



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. április 16. *

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Ingatlan-bérbeadás — Villamosenergia-, hő- és víz-, valamint hulladékszállítás-szolgáltatás — A bérbeadó és az ezen áruk és szolgáltatások nyújtói közötti szerződések — A bérbeadó által nyújtott szolgáltatásokkal egy tekintet alá eső, bérlőnek nyújtott szolgáltatások — Rezsiköltség — Az adóalap meghatározása — A rezsiköltségnek a bérbeadás adóalapjába való belefoglalására vonatkozó lehetőség — Egyetlen egységes szolgáltatásból vagy több független szolgáltatásból álló ügylet”

A C-42/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelný Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2014. január 27-én érkezett, 2013. október 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Minister Finansów**

és

a **Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács)

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas és C. G. Fernlund (előadó) bírák,
főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. november 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Minister Finansów képviseletében T. Tratkiewicz és J. Kaute, meghatalmazotti minőségben,
- a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie képviseletében K. Przygodzka és A. Fajt, meghatalmazotti minőségben, segítők: K. Warfołomiejew radca prawny és Ł. Adamczyk doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

- a görög kormány képviseletében K. Nasopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Beeko, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Ł. Habiak és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010 L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet a Minister Finansów (pénzügyminiszter) és a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (a honvédség varsói ingatlanügynöksége; a továbbiakban: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) között a Minister Finansów azon 2011. június 21-i egyedi értelmezése tárgyában fennálló jogvita keretében terjesztették elő, amely elutasította a hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: héa) az ingatlan-bérbeadás keretében értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások tekintetében való kiszámítása és alkalmazása ez utóbbi által elfogadott módját.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A héát minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.”
- 4 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”
- 5 Ezen irányelv 15. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A villamos energia, a gáz, a hő- és hűtési energia és hasonló birtokba vehető dolognak minősülnek.”
- 6 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

7 A héairányelv 73. cikke előírja:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

A lengyel jog

8 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U 54. szám, 535. alszám) 7. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerinti »termékértékesítés« a dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel [...]”

9 E törvény 8. cikkének (1) bekezdése pontosítja:

„Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerinti »szolgáltatásnyújtás« minden természetes személynek, jogi személynek vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet javára nyújtott szolgáltatás, amely nem minősül a 7. cikk szerinti termékértékesítésnek [...]”

10 Az említett törvény 29. cikkének (1) bekezdésének szövege a következő:

„Az adó alapja – a (2)–(21) bekezdés, a 30–32. cikk, a 119. cikk, valamint a 120. cikk (4) és (5) bekezdésére figyelemmel – az árbevétel. Az árbevétel az értékesítés alapján fizetendő összegnek az értékesítésre kivetett adóval csökkentett összege. A fizetendő összeg magában foglalja a vevő vagy valamely harmadik személy által nyújtandó szolgáltatás egészét. Az árbevételt növelik az olyan kapott – és a fizetendő adó összegével csökkentett – juttatások, támogatások és egyéb hasonló jellegű kifizetések, amelyek közvetlen hatást gyakorolnak az adóalany által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árára (a fizetendő összegre).”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 11 A Wojskowa Agencja Mieszkaniowa olyan közjogi személy, amelynek feladata különösen a rá bízott állami ingatlanok bérbeadása. E tevékenység keretében egyrészt egyes közüzemi szolgáltatások – így villamosenergia-, hő- és vízellátás –, másrészt személyszállítás nyújtására irányuló szolgáltatásokat számláz tovább, a bérbevevőre hárítva át azokat a költségeket, amelyeket harmadik személyek részére fizetett meg e termékekért és szolgáltatásokért. A Wojskowa Agencja Mieszkaniowa a közüzemi szolgáltatások tekintetében előleget számláz ki a bérlőknek, amelynek összegét a szerződésben az adott energiahordozóra vonatkozó adómérték alkalmazásával határozzák meg, ezt követően az adott év végén a bérbevevő tényleges villamosenergia-, hő- és vízfogyasztása alapján kerül sor az elszámolásra.
- 12 Mivel 2011. január 1-jével felemelték a héa mértékét, a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa felülvizsgálta az ezen időpontot követően kibocsátott számlákban szereplő összegekre alkalmazandó adómértékeket annak érdekében, hogy követelje a bérlők által fizetendő fennmaradó összeget, vagy rendezze a túlfizetéseket. A Wojskowa Agencja Mieszkaniowa egyedi értelmezés iránti kérelemmel fordult a Minister Finansów-hoz, megjelölve abban, hogy milyen adómértékeket tekint alkalmazandóknak.

- 13 A Minister Finansów 2011. június 21-i egyedi értelmezésében megállapította, hogy a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa által figyelembe vett számítási mód helytelen, és kiemelte, hogy a közüzemi szolgáltatások, illetve a személyszállítás egyetlen egységes – tudniillik bérbeadási – szolgáltatást képez. Ebből következően e különböző szolgáltatásnyújtásokat bele kell foglalni a fő szolgáltatást képező ezen szolgáltatás adóalapjába, és azokra egyetlen egységes – tudniillik az e szolgáltatásra alkalmazandó – adómértéket kell alkalmazni. A Minister Finansów pontosította, hogy ez az adómérték 2011. január 1-jétől 23%, azt megelőzően pedig 22% volt.
- 14 Mivel a közigazgatási szerv fenntartotta az egyedi értelmezésben kifejezésre juttatott álláspontját, a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) előtt, amely 2012. július 17-i ítéletével megsemmisítette a Minister Finansów véleményét.
- 15 E bíróság megállapította, hogy a bérbeadási szolgáltatás adóalapja a bérleti díj alkotóelemeként magában foglalja a közüzemi szolgáltatások és személyszállítási szolgáltatás nyújtása címén fizetendő díjat, kivéve ha a bérleti szerződésből egyértelműen kitűnik, hogy e díjakat nem foglalták bele a bérleti díjba, és azokat a bérbevevő a bérleti díjtól elkülönítve fizeti meg.
- 16 Az említett bíróság megállapította, hogy a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa e tekintetben nem nyújtott világos információkat, illetve hogy a Minister Finansów-nak az egyedi értelmezésről szóló határozat meghozatala előtt pontosításokat kellett volna kérnie a Wojskowa Agencja Mieszkaniowától.
- 17 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie kifejtette, hogy a bérbevevő és a közüzemi szolgáltatásokat, illetve a személyszállítási szolgáltatást biztosító szolgáltatásnyújtó közötti szerződés hiánya nem jár szükségszerűen azzal, hogy a bérbeadó a bérbevevő részére egyetlen összetett jellegű egységes szolgáltatást nyújt.
- 18 A Minister Finansów felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.
- 19 E bíróság hangsúlyozza, hogy az ügynek fontos gyakorlati következményei vannak, mivel különösen a vízszolgáltatás tekintetében, álláspontja szerint, attól függően, hogy e szolgáltatást önállóan vagy a bérleti díjba foglalva számlázzák ki, az alkalmazandó héamérték 8% vagy 23%. Azonban kételyei támadtak a héairányelv értelmezésének módját illetően, figyelemmel a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, különösen pedig azon kérdésre adandó válaszra, hogy a bérbeadó egyetlen egységes szolgáltatást vagy több független szolgáltatást nyújt-e.
- 20 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének, 15. cikke (1) bekezdésének és 24. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit, hogy a villamos energia, hő és víz bérbeadó általi értékesítéséről, valamint a hulladékszállítási szolgáltatások bérbeadó általi nyújtásáról van szó az e termékeket és szolgáltatásokat közvetlenül felhasználó, illetve igénybe vevő bérbevevő részére, ha e termékeket és szolgáltatásokat erre szakosodott harmadik személyek útján a megfelelő helyre szállítják, illetve a megfelelő helyen nyújtják, és a bérbeadó az e termékek és szolgáltatások értékesítésére, illetve nyújtására vonatkozó megfelelő szerződések egyik szerződő fele, és csak az e tekintetben felmerülő költségeket terheli az e termékeket és szolgáltatásokat ténylegesen felhasználó, illetve igénybe vevő bérbevevőre?

- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: növelik-e a helyiség bérbevevője által használt, illetve igénybe vett villamos energia, hő, vízellátás és hulladékszállítás költségei a 2006/112 irányelv 73. cikke értelmében vett adóalapot (bérleti díjat) a bérbeadási szolgáltatás nyújtása esetén, vagy az érintett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások a helyiség bérbeadására vonatkozó szolgáltatástól független szolgáltatásoknak minősülnek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdését, 15. cikkének (1) bekezdését és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy ingatlan-bérbeadás keretében harmadik személy szolgáltató által biztosított villamosenergia-, hő- és vízellátás, valamint személyszállítási szolgáltatások olyan bérbevevő részére való nyújtását, aki e termékeket vagy szolgáltatásokat közvetlenül felhasználja, úgy kell tekinteni, mint amelyeket a bérbeadó teljesített, amennyiben az szerződésben vállalta ezen ellátások nyújtását, és csak az azok tekintetében felmerülő költségeket terheli a bérbevevőre.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy kételyei támadtak különösen az Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73) értelmezése kapcsán, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 5. cikke (1) bekezdésének – jelenleg a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése – értelmezésére irányul.
- 23 Az említett ítéletben, amely olyan gépjárműlízing-szerződésekre vonatkozott, amelyek lehetővé tették a gépjármű lízingbe vevője számára, hogy a lízingbe adó nevében és költségére töltsen fel üzemanyaggal a gépjárművet, a Bíróság megvizsgálta, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy a lízingbe adó üzemanyag-értékesítést teljesített az említett gépjármű lízingbe vevője részére.
- 24 A Bíróság nemlegesen válaszolta meg a kérdést, emlékeztetve arra, hogy a 77/388 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”. A Bíróság hangsúlyozta, hogy a termékértékesítés fogalma magában foglalja a materiális javak minden olyan egyik fél általi átruházását, amely feljogosítja a másik felet arra, hogy a dologgal ténylegesen annak tulajdonosaként rendelkezzen. Megállapította, hogy az olajipari társaságok a jármű lízingbe vevőjére ruházták át azt a jogot, hogy az üzemanyag felett ténylegesen tulajdonosként rendelkezzen, és hogy nem kerül sor üzemanyag-értékesítésre e társaságok és a lízingbe adó, ebből következően pedig a lízingbe adó és a gépjármű lízingbe vevője között (Auto Lease Holland ítélet, C-185/01, EU:C:2003:73, 31–36. pont).
- 25 Hangsúlyozni kell, hogy az ilyen szerződés alapjául szolgáló tényállás különbözik az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatásokkal együtt járó ingatlanbérleti szerződés alapjául szolgáló tényállástól.
- 26 Ugyanis az Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73) alapjául szolgáló ügyben szóban forgóhoz hasonló szerződés keretében a gépjármű lízingbe vevője maga vásárolja meg az üzemanyagot a töltőállomásokon, szabadon megválasztva az üzemanyag mennyiségét, minőségét, illetve a vásárlás időpontját. A Bíróság megállapította, hogy a gépjármű lízingbe vevője és az említett gépjármű lízingbe adója közötti üzemanyag-kezelési megállapodás nem üzemanyag-értékesítési szerződés, sokkal inkább ezen üzemanyag megvásárlásának finanszírozására irányuló szerződésnek minősül (Auto Lease Holland ítélet, C-185/01, EU:C:2003:73, 36. pont).

- 27 Ezzel szemben az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szerződés esetén, amelyben a bérbeadó köt közüzemi szolgáltatások és személyszállítási szolgáltatás nyújtására irányuló szerződést, a bérbeadó vásárolja meg a szóban forgó szolgáltatásokat azon ingatlan tekintetében, amelyet bérbe ad. A bérbevevő kétségtelenül közvetlenül használja ezeket a szolgáltatásokat, de nem vásárolja meg azokat erre szakosodott harmadik szolgáltatóktól. Így az *Auto Lease Holland* ítéletben (C-185/01, EU:C:2003:73) az üzemanyag-vásárlással kapcsolatos megfontolások, amelyek a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésére vonatkoznak, nem alkalmazhatók az alapügyben szóban forgóhoz hasonló bérleti szerződés keretében sem a villamosenergia-, hő- és vízellátásra, amelyek a héairányelv 15. cikke alapján szintén birtokba vehető dolognak minősülnek, sem pedig a héairányelv 24. cikkének hatálya alá tartozó olyan szolgáltatásnyújtásokra, mint a személyszállítás. Az e termékek értékesítéséből és szolgáltatások nyújtásából álló szolgáltatások bérbeadó általi megvásárlásából következően a bérbeadót kell az említett szolgáltatások bérbevevő részére való teljesítőjének tekinteni.
- 28 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdését, 15. cikkének (1) bekezdését és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy ingatlan-bérbeadás keretében harmadik személy szolgáltató által biztosított villamosenergia-, hő- és vízellátás, valamint személyszállítási szolgáltatások olyan bérbevevő részére való nyújtását, aki e termékeket vagy szolgáltatásokat közvetlenül felhasználja, úgy kell tekinteni, mint amelyeket a bérbeadó teljesített, amennyiben az szerződésben vállalta ezen ellátások nyújtását, és csak az azok tekintetében felmerülő költségeket terheli a bérbevevőre.

A második kérdésről

- 29 A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy az ingatlan-bérbeadás, illetve az e bérbeadáshoz kapcsolódó villamosenergia-, hő- és vízellátást, valamint a személyszállítási szolgáltatást úgy kell tekinteni, mint amelyek egyetlen egységes szolgáltatásnak minősülnek, vagy több olyan, különböző és független szolgáltatásnak, amelyet a héa szempontjából elkülönítetten kell értékelni.
- 30 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héa tekintetében általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (*Field Fisher Waterhouse* ítélet, C-392/11, EU:C:2012:597, 14. pont; *BGŻ Leasing* ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. pont).
- 31 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyet külön-külön nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne. Ez az eset áll fenn akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás egyetlen főszolgáltatást alkot, és a további szolgáltatás vagy szolgáltatások egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek (*BGŻ Leasing* ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. pont). Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (*Field Fisher Waterhouse* ítélet, C-392/11, EU:C:2012:597, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Annak meghatározása érdekében, hogy a nyújtott szolgáltatások több különálló szolgáltatásnak vagy egyetlen egységet képező szolgáltatásnak minősülnek-e, fel kell tárni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit (*BGŻ Leasing* ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 32. pont).

- 33 A jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló rezsiköltségeket illetően a Bíróságnak már két alkalommal pontosítania kellett, hogy mely jellemzőket kell egyedinek tekinteni.
- 34 A Bíróság az RLRE Tellmer Property ítéletben (C-572/07, EU:C:2009:365) az ingatlan közös használatú helyiségeinek takarítását illetően megállapította, hogy a szolgáltatás különböző módokon nyújtható, úgymint többek között az e szolgáltatást közvetlenül a bérlőknek számlázó harmadik személy, vagy a bérbeadó saját alkalmazottai, vagy megbízott takarítóvállalat által. Mivel az adott ügyben a bérbeadó a bérleti díjtól elkülönülten számlázta ki a bérlőknek e szolgáltatást, és mivel e két szolgáltatás elkülöníthető volt egymástól, a Bíróság megállapította, hogy azokat nem lehet egyetlen egységes szolgáltatásnak tekinteni (RLRE Tellmer Property ítélet, C-572/07, EU:C:2009:365, 22. és 24. pont).
- 35 A Bíróság a Field Fisher Waterhouse ítéletben (C-392/11, EU:C:2012:597) kimondta, hogy a bérleti szerződés tartalma fontos támpontként szolgálhat. Abban az ügyben egy ügyvédi iroda által kötött irodabérleti szerződés kapcsán hangsúlyozta, hogy a rendelkezésére álló információk alapján a szerződés kimondta, hogy a helyiségek bérbeadásán kívül a bérbeadónak bizonyos számú rezsiköltséggel járó szolgáltatást kell nyújtania a bérbevevő részére, amely költség meg nem fizetése a bérleti szerződés felmondását vonhatja maga után. A Bíróság megállapította, hogy úgy tűnik, e szerződés megkötésének gazdasági oka nemcsak az érintett helyiségek birtoklásához fűződő jog megszerzése, hanem egyúttal szolgáltatások összességének a bérlő általi igénybevétele. A Bíróság ebből arra a következtetésre jutott, hogy a bérleti szerződés egyetlen egységes szolgáltatást határoz meg a bérbeadó és a bérlő között. A Bíróság a vizsgálata során az érintett üzlethelyiség átlagos bérlője – azaz ügyvédi irodák – helyzetéből indult ki (Field Fisher Waterhouse ítélet, C-392/11, EU:C:2012:597, 23. pont).
- 36 Meg kell állapítani, hogy e két ítélet olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek az alapügybeli szolgáltatások tükrében általában hasznosak, sőt szükségesek a bérbe vett ingatlan használatához. Ezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy e szolgáltatások az ingatlan bérbeadásától függetlenül fennállhatnak. Mindamellettt sajátos körülmények, különösen a szerződés tartalma alapján e szolgáltatások járulékos vagy a szóban forgó bérbeadástól elválaszthatatlan szolgáltatásoknak minősülhetnek, és azzal egyetlen egységes szolgáltatást képezhetnek.
- 37 Különösen a BGŻ Leasing ítéletből (C-224/11, EU:C:2013:15, 44. és 45. pont) következik, hogy a szerződő felek érdekeit tükröző szempontok, így például a díjszábási vagy számlázási feltételek, figyelembe vehetők az érintett ügylet egyedi jellemzőinek meghatározása során. Meg kell vizsgálni különösen, hogy a szerződés értelmében a bérbevevő célja mindenekelőtt az ingatlan bérbevétele, a bérbeadó célja pedig annak bérbeadása, és csak járulékosan kívánnak más szolgáltatást igénybe venni, illetve nyújtani, még ha az az ingatlan használatához szükséges is.
- 38 Ily módon a következő jellemzőket kell figyelembe venni, amelyek alapján két fő esetkört lehet megkülönböztetni.
- 39 Először is, ha a bérbevevő jogosult arra, hogy megválassza a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások értékesítőit vagy nyújtóit, illetve e termékek vagy szolgáltatások felhasználási feltételeit, az e termékekhez vagy szolgáltatásokhoz kapcsolódó szolgáltatásokat főszabály szerint a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak kell tekinteni. Különösen, ha a bérbevevő határozhatja meg a víz-, villamosenergia- vagy hőfogyasztását, amit az egyedi mérőórák állása alapján ellenőrizhet, illetve amit az említett fogyasztás alapján lehet kiszámlázni, mivel a szolgáltatások e termékekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódnak, azokat főszabály szerint a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak kell tekinteni. Ami az olyan szolgáltatásokat illeti, mint a társasházak közös tulajdonban álló helyiségeinek takarítása, azokat a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak kell tekinteni, ha e szolgáltatásokat az egyes bérlők egyéni úton vagy együttesen megszervezhetik, és ha a bérlő részére kiállított számla minden esetben a bérleti díjtól elkülönítve hivatkozik e termékek értékesítésére vagy szolgáltatások nyújtására.

- 40 Ebben az esetben pusztán az a körülmény, hogy a rezsiköltség bérlő által történő megfizetésének elmaradása esetén a bérbeadó felmondhatja a bérleti szerződést, egyáltalán nem zárja ki, hogy azokat a szolgáltatásokat, amelyekhez e közüzemi díjak kapcsolódnak, a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 47. pont).
- 41 Ezenkívül az a körülmény, hogy a bérbevevő jogosult arra, hogy e szolgáltatásokat a választása szerinti szolgáltatónál vegye igénybe, önmagában nem meghatározó, mivel valamely egységes szolgáltatás elemeinek tekintetében az a lehetőség, hogy ezeket más körülmények között külön-külön is nyújthatják, az összetett egységes ügylet fogalmához szorosan hozzátartozik (Field Fisher Waterhouse ítélet, C-392/11, EU:C:2012:597, 26. pont).
- 42 Másodszor, ha valamely bérbeadásra kínált ingatlan gazdasági értelemben objektív módon egységet képez a hozzá kapcsolódó szolgáltatásokkal, ez utóbbiak a bérbeadással egységet képező szolgáltatásnak minősülhetnek. Ez előfordulhat különösen a kulcsrakész irodák bérbeadásánál, amelyek a közüzemi szolgáltatások és bizonyos más szolgáltatások biztosítása révén használatra készek, illetve különösen a nyaralási célból vagy szakmai okokból való rövid távú ingatlan-bérbeadás esetén, amelyet e szolgáltatásokkal együtt nyújtanak, anélkül hogy ez utóbbiakat attól el lehetne választani.
- 43 Másrészt, ha a bérbeadó maga nem jogosult a szolgáltatásnyújtóknak, illetve a bérbeadáshoz kapcsolódó termékek és szolgáltatások használati feltételeinek a szabad és – különösen a többi bérbeadótól – független megválasztására, a szóban forgó szolgáltatások általában elválaszthatatlanok a bérbeadástól, és azokat is úgy lehet tekinteni, mint amelyek egy egészet, egyúttal ez utóbbival egyetlen egységes szolgáltatást képeznek. Ez különösen érvényes abban az esetben, ha a bérbeadó, aki egy többlakásos társasház egy részének tulajdonosa, köteles a tulajdonosközösség egésze által kijelölt szolgáltatásnyújtók szolgáltatásainak igénybevételeire, illetve az ilyen szolgáltatásokhoz kapcsolódó közös költség rá eső hányadának megfizetésére, amit később áthárít a bérlőre.
- 44 E második esetben e szolgáltatásoknak a bérbeadástól különálló szolgáltatásként való kezelése a héakötelezettség tekintetében egy egységes gazdasági esemény mesterséges elemekre bontásának minősül.
- 45 Ily módon az alapügyben szóban forgóhoz hasonló ügyben, amely a tárgyalás során adott pontosítások alapján nagyszámú ingatlan bérbeadására vonatkozik, amelyeket bérlőik a hangártól a lakásig különböző célokra használnak fel, minden egyes bérbeadás esetében meg kell vizsgálni, hogy a közüzemi szolgáltatásokat illetően a bérbevevő szabadon meghatározhatja-e az általa elfogyasztani kívánt mennyiséget. E tekintetben az egyedi mérőórák megléte, valamint a felhasznált javak mennyisége alapján történő számlázás olyan fontos támpont, amely arra utal, hogy a közüzemi szolgáltatások nyújtását úgy kell tekinteni, mint amely a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak minősül. A személyszállítást illetően, ha a bérbevevő megválaszthatja a szolgáltatót, vagy vele közvetlenül szerződést köthet, még ha az egyszerűség kedvéért nem is él e választási lehetőséggel vagy e joggal, hanem a szolgáltatást a bérbeadó által kijelölt szolgáltatónál veszi igénybe a bérbeadó és a szolgáltató közötti szerződés alapján, e körülmény olyan támpontnak minősül, amely a bérbeadástól különálló szolgáltatás fennállását támasztja alá. Ha ráadásul a személyszállításért fizetendő díj, illetve a bérleti díj külön sorban szerepel a számlán, úgy kell tekinteni, hogy a bérbeadó nem egyetlen egységes, a bérbeadást és az említett szolgáltatást magában foglaló szolgáltatást nyújt.
- 46 Minden esetben a nemzeti bíróság feladata a szükséges értékelés elvégzése, figyelemmel a bérbeadás és az ahhoz kapcsolódó szolgáltatások megvalósulási körülményeinek összességére, illetve különösen magának a szerződésnek a tartalmára.

47 Az eddigi megfontolásokra tekintettel a második kérdésre a következő választ kell adni:

- A héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy az ingatlan-bérbeadás, illetve az e bérbeadáshoz kapcsolódó villamosenergia-, hő- és vízellátást, valamint a szemétszállítási szolgáltatást főszabály szerint úgy kell tekinteni, mint amelyek több olyan, különböző és független szolgáltatásnak minősülnek, amelyet a héa szempontjából elkülönítetten kell értékelni, kivéve ha az ügylet elemei, ideértve a szerződés megkötésének gazdasági okát meghatározó elemeket, annyira szorosan kapcsolódnak egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne.
- A nemzeti bíróság feladata a szükséges értékelés elvégzése, figyelemmel a bérbeadás és az ahhoz kapcsolódó szolgáltatások megvalósulási körülményeinek összességére, illetve különösen magának a szerződésnek a tartalmára.

A költségekről

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 14. cikkének (1) bekezdését, 15. cikkének (1) bekezdését és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy ingatlan-bérbeadás keretében harmadik személy szolgáltató által biztosított villamosenergia-, hő-, vízellátás, valamint szemétszállítási szolgáltatások olyan bérbevevő részére való nyújtását, aki e termékeket vagy szolgáltatásokat közvetlenül felhasználja, úgy kell tekinteni, mint amelyeket a bérbeadó teljesített, amennyiben az szerződésben vállalta ezen ellátások nyújtását, és csak az azok tekintetében felmerülő költségeket terheli a bérbevevőre.
- 2) Az említett irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az ingatlan-bérbeadás, illetve az e bérbeadáshoz kapcsolódó villamosenergia-, hő- és vízellátást, valamint a szemétszállítási szolgáltatást főszabály szerint úgy kell tekinteni, mint amelyek több olyan, különböző és független szolgáltatásnak minősülnek, amelyet a hozzáadottérték-adó szempontjából elkülönítetten kell értékelni, kivéve ha az ügylet elemei, ideértve a szerződés megkötésének gazdasági okát meghatározó elemeket, annyira szorosan kapcsolódnak egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne.

A nemzeti bíróság feladata a szükséges értékelés elvégzése, figyelemmel a bérbeadás és az ahhoz kapcsolódó szolgáltatások megvalósulási körülményeinek összességére, illetve különösen magának a szerződésnek a tartalmára.

Aláírások