

Byla C-246/04

Turn- und Sportunion Waldburg

prieš

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio B skirsnio b punktas ir C skirsnio a punktas – Nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčių – Mokesčių mokėtojui palanki pasirinkimo teisė – Ne pelno sporto asociacijos – Sąlygos“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio C skirsnis)

2. Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio b punktas ir C skirsnio a punktas)

1. Valstybės narės, savo mokesčių mokėtojams suteikdamos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio C skirsnyje numatytą teisę pasirinkti apmokestinimą, gali daryti skirtumą atsižvelgdamos į sandorių pobūdį ar mokesčių mokėtojų kategorijas su sąlyga, kad jos laikysis Šeštosios direktyvos tikslų ir joje tvirtintų bendrųjų principų, būtent fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčių teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo.

(žr. 35 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

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

Iš tiesų, kadangi Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio C skirsnis nenurodo, kokiomis sąlygomis ir kokia tvarka gali būti apribota teisės pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimą apimtis, kiekviena valstybė narė savo nacionaliniuose teisėse turi patikslinti teisės pasirinkti apmokestinimą apimtį ir nustatyti taisykles, kuriomis remdamiesi tam tikri mokesčiai mokytojai gali pasinaudoti šia teise. Tačiau Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis nesuteikia valstybėms narėms teisės susieti su kuriomis nors sąlygomis ar koku nors būdu apriboti šio 13 straipsnio B skirsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčių atvejus, o tik suteikia teisę turintiems teisę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių asmenims suteikti didesnį ar mažesnį galimybę patiems pasirinkti apmokestinimą, jeigu jie mano, kad tai atitinka jų interesus.

(žr. 42–43, 49 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. sausio 12 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio B skirsnio b punktas ir C skirsnio a punktas – Nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčių – Mokesčių mokytojui palanki pasirinkimo teisė – Ne pelno sporto asociacijos – Sąlygos“

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. Löhmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos H. Dossi,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos G. Wilms ir D. Triantafyllou,

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

priima šį

Sprendimas

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 nuomojamųjų turtų ne pelno sporto asociacijos galimybės pasinaudoti nacionalinio įstatymų leidėjo pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktą mokesčio mokytojams 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 kultūra, kurias teikia nepelno organizacijos asmenims – sporto ir 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 mokytojams 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 1 dalies 14 punktą, ne pelno asociacijai, kuri įstatuose numatyta tikslas – vykdyti arba remti kultūros programas, sudaryti sandoriai atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), neatskaitant jau sumokėtų mokesčių. Šis atleidimas nuo mokesčio netaikomas žemės ir miškų ūkiui, amatams, pramonės ar prekybos ūkiui veikloje teikiamoms paslaugoms Federalinio mokesčių kodekso (*Bundesabgabenordnung*) 45 straipsnio 3 dalies prasme.

7 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 16 punktą 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 punktą atleidžia nuo šio mokesčio smulkieji 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 priestatą statyti, 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 priestatą 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 atskaitai, naudodamasi teise pasirinkti apmokestinimą, negalėjo atsisakyti nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimo. 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punkte numatyta pačios ne pelno sporto asociacijos 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 punktą 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 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 organizacijai 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 sudarytą nuomos sandorį apmokestinimui, prašymui 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 mokytojams nesuteikti kitiems mokesčio mokytojams suteiktos galimybės pasirinkti apmokestinimui.

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

„1) Ar teise, kuri valstybės narės turi pagal <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio C skirsnį, suteikti mokesčio mokytojams teisę pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimui, neatsižvelgiant į (šios) direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte įtvirtintą atleidimą nuo mokesčio, turi būti naudojamasi vienodai, ar valstybės narė gali daryti skirtumą atsižvelgdama į sandorį pobūdį ar mokesčio mokytojų 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 sandorį apmokestinimui 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, kuri Teisingumo Teismas gavo 2005 m. kovo 21 d., *Verwaltungsgerichtshof* šis trečias klausimas atsisakė.

Dėl prejudicinių klausimų

Įžanginės pastabos

17 Austrijos vyriausybė mano, kad nagrinjamas nekilnojamojo turto nuomos sandoris yra nuosavybės tvarkymo aktas Federalinio mokesčių kodekso 32 straipsnio prasme, kuriam neginijamai 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 Austrijos teisė 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 taip pat susiję su paslaugomis, kurias ši organizacija teikia asmenims, esantiems sporto arba kono kultūros programų dalyviais.

19 Austrijos vyriausybės teigimu, arba šis ryšys yra, t. y. nekilnojamojo turto nuoma siekiant panaudoti klubo pastatą 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, nagrinjamas prašymui dėl prejudicinio sprendimo, Teisingumo Teismas negali vertinti nacionalinio teismo pateiktą klausimą reikšmingumo, pasisakyti dėl nacionalinių nuostatų išaiškinimo arba nuspręsti, ar prašymui 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 punkt? ir 2000 m. spalio 3 d. Sprendimo *Corsten*, C?58/98, Rink. p. I7919, 24 punkt?).

21 Iš tikr?j?, atribodamas Bendrijos ir nacionalini? teism? kompetencij?, Teisingumo Teismas turi atsižvelgti ? prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodyt? faktin? ir teisin? prejudicin? klausim? kontekst? (žr. 2003 m. lapkri?io 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 punkt?).

22 Tod?l prejudiciniai klausimai nagrin?tini atsižvelgiant ? *Verwaltungsgerichtshof* prašyme nurodyt? normin? kontekst?.

D?l pirmo klausimo

23 Pirmu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s klausia, ar, suteikdamos mokes?io mok?tojams Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyt? teis? pasirinkti apmokestinim?, valstyb?s nar?s gali daryti skirtum? atsižvelgdamos ? sandori? pobūd? ar mokes?io mok?toj? kategorijas.

24 Komisija tvirtina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? ir C skirsn? valstyb?s nar?s turi pla?i? diskrecij?, kiek tai susij? su nuomos atleidimu nuo mokes?io ar apmokestinimu. Ji remiasi teism? praktika, pagal kuri? tam tikriems sandoriams ir tam tikroms mokes?io mok?toj? kategorijoms gali b?ti netaikoma teis? pasirinkti apmokestinim? pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsn?. B?tent toks atvejis b?t?, jei valstyb? nar? pripažint?, kad šia teise naudojamosi siekiant išvengti mokes?io. Ta?iau, naudodamosi joms suteikta diskrecijos teise, valstyb?s nar?s tur?t? atsižvelgti ? Šeštosios direktyvos tikslus ir laikytis joje numatyt? princip?, b?tent PVM neutralumo ir proporcingumo princip?.

25 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytas atleidimas nuo mokes?io yra savarankiška Bendrijos teis?s s?voka, kurios tikslas – išvengti skirtum? taikant PVM sistem? kiekvienoje valstyb?je nar?je (žr., pavyzdžiui, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C?349/96, Rink. p. I?973, 15 punkt? ir 2003 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Seeling*, C?269/00, Rink. p. I?4101, 46 punkt?).

26 Pagal nusistovėjusi? teismo praktik? nuomos sandori? apmokestinimas yra teis?, kuri? Bendrijos teis?s akt? leid?jas suteik? valstyb?ms nar?ms, nukrypdamas nuo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte nustatytos bendros taisykl?s, pagal kuri? nuomos sandoriai yra atleidžiami nuo PVM. Taigi šiuo atveju su šiuo apmokestinimu susijusi teis? ? atskait? taikoma ne automatiškai, o tik tuomet, jeigu valstyb?s nar?s pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyta teise ir jeigu mokes?io mok?tojai naudojami jiems suteikta teise pasirinkti apmokestinim? (žr. 2004 m. rugs?jo 9 d. Sprendimo *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, Rink. p. I?8067, 20 punkt?).

27 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, iš paties Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio teksto išplaukia, kad valstyb?s nar?s, remdamosi šia teise, asmenims, turintiems teis? ? šioje direktyvoje numatyt? atleidim? nuo mokes?io, gali suteikti galimyb? atsisakyti šio atleidimo visais arba tam tikrais atvejais, arba laikantis tam tikr? s?lyg? (žr. 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 38 punkt?).

28 Taigi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis sudaro valstybės narų galimybę suteikti jį mokesčio mokėjėjams teisę pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą, bet taip pat ir teisę apriboti šios teisės apimtį arba jį 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 naras turi plačią diskrecijos teisę. Iš tiesų jos pačios turi įvertinti, ar tikslinga suteikti teisę pasirinkti apmokestinimą, atsižvelgdamos į, jį 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, naudodamasi savo diskrecijos teise, susijusia su teise pasirinkti apmokestinimą, valstybės naras gali netaikyti šios teisės tam tikriems sandoriams arba tam tikroms mokesčio mokėjėjų kategorijoms.

31 Tačiau, kaip teisingai pažymi Komisija, kai valstybės naras pasinaudoja savo teise apriboti teisės pasirinkti apmokestinimą apimtį ir nustatyti naudojimosi ja sąlygas, jos turi atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslus ir laikytis joje numatytą bendrąjį principą, 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 tokios pačios sandorius sudarantys tokio 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 naras, savo mokesčio mokėjėjams suteikdamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatytą teisę pasirinkti apmokestinimą, gali daryti skirtumą atsižvelgdamos į sandorių pobūdį ar mokesčio mokėjėjų kategorijas su sąlyga, kad jos laikysis Šeštosios direktyvos tikslu ir joje įtvirtintą bendrąjį principą, būtent fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo.

D?I antro klausimo

- 36 Antru prejudiciniu klausimu nacionalinis teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktui ir C skirsnio a punktui prieštarauja nacionalin?s teis?s aktas, kuris, apskritai atleisdamas nuo mokes?io ne pelno sporto asociacij? sudaromus sandorius, apriboja j? teis? pasirinkti nuomos sandori? apmokestinim?.
- 37 Šiuo atžvilgiu Komisija pažymi, kad su sporto organizacijomis susij?s 1994 m. UStG 6 straipsnio 1 dalies 14 punktas, ?tvirtinantis nukrypti leidžian?i? nuostat?, suformuluotas vartojant bendresnes s?vokas nei atitinkama Šeštosios direktyvos nuostata, t. y. jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas. Tod?I Austrijos teis?je nustatyta PVM taisykl? neapima reikalavim?, esan?i? išankstine bet kokio atleidimo nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkt? s?lyga. Pagal šios nuostatos formuluot? tai tur?t? b?ti tam tikros paslaugos, glaudžiai susijusios su sportu ir susiejan?ios paslaug? teik?j? su paslaug? gav?ju.
- 38 Pabr?ždama pareig? sistemiškai aiškinti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A, B ir C skirsnius, Komisija daro išvad?, kad, atsižvelgiant ? šios direktyvos sistem?, šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto s?lyg? neatitinkanti sporto organizacija gali tur?ti puikiausi? galimyb? pasirinkti nuomos sandori? apmokestinim?.
- 39 Pirmiausia primintina, kad Šeštojoje direktyvoje n?ra taisykl?s, pagal kuri? nuo mokes?io atleidžiamos apskritai visos paslaugos, susijusios su sportu ir k?no kult?ra (žr. šiuo klausimu 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C?150/99, Rink. p. I?493, 22 punkt?).
- 40 Iš tikr?j? ne pelno sporto asociacij? sudaromi sandoriai, remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu, atleidžiami nuo mokes?io kaip su viešuoju interesu susij? sandoriai, su s?lyga, kad jie yra glaudžiai susij? su sportu ir k?no kult?ra ir j? pagrindu paslaugos teikiamos asmenims – sporto ir k?no kult?ros program? dalyviams (žr. šiuo klausimu 1998 m. geguž?s 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?124/96, Rink. p. I?2501, 15 punkt?; pirmiau min?to sprendimo *Stockholm Lindöpark* 19 punkt? ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C?174/00, Rink. p. I?3293, 19 punkt?).
- 41 Nagrin?jamame prašyme priimti prejudicin? sprendim? nacionalinis teismas mano, kad nekilnojamojo turto nuoma kavin?s veiklai n?ra nei paslauga, glaudžiai susijusi su sportu ir k?no kult?ra, nei paslauga, teikiama asmenims – sporto ir k?no kult?ros program? dalyviams. Padarius toki? prielaid?, kavin?s nuomos atleidimas nuo mokes?io negali b?ti grindžiamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu, ta?iau iš principo gali b?ti pagr?stas šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu.
- 42 Kalbant apie klausim?, ar valstyb?s nar?s gali ne pelno sporto asociacijoms nesuteikti teis?s pasirinkti apmokestinim? apskritai atleisdamos nuo mokes?io visus j? sudaromus sandorius, konstatuotina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis nenurodo, kokiomis s?lygomis ir kokia tvarka gali b?ti apribota teis?s pasirinkti apmokestinim? apimtis. Taigi kiekviena valstyb? nar? savo nacionalin?je teis?je turi patikslinti teis?s pasirinkti apmokestinim? apimt? ir nustatyti taisykles, kuriomis remdamiesi tam tikri mokes?io mok?tojai gali pasinaudoti teise pasirinkti nekilnojamojo turto nuomos sandori? apmokestinim?.
- 43 Ta?iau, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis nesuteikia valstyb?ms nar?ms teis?s susieti su kuriomis nors s?lygomis ar koku nors b?du apriboti šio straipsnio B skirsnyje numatytus atleidimo nuo mokes?io atvejus. Šis straipsnis joms tik suteikia teis? turintiems teis? pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io asmenims suteikti didesn? ar mažesn? galimyb? patiems pasirinkti apmokestinim?, jeigu jie mano, kad tai atitinka j?

interesus (žr. pirmiau minėto sprendimo *Becker* 39 punkt?).

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 mokesčio 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 teismo 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 kono kultūros programas, neturėjo teisės pasirinkti apmokestinimo, nors tokios galimybės turi kiti apmokestinamieji asmenys, užsiimančys 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 skirtingai 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 valstybės narės 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 mokėjams 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 tvirtintų bendrųjų principų, būtent fiskalinio neutralumo principo ir numatyto atleidimo nuo mokesčio teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo.

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

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.