# TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. sausio 12 d. *

Byloje C-246/04

dėl 2004 m. gegužės 26 d. *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. birželio 10 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Turn- und Sportunion Waldburg**

prieš

**Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Austrijos vyriausybės, atstovaujamos H. Dossi,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos G. Wilms ir D. Triantafyllou,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašoma išaiškinti 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, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio b punkto ir C skirsnio nuostatas.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Turn- und Sportunion Waldburg* ir *Finanzlandesdirection für Oberösterreich* dėl nuomojančios nekilnojamąjį turtą ne pelno sporto asociacijos galimybės pasinaudoti nacionalinio įstatymų leidėjo pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktą mokesčio mokėtojams suteikta teise pasirinkti apmokestinimą.

## Teisinis pagrindas

*Bendrijos teisė*

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalis nustato:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

m) tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu ir kūno kultūra, kurias teikia nepelno organizacijos asmenims – sporto ir kūno kultūros programų dalyviams;

<...>“

4 Remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu, nuo mokesčio atleidžiama nekilnojamojo turto nuoma, išskyrus kai kuriuos šiai bylai nereikšmingus sandorius.

5 Šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis nustato:

„Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

a) nekilnojamojo turto nuomos;

<...>

Valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas."

*Nacionalinė teisė*

6 Pagal 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – 1994 m. UStG) 6 straipsnio l dalies 14 punktą, ne pelno asociacijų, kurių įstatuose numatytas tikslas – vykdyti arba remti kūno kultūros programas, sudaryti sandoriai atleidžiami

nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), neatskaitant jau sumokėtų mokesčių. Šis atleidimas nuo mokesčio netaikomas žemės ir miškų ūkio įmonių, amatų, pramonės ar prekybos įmonių veikloje teikiamoms paslaugoms Federalinio mokesčių kodekso (*Bundesabgabenordnung*) 45 straipsnio 3 dalies prasme.

7 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 16 punktas numato nekilnojamojo turto nuomos sandorių atleidimą nuo mokesčio. Verslo ir kitų patalpų suteikimas prilyginama nekilnojamojo turto nuomai.

8 Remiantis 1994 m. UStG 6 straipsnio 2 dalimi, verslininkas gali priimti sprendimą taikyti PVM sandoriui, kuris nuo šio mokesčio yra atleistas pagal šio straipsnio 1 dalies 16 punktą.

9 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 27 punktas atleidžia nuo šio mokesčio smulkiųjų verslininkų sudaromus sandorius. Pagal to paties straipsnio 3 dalies nuostatas verslininkas, kurio sandoriai pagal 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 27 punktą yra atleisti nuo šio mokesčio, gali atsisakyti taikyti šią nuostatą, pateikęs *Finanzamt* (mokesčių administratoriui) raštišką pareiškimą.

**Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

10 Ieškovas pagrindinėje byloje yra sporto organizacija, turinti ne pelno asociacijos statusą. 1997 m. ji pradėjo klubo pastato priestato statybą, kurio viena dalis buvo skirta sportui, o kita dalis, kurios plotas buvo lygus maždaug ketvirtadaliui viso šio

priestato ploto, turėjo būti naudojama kaip kavinė ir išnuomota verslininkui. 1997 m. PVM deklaracijoje organizacija atskaitė iš viso 39 285 Austrijos šilingų (ATS) sumą, atitinkančią iš anksto sumokėtą PVM tik už kavinei skirtą priestato dalį. Ji atsisakė taikyti 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 27 punktą, susijusį su smulkiaisiais verslininkais.

11 1999 m. rugpjūčio 27 d. sprendimu *Finanzamt* atsisakė patvirtinti šias atskaitas, kadangi pagal 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punktą sporto organizacija, atleista nuo mokesčio nesuteikiant teisės į atskaitą, naudodamasi teise pasirinkti apmokestinimą, negalėjo atsisakyti nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimo. 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punkte numatytas pačių ne pelno sporto asociacijų atleidimas nuo mokesčio turi pirmenybę nekilnojamojo turto nuomos sandorių atleidimo nuo mokesčio, nurodyto 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 16 punkte, atžvilgiu.

12 Dėl šio sprendimo pateikta apeliacija buvo atmesta kaip nepagrįsta, nes turėjo būti taikomas 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punktas kaip speciali norma tos pačios dalies 16 punkto atžvilgiu. Mokesčių administratoriaus nuomone, tai, kad sporto organizacija atsisakė taikyti su smulkiaisiais verslininkais susijusias taisykles, niekaip nepakeičia esamos teisinės situacijos.

13 Pareiškėjas dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį *Verwaltungsgerichtshof*. Šis teismas savo sprendime dėl kreipimosi į Teisingumo Teismą buvo nuomonės, kad paslaugų, suteiktų asmenims, kurie nėra sporto arba kūno kultūros programų dalyviai, pavyzdžiui, kavinės nuomos arba koncesijos, atleidimas nuo mokesčio nepatenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto taikymo sritį ir todėl negali būti pagrįstas šia nuostata. Tačiau jis siekė išsiaiškinti, ar ne pelno sporto organizacijų sudarytų nuomos sandorių atleidimas nuo mokesčio galėjo būti pagrįstas šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu.

14 Konstatavęs, kad 1994 m. UStG sporto organizacijoms nesuteikė jokios galimybės pasirinkti jų sudarytų nuomos sandorių apmokestinimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat norėjo išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis ir ar yra galimybė tam tikriems mokesčio mokėtojams nesuteikti kitiems mokesčio mokėtojams suteiktos galimybės pasirinkti apmokestinimą.

15 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar teise, kurią valstybės narės turi pagal <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio C skirsnį, suteikti mokesčio mokėtojams teisę pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą, neatsižvelgiant į (šios) direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte įtvirtintą atleidimą nuo mokesčio, turi būti naudojamasi vienodai, ar valstybė narė gali daryti skirtumą atsižvelgdama į sandorių pobūdį ar mokesčio mokėtojų kategorijas?

2) Ar (Šeštosios) direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto nuostatos kartu su C skirsnio a punkto nuostatomis suteikia valstybėms narėms teisę nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kokį numato (1994 m. UStG) 6 straipsnio 1 dalies 14 punktas kartu su to paties įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 16 punktu, pagal kurį galimybė pasirinkti nuomos sandorių apmokestinimą apribojama taip, kad ne pelno sporto organizacijos šia galimybe negali pasinaudoti?“

16 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą taip pat buvo susijęs su ginču tarp Edith Barris ir *Finanzlandesdirektion für Tirol*, ir šiame kontekste teismas pateikė trečią

prejudicinį klausimą. Tačiau 2005 m. kovo 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2005 m. kovo 21 d., *Verwaltungsgerichtshof* šį trečią klausimą atsiėmė.

## Dėl prejudicinių klausimų

*Įžanginės pastabos*

17 Austrijos vyriausybė mano, kad nagrinėjamas nekilnojamojo turto nuomos sandoris yra nuosavybės tvarkymo aktas Federalinio mokesčių kodekso 32 straipsnio prasme, kuriam neginčijamai taikomas 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punkte numatytas sporto asociacijų atleidimas nuo mokesčio. Jos vertinimu, klausimai šioje byloje turi būti performuluoti siekiant įvertinti, ar 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punktu į Austrijos teisę teisingai perkeltas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas.

18 Taigi kyla klausimas, ar ir pagal Austrijos teisę atleisti nuo mokesčio nekilnojamojo turto tvarkymo aktai, kuriuos atlieka ne pelno sporto organizacija, tebėra tampriai susiję su paslaugomis, kurias ši organizacija teikia asmenims, esantiems sporto arba kūno kultūros programų dalyviais.

19 Austrijos vyriausybės teigimu, arba šis ryšys yra, t. y. nekilnojamojo turto nuoma siekiant panaudoti klubo pastate esančią kavinę, naudojamą sporto veiklai, gali būti

laikoma susijusia su sporto organizacijos teikiamomis paslaugomis, arba šios paslaugos iš principo yra antraeilės ir todėl nereikšmingos.

20 Šiuo atžvilgiu pakanka priminti, kad, nagrinėdamas prašymą dėl prejudicinio sprendimo, Teisingumo Teismas negali vertinti nacionalinio teismo pateiktų klausimų reikšmingumo, pasisakyti dėl nacionalinių nuostatų išaiškinimo arba nuspręsti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išaiškinimas yra teisingas (žr. šiuo klausimu 1977 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Cayrol*, 52/77, Rink. p. 2261, 32 punktą; 1991 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Eurim-Pharm*, C-347/89, Rink. p. I-1747, 16 punktą ir 2000 m. spalio 3 d. Sprendimo *Corsten*, C-58/98, Rink. p. I7919, 24 punktą).

21 Iš tikrųjų, atribodamas Bendrijos ir nacionalinių teismų kompetenciją, Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytą faktinį ir teisinį prejudicinių klausimų kontekstą (žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Neri*, C-153/02, Rink. p. I-13555, 34 ir 35 punktus bei 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Orfanopoulos ir Oliveri*, C-482/01 ir C-493/01, Rink. p. I-5257, 42 punktą).

22 Todėl prejudiciniai klausimai nagrinėtini atsižvelgiant į *Verwaltungsgerichtshof* prašyme nurodytą norminį kontekstą.

*Dėl pirmo klausimo*

23 Pirmu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausia, ar, suteikdamos mokesčio mokėtojams Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatytą teisę pasirinkti apmokestinimą, valstybės narės gali daryti skirtumą atsižvelgdamos į sandorių pobūdį ar mokesčio mokėtojų kategorijas.

24 Komisija tvirtina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą ir C skirsnį valstybės narės turi plačią diskreciją, kiek tai susiję su nuomos atleidimu nuo mokesčio ar apmokestinimu. Ji remiasi teismų praktika, pagal kurią tam tikriems sandoriams ir tam tikroms mokesčio mokėtojų kategorijoms gali būti netaikoma teisė pasirinkti apmokestinimą pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnį. Būtent toks atvejis būtų, jei valstybė narė pripažintų, kad šia teise naudojamasi siekiant išvengti mokesčio. Tačiau, naudodamosi joms suteikta diskrecijos teise, valstybės narės turėtų atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslus ir laikytis joje numatytų principų, būtent PVM neutralumo ir proporcingumo principų.

25 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytas atleidimas nuo mokesčio yra savarankiška Bendrijos teisės sąvoka, kurios tikslas — išvengti skirtumų taikant PVM sistemą kiekvienoje valstybėje narėje (žr., pavyzdžiui, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktą ir 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling*, C-269/00, Rink. p. I-4101, 46 punktą).

26 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nuomos sandorių apmokestinimas yra teisė, kurią Bendrijos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms, nukrypdamas nuo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte nustatytos bendros taisyklės, pagal kurią nuomos sandoriai yra atleidžiami nuo PVM. Taigi šiuo atveju su šiuo apmokestinimu susijusi teisė į atskaitą taikoma ne automatiškai, o tik tuomet, jeigu valstybės narės pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyta teise ir jeigu mokesčio mokėtojai naudojasi jiems suteikta teise pasirinkti apmokestinimą (žr. 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, Rink. p. I-8067, 20 punktą).

27 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, iš paties Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio teksto išplaukia, kad valstybės narės, remdamosi šia teise, asmenims, turintiems teisę į šioje direktyvoje numatytą atleidimą nuo mokesčio, gali suteikti galimybę atsisakyti šio atleidimo visais arba tam tikrais atvejais, arba laikantis tam tikrų sąlygų (žr. 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 38 punktą).

28 Taigi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis sudaro valstybėms narėms galimybę suteikti jų mokesčio mokėtojams teisę pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą, bet taip pat ir teisę apriboti šios teisės apimtį arba ją panaikinti (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 66 punktą).

29 Iš to išplaukia, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio nuostatas valstybės narės turi plačią diskrecijos teisę. Iš tiesų jos pačios turi įvertinti, ar tikslinga suteikti teisę pasirinkti apmokestinimą, atsižvelgdamos į, jų manymu, svarbius kriterijus konkrečiu momentu šalyje esančioje situacijoje (žr. 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Belgocodex*, C-381/97, Rink. p. I-8153, 16 ir 17 punktus; 2000 m. vasario 3 d. Sprendimo *Amengual Far*, C-12/98, Rink. p. I-527, 13 punktą ir 2001 m. gruodžio 4 d. Sprendimo „Goed Wonen", C-326/99, Rink. p. I-6831, 45 punktą).

30 Taigi, naudodamosi savo diskrecijos teise, susijusia su teise pasirinkti apmokestinimą, valstybės narės gali netaikyti šios teisės tam tikriems sandoriams arba tam tikroms mokesčio mokėtojų kategorijoms.

31 Tačiau, kaip teisingai pažymi Komisija, kai valstybės narės pasinaudoja savo teise apriboti teisės pasirinkti apmokestinimą apimtį ir nustatyti naudojimosi ja sąlygas, jos turi atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslus ir laikytis joje numatytų bendrųjų principų, būtent fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo (žr. šiuo klausimu 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C-283/95, Rink. p. I-3369, 27 punktą ir pirmiau minėto sprendimo „Goed Wonen" 56 punktą).

32 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 2 straipsnyje įtvirtintas ir apskritai bendrai PVM sistemai būdingas neutralumo principas, kurį taip pat pamini ir Šeštosios direktyvos ketvirta ir penkta konstatuojamosios dalys, reiškia, kad bet kokia ekonominė veikla turi būti vertinama vienodai (1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 38 punktas ir pirmiau minėto sprendimo *Belgocodex* 18 punktas). Taip pat vienodai turi būti vertinami tokius pačius sandorius sudarantys ūkio subjektai (1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas).

33 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad fiskalinio neutralumo principui prieštarauja, be kita ko, skirtingas tarpusavyje konkuruojančių panašių paslaugų teikimo vertinimas PVM požiūriu (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam*, C-267/99, Rink. p. I-7467, 36 punktą; 2003 m. spalio 23 d.

Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 20 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 41 punktą).

34 Tačiau iš šios teismo praktikos išplaukia, kad nustatant, ar paslaugos yra panašios, paslaugų teikėjo tapatybė ir teisinė forma, kurios pagrindu jis vykdo savo veiklą, iš esmės nėra svarbios (žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir 462/02, Rink. p. I-1131, 24 ir 25 punktus).

35 Todėl į pirmą klausimą atsakytina taip, kad valstybės narės, savo mokesčio mokėtojams suteikdamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatytą teisę pasirinkti apmokestinimą, gali daryti skirtumą atsižvelgdamos į sandorių pobūdį ar mokesčio mokėtojų kategorijas su sąlyga, kad jos laikysis Šeštosios direktyvos tikslų ir joje įtvirtintų bendrųjų principų, būtent fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo.

*Dėl antro klausimo*

36 Antru prejudiciniu klausimu nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktui ir C skirsnio a punktui prieštarauja nacionalinės teisės aktas, kuris, apskritai atleisdamas nuo mokesčio ne pelno sporto

asociacijų sudaromus sandorius, apriboja jų teisę pasirinkti nuomos sandorių apmokestinimą.

37 Šiuo atžvilgiu Komisija pažymi, kad su sporto organizacijomis susijęs 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punktas, įtvirtinantis nukrypti leidžiančią nuostatą, suformuluotas vartojant bendresnes sąvokas nei atitinkama Šeštosios direktyvos nuostata, t. y. jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas. Todėl Austrijos teisėje nustatyta PVM taisyklė neapima reikalavimų, esančių išankstine bet kokio atleidimo nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktą sąlyga. Pagal šios nuostatos formuluotę tai turėtų būti tam tikros paslaugos, glaudžiai susijusios su sportu ir susiejančios paslaugų teikėją su paslaugų gavėju.

38 Pabrėždama pareigą sistemiškai aiškinti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A, B ir C skirsnius, Komisija daro išvadą, kad, atsižvelgiant į šios direktyvos sistemą, šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto sąlygų neatitinkanti sporto organizacija gali turėti puikiausią galimybę pasirinkti nuomos sandorių apmokestinimą.

39 Pirmiausia primintina, kad Šeštojoje direktyvoje nėra taisyklės, pagal kurią nuo mokesčio atleidžiamos apskritai visos paslaugos, susijusios su sportu ir kūno kultūra (žr. šiuo klausimu 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rink. p. I-493, 22 punktą).

40 Iš tikrųjų ne pelno sporto asociacijų sudaromi sandoriai, remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu, atleidžiami nuo mokesčio kaip su viešuoju interesu susiję sandoriai, su sąlyga, kad jie yra glaudžiai susiję su sportu ir

kūno kultūra ir jų pagrindu paslaugos teikiamos asmenims – sporto ir kūno kultūros programų dalyviams (žr. šiuo klausimu 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-124/96, Rink. p. I-2501, 15 punktą; pirmiau minėto sprendimo *Stockholm Lindöpark* 19 punktą ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, Rink. p. I-3293, 19 punktą).

41 Nagrinėjamame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas mano, kad nekilnojamojo turto nuoma kavinės veiklai nėra nei paslauga, glaudžiai susijusi su sportu ir kūno kultūra, nei paslauga, teikiama asmenims – sporto ir kūno kultūros programų dalyviams. Padarius tokią prielaidą, kavinės nuomos atleidimas nuo mokesčio negali būti grindžiamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu, tačiau iš principo gali būti pagrįstas šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu.

42 Kalbant apie klausimą, ar valstybės narės gali ne pelno sporto asociacijoms nesuteikti teisės pasirinkti apmokestinimą apskritai atleisdamos nuo mokesčio visus jų sudaromus sandorius, konstatuotina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis nenurodo, kokiomis sąlygomis ir kokia tvarka gali būti apribota teisės pasirinkti apmokestinimą apimtis. Taigi kiekviena valstybė narė savo nacionalinėje teisėje turi patikslinti teisės pasirinkti apmokestinimą apimtį ir nustatyti taisykles, kuriomis remdamiesi tam tikri mokesčio mokėtojai gali pasinaudoti teise pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimą.

43 Tačiau, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis nesuteikia valstybėms narėms teisės susieti su kuriomis nors sąlygomis ar kokiu nors būdu apriboti šio straipsnio B skirsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus. Šis straipsnis joms tik suteikia teisę turintiems teisę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio asmenims suteikti didesnę ar mažesnę galimybę patiems pasirinkti apmokestinimą, jeigu jie mano, kad tai atitinka jų interesus (žr. pirmiau minėto sprendimo *Becker* 39 punktą).

44 Remdamosi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsniu, valstybės narės atleidžia nekilnojamojo turto nuomą nuo mokesčio tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą ir užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ir piktnaudžiavimui. Valstybės narės pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnį priimtas sprendimas apriboti teisės pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą apimtį gali būti pateisintas, be kita ko, tais pačiais tikslais.

45 Tačiau toks sprendimas turi atitikti šio sprendimo 32–34 punktuose minėtą neutralumo principą.

46 Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į specifines pagrindinės bylos aplinkybes ir į nurodytą teismų praktiką, turi nustatyti, ar bendro atleidimo nuo mokesčio taikymas visiems ne pelno sporto asociacijų sudarytiems sandoriams, įskaitant nekilnojamojo turto nuomą, nėra fiskalinio neutralumo principo pažeidimas.

47 Fiskalinio neutralumo principas gali būti pažeistas, jeigu sporto asociacija, kurios įstatuose numatytas tikslas – vykdyti arba remti kūno kultūros programas, neturėjo teisės pasirinkti apmokestinimo, nors tokią galimybę turi kiti apmokestinamieji asmenys, užsiimantys panašia veikla ir todėl konkuruojantys su šia asociacija.

48 Siekiant nustatyti, ar pagrindinėje byloje šios diskrecijos ribos buvo peržengtos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi patikrinti, ar

nebuvo pažeistas numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo ir vienodo taikymo reikalavimas. Tuo tikslu jis privalo ypač atsižvelgti į tai, kad Šeštojoje direktyvoje nustatyta atleidimo nuo mokesčio sistema skirtingą ne pelno asociacijų sudarytų sandorių vertinimą numato tik tiek, kiek šie sandoriai susiję su sportu ir skirti sportuojantiems asmenims. Tokiu atveju šie sandoriai atleidžiami nuo PVM viešojo intereso sumetimais.

49 Todėl į antrą klausimą atsakytina taip, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar nacionalinės teisės aktas, kuris, bendrai atleisdamas nuo mokesčio ne pelno sporto asociacijų sudaromus sandorius, apriboja jų teisę pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimą, viršija valstybėms narėms suteiktą diskreciją, be kita ko, fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo atžvilgiu.

**Dėl bylinėjimosi išlaidų**

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

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

**1. Valstybės narės, savo mokesčio mokėtojams suteikdamos 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 C skirsnyje numatytą teisę pasirinkti apmokestinimą, gali daryti skirtumą atsižvelgdamos į sandorių pobūdį ar mokesčio mokėtojų kategorijas su sąlyga, kad jos laikysis Šeštosios direktyvos tikslų ir joje įtvirtintų bendrųjų principų, būtent fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo.**

2. **Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar nacionalinės teisės aktas, kuris, bendrai atleisdamas nuo mokesčio ne pelno sporto asociacijų sudaromus sandorius, apriboja jų teisę pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimą, viršija valstybėms narėms suteiktą diskreciją, be kita ko, fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo atžvilgiu.**

Parašai.