

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. április 16.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Közös hozzáadottértékadórendszer – Ingatlanbérbeadás – 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 elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny 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. Ilešić tanácselnök, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas és C. G. Fernlund (előadó bírák,

előtanácsnok: 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. Warfomięjew radca prawny és ?. Adamczyk doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaadzińska, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében K. Nasopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Beeko, meghatalmazotti minőségben,

segít?je: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviselőjében M. ? Habiak és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22?i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010 L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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 el?, 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 következ?képpen rendelkezik:

„A héát minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követ?en kell felszámítani.”

4 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Ezen irányelv 15. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„A villamos energia, a gáz, a h?? és h?tési energia és hasonló birtokba vehet? dolognak min?sülnek.”

6 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek.”

7 A héairányelv 73. cikke el?írja:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?l, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l 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-ii 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 elzáró döntéshozatalra elterjesztett 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 személy szolgáltatók részére fizetett meg e termékekért és szolgáltatásokért. A Wojskowa Agencja Mieszkaniowa a közüzemi szolgáltatások tekintetében elterjeszt 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 hűa 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-én 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 fenti 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) elé, amely 2012. július 17-én 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 Finansównak az egyedi értelmezéssel szülő 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 ítélezési gyakorlatára, különösen pedig azon kérdésre adandó válasza, 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 igénybevevő 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 szerződés fele, és csak az e tekintetben felmerülő költségeket terheli az e termékeket és szolgáltatásokat ténylegesen felhasználó, illetve igénybevevő 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 elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést elterjesztő 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 ingatlanbérbeadás 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 elterjesztő 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 hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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 töltsön fel üzemanyaggal a gépjárművet, a Bíróság megvizsgálta, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy a lízingbe adó üzemanyagértékesítést 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 üzemanyagértékesítésre 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 üzemanyagkezelési megállapodás nem üzemanyagértékesítési szerződés, sokkal inkább ezen üzemanyag megvásárlásának finanszírozására irányuló szerződésnek minősül (Auto Lease Holland ítélet, C-185/01,

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 üzemanyagvásárlással kapcsolatos megfontolások, amelyek a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésére vonatkoznak, nem alkalmazhatók az alapügyben szóban forgóhoz hasonló bérleti szerződés keretében sem a villamosenergia-, hűtés- 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 teljesítésének 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 ingatlanbérbeadás keretében harmadik személy szolgáltató által biztosított villamosenergia-, hűtés- 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 ingatlanbérbeadás, illetve az e bérbeadáshoz kapcsolódó villamosenergia-, hűtés- 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; BG 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 értelmetlen lenne. Ez az eset áll fenn akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás egyetlen műszolgáltatást alkot, és a további szolgáltatás vagy szolgáltatások egy vagy több, a műszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek (BG Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. pont). Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a műszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó műszolgáltatását 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 képez? szolgáltatásnak min?sülnek?e, fel kell tárni a szóban forgó ügylet egyedi jellemz?it (BG? Leasing ítélet, C?224/11, EU:C:2013:15, 32. pont).

33 A jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló rezsiköltségeket illet?en a Bíróságnak már két alkalommal pontosítania kellett, hogy mely jellemz?ket kell egyedinek tekinteni.

34 A Bíróság az RLRE Tellmer Property ítéletben (C?572/07, EU:C:2009:365) az ingatlan közös használatú helyiségeinek takarítását illet?en megállapította, hogy a szolgáltatás különböz? módokon nyújtható, úgymint többek között az e szolgáltatást közvetlenül a bérl?knek 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 bérl?knek e szolgáltatást, és mivel e két szolgáltatás elkülöníthet? 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 szerz?dés tartalma fontos támpontként szolgálhat. Abban az ügyben egy ügyvédi iroda által kötött irodabérleti szerz?dés kapcsán hangsúlyozta, hogy a rendelkezésére álló információk alapján a szerz?dés kimondta, hogy a helyiségek bérbeadásán kívül a bérbeadónak bizonyos számú rezsiköltséggel járó szolgáltatást kell nyújtania a bérbevev? részére, amely költség meg nem fizetése a bérleti szerz?dés felmondását vonhatja maga után. A Bíróság megállapította, hogy úgy t?nik, e szerz?dés megkötésének gazdasági oka nemcsak az érintett helyiségek birtoklásához f?z?d? jog megszerzése, hanem egyúttal szolgáltatások összességének a bérl? általi igénybevétele. A Bíróság ebb?l arra a következtetésre jutott, hogy a bérleti szerz?dés egyetlen egységes szolgáltatást határoz meg a bérbeadó és a bérl? között. A Bíróság a vizsgálata során az érintett üzlethelyiség átlagos bérl?je – azaz ügyvédi irodák – helyzetéb?l 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, s?t szükségesek a bérbe vett ingatlan használatához. Ezen ítélezési gyakorlatból következik, hogy e szolgáltatások az ingatlan bérbeadásától függetlenül fennállhatnak. Mindamelletts sajátos körülmények, különösen a szerz?dés tartalma alapján e szolgáltatások járulékos vagy a szóban forgó bérbeadástól elválaszthatatlan szolgáltatásoknak min?sülhetnek, és azzal egyetlen egységes szolgáltatást képezhetnek.

37 Különösen a BG? Leasing ítéletb?l (C?224/11, EU:C:2013:15, 44. és 45. pont) következik, hogy a szerz?d? felek érdekeit tükröz? szempontok, így például a díjszabási vagy számlázási feltételek, figyelembe vehet?k az érintett ügylet egyedi jellemz?inek meghatározása során. Meg kell vizsgálni különösen, hogy a szerz?dés értelmében a bérbevev? célja mindenekel?tt 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 következ? jellemz?ket kell figyelembe venni, amelyek alapján két f? esetkört lehet megkülönböztetni.

39 El?sör is, ha a bérbevev? jogosult arra, hogy megválassza a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások értékesít?it vagy nyújtóit, illetve e termékek vagy szolgáltatások felhasználási feltételeit, az e termékekhez vagy szolgáltatásokhoz kapcsolódó szolgáltatásokat f?szabály szerint a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak kell tekinteni. Különösen, ha a bérbevev? határozhatja meg a víz?, villamosenergia? vagy h?fogyasztását, amit az egyedi mér?órák állása alapján ellen?rizhet, illetve amit az említett fogyasztás alapján lehet kiszámlázni, mivel a szolgáltatások e

termékekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódnak, azokat f?szabály 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 bérl?k egyéni úton vagy együttesen megszervezhetik, és ha a bérl? 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 bérl? által történ? megfizetésének elmaradása esetén a bérbeadó felmondhatja a bérleti szerz?dést, egyáltalán nem zárja ki, hogy azokat a szolgáltatásokat, amelyekhez e közüzemi díjak kapcsolódnak, a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: BG? Leasing ítélet, C?224/11, EU:C:2013:15, 47. pont).

41 Ezenkívül az a körülmény, hogy a bérbevev? jogosult arra, hogy e szolgáltatásokat a választása szerinti szolgáltatónál vegye igénybe, önmagában nem meghatározó, mivel valamely egységes szolgáltatás elemeinek tekintetében az a lehet?ség, 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 képez? szolgáltatásnak min?sülhetnek. Ez el?fordulhat 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 igénybevételére, illetve az ilyen szolgáltatásokhoz kapcsolódó közös költség rá es? hányadának megfizetésére, amit kés?bb áthárít a bérl?re.

44 E második esetben e szolgáltatásoknak a bérbeadástól különálló szolgáltatásként való kezelése a héakötelezettség tekintetében egy egységes gazdasági esemény mesterséges elemekre bontásának min?sül.

45 Ily módon az alapügyben szóban forgóhoz hasonló ügyben, amely a tárgyalás során adott pontosítások alapján nagyszámú ingatlan bérbeadására vonatkozik, amelyeket bérl?ik a hangártól a lakásig különböz? célokra használnak fel, minden egyes bérbeadás esetében meg kell vizsgálni, hogy a közüzemi szolgáltatásokat illet?en a bérbevev? szabadon meghatározhatja-e az általa elfogyasztani kívánt mennyiséget. E tekintetben az egyedi mér?órák megléte, valamint a felhasznált javak mennyisége alapján történ? számlázás olyan fontos támpont, amely arra utal, hogy a közüzemi szolgáltatások nyújtását úgy kell tekinteni, mint amely a bérbeadástól különálló szolgáltatásnak min?sül. A személyszállítást illet?en, ha a bérbevev? megválaszthatja a szolgáltatót, vagy vele közvetlenül szerz?dést köthet, még ha az egyszer?ség kedvéért nem is él e választási lehet?séggel vagy e joggal, hanem a szolgáltatást a bérbeadó által kijelölt szolgáltatónál veszi igénybe a bérbeadó és a szolgáltató közötti szerz?dés alapján, e körülmény olyan támpontnak min?sül, 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 ingatlanbérbeadás, illetve az e bérbeadáshoz kapcsolódó villamosenergia-, hűtés- és vízellátást, valamint a személyszállítási szolgáltatást fűszabály 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 érthetetlen 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-ii 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 14. cikkének (1) bekezdését, 15. cikkének (1) bekezdését és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy ingatlanbérbeadás keretében harmadik személy szolgáltató által biztosított villamosenergia-, hűtés-, 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.**

2) **Az említett irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az ingatlanbérbeadás, illetve az e bérbeadáshoz kapcsolódó villamosenergia-, hűtés- és vízellátást, valamint a személyszállítási szolgáltatást fűszabály szerint úgy kell tekinteni, mint amelyek több olyan, különböző és független szolgáltatásnak minősülnek, amelyet a hozzáadottértékadó 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 érthetetlen 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

* Az eljárás nyelve: lengyel.