



Teismo praktikos rinkinys

Byla C-42/14

**Minister Finansów
prieš
Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie**

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Nekilnojamojo turto nuoma — Elektros energijos, šilumos ir vandens tiekimas bei 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“

Santrauka – 2015 m. balandžio 16 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas

1. *Mokesčių teisės aktų suderinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Prekių tiekimas — Paslaugų teikimas — Nuomojant nekilnojamąjį turtą sudaryta elektros energijos, šilumos ir vandens tiekimo ir atliekų išvežimo paslaugų sutartis — Trečiojo asmens užtikrintas tiekimas ar teikimas nuomininkui — Nuomotojo atliktas tiekimas ar teikimas*

(Tarybos direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalis, 15 straipsnio 1 dalis ir 24 straipsnio 1 dalis)

2. *Mokesčių teisės aktų suderinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — Iš kelių dalių sudaryti sandoriai — Sandoris, kuris turi būti laikomas viena paslauga — Nustatymo kriterijai*

(Tarybos direktyva 2006/112)

3. *Mokesčių teisės aktų suderinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — Iš kelių dalių sudaryti sandoriai — Nekilnojamojo turto nuoma — Paslaugų teikimas, susijęs su nekilnojamojo turto nuoma — Vienas sandoris, sudarytas iš kelių tiekimų ar teikimų — Sąlygos — Nacionalinio teismo atliekamas vertinimas*

(Tarybos direktyva 2006/112)

1. Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 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.

(žr. 28 punktą ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Žr. sprendimo tekstą.

(žr. 30 ir 31 punktus)

3. Direktyvą 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista Direktyva 2009/162, reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto nuoma ir kartu tiekiamas vanduo, elektros energija ir šiluma bei teikiamos šiukšlių išvežimo paslaugos iš esmės turi būti laikomos keliais atskirais ir savarankiškais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, kuriuos pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu reikia vertinti atskirai, nebent sandorio sudėtinės dalys, įskaitant atskleidžiančias sutarties sudarymo ekonominę priežastį, yra taip glaudžiai susijusios, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą teikimą ar tiekimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis.

Nacionalinis teismas turi atlikti būtinus vertinimus atsižvelgdamas į visas nuomos ir su ja susijusių teikimų ar teikimų aplinkybes ir ypač į pačios sutarties turinį.

Iš tiesų, 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.

Nustatant nagrinėjamo sandorio būdingas sudėtines dalis galima atsižvelgti į elementus, kurie atspindi sutarties šalių interesus, kaip antai, 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, o tik papildomai gauti ir atlikti kitus tiekimus ar teikimus, net jei jie būtini naudojantis turtu.

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

Pirma, jei nuomininkas turi galimybę pasirinkti tiekėjus ar teikėjus ir (ar) 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 įrengus 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.

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.

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 ar teikiama atskirai, būdinga vieno sudėtinio sandorio sampratai.

Antra, jei nuomai siūlomas nekilnojamas turtas objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą su papildomais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, pastarieji gali būti laikomi sudarančiais vieną teikimą su nuoma. Taip, be kita ko, gali būti, kai nuomojami veiksmai parengti biurui su komunalinėmis paslaugomis ir kai kuriais kitais paslaugų teikimais ar prekių tiekimais, ir esant nekilnojamojo turto trumpalaikiai nuomai, visų pirma, atostogoms ar dėl profesinių priežasčių, kuri siūloma kartu su šiais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, jų negalint atskirti.

Be to, jei pats nuomotojas negali laisvai ir savarankiškai, be kita ko ir nuo kitų nuomotojų, 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 tiekimu ar teikimu su nuoma. Būtent taip yra, kai nuomotojas, bendrosios nuosavybės pastato dalies savininkas, turi naudotis visų bendrasavininkų pasirinktų tiekėjų prekėmis ar teikėjų paslaugomis ir mokėti procentinę bendrą mokesčių, susijusių su šiais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, dalį, kurią vėliau perkelia nuomininkui.

Šiuo antruoju atveju atskirai vertinant nuomos paslaugų teikimą, kiek tai susiję su jų apmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu, būtų dirbtinai išskaidomas vienas ekonominis sandoris.

(žr. 32, 37–44, 47 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)