TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. birželio 11 d.*

Byloje C-572/07

dėl *Krajský soud v Ústi nad Labem* (Čekijos Respublika) 2007 m. lapkričio 20 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. gruodžio 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

RLRE Tellmer Property sro

prieš

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (pranešėjas), P. Kūris ir L. Bay Larsen,

* Proceso kalba: čekų.

generalinė advokatė V. Trstenjak,
posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. lapkričio 6 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, atstovaujamos J. Janoušková,

— *RLRE Tellmer Property sro*, atstovaujamos R. Lančík ir J. Rambousek,

— Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis bei S. Alexandriou ir V. Karra,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir M. Thomannová-Körnerová,

susipažinęs su 2008 m. gruodžio 9 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio b punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *RLRE Tellmer Property sro* (toliau – *RLRE Tellmer Property*) ir *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* (Ūsčio prie Labės finansų direkcija) dėl klausimo, ar nuomojamo pastato bendro naudojimo patalpų valymo išlaidos, kaip ir nuoma, yra atleidžiamos nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinami „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį šalies teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje pabrėžiama:

„1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

— nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne,

— įpareigojimai susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją,

— paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba dėl įstatymų reikalavimų.“

5 Šeštosios direktyvos X antraštinėje dalyje „Atleidimas nuo mokesčio“ esančiame 13 straipsnio B skirsnio b punkte nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<…>

b) nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus:

1. apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiose įstaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

2. patalpų ir vietos nuomą automobiliams stovėti;

3. pastoviai instaliuotų įrenginių ir mašinų nuomą;

4. seifų nuomą.

Valstybės narės gali dar labiau riboti šį atleidimą nuo mokesčio.“

Nacionalinės teisės aktai

6 PVM taikymą Čekijos Respublikoje reglamentuoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 235/2004. Šio įstatymo 56 straipsnio 4 dalyje, pavadintoje „Žemės, pastatų, butų ir negyvenamosios paskirties patalpų nuoma, kitų stacionariai įrengtų įrenginių nuoma“ dėl turto nuomos atleidimo nuo PVM numatyta, kad:

„Žemės, pastatų, butų ir negyvenamosios paskirties patalpų nuoma atleidžiama nuo mokesčio. Atleidimas nuo mokesčio netaikomas trumpalaikei pastato nuomai, transporto priemonėms stovėti skirtų erdvių ir vietos nuomai, seifų ar stacionarių įrenginių bei stacionarių mašinų nuomai. Trumpalaikė pastato nuoma yra nuoma, įskaitant vidaus kilnojamąjį turtą bei elektros, šilumos, kondicionavimo, dujų ar vandens tiekimą, ne ilgesniam kaip nepertraukiamam 48 valandų laikotarpiui.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad *RLRE Tellmer Property* yra pastato, kuriame esantys butai nuomojami, savininkė. Iš savo nuomininkų, be nuomos, pagal atskirą sąskaitą faktūrą ji reikalauja mokesčio už bendrų patalpų valymą, kurį atlieka pastato prižiūrėtojai.

8 Nustačiusios, kad *RLRE Tellmer Property* atskaitė per didelę PVM, susijusio su valymo išlaidomis, sumą, mokesčių institucijos nusprendė 115 911 Čekijos kronų padidinti šios bendrovės už 2006 m. gegužės mėn. mokėtiną PVM už pajamas, susijusias su valymo veikla.

9 2006 m. rugsėjo 20 d. Litvinovo finansų įstaigos sprendimą patvirtinus 2007 m. vasario 5 d. *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* sprendimu, *RLRE Tellmer Property* pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

10 *RLRE Tellmer Property* teigia, kad butų nuoma ir su ja susijusios paslaugos, kaip antai bendrų patalpų valymas, yra neatskiriamos paslaugos, kurioms taikoma bendra PVM schema.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, kaip reikia aiškinti tiek nacionalinę, tiek Bendrijos teisę, taikytiną šiuo atveju. Jis numato tris galimus atsakymus į klausimą, kuris kyla pagrindinėje byloje.

12 Pirma, kadangi nuomininkai turi galimybę sudaryti su trečiaisiais asmenimis nepriklausomą sutartį dėl bendrų patalpų valymo, šios paslaugos nėra nuomos dalis ir todėl nėra priežasties jas atleisti nuo mokesčio. Antra, tiek, kiek šių patalpų valymo išlaidų atleidimas nuo mokesčio galėtų sumažinti už gyvenamąjį būstą mokėtinus mokesčius, socialinio pobūdžio priežastys galėtų pateisinti šių išlaidų atleidimą nuo mokesčio. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatmeta galimybės, kad šį klausimą turi spręsti valstybės narės.

13 Šiomis aplinkybėmis *Krajský soud v Ústí nad Labem* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <…> Šeštosios <…> 6 straipsnio <…> ir 13 straipsnio <…> nuostatas galima aiškinti taip, jog buto (tam tikrais atvejais negyvenamosios paskirties patalpos) nuomą ir su ja susijusį bendrų patalpų valymą galima laikyti savarankišku, vienas nuo kito atskirtu apmokestinamu paslaugų teikimu?

2. Ar <…> (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto) nuostatos reikalauja, neleidžia, palieka valstybei narei nuspręsti dėl mokėjimo už nuomojamo daugiabučio namo bendrų patalpų valymą apmokestinimo PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

14 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymo svarsto, koks yra santykis tarp pastato nuomos ir nuomojamo pastato bendrų patalpų valymo paslaugų. Konkrečiai kalbant, jis klausia, ar išlaidos, susijusios su šiomis valymo paslaugomis, priskirtinos nuomos sąvokai šio straipsnio prasme ir todėl jos traktuojamos mokesčio atžvilgiu kaip nekilnojamo turto nuoma, kuri nuo PVM atleidžiama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

15 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką minėtos direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurios todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygiu (žr. 2007 m. spalio 25 d. Sprendimo *CO.GE.P.*, C-174/06, Rink. p. I-9359, 26 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

16 Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio atvejams apibūdinti naudojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, nes tai yra bendro principo, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išimtys (žr., be kita ko, 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rink. p. I-493, 25 punktą ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

17 Antra, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, jog kiekviena paslauga įprastai laikytina atskira bei savarankiška (žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 50 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

18 Tačiau tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokesčio, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra nepriklausomos. Taip yra, pavyzdžiui, kai atlikus net paprasčiausią objektyvią analizę nustatoma, kad viena ar kelios paslaugos sudaro pagrindinę paslaugą ir kita ar kelios kitos paslaugos yra viena ar kelios šalutinės paslaugos, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos mokestinė schema. Konkrečiai kalbant, paslauga turi būti laikoma šalutine pagrindinės paslaugos atžvilgiu, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemonė geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugų teikėjo paslaugą (minėto sprendimo *Part Service* 51 ir 52 punktai ir jame nurodyta teismo praktika).

19 Be to, gali būti, kad kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią padalyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (minėto sprendimo *Part Service* 53 punktas).

20 Reikia priminti, kad nekilnojamojo turto nuoma Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto prasme iš esmės reiškia, kad nuomotojas įsipareigoja suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamuoju turtu kaip savininkui ir nustatytu laikotarpiu už užmokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-326/99, Rink. p. I-6831, 55 punktą; 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Mirror Group*, C-409/98, Rink. p. I-7175, 31 punktą; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling*, C-269/00, Rink. p. I-4101, 49 punktą ir 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 19 punktą).

21 Todėl net jei pastato bendrų patalpų valymo paslaugos yra susijusios su nuomojamo turto naudojimu, šias paslaugas nebūtinai apima nuomos sąvoka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme.

22 Be to neginčytina, kad pastato bendrų patalpų valymo paslaugos gali būti teikiamos įvairiais būdais, t. y. jas gali teikti trečiasis asmuo ir išrašyti sąskaitas faktūras už išlaidas tiesiogiai nuomininkams, arba nuomotojas, naudodamas savo darbuotojus ar pasamdęs valymo paslaugas teikiančią įmonę.

23 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad *RLRE Tellmer Property* išrašo sąskaitas faktūras už valymo paslaugas nuomininkams, atskirai nuo nuomos.

24 Kadangi tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, butų nuoma ir pastato bendrų patalpų valymas gali būti atskirti, ši nuoma ir šis valymas negali būti laikomi viena paslauga Teisingumo Teismo praktikos prasme.

25 Atsižvelgiant į visus svarstymus, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymo tikslais nekilnojamojo turto nuomą ir jo bendrų patalpų valymo paslaugas tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, reikia laikyti savarankiškais, vienas nuo kito atskirtais sandoriais, t. y. kad minėtoms paslaugoms ši nuostata netaikoma.

Dėl antrojo klausimo

26 Atsižvelgiant į pirmojo klausimo atsakymą, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

27 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymo tikslais nekilnojamojo turto nuomą ir jo bendrų patalpų valymo paslaugas tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, reikia laikyti savarankiškais, vienas nuo kito atskirtais sandoriais, t. y. kad minėtoms paslaugoms ši nuostata netaikoma.

Parašai.