kurš šīs preces un pakalpojumus izmanto tieši, sniedz trešās personas, ir jāuzskata, ka tos ir sniedzis iznomātājs, ja viņš ir noslēdzis līgumus par šo pakalpojumu piegādi un ja viņš tikai pāradresē izmaksas nomniekam.

Par otro jautājumu

29 Uzdodama otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma noma un tai papildu piesaistīta ūdens un elektrības piegāde, kā arī ar atkritumu pārvaldi saistīti pakalpojumi būtu jāuzskata par vienu vienotu pakalpojumu vai tomēr par vairākiem nošķirtiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, kuri no PVN viedokļa būtu jāvērtē atsevišķi.

30 Vispirms ir jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums, kā tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas, parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (spriedumi *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 14. punkts, un *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. punkts).

31 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kuri formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga. Tā tas ir gadījumā, ja jāuzskata, ka vairāki elementi veido pamatpakalpojumu, lai gan citi elementi turpretī ir jāuzskata par tādiem, kas veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus, kuri ir apliekami ar nodokli tāpat kā pamatpakalpojums (spriedums *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. punkts). It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 17. punkts un minētā judikatūra).

32 Lai noteiktu, vai sniegtie pakalpojumi ir vairāki neatkarīgi pakalpojumi vai viens vienots pakalpojums, ir jāizpēta attiecīgajam darījumam raksturīgie elementi (spriedums *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 32. punkts).

33 Runājot par tādiem kā pamatlietā aplūkotajiem izdevumiem, kas saistīti ar nomu, Tiesa jau divas reizes ir tikusi aicināta precizēt elementus, kas būtu jāuzskata par tai raksturīgiem.

34 Spriedumā *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365) Tiesa norādīja, ka ēkas koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojums var tikt sniegts atbilstoši atšķirīgiem noteikumiem, tas ir, tostarp to var sniegt trešā persona, kas rēķinu par šo pakalpojumu izraksta tieši īrniekiem, vai izīrētājs, kurš šim nolūkam algo pats savu personālu vai izmanto uzkopšanas uzņēmumu. Tādējādi, tā kā dzīvokļu īre un ēkas koplietošanas telpu uzkopšana var tikt savstarpēji nodalītas, Tiesa nosprieda, ka tās nevar tikt uzskatītas par vienotu pakalpojumu (spriedums *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, 22. un 24. punkts).

35 Spriedumā *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597) Tiesa nosprieda, ka nomas līguma saturam var būt būtiska ietekme uz pakalpojuma vienotā rakstura vērtējumu. Aplūkotajā gadījumā runājot par līgumu par biroja telpām, ko nomā advokātu birojs, Tiesa pēc tās rīcībā esošās informācijas uzsvēra, ka papildus telpu nomai izīrētājam ir jāsniedz īrniekam noteikts skaits pakalpojumu, kas ir pamats ar nomu saistītiem izdevumiem, par kuriem nenorēķinoties, var lauzt nomas līgumu. Tiesa uzskatīja, ka noslēgšanas ekonomiskais pamatojums, šķiet, ir ne tikai tiesību aizņemt attiecīgās telpas iegūšana, bet arī tas, ka nomnieks iegūst pakalpojumu kopumu. Tiesa secināja, ka nomas līgumā ir norādīts vienots pakalpojums, par ko ir vienojušies iznomātājs un nomnieks. Savā analīzē Tiesa iejutās vidusmēra iznomātāja lomā, kurš iznomā attiecīgas komerctelpas, proti, advokātu biroju (spriedums *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 23. punkts).

36 Jānorāda, ka šie divi spriedumi attiecas uz pakalpojumiem, kuri tāpat kā pamatlietā aplūkojamie pakalpojumi, vispārīgi ņemot, ir derīgi, proti, vajadzīgi labam, nomā nodotam nekustamam īpašumam. No šīs judikatūras izriet, ka šie pakalpojumi var pastāvēt neatkarīgi no nekustamā īpašuma nomas. Tomēr īpašos apstākļos, proti, atkarībā no līguma satura, tie var būt papildu pakalpojumi vai no minētās nomas neatdalāmi pakalpojumi un kopā ar pēdējo minēto var būt vienots pakalpojums.

37 No sprieduma *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 44. un 45. punkts) tostarp izriet, ka elementus, kas atspoguļo līgumslēdzēju pušu intereses, piemēram, noteikumi par tarifiem un rēķiniem, var ņemt vēra, lai noteiktu aplūkotā darījuma raksturīgākās iezīmes. Ir tostarp arī jāvērtē, vai saskaņā ar līgumu nomnieks un iznomātājs vispirmām kārtām vēlas saņemt un nodot nomā nekustamo īpašumu un tikai pakārtoti viens saņemt un otrs piegādāt citus pakalpojumus, pat ja tie ir nepieciešami īpašuma ekspluatācijā.

38 Tādēļ ir jāņem vērā turpinājumā minētie apstākļi, kas ļauj izšķirt divas alternatīvas.

39 Pirmkārt, ja nomniekam ir iespēja izvēlēties pakalpojumu saņēmējus un/vai aplūkoto preču vai pakalpojumu izmantošanas kārtību, tad ar šīm precēm vai pakalpojumiem saistītos pakalpojumus principā var uzskatīt par tādiem, kas ir no nomas nošķirti. It īpaši, ja nomnieks var izlemt par savu ūdens, elektrības vai siltuma patēriņu, ko var pārbaudīt, uzstādot individuālu skaitītāju, un par ko var izrakstīt rēķinu atbilstoši minētajam patēriņam, tad ar šīm precēm vai pakalpojumiem saistītos pakalpojumus var uzskatīt par tādiem, kas ir nošķirti no nomas. Attiecībā uz tādiem pakalpojumiem kā kopīpašumā esošas ēkas koplietošanas telpu uzkopšana – tie būtu jāuzskata par nošķirtiem no nomas, ja šādus pakalpojumus katrs nomnieks var noorganizēt individuāli vai nomnieki kopā un ja visos gadījumos nomniekam adresētajos rēķinos ir minēta šo preču un pakalpojumu piegāde atsevišķā, no nomas maksas nodalītā pozīcijā.

40 Šajā gadījumā fakts vien, ka nomas maksājuma neveikšana ļauj iznomātājam izbeigt nomas līgumu, nekādi neietekmē to, ka pakalpojumi, ar kuriem šie izdevumi ir saistīti, ir no nomas nodalīti pakalpojumi (šajā ziņā skat. spriedumu *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 47. punkts).

41 Tāpat fakts, ka nomniekam ir iespēja šos pakalpojumus saņemt no pakalpojumu sniedzēja pēc savas izvēles, pats par sevi arī nav noteicošais, jo vienota darījuma koncepcijai piemīt iespēja vienota pakalpojuma elementiem citos apstākļos tikt sniegtiem atsevišķi (spriedums *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 26. punkts).

42 Otrkārt, ja iznomātais nekustamais īpašums objektīvi no ekonomiskā viedokļa, šķiet, kopā ar pakalpojumiem ir vienots veselums, tad pēdējos minētos tomēr kopā ar nomu var uzskatīt par vienotu pakalpojumu. Šādi tas var būt pilnīgi pabeigts biroja nomas gadījumā, kas ir pieejams kopā ar apgādes pakalpojumiem un dažiem citiem pakalpojumiem, un uz īsu laiku iznomāta nekustamā īpašuma gadījumā, proti, brīvdienām vai profesionālos nolūkos, kas tiek piedāvāts kopā ar pakalpojumiem, kas no nomas nav nodalāmi.

43 Turklāt, ja iznomātājam pašam nav iespējas brīvi un neatkarīgi no citiem iznomātājiem izvēlēties pakalpojumu sniedzējus un ar nomu saistīto preču vai pakalpojumu izmantošanas kārtību, tādā gadījumā aplūkotie pakalpojumi vispārīgi no nomas nav nodalāmi un tos var arī uzskatīt par vienu veselu, un tādēļ arī par vienotu pakalpojumu kopā ar nomu. It īpaši tas ir tad, ja iznomātājam, kas ir ēkas kopīpašnieks, ir jāpieņem pakalpojumu sniedzēji, par kuriem ir vienojušies visi kopīpašnieki, un jāmaksā sava daļa no kopējiem izdevumiem, kas par šādiem pakalpojumiem radušies, kurus viņš tālāk pāradresē nomniekam.

44 Otrajā gadījumā, aplūkojot pakalpojumus atsevišķi no nomas, to aplikšanas ar PVN sakarā notiktu vienota komercdarījuma mākslīga sadalīšana.

45 Tādā kā aplūkojamā gadījumā, kurš saskaņā ar tiesas sēdē iesniegtajiem paskaidrojumiem attiecas uz lielu skaitu nekustamo īpašumu nomu, kurus nomniekam domāts izmantot dažādiem mērķiem, sākot no angāra un beidzot ar dzīvojamo telpu, ikkatras nomas gadījumā saistībā ar apgādes pakalpojumiem būtu jāpārbauda, vai nomnieks var brīvi izvēlēties tos patērēt sev vēlamajā daudzumā. Šajā ziņā vērā ņemama nozīme ir individuālajiem skaitītājiem un rēķiniem atbilstoši patērētajām lietām, norādot, ka apgādes pakalpojumu piegāde būtu jāuzskata par atsevišķiem, no nomas nošķirtiem pakalpojumiem. Saistībā ar atkritumu pārvaldi, ja nomnieks var izvēlēties pakalpojumu sniedzēju vai noslēgt līgumu tieši ar viņu, pat ja ērtības labad viņš šādu iespēju neizmanto, bet pakalpojumu saņem no pakalpojumu sniedzēja, kuru norādījis iznomātājs, pamatojoties uz pēdējo divu starpā noslēgtu līgumu, šādā gadījumā šis fakts liecina par to, ka runa ir par pakalpojumu, kas ir nošķirts no nomas. Ja turklāt maksa par atkritumu savākšanu un nomas maksa rēķinā ir norādītas kā divas atsevišķas pozīcijas, tad var pieņemt, ka iznomātājs nesniedz vienotu pakalpojumu, kurā ietilpst noma un minētais pakalpojums.

46 Visos gadījumos iesniedzējtiesai ir jāveic vajadzīgais vērtējums, ņemot vērā visus apstākļus, kādos noma ir spēkā, un tai klātpievienotos pakalpojumus, it īpaši paša līguma saturu.

47 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka:

— PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma noma un tai klātpievienotā ūdens, elektrības un siltuma piegāde, kā arī atkritumu savākšana principā būtu jāuzskata par vairākiem atsevišķiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, kas no PVN viedokļa būtu jāvērtē atsevišķi, ja vien darījuma sastāvdaļas, ieskaitot tās, kas raksturo līguma noslēgšanas ekonomisko pamatojumu, ir tik cieši saistītas, ka tās objektīvi veido vienu ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga;

— iesniedzējtiesai ir jāveic vajadzīgais vērtējums, ņemot vērā visus tos apstākļus, kādos noma ir spēkā, un tai klātpievienotos pakalpojumus, it īpaši paša līguma saturu.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, 14. panta 1. punkts, 15. panta 1. punkts un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma nomas gadījumā elektrības, siltuma un ūdens piegāde, kā arī atkritumu pārvaldes pakalpojumi, ko nomniekam, kurš šīs preces uz pakalpojumus izmanto nepastarpināti, sniedz trešās personas, ir jāuzskata, ka tos ir sniedzis iznomātājs, ja viņš ir noslēdzis līgumus par šo pakalpojumu piegādi un ja viņš tikai pāradresē izmaksas nomniekam;

2) minētā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma noma un tai klātpievienotā ūdens, elektrības un siltuma piegāde, kā arī atkritumu savākšana principā būtu jāuzskata par vairākiem atsevišķiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, kas no PVN viedokļa būtu jāvērtē atsevišķi, ja vien darījuma sastāvdaļas, ieskaitot tās, kas raksturo līguma noslēgšanas ekonomisko pamatojumu, ir tik cieši saistītas, ka tās objektīvi veido vienu ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga.

Iesniedzējtiesai ir jāveic vajadzīgais vērtējums, ņemot vērā visus tos apstākļus, kādos noma ir spēkā, un tai klātpievienotos pakalpojumus, it īpaši paša līguma saturu.

[Paraksti]