

Byla C-572/07

RLRE Tellmer Property sro

prieš

Finanční zeditelství v Ústí nad Labem

(Krajský soud v Ústí nad Labem prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčių – Su nuoma susijęs bendrų patalpų valymas – Šalutinės paslaugos“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių – Nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčių

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

Net jei pastato bendrų patalpų valymo paslaugos yra susijusios su nuomojamo turto naudojimu, šias paslaugas nebūtinai apima nuomos sąvoka. Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme.

Todėl tokiu atveju, kai butų nuoma ir pastato bendrų patalpų valymas gali būti atskirti, t. y. kai nekilnojamojo turto savininkas išrašo sąskaitas faktūras už valymo paslaugas nuomininkams atskirai nuo nuomos, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymo tikslais tokių nekilnojamojo turto nuomų ir jo bendrų patalpų valymo paslaugų reikia laikyti savarankiškais, vienas nuo kito atskirtais sandoriais, todėl minėtoms paslaugoms ši nuostata netaikoma.

(žr. 21, 23–25 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. birželio 11 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčių – Su nuoma susijęs bendrų patalpų valymas – Šalutinės paslaugos“

Byloje C-572/07

d.1 *Krajský soud v Ústí 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 holding 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,

generalinį advokatą V. Trstenjak,

posėdžio sekretorą K. Sztranc-Szawiczek, administratorą,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finanční holding 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 Bendrųjų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir M. Thomannová-Körnerová,

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

priima šį

Sprendimas

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 holding v Ústí nad Labem* (šio 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

Bendrųjų teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinami „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą 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 prekės tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

- nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne,
- pareigojimai susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją,
- paslaugų atlikimas vykdamas valdžios institucijos ar jos vardu duotų nurodymų 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 mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

b) nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus:

1. apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiuose įstaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsia vietose ar stovyklauti įrengtose vietose;
2. patalpų ir vietos nuomą automobiliams stovėti;
3. pastoviai instaliuotą įrenginį ir mašinų nuomą;
4. seifų nuomą.

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

Nacionalinės teisės aktai

6 PVM taikymo įstatymų 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 stacionarių 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 trumpalaikiai pastato nuomai, transporto priemonėms stovėti skirtą erdvę ir vietos nuomai, seifų ar stacionarių įrenginių bei stacionarių mašinų nuomai. Trumpalaikis pastato nuoma yra nuoma, įskaitant vidaus kilnojamąjį turtą bei elektros, šilumos, kondicionavimo, dujų ar vandens tiekimą, ne ilgesniam kaip nepertraukiamam 48 valandų laikotarpiui.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

7 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo sprendimo matyti, kad *RLRE Tellmer Property* yra pastato, kuriame esantys butai nuomojami, savinink?. Iš savo nuominink?, be nuomos, pagal atskir? s?skait? fakt?r? ji reikalauja mokes?io už bendr? patalp? valym?, kur? atlieka pastato priži?r?tojai.

8 Nusta?iusios, kad *RLRE Tellmer Property* atskait? per didel? PVM, susijusio su valymo išlaidomis, sum?, mokes?i? institucijos nusprend? 115 911 ?ekijos kron? padidinti šios bendrov?s už 2006 m. geguž?s m?n. mok?tin? PVM už pajamas, susijusias su valymo veikla.

9 2006 m. rugs?jo 20 d. Litvinovo finans? ?staigos sprendim? patvirtinus 2007 m. vasario 5 d. *Finan?ní ?editelství v Ústí nad Labem* sprendimu, *RLRE Tellmer Property* pateik? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

10 *RLRE Tellmer Property* teigia, kad but? nuoma ir su ja susijusios paslaugos, kaip antai bendr? patalp? valymas, yra neatskiriamos paslaugos, kurioms taikoma bendra PVM schema.

11 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, kaip reikia aiškinti tiek nacionalin?, tiek Bendrijos teis?, taikytin? šiuo atveju. Jis numato tris galimus atsakymus ? klausim?, kuris kyla pagrindin?je byloje.

12 Pirma, kadangi nuomininkai turi galimyb? sudaryti su tre?iaisiais asmenimis nepriklausom? sutart? d?l bendr? patalp? valymo, šios paslaugos n?ra nuomos dalis ir tod?l n?ra priežasties jas atleisti nuo mokes?io. Antra, tiek, kiek ši? patalp? valymo išlaid? atleidimas nuo mokes?io gal?t? sumažinti už gyvenam?j? b?st? mok?tinus mokes?ius, socialinio pob?džio priežastys gal?t? pateisinti ši? išlaid? atleidim? nuo mokes?io. Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neatmeta galimyb?s, kad š? klausim? turi spr?sti valstyb?s nar?s.

13 Šiomis aplinkyb?mis *Krajský soud v Ústí nad Labem* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? 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) nuom? ir su ja susijus? bendr? patalp? valym? galima laikyti savarankišku, vienas nuo kito atskirtu apmokestinamu paslaug? teikimu?

2. Ar <...> (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto) nuostatos reikalauja, neleidžia, palieka valstybei narei nuspr?sti d?l mok?jimo už nuomojamo daugiabu?io namo bendr? patalp? valym? apmokestinimo PVM?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

14 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas d?l Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymo svarsto, koks yra santykis tarp pastato nuomos ir nuomojamo pastato bendr? patalp? valymo paslaug?. Konkre?iai kalbant, jis klausia, ar išlaidos, susijusios su šiomis valymo paslaugomis, priskirtinos nuomos s?vokai šio straipsnio prasme ir tod?l jos traktuojamos mokes?io atžvilgiu kaip nekilnojamo turto nuoma, kuri nuo PVM atleidžiama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt?.

15 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? min?tos

direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės srovos, 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 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

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

17 Antra, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, jog kiekviena paslauga paprastai laikytina atskira bei savarankiška (žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 50 punktų 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 mokestinys schema. Konkrečiai kalbant, paslauga turi būti laikoma šalutine pagrindinės paslaugos atžvilgiu, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemonė geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugą 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 siūpareigoja suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui ir nustatyti laikotarpį 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 punktų; 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Mirror Group*, C-409/98, Rink. p. I-7175, 31 punktų; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling*, C-269/00, Rink. p. I-4101, 49 punktų ir 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 19 punktų).

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

22 Be to negignytina, kad pastato bendrą 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, būtų nuoma ir pastato bendrą 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 nuomai ir jo bendrą patalpų valymo paslaugas tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, reikia laikyti savarankiškais, vienas nuo kito atskirtais sandoriais, t. y. kad minėtioms 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 nuomai ir jo bendrą patalpų valymo paslaugas tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, reikia laikyti savarankiškais, vienas nuo kito atskirtais sandoriais, t. y. kad minėtioms paslaugoms ši nuostata netaikoma.

Parašai.

* Proceso kalba: čekų.