TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 11. jūnijā *

Lieta C-572/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Krajský soud v Ústi nad Labem* (Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 20. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 24. decembrī tiesvedībā

RLRE Tellmer Property sro

pret

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*] (referents), P. Kūris [*P. Kūris*] un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

* Tiesvedības valoda — čehu.

ģenerāladvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],
sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 6. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* vārdā — J. Janušková [*J. Janoušková*],

— *RLRE Tellmer Property sro* vārdā — R. Lančiks [*R. Lančík*] un J. Rambuseks [*J. Rambousek*],

— Čehijas valdības vārdā — M. Smoleks [*M. Smolek*], pārstāvis,

— Grieķijas valdības vārdā — K. Georgiadis [*K. Georgiadis*], kā arī S. Aleksandriu [*S. Alexandriou*] un V. Kara [*V. Karra*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un M. Tomanova-Kernerova [*M. Thomannová-Körnerová*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2008. gada 9. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 13. panta B daļas b) punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts prāvā starp *RLRE Tellmer Property sro* (turpmāk tekstā — "*RLRE Tellmer Property*") un *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* (Ūsti pie Labas Nodokļu pārvalde) par to, vai samaksa par īres nama koplietošanas telpu uzkopšanu, pretēji īres maksai, ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN").

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Sestās direktīvas 6. panta 1. punktā ir noteikts:

""Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

Šādi darījumi cita starpā var ietvert:

— nemateriālā īpašuma nodošanu neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības,

— pienākumu atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju,

— pakalpojumu veikšanu, pildot valsts iestādes izdotu vai tās vārdā izdotu rīkojumu, vai arī pildot likumu."

5 Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā, kas ietilpst šīs direktīvas X sadaļā ar nosaukumu "Atbrīvojumi", ir noteikts:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot:

1. izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu likumos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, ieskaitot izmitināšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

2. telpu un zemes gabalu izīrēšanu transportlīdzekļu novietošanai;

3. pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu izīrēšanu;

4. seifu īri.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus šā atbrīvojuma darbības jomai."

Valsts tiesiskais regulējums

6 Čehijas Republikā PVN piemērošana ir noteikta Likumā Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli. Šī likuma 56. panta 4. punkts, kura virsraksts ir "Nekustamā īpašuma, ēku, dzīvokļu un nedzīvojamo telpu nodošana un izīrēšana (iznomāšana), citu iekārtu noma" nosaka atbrīvojumu no PVN īpašuma izīrēšanai šādi:

"Nekustamā īpašuma, ēku, dzīvokļu un nedzīvojamo telpu īre (noma) ir atbrīvota no nodokļa. Atbrīvojums neattiecas uz ēkas īstermiņa īri, telpu un stāvvietu izīrēšanu transportlīdzekļu novietošanai, seifu vai pastāvīgi uzstādītu iekārtu vai mehānismu izīrēšanu. Ēkas īstermiņa īre nozīmē īri, kas ietver iekšējos kustamos piederumus, iespējams, kopā ar elektrību, apkuri, kondicionēšanu, gāzi vai ūdeni, uz nepārtrauktu laika periodu, kas nepārsniedz 48 stundas."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *RLRE Tellmer Property* ir ēku, kurās ietilpst izīrēti dzīvokļi, īpašniece. Papildus īres maksai tā prasa no saviem īrniekiem summas, par kurām tiek izdots atsevišķs rēķins, par koplietošanas telpu uzkopšanu, ko veic ēku uzraugi.

8 Uzskatot, ka *RLRE Tellmer Property* nepamatoti atskaitīja PVN par uzkopšanas izmaksām, nodokļu iestādes nolēma palielināt šīs sabiedrības maksājamo PVN par 2006. gada maiju par CZK 115 911, pamatojoties uz ienākumiem, kas gūti no uzkopšanas darbības.

9 *RLRE Tellmer Property* iesniedza prasību iesniedzējtiesā par Ļitvinovas finanšu iestādes 2006. gada 20. septembra lēmumu, kurš ir apstiprināts ar *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* 2007. gada 5. februāra lēmumu.

10 *RLRE Tellmer Property* apgalvo, ka izīrēšana un pakalpojumi, kas saistīti ar dzīvokļu izīrēšanu, kā koplietošanas telpu uzkopšana, ir nedalāmi pakalpojumi, uz kuriem attiecas vienots PVN režīms.

11 Iesniedzējtiesa jautā par to, kā ir jāinterpretē gan valsts tiesību normas, gan šajā lietā piemērojamās Kopienu tiesības. Tā norāda trīs iespējamās atbildes uz pamata lietas ietvaros uzdotajiem jautājumiem.

12 Pirmkārt, tā kā īrniekiem ir iespēja noslēgt ar trešo personu neatkarīgu līgumu par koplietošanas telpu tīrīšanu, šis pakalpojums neesot īres daļa un nav pamata tā atbrīvojumam. Otrkārt, ja minēto telpu uzkopšanas izdevumu atbrīvojuma rezultātā samazinātos izdevumi, kas jāmaksā par dzīvojamām telpām, sociālās kārtības iemesli varētu pamatot šo izdevumu atbrīvojumu. Treškārt, iesniedzējtiesa neizslēdz, ka šis jautājums ir jāatstāj dalībvalstu vērtējumam.

13 Šādos apstākļos *Krajský soud v Ústí nad Labem* [Ūsti pie Labas Apgabaltiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai [..] Sestās direktīvas [..] 6. panta [..] un 13. panta [..] normas var interpretēt tādējādi, ka, pirmkārt, dzīvokļa (un, iespējams, arī nedzīvojamo telpu) izīrēšana un, otrkārt, ar to saistītā koplietošanas telpu uzkopšana var tikt uzskatīti par neatkarīgiem, savstarpēji nodalāmiem un ar nodokli apliekamiem darījumiem[?]

2) Ja [..] atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, [..] vai [Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta normas [..] uzliek pienākumu, nepieļauj vai atstāj dalībvalstu ziņā pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu samaksai par īres nama koplietošanas telpu uzkopšanu[?]"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

14 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa jautā par Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta piemērošanu attiecībām, kas pastāv starp nekustama īpašuma izīrēšanu un īres nama koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumu. Īpaši tā jautā, vai maksa par šo uzkopšanas pakalpojumu ietilpst īres jēdzienā minētā panta izpratnē un līdz ar to vai uz to attiecas tas pats nodokļu režīms, kā uz nekustamā īpašuma īri, kas ir atbrīvota no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktam.

15 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni un tiem tādējādi ir piešķirama Kopienas definīcija (skat. 2007. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-174/06 *CO.GE.P.*, Krājums, I-9359. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 Termini, kas lietoti, lai raksturotu atbrīvojumus, kuri ir paredzēti Sestās direktīvas 13. pantā, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katrai preču piegādei vai sniegtajam pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (skat. it īpaši 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark*, *Recueil*, I-493. lpp., 25. punkts, un 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Otrkārt, no Sestās direktīvas 2. panta izriet, ka katrs pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu (skat. 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-425/06 *Part Service*, Krājums, I-897. lpp., 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Cita starpā noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ir jāuzskata par vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Piemēram, tāds ir gadījums, ja vienkāršas objektīvas analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka viens vai pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildu pakalpojumus tādā veidā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildu pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Part Service*, 51. un 52. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

19 Turklāt var arī uzskatīt, ka viens vienots pakalpojums pastāv 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 (iepriekš minētais spriedums lietā *Part Service*, 53. punkts).

20 Vispirms ir jāatgādina, ka nekustamā īpašuma izīrēšana Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē nozīmē, ka iznomātājs nomniekam uz noteiktu laiku pret atlīdzību piešķir tiesības izmantot ēku kā īpašniekam un izslēgt jebkuru citu personu no šādu tiesību izmantošanas (šajā sakarā skat. 2001. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-326/99 "Goed Wonen", I-6831. lpp., 55. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-409/98 *Mirror Group*, *Recueil*, I-7175. lpp., 31. punkts; 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling*, *Recueil*, I-4101. lpp., 49. punkts, un 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 19. punkts).

21 Tātad, lai gan ēkas koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumi papildina īrētās lietas lietošanu, tie obligāti neietilpst īres jēdzienā Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

22 Turklāt ir skaidrs, ka ēkas koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojums var tikt sniegts atbilstoši atšķirīgiem noteikumiem, tas ir, cita starpā 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.

23 Ir jānorāda, ka šajā lietā *RLRE Tellmer Property* izrakstīja rēķinu par uzkopšanas pakalpojumiem īrniekiem atsevišķi no īres maksas.

24 Tādējādi, tā kā dzīvokļu īre un ēkas koplietošanas telpu uzkopšana var tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, tikt savstarpēji nodalītas, minētā īre un minētā uzkopšana nevar tikt uzskatīta par vienotu pakalpojumu Tiesas judikatūras izpratnē.

25 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka, piemērojot Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu, nekustamā īpašuma izīrēšana un tā koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumi tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, ir uzskatāmi par autonomiem darījumiem, kas ir atdalāmi viens no otra, tādējādi uz minēto pakalpojumu neattiecas šī tiesību norma.

Par otro jautājumu

26 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro uzdoto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

27 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

piemērojot 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, 13. panta B daļas b) punktu, nekustamā īpašuma izīrēšana un tā koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumi tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, ir uzskatāmi par autonomiem darījumiem, kas ir atdalāmi viens no otra, tādējādi uz minēto pakalpojumu neattiecas šī tiesību norma.

[Paraksti]