

Lieta C-572/07

RLRE Tellmer Property sro

pret

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem

(Krajský soud v Ústí nad Labem līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Nekustamo īpašumu īres vai nomas atbrīvojums no nodokļa – Ar īri saistītu koplietošanas telpu uzkopšana – Papildu pakalpojumi

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestājā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa – Nekustamo īpašumu īres vai nomas atbrīvojums no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas b) punkts)

Lai gan īkas koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumi papildina īrētās lietas lietošanu, tie obligāti neietilpst īres jēdzienā. Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

Tādējādi, tādēļ kā dzīvokļu īre un īkas koplietošanas telpu uzkopšana var tikt savstarpēji nodalītas, it īpaši tad, ja nekustamā īpašuma īpašnieks izraksta rīcību par uzkopšanas pakalpojumiem īrniekiem atsevišķi no īres maksas, īre un uzkopšanas pakalpojums saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu ir uzskatāmi par autonomiem darījumiem, kas ir atdalāmi viens no otra, līdz ar to uz minēto pakalpojumu neattiecas šīs tiesību norma.

(sal. ar 21., 23.–25. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 11. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Nekustamo īpašumu īres vai nomas atbrīvojums no nodokļa – Ar īri saistītu koplietošanas telpu uzkopšana – Papildu pakalpojumi

Lieta C-572/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Krajský soud v Ústí nad Labem* (Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 20. novembrī un kas

Ties? re?istr?ts 2007. gada 24. decembr? tiesved?b?

RLRE Tellmer Property sro

pret

Finan?n? ?editelství v Ústí nad Labem.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [C. W. A. *Timmermans*], tiesneši Ž. K. Bonišo [J.?C. *Bonichot*], J. Makar?iks [J. *Makarczyk*] (referents), P. K?ris [P. *K?ris*] un L. Bejs Larsens [L. *Bay Larsen*],

?ener?ladvok?te V. Trstenjaka [V. *Trstenjak*],

sekret?re K. Štranca?Slavi?eka [K. *Sztranc?S?awiczek*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2008. gada 6. novembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Finan?n? ?editelství v Ústí nad Labem v?rd? – J. Januškova [J. *Janoušková*],
- RLRE Tellmer Property sro v?rd? – R. Lan?iks [R. *Lan?ík*] un J. Rambuseks [J. *Rambousek*],
- ?ehijas vald?bas v?rd? – M. Smoleks [M. *Smolek*], p?rst?vis,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis [K. *Georgiadis*], k? ar? S. Aleksandriu [S. *Alexandriou*] un V. Kara [V. *Karra*], p?rst?vji,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [D. *Triantafyllou*] un M. Tomanova?Kernerova [M. *Thomannová?Körnerová*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2008. gada 9. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 13. panta B da?as b) punkta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts pr?v? starp RLRE Tellmer Property sro (turpm?k tekst? – “RLRE Tellmer Property”) un Finan?n? ?editelství v Ústí nad Labem (?sti pie Labas Nodok?u p?rvalde) par to, vai samaksa par ?res nama koplietošanas telpu uzkopšanu, pret?ji ?res maksai, ir atbr?vota no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopien? tiesiskais regul?jums

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

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

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

Šādi darījumi cita starpā var ietvert:

- nemateriālo pakalpojuma nodošanu neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada pakalpojuma tiesības,
- pienākumu atturēties no kādas darbības vai pieņemt 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) punkts, kas ietilpst šīs direktīvas X sadaļā ar nosaukumu "Atbrīvojumi", ir noteikts:

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

[..]

b) nekustamo pakalpojuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot:

1. izmitināšanu, kuru tās definēta dalībvalstu likumos, viesnācū nozarē vai līdztas 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 Ēhijas Republikā PVN piemērošana ir noteikta Likumā Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli. Šā likuma 56. panta 4. punkts, kura virsraksts ir "Nekustamo pakalpojuma, īpašības, īpašības, īpašības un nedzīvojamā telpu nodošana un izīrēšana (iznomāšana), citu iekārtu noma" nosaka atbrīvojumu no PVN pakalpojuma izīrēšanai šādi:

“Nekustam? ?pašuma, ?ku, dz?vok?u un nedz?vojamo telpu ?re (noma) ir atbr?vota no nodok?a. Atbr?vojums neattiecas uz ?kas ?stermi?a ?ri, telpu un st?vvietu iz?r?šanu transportlīdzekļu novietošanai, seifu vai past?v?gi uzstād?tu iekārtu vai mehānismu iz?r?šanu. ?kas ?stermi?a ?re nozīm? ?ri, kas ietver iekš?jos kustos piederumus, iespējams, kop? ar elektrību, apkuri, kondicion?šanu, gāzi vai ?deni, uz nepārtrauktu laika periodu, kas nepārsniedz 48 stundas.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7 No iesniedz?jtiesas lūmuma izriet, ka *RLRE Tellmer Property* ir ?ku, kur?s ietilpst iz?rti dz?vok?i, ?pašniece. Papildus ?res maksai t? prasa no saviem ?rniekiem summas, par kurām tiek izdots atseviš?s rēķins, par koplietošanas telpu uzkopšanu, ko veic ?ku uzraugi.

8 Uzskatot, ka *RLRE Tellmer Property* nepamatoti atskait?ja PVN par uzkopšanas izmaksām, nodokļu iestādes nolūma palielināt š?s sabiedrības maksājamo PVN par 2006. gada maiju par CZK 115 911, pamatojoties uz ienākumiem, kas gāti no uzkopšanas darbības.

9 *RLRE Tellmer Property* iesniedza prasību iesniedz?jties? par ?itvinovas finanšu iestādes 2006. gada 20. septembra lūmumu, kurš ir apstiprināts ar *Finanční ?editelství v Ústí nad Labem* 2007. gada 5. februāra lūmumu.

10 *RLRE Tellmer Property* apgalvo, ka iz?ršana un pakalpojumi, kas saist?ti ar dz?vok?u iz?ršanu, k? koplietošanas telpu uzkopšana, ir nedalāmi pakalpojumi, uz kuriem attiecas vienots PVN režīms.

11 Iesniedz?jtiesa jaut? par to, k? ir j?interpret? gan valsts tiesību normas, gan šaj? liet? piemērojam?s Kopienas tiesības. T? norāda trīs iespējamo atbildes uz pamata lietas ietvaros uzdotajiem jautājumiem.

12 Pirmkārt, t? k? ?rniekiem ir iespēja noslūgt ar trešo personu neatkar?gu lūgumu par koplietošanas telpu t?ršanu, šis pakalpojums neesot ?res da?a un nav pamata t? atbr?vojumam. Otrkārt, ja min?to telpu uzkopšanas izdevumu atbr?vojuma rezultāt? samazinātos izdevumi, kas j?maks? par dz?vojamām telpām, sociāl?s kārības iemesli varētu pamatot šo izdevumu atbr?vojumu. Treškārt, iesniedz?jtiesa neizslēdz, ka šis jautājums ir j?atstāj dalībvalstu v?rtējumam.

13 Šādos apstākļos *Krajský soud v Ústí nad Labem* [?sti pie Labas Apgabaltiesas] nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“1) Vai [...] Sest?s direkt?vas [...] 6. panta [...] un 13. panta [...] normas var interpretēt tādējādi, ka, pirmkārt, dz?vok?a (un, iespējams, arī nedz?vojamo telpu) iz?ršana un, otrkārt, ar to saistīt? koplietošanas telpu uzkopšana var tikt uzskat?ti par neatkarīgiem, savstarpēji nedalāmiem un ar nodokli apliekamiem darājumiem[?]”

2) Ja [...] atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, [...] vai [Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta normas [...] uzliek pienākumu, nepieāuj vai atstāj dalībvalstu ziņ? pievienot?s v?rtības nodokļa piemērošanu samaksai par ?res nama koplietošanas telpu uzkopšanu[?]”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

14 Ar pirmo jautājumu iesniedz?jtiesa jaut? par Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta piemērošanu attiecībā, kas pastāv starp nekustama ?pašuma iz?ršanu un ?res nama

koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumu. ?paši t? jaut?, vai maksa par šo uzkopšanas pakalpojumu ietilpst ?res j?dzien? min?t? panta izpratn? un l?dz ar to vai uz to attiecas tas pats nodok?u rež?ms, k? uz nekustam? ?pašuma ?ri, kas ir atbr?vota no PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punktam.

15 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka, pirmk?rt, saska?? ar past?v?go judikat?ru Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?tie atbr?vojumi ir autonomi Kopienu ties?bu j?dzieni un tiem t?d?j?di ir pieš?irama Kopienas defin?cija (skat. 2007. gada 25. oktobra spriedumu liet? C?174/06 *CO.GE.P*., Kr?jums, l?9359. lpp., 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

16 Termini, kas lietoti, lai raksturotu atbr?vojumus, kuri ir paredz?ti Sest?s direkt?vas 13. pant?, ir interpret?jami šauri, jo šie atbr?vojumi ir atk?pe no visp?r?j? principa, ka PVN tiek piem?rots katrai pre?u pieg?dei vai sniegtajam pakalpojumam, ko nodok?u maks?t?js sniedz par atl?dz?bu (skat. it ?paši 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?150/99 *Stockholm Lindöpark*, *Recueil*, l?493. lpp., 25. punkts, un 2005. gada 8. decembra spriedumu liet? C?280/04 *Jyske Finans*, Kr?jums, l?10683. lpp., 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

17 Otrk?rt, no Sest?s direkt?vas 2. panta izriet, ka katrs pakalpojums parasti ir j?uzskata par atseviš?u un neatkar?gu (skat. 2008. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?425/06 *Part Service*, Kr?jums, l?897. lpp., 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

18 Cita starp? noteiktos apst?k?os vair?ki pakalpojumi, kas form?li ir noš?irti un kurus var?tu sniegt atseviš?i, un š?di tie var?tu tikt aplikti ar nodokli vai atbr?voti no t?, ir j?uzskata par vienotu dar?jumu, ja tie nav neatkar?gi. Piem?ram, t?ds ir gad?jums, ja vienk?ršas objekt?vas anal?zes rezult?t? tiek konstat?ts, ka viens vai vair?ki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka viens vai p?r?jie pakalpojumi veido vienu vai vair?kus papildu pakalpojumus t?d? veid?, ka tie ir aplikami ar nodokli t?pat k? galvenais pakalpojums. It ?paši pakalpojums ir uzskat?ms par papildu pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt pakalpojumu sniedz?ja galveno pakalpojumu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Part Service*, 51. un 52. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

19 Turkl?t var ar? uzskat?t, ka viens vienots pakalpojums past?v tad, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?u maks?t?js veicis, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (iepriekš min?tais spriedums liet? *Part Service*, 53. punkts).

20 Vispirms ir j?atg?dina, ka nekustam? ?pašuma iz?r?šana Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn? noz?m?, ka iznom?t?js nomniekam uz noteiktu laiku pret atl?dz?bu pieš?ir ties?bas izmantot ?ku k? ?pašniekam un izsl?gt jebkuru citu personu no š?du ties?bu izmantošanas (šaj? sakar? skat. 2001. gada 4. oktobra spriedumu liet? C?326/99 “*Goed Wonen*”, l?6831. lpp., 55. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedumu liet? C?409/98 *Mirror Group*, *Recueil*, l?7175. lpp., 31. punkts; 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C?269/00 *Seeling*, *Recueil*, l?4101. lpp., 49. punkts, un 2004. gada 18. novembra spriedumu liet? C?284/03 *Temco Europe*, Kr?jums, l?11237. lpp., 19. punkts).

21 T?tad, lai gan ?kas koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumi papildina ?r?t?s lietas lietošanu, tie oblig?ti neietilpst ?res j?dzien? Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn?.

* Tiesved?bas valoda – ?ehu.