

ENERĢĻADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [VERICA TRSTENJAK] SECINĀJUMI,
sniegti 2008. gada 9. decembrī (1)

Lieta C-572/07

RLRE Tellmer Property s.r.o.

pret

Finanční veditelství v Ústí nad Labem

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

Nodokļu tiesību akti – Saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 6. panta un 13. panta B daļas b) punkta interpretācija – Vienota pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Nodokļu neitralitātes princips – Atbrvojums no nodokļa atbilstoši Sestajai direktīvai – Nekustamo pašumu res un nomas atbrvojums no nodokļa – Dzīvokļa vai nedzīvojamo telpu izīrēšana – Ar izīrēšanu saistītā res nama koplietošanas telpu uzkopšana

I – Ievads

1. *Krajský Soud v Ústí nad Labem* (stipie Labas Apgabaltiesa; turpmāk tekstā – “iesniedzējtiesa”) saskaņā ar EKL 234. pantu lūdz Eiropas Kopienas Tiesu sniegt prejudiciālu nolikumu par diviem jautājumiem, kā interpretēt 6. pantu un 13. panta B daļas b) punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) (2).
2. Šis līgums uzdot prejudiciālus jautājumus radās tiesvedībā starp *RLRE Tellmer Property s.r.o.* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) un stipie Labas Nodokļu pārvaldi (*Finanční veditelství v Ústí nad Labem*; turpmāk tekstā – “atbildētāja”), kuras strīdus priekšmets ir apjoms, kādā no pievienotās vērtības nodokļa atbrvojumi no dzīvokļu izīrēšanas gūtā ienākumi. Būtībā pamata lietas dalībnieki strīdās par to, vai ar dzīvokļu izīrēšanu saistītā res nama koplietošanas telpu uzkopšana ir saimnieciska darbība, par ko jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “PVN”).

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

3. Saskaņā ar Sestās direktivas 2. panta 1. punktu pievienotās vārtības nodoklis pamatā ir jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs.

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

“Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darbību, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

Šādi darbību cita starpā ietver:

- nemateriālo pakalpojuma nodošanu neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada pakalpojumu,
- 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 direktivas 13. panta B daļas b) punkts regulē dzīvokļu izīrēšanas atbrīvojumu no PVN šādi:

“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) nekustamā pakalpojuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot:

1. Izmitināšanu, kuru tās definēta dalībvalstu likumos, viesnīcu nozarē vai līdzīgās 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 [..].”

B – *Valsts tiesības*

6. PVN piemērošana šādi kopš tās pievienošanās Eiropas Savienībai ir noteikta Likumā Nr. 235/2005 par pievienotās vārtības nodokli. Šā likuma 56. panta 4. punkts, kura virsraksts ir “Nekustamā pakalpojuma, īpaši, dzīvokļu un nedzīvojamu 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 transportl?dzek?u novietošanai, seifu vai past?v?gi uzst?d?tu iek?rtu vai meh?nismu iz?r?šanu. ?kas ?stermi?a ?re noz?m? ?ri, kas ietver iekš?jos kustamos piederumus, iesp?jams, kop? ar elektr?bu, apkuri, kondicion?šanu, g?zi vai ?deni, uz nep?rtrauktu laika periodu, kas nep?rsniedz 48 stundas.”

III – Fakti, pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

7. Pras?t?jai pieder m?jas ar ?res dz?vok?iem. Papildus ikm?neša ?res maks?jumiem pras?t?ja no saviem ?rniekiem sa?em atl?dz?bu – atseviš?a poz?cija r??in? – par koplietošanas telpu uzkopšanu, ko veic pras?t?jas nor?kots nama p?rvaldnieks.

8. Kad valsts nodok?u iest?des secin?ja, ka pras?t?ja nav pietiekam? apm?r? apr??in?jusi PVN, t?s nol?ma par 2006. gada maiju uzlikt pras?t?jai papildu PVN CZK 155 911 apm?r? par ie??mumiem, ko pras?t?ja sa??ma par koplietošanas telpu uzkopšanu. Kad 2007. gada 5. febru?r? ?sti pie Labas Nodok?u p?rvalde apstiprin?ja ?itvinovas finanšu iest?des 2006. gada 20. septembra l?mumu, pras?t?ja iesniedza pras?bu iesniedz?jties?.

9. Pras?t?ja apgalvo, ka š? saimniecisk? darb?ba ir atbr?vota no PVN. T? uzskata, ka iz?r?šana un pakalpojumi, kas ir saist?ti ar iz?r?to dz?vok?u izmantošanu, ir savstarp?ji nenodal?mi pakalpojumi. Pras?t?ja šaj? kontekst? atsaucas uz Kopienu ties?bu norm?m, it ?paši uz Tiesas judikat?ru, no kuras izriet, ka nenodal?miem dar?jumiem ir j?piem?ro vienota PVN proced?ra, un t?d?j?di šaj? gad?jum? runa ir par iz?r?šanu, kas atbr?vota no PVN.

10. Iesniedz?jtiesa, interpret?jot attiec?g?s ties?bu normas, nav ?sti p?rliecin?ta [par pareizu šo normu interpret?ciju], turkl?t neskaidr?bas attiecas ne tikai uz ?ehijas ties?b?m, bet ar? uz Kopienu ties?b?m. T?d?? iesniedz?jtiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai prejudici?la nol?muma sniegšanai š?dus jaut?jumus:

“1) Vai 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 6. panta (Pakalpojumu sniegšana) un 13. panta (Atbr?vojumi valsts teritorij?) normas var interpret?t t?d?j?di, ka, pirmk?rt, dz?vok?a (un, iesp?jams, ar? nedz?vojamo telpu) iz?r?šana un, otrk?rt, ar to saist?t? koplietošanas telpu uzkopšana var tikt uzskat?ti par neatkar?giem, savstarp?ji nodal?miem un ar nodokli apliekamiem dar?jumiem?

2) Ja, k? to pie?em iesniedz?jtiesa, atbilde uz pirmo jaut?jumu ir noliedzoša, t? jaut? Tiesai, vai š?s direkt?vas 13. panta normas un it ?paši t? ievadda?a un B da?as b) punkts: i) uzliek pien?kumu, ii) nepie?auj vai iii) atst?j dal?bvalstu zi?? PVN piem?rošanu samaksai par ?res nama koplietošanas telpu uzkopšanu.”

IV – Tiesved?ba Ties?

11. 2007. gada 18. decembra L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Tiesas kancelej? tika iesniegts 2007. gada 24. decembr?.

12. Tiesas stat?tu 23. pant? noteiktaj? termi?? rakstveida apsv?rumus iesniedza atbild?t?ja pamata liet?, ?ehijas Republikas vald?ba un Grie?ijas Republikas vald?ba, k? ar? Eiropas Kopienu Komisija.

13. Lai sniegtu paskaidrojumu, 2008. gada 6. novembra mutvārdu procedūrā piedalījās prasītājas pamata lietā pilnvarotās personas, Ēhijas Republikas un Grieķijas Republikas valdības, kā arī Komisija.

V – Būtiski lietas dalībnieku argumenti

14. *Prasītāja* pamata lietā mutvārdu procedūrā izklāstīja šā brīža praksi, kā notiek norīcināšanās par koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumiem Ēhijas Republikā. Turklāt prasītāja pārstāvja viedokli, ka telpu izīrēšana un koplietošanas telpu uzkopšana ir kopīgs pakalpojums, kas ir atbrīvots no PVN. Turklāt prasītāja norādīja, ka Tiesai būtu nepieciešams sniegt vienotu jēdziena “nekustamā pašuma izīrēšana” interpretāciju, lai novērstu atšķirīgu interpretāciju pastāvīšanu dalībvalstīs.

15. *Atbildētāja* pamata lietā, atsaucoties uz Ēres tiesību noteikumiem Ēhijas Civilkodeksā, paskaidro, ka izmitināšana kā Ēres līguma priekšmets sastāv no telpu kopuma, kas, balstoties uz to tehniskajām un funkcionālajām pazīmēm, kā arī to iekārtojumu, atbilst dzīvošanai nepieciešamām prasībām. *Atbildētāja* arī uzsver, ka koplietošanas telpas ne no tiesiskā, ne arī no praktiskā viedokļa nevarētu izīrēt dzīvošanas mērķiem. Šā iemesla dēļ *atbildētāja* iesaka uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt apstiprinoši.

16. Saistībā ar otro prejudiciālo jautājumu *atbildētāja* apšaubā nepieciešamību interpretēt Sesto direktīvu šīs tiesvedības ietvaros, jo atbilstoši Kopienas tiesību pieņemto valsts likumdošana sniedz nepārprotamu atbildi, proti, ka nekustamā pašuma izīrēšana esot atbrīvota no PVN, bet šis atbrīvojums neattiecas uz tiem pakalpojumiem, kas tiek veikti kā neatkarīgi pakalpojumi, lai arī šie pakalpojumi ir saistīti ar no nodokļa atbrīvoto darījumu.

17. *Ēhijas valdība* uzskata, ka iesniedzējtiesas jautājumi ir jāsaprot tā, ka iesniedzējtiesa lūdz Tiesu izvērtēt, vai situācijā, kad izīrētājs bez [dzīvokļa] izīrēšanas piedāvā Ērniekam pakalpojumu – Ēres nama koplietošanas telpu uzkopšanu, strādāgie uzkopšanas pakalpojumi un izīrēšana kopā veido kompleksu pakalpojumu un vai šim pakalpojumam ir jāpiemēro Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

18. Turklāt Ēhijas valdība atgādina par kopīgo pakalpojuma galveno mērķi – izvairīties no nevajadzīgas PVN sistēmas ietekmēšanas, kas varētu rasties no ekonomiski vienota pakalpojuma mērķīgās sadalīšanas. Minētais mērķis netiktu Ēemts vērā, ja tiktu uzskatīts, ka pamata lietā pastāv šāds kopīgs pakalpojums.

19. Tādēļ Ēhijas valdība iesaka uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt, ka tas ir valsts tiesas pienākums izvērtēt, vai pakalpojums, kas ietver koplietošanas telpu uzkopšanu, un pakalpojums, kas ietver dzīvokļu izīrēšanu, Tiesas judikatūras izpratnē kopumā atbilst kopīga pakalpojuma priekšnoteikumiem. Neskatoties uz to, Ēhijas valdība, Ēmot vērā konkrētos apstākļus, pārstāv viedokli, ka pamata lietā šādas situācijas esamību varot tikai noraidīt.

20. Ēhijas valdība uzskata, ka, ja tomēr valsts tiesa secinātu pretēji, tad jēdziena “kopīgs pakalpojums” pārņemšana uz pamata lietu būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam un šaurai Sestajā direktīvā paredzēto izņēmumu interpretācijai.

21. Pirmkārt, Komisija izklāsta, ka Sestās direktīvas 13. pantā ietvertie atbrīvojumi esot autonomi Kopienas tiesību jēdzieni, kurus būtu jāinterpretē autonomi. Tā kā šiem atbrīvojumiem turklāt piemīt izņēmuma raksturs, tie būtu jāinterpretē šauri. Otrkārt, raugoties uz spriedumu lietā *Faalborg Portland/Gelting Linien* (3), Komisija jautā, vai šīs res namu koplietošanas telpu uzkopšanu pretstatā izīrēšanai, kas ir galvenais pakalpojums, varētu uzskatīt par papildu pakalpojumu.
22. Atbilstoši tam Komisija iesaka Tiesai atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem, ka, lai gan atbrīvojums no PVN dzīvokļu izīrēšanai atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktam attiecas tikai un vienīgi uz izīrēšanas saimniecisko darbību, iepriekšminēto atbrīvojumu varot piemērot arī koplietošanas telpu uzkopšanai, ja šis pakalpojums esot ietverts šīs līguma? kā papildu pakalpojums. Valsts tiesai būtu pienākums konstatēt, vai koplietošanas telpu uzkopšana ietilpst šīs līguma?, turklāt tai būtu jāizvērtē gan šīs līguma teksts, gan izveidojusies prakse.
23. *Grieķijas valdība* neatbalsta plašu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta interpretāciju. Grieķijas valdība uzskata, ka prasītājas tiesību normu izpratnes atbalstīšana izraisītu to, ka iepriekš minētā norma attiektos uz jebkādām izdevumiem, kuru mērķis ir uzlabot šīs objekta izmantošanas apstākļus. Tādēļ Grieķijas valdība iesaka uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt, ka dzīvokļa vai nedzīvojamu telpu izīrēšana esot jāuzskata par no koplietošanas telpu uzkopšanas nodalītu pakalpojumu. Šeit ir runa par diviem atšķirīgiem pakalpojumiem, turklāt viens no tiem – izīrēšana – ir atbrīvots no PVN, kamēr otrs pakalpojums – koplietošanas telpu uzkopšana – tiek aplūkots ar PVN.

VI – Juridiskais vērtējums

A – Ievadošs izklāsts

24. Eiropas Savienības paplašināšanās ar desmit jaunu valstu pievienošanās 2004. gada 1. maijā un vēl divu valstu pievienošanās 2007. gada 1. janvārī ir svarīgi ES integrācijas vēstures notikumi ar tiešlejšmā geopolitiskām sekām. Jaunajām dalībvalstīm ES paplašināšanās līdztekus dalībvalsts statusa iegāšanai ar no tās izrietošajām tiesībām nozīmēja arī pienākumu pārņemt valsts tiesību sistēmā Kopienas *acquis communautaire*, tostarp PVN normas (4). Līdz ar to pievienošanās Eiropas Savienībai vienlaicīgi nozīmēja arī pievienošanās kopīgai PVN sistēmai, saskaņotai darbījumu aplikšanas ar nodokli sistēmai, kuras mērķis būtu būtiski saistīts ar nodokļu, kā arī ekonomisko politiku.
25. Kamēr nodokļu politikas mērķis ir saistīts ar Kopienas finanšu līdzekļu nodrošināšanu ar pašas resursu palīdzību (5), tikmēr [nodokļu] saskaņošanas ekonomiskās politikas mērķis ir likvidēt atšķirīgu PVN sistēmu izraisītus faktorus, kas ir piemēroti, lai kropotu konkurences apstākļus gan valsts, gan Kopienas līmenī (6). Lai nodrošinātu vienotas PVN sistēmas darbību, ir nepieciešama viendabīga PVN direktīvu transponēšana un interpretācija, ieskaitot Sestajā direktīvā ietverto atbrīvojumu (7) transponēšanu un interpretāciju, par ko ir runa šajā lietā.
26. Prejudiciālajos jautājumos ir lūgts interpretēt Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā ietvertās normas par nekustamā pašauma izīrēšanas atbrīvojumu no PVN. Turklāt pirmajam jautājumam mērķis būtu būtiski noskaidrot, vai uz šīs namu koplietošanas telpu uzkopšanu ir attiecināms jēdziens “izīrēšana” tādā veidā, ka atbildībā, ko izīrētājs saņem no īrniekiem par šīs darbības veikšanu, arī ir atbrīvota no PVN tāpat kā šīs maksa. Uz otro jautājumu ir jāatbild tikai gadījumā, ja Tiesa noraida saikni starp abiem pakalpojumiem, un otrais jautājums saistīts ar principu, vai pienākums piemērot nodokli izriet no Kopienas tiesībām vai arī no valsts tiesībām.

B – Par pirmo jautājumu

1) Jādziens “izšķana” Sestās direktvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē

27. Lai atbildētu uz jautājumu, vai uz koplietošanas telpu uzkopšanu attiecas jādziens “izšķana”, vispirms ir jāinterpretē Sestās direktva un it īpaši tās 13. panta B daļas b) punkts, turklāt interpretācija ir jāveic ne tikai ar Kopienas tiesu judikatūras tradicionālajam metodam, bet jāņem vērā arī Kopienas pievienotās vērtības nodokļa tiesību aktiem raksturīgā interpretācija (8). Precīza ar nodokli apliekamā darījuma definēšana ir jāveic, aplūkojot kopumā visus atsevišķos apstākļus, kuru ietvaros tiek veikts attiecīgais darījums (9).

28. No Sestās direktvas sistēmas, no vienas puses, izriet, ka direktva paredz, ņemot vērā PVN darbības jomu, jo 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, blakus preču ieviešanai ir minēta arī preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, un 4. panta 1. punktā kā nodokļu maksātāju tātad definē personu, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta (10). Atbilstoši Sestās direktvas 4. panta 2. punktam jādziens “saimnieciskā darbība” aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības.

29. No otras puses, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru jādzienu, kas lietoti, lai raksturotu atbrīvojumus, kādi paredzēti Sestās direktvas 13. pantā, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārīgā principa, ka PVN tiek piemērots katram sniegtajam pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz pret atlīdzību (11).

30. Tiesa attiecībā uz pastāvīgo judikatūru par Sestās direktvas 13. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa ir izklāstījusi, ka tie ir autonomi Kopienas tiesību jādzieni un tādējādi tie ir definējami saskaņā ar Kopienas tiesību m (12).

31. Sestās direktvas 13. panta B daļas b) punktā gan nav definēts jādziens “nekustamā pašuma izšķana” un arī nav norādīts uz tātad definīciju dalībvalstu tiesību normās (13). Tomēr daudzos spriedumos Tiesa šo jādzienu, ņemot vērā kontekstu, kur tas tiek lietots, kā arī Sestās direktvas mērķus un struktūru (14), ir definējusi tādā veidā, ka “iznomātājs nomniekam uz noteiktu laiku pret atlīdzību piešķir tiesības izmantot nekustamo pašumu kā pašniekam un izslēgt jebkuru citu personu no šādu tiesību izmantošanas” (15). Vienlaicīgi Tiesa tomēr uzsvēra, ka jādziens “iznomāšana vai izšķana” Sestās direktvas 13. panta B daļas b) punktā no Kopienas tiesību viedokļa ir jāsaprot plašāk nekā attiecīgā atsevišķo tiesību jādzieni (16).

32. Uzkopšanas pakalpojums, ko prasītāja sniedz saviem īrniekiem – stingri ņemot un balstoties uz iepriekš minētajiem interpretācijas pamatprincipiem –, neatbilst iepriekš minētajai jādziens “iznomāšana” definīcijai Sestās direktvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē. Par samaksu veiktā koplietošanas telpu uzkopšana viennozīmīgi ir vairāk kā tikai telpu nodošana lietošanā par maksu. Proti, tā ietver aktīvu darbību, šajā gadījumā – pašā izīrētāja, kas būtiski atšķiras no darbības, ko Tiesa spriedumos lietā “Goed Wonen” (17) un *Temco Europe* (18) klasificēja kā “pasīvu” nekustamā pašuma izšķanas darbību.

2) Saistīti pakalpojumi judikatūras izpratnē

33. Lai gan no Kopienų tiesību viedokļa principā būtu pieļaujams, ka arī šādi uzkopšanas pakalpojumi tiktu klasificēti kā "izīrēšana" Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, ar priekšnoteikumu, ka runa tādā gadījumā bija tikai par papildu pakalpojumu no vairākiem pakalpojumiem sastāvotam pamatpakalpojumam, tātad lai tie būtu mūmi, kas gēti no abām darbībām, tiktu uzskatīti par nenodalāmiem ievērojumiem.

34. Kā Tiesa atkārto, ir paskaidrojusi, jautājums, vai darījums, kas ietver vairāku pakalpojumu sniegšanu, ir jāuzskata par vienu vai par vairākiem nošķirti un neatkarīgiem pakalpojumiem, kuri jāvērtē atsevišķi, ir jāpaši būtisks PVN kontekstā, tajā skaitā – nosakot nodokļa likmi vai arī piemērojot Sestajā direktīvā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa (19).

35. Sestajā direktīvā nav jāpašu normu par to, kādos apstākļos vairāki savstarpēji saistīti pakalpojumi ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu. Noteicošie izvērtēšanas kritēriji drīzāk izriet tieši no Tiesas judikatūras.

36. Nosakot saistītu pakalpojumu būtību, ir jāievēro divi mērķi. No vienas puses, dažādi atsevišķi pakalpojumi atbilstoši to raksturam būtu jāizvērtē dažādi (20). Bet otrā stingra kopēju pakalpojumu sadalīšana atsevišķi kvalificējamās pakalpojumos, no otras puses, sarežģītu PVN noteikumu piemērošanu (21). Katrā ziņā, veicot pārbaudi, ir jāpiemēro objektīvi kritēriji. Subjektīvam pakalpojuma veicēja un/vai saņēmēja viedoklim nav nozīmes.

37. No 2. panta izriet, ka katrs darījums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (22), tomēr noteiktos apstākļos vairāki atsevišķi pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un kuri šādi varētu būt pamatā aplūkšanai ar nodokli vai atbrīvošanai no tā, ir jāuzskata par vienu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (23).

38. Piemēram, tādā gadījumā ir, ja vienkāršas objektīvas analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka viens vai vairāki atsevišķi pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka atsevišķais pakalpojums vai pārējie atsevišķie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildu pakalpojumus tādā veidā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums (24). Pakalpojums itā pašā ir uzskatāms par papildu pakalpojumu, nevis par galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet līdzeklis, lai visārtāk saņemtu pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (25). Viens vienots pakalpojums pastāv tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēga (26).

39. Ja apskatām pamata lietas faktus un tiesību situāciju, tad, pēc manām domām, ir maz argumentu, kas pamatotu strīdus priekšmetā esošā pakalpojuma klasificēšanu par papildu pakalpojumu.

40. Ir tiesa, ka koplietošanas telpu uzkopšana parasti ir būtisks priekšnosacījums normālai ēres objekta lietošanai. Tomēr šā darbība, kā to pareizi izklāsta Grieķijas valdība un atbildētāja, neskar specifiskās, dzīvotājiem nodotās telpas, kuras ir faktiskais ēres ēguma priekšmets, bet gan tikai katrai personai pieejamas, nedzīvojamās koplietošanas telpas ēres namā. Tas pats attiecas arī uz citiem mērķiem paredzētu telpu izīrēšanu, piemēram, biroju telpu izīrēšanu, kad biroja darba veikšana ir atbilstoši tikai šai darbībai paredzētajā telpā. Tikai šā strīdīgā pakalpojumu jau ir iespējams norobežot gan telpiski, gan arī attiecībā uz tās mērķi.

41. Attiecībā uz pārējo atsevišķās, nedalāms ekonomiskais pakalpojums netiek sadalīts, ja tiek nošķirtas abas saimnieciskās darbības – dzīvokļu izīrēšana un koplietošanas telpu uzkopšana. Abas darbības nav tik cieši savstarpēji saistītas, ka šo darbību sadalīšana būtu atbilstoši no realitātes, itā pašā tādā, ka ēguma ēdzību pušu autonomijas ietvaros parasti tiks atstāts

jautājums, kurš konkrētajā gadījumā veic koplietošanas telpu uzkopšanu. Kā, atsaucoties uz šā brīža praksi Ēhijas Republikā, izklāsta Ēhijas valdība (27), koplietošanas telpu uzkopšanu principā var regulēt trīs dažādos variantos: 1) Ērnieki paši veic šo uzdevumu; 2) uzkopšanas darbu veic trešā persona, kura pēc tam Ērniekiem izraksta rēķinu; 3) koplietošanas telpu uzkopšanu nodrošina izīrētājs, vienalga, vai šo darbību viņš veic pats (piemēram, mājās pārvaldnieks) vai arī nolīgta uzkopšanas uzņēmuma palīdzību. No dažādajiem iespējamajiem variantiem kļūst skaidrs, ka ne dzīvokļu lietošanas tiesības, ne arī faktiskā iespēja dzīvokli izmantot neietekmē tas, ja uzkopšanu uzņēmuma kārtā neveic izīrētājs.

3) Par PVN neitralitātes principu

42. Daudzu dažādu iespējamo variantu pastāvīšana ir būtiska, arī raugoties no nodokļu neitralitātes principa un Sestās direktīvas normu konsekventas piemērošanas viedokļa. Šajā kontekstā es atgādinu, ka nodokļu neitralitātes principa ieviešanai atbilstoši Tiesas judikatūrai ir būtiska loma, arī piemērojot Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu paredzētos atbrīvojumus (28).

43. Nodokļu neitralitātes princips, kas izklāstīts Pirmās direktīvas 2. pantā (29) un uz kuru balstīta kopējā PVN sistēma, un kas izriet arī no Sestās direktīvas ceturto un piekto apsvēruma, noteic, ka visām saimnieciskām darbībām ir jāpiemēro vienāda procedūra (30). Tiesa spriedumos lietā *Cimber Air* (31) un *Jyske Finans* (32) precizēja šo principu tādējādi, ka tas aizliedz uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu.

44. Ja pieņem, ka pastāv pirmais no šo secinājumu 41. punkta minētajiem variantiem, var secināt, ka koplietošanas telpu uzkopšanai nevar piemērot PVN, jo koplietošanas telpu uzkopšana nav ne preču piegāde, ne pakalpojums Sestās direktīvas 2. panta izpratnē.

45. Ja turpretī pieņem, ka pastāv otrais variants, tad ir jāsecina, ka šai saimnieciskai darbībai tāpat kā jebkuram citam pakalpojumam ir jāpiemēro PVN. Šim pakalpojumam kā tādām nav nekādas saistības ar izīrēšanu, un tādēļ, raugoties no iepriekš minētā principa, ka katrs darījums pamatā ir jāskata kā atsevišķs, nodalāms pakalpojums (33), tam ir jāpiemēro cita nodokļu procedūra, proti, šim pakalpojumam nevar piemērot atbrīvojumu no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktam. Uz to attiecīgi norāda gan iesniedzējtiesa savā lūgumā uzdot prejudiciālus jautājumus (34), gan arī Ēhijas valdība (35).

46. Objektīvi skatoties, trešais variants, kas ir pamata priekšmets, no otrā variantā atšķiras tikai ar to, ka persona, kas veic uzkopšanas darbus, reizē ir arī izīrētājs. Tādēļ rodas jautājums, vai ir pamatoti, balstoties tikai uz to, ka izīrētājs un pakalpojuma sniedzējs ir viena un tā pati persona, pieņem, ka koplietošanas telpu uzkopšana jau no paša sākuma uzskatāma par no izīrēšanas neatdalāmu papildu pakalpojumu. Kā Tiesa minēja spriedumā lietā *Henriksen* (36), šis apstāklis noteiktos gadījumos varētu būt netiešs pierādījums, ka pastāv vienota saimnieciskā darbība, tomēr pats par sevi tas nav izšķirošs. Jo tieši tāpat fakts, ka prasītāja pamata lietā par koplietošanas telpu uzkopšanu izraksta atsevišķu rēķinu un tajā neiekļauj kopējo summu, kurā ir ietverta arī ceturkļa maksa, varētu būt netiešs pierādījums, ka šā [uzkopšanas] darbība ir atsevišķi nodalāms pakalpojums. Proti, kā to Tiesa secināja spriedumā lietā *CPP* (37), apstāklis, vai pakalpojumu sniedzējs par apvienotiem pakalpojumiem izraksta vienu rēķinu vai arī atsevišķus rēķinus par katru darbību, jau ir netieša pierādījuma spēks. No tā izriet, ka atsevišķa rēķina izrakstīšana par uzkopšanas darbiem jau norāda uz to, ka pamata lietā nepastāv vienots pakalpojums.

47. Ir jāpiekrīt Ēhijas valdībai, ka šo trešo variantu ir iespējams jebkādā veidā papildināt ar citiem elementiem tā, ka kļūst aizvien grūtāk pieņemt atsevišķu lūgumu konkrētajā lietā. Tā,

piem?ram, ir iedom?jama situ?cija, kur? iz?r?t?js sniedz uzkopšanas pakalpojumu ar? citos ?res namos, kurus tas neiz?r?. Ta?u šis vi?a sniegtais pakalpojums b?t?b? b?tu t?ds pats k? pamata liet?. T?d??, p?c man?m dom?m, tas b?tu pretrun? gan nodok?u neitralit?tes principam (38), gan kop?j?s PVN sist?mas konsekvencei, ja iepriekš piemin?tajiem variantiem tiktu piem?rots atš?ir?gs PVN rež?ms atkar?b? no t?, vai attiec?gos uzkopšanas pakalpojumus sniedz iz?r?t?js vai k?da treš? persona. Neskaidr?ba, kas saist?tos ar katru konkr?to gad?jumu, nevajadz?gi sarežž?tu PVN normu piem?rošanu (39) un attiec?gi padar?tu nodok?u maks?t?jam maz?k paredzamus valsts finanšu iest?žu l?mumus.

4) Atbr?vojuma no PVN v?sturisk? un teleolo?isk? interpret?cija

48. Iesniedz?jtiesas min?tie soci?lpolitiskie apsv?rumi vieni paši nesp?j atsp?kot iepriekš izkl?st?tos secin?jumus. Tos nevar uzreiz piesaukt k? argumentus, lai koplietošanas telpu uzkopšanu atbr?votu no PVN. Tom?r ir j?piekr?t iesniedz?jtiesai, ka, nepiem?rojot PVN koplietošanas telpu uzkopšanai, dz?vok?i b?tu l?t?ki. Patiesi š?iet, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta iz??muma normu izveidošan?s v?sture balst?s ar? uz soci?lpolitiskiem apsv?rumiem. T? liel?kaj? da?? dal?bvalstu pirms [PVN] saska?ošanas, kas veikta ar Sesto direkt?vu, soci?lu iemeslu d?? par dz?vojamo telpu ?ri pievienot?s v?rt?bas nodoklis nebija j?maks? (40). T?d?? Sestaj? direkt?v? bija j?saglab? šis princips, lai nov?rstu dz?vojamo telpu ?res sad?rdzin?šanos.

49. K? jau pier?da Sest?s direkt?vas noteicošo normu gramatisk? (41) un sist?misk? (42) interpret?cija, k? ar? ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu (43), Kopienu likumdev?js ir v?l?jies Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt? paredz?to atbr?vojumu no PVN viennoz?m?gi piem?rot šauri tikai "iz?r?šanai" un attiecin?t tikai uz tiem pakalpojumiem, ko, objekt?vi apl?kojot, v?l var uzskat?t par da?u no "iz?r?šanas" kop?j? pakalpojuma. Tom?r šie priekšnoteikumi nepast?v ikvien? situ?cij? un, k? tas redzams, tie nepast?v ar? šaj? liet?.

50. Turkl?t nedr?kst?tu aizmirst, ka past?v v?l viens iemesls piem?rot atbr?vojumu nekustam? ?pašuma iz?r?šanai. K? ir secin?jis ?ener?ladvok?ts Džeikobss [Jacobs] secin?jumos liet? *Blasi* (44), nekustamais ?pašums, kas jau tiek izmantots dz?vošanai, nav saist?ts ar ražošanas procesu. P?c pirmreiz?jas [b?vlaukuma] ier?košanas un ?kas uzcelšanas nekustamais ?pašums parasti tiek izmantots dr?z?k pas?vi, nepalielinot ?pašuma pievienoto v?rt?bu. T?d?? PVN piem?ro tikai pirmreiz?jai b?vlaukuma ier?košanai, k? ar? ?kas uzcelšanai pirms pirmreiz?j?s ?rnieku iev?kšan?s, turpret? ?ku, kas jau tiek izmantotas dz?vošanai, t?l?knodošanai, k? ar? iz?r?šanai PVN nepiem?ro. Šis atbr?vojuma no nodok?a pamatojums tom?r nav piem?rojams t?dai akt?vai darb?bai (45) k? koplietošanas telpu uzkopšana.

5) Secin?jumi

51. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es uzskatu, ka b?t?b? ir pie?aujams nepiem?rot Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt? paredz?to atbr?vojumu pakalpojumam, ko iz?r?t?js sniedz, uzkopjot koplietošanas telpas, un [ir pie?aujams] šo pakalpojumu aplikt ar PVN, turkl?t es nev?l?tos jau uzreiz izsl?gt, ka it ?paši attiec?g? ?res l?guma noteikumi, attiec?g? ?res objekta iekš?j?s k?rt?bas noteikumi vai k?d? noteikt? dal?bvalst? iedibin?t? ties?bu prakse iz??muma k?rt? var?tu b?t atš?ir?ga no t?s, kas ir šajos secin?jumos abstrakti veiktaj? izv?rt?jum?. Cik liel? m?r? tas attiecas uz konkr?to gad?jumu, ir j?p?rbauda valsts tiesai, kurai ir pien?kums ?emt v?r? atbildes uz prejudici?lajiem jaut?jumiem, izskatot lietas faktus, vajadz?bas gad?jum? izmantojot iepriekš min?tos apsv?rumus.

52. T?d?? uz pirmo prejudici?lo jaut?jumi b?tu j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 6. un 13. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, pirmk?rt, dz?vok?a (iesp?jams, ar? nedz?vojamo telpu) iz?r?šana un, otrk?rt, ar to saist?t? koplietošanas telpu uzkopšana var tikt uzskat?ti par neatkar?giem,

savstarp?ji nodal?miem un ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Tom?r valsts tiesai ir pien?kums p?rbaud?t, cik liel? m?r? attiec?g? ?res l?guma noteikumi, attiec?g? ?res objekta iekš?j?s k?rt?bas noteikumi un attiec?gaj? dal?bvalst? izveidojusies ties?bu prakse iz??muma k?rt? pie?auj atš?ir?gu v?rt?jumu.

C – Par otro jaut?jumu

53. ?emot v?r? ieteikto atbildi uz pirmo jaut?jumu, atbilde uz otro jaut?jumu ir j?sniedz tikai gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa, izv?rt?jot visus pamata lietas apst?k?us, uzskat?tu, ka dz?vok?u iz?r?šanu un ar to saist?to koplietošanas telpu uzkopšanu iz??muma k?rt? nevar?tu uzskat?t par neatkar?giem, savstarp?ji nodal?miem pakalpojumiem.

54. T?d? gad?jum? b?tu j?pie?em, ka past?v kop?js pakalpojums, kas atbilstu “nekustam? ?pašuma iz?r?šanas” paz?m?m, k?das noteiktas Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt?. Š? Direkt?vas norma attiec?gi izsl?gtu to, ka atl?dz?bai, kas tiek iekas?ta par dz?vok?u ?res nama koplietošanas telpu uzkopšanu, tiek piem?rots PVN.

55. T?d?? uz otro jaut?jumu b?tu j?atbild t?d?j?di, ka, ja valsts tiesa konstat?tu, ka dz?vok?u iz?r?šana un ar to saist?to koplietošanas telpu uzkopšana iz??muma k?rt? nevar tikt uzskat?ta par neatkar?giem, savstarp?ji nodal?miem dar?jumiem, tad koplietošanas telpu uzkopšana ir j?uzskata par da?u no “nekustam? ?pašuma iz?r?šanas” Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn? un atl?dz?bai par šo darb?bu netiek piem?rots PVN.

VII – Secinājumi

56. ?emot v?r? iepriekš?jos apsv?rumu, es iesaku Tiesai uz prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1. Sest?s direkt?vas 6. un 13. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, pirmk?rt, dz?vok?a (iesp?jams, ar? nedz?vojamo telpu) iz?r?šana un, otrk?rt, ar to saist?t? koplietošanas telpu uzkopšana pamat? ir j?uzskata par neatkar?giem un savstarp?ji nodal?miem dar?jumiem.

Tom?r valsts tiesai ir pien?kums p?rbaud?t, cik liel? m?r? attiec?g? ?res l?guma noteikumi, attiec?g? ?res objekta iekš?j?s k?rt?bas noteikumi un attiec?gaj? dal?bvalst? izveidojusies ties?bu prakse iz??muma k?rt? pie?auj atš?ir?gu v?rt?jumu;

2. ja valsts tiesa uzskata, ka abas saimniecisk?s darb?bas nevar tikt uzskat?tas par neatkar?giem, savstarp?ji nodal?miem dar?jumiem, tad koplietošanas telpu uzkopšana ir j?uzskata par da?u no “nekustam? ?pašuma iz?r?šanas” Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn?, k? rezult?t? atl?dz?bai par šo darb?bu netiek piem?rots PVN.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – 1996. gada 2. maija spriedums liet? C?231/94 *Faalborg?Gelting Linien* (Recueil, I?2395. lpp.).

4 – Attiec?b? uz šo skat. Albert, J. L., *L’IVA nella prospettiva dell’ampliamento dell’Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Tur?na, 2007, 53. un 54. lpp., kurš nor?da uz jauno dal?bvalstu piel?gošan?s gr?t?b?m PVN jom?, ?emot v?r? daudz?s daž?d?s v?sturiski p?rmantot?s valsts ties?bu normas, kas izrais?ja nepieciešam?bu noteiktos pakalpojumu tirgus sektoros ieviest p?rejas noteikumus.

5 – Terra, B. un Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*

, 1. sējums, 3. nodaļa, 3.1.1. punkts, 87. lpp., un Communier, J. M., *Droit fiscal communautaire*, Brisele, 2001, 194. un 195. lpp., galveno iemeslu turpmākai PVN jomas saskaņošanai saskata Padomes 1970. gada 21. aprīļa Lēmums par dalībvalstu finanšu iemaksu aizstāšanu ar Kopienas resursiem. Šis Lēmums paredzēja, ka sākot ar 1975. gadu Kopienas budžets papildus muitas nodevum un lauksaimniecības maksājumiem tiks finansēts ar daļu no PVN. Lēmums par pašu resursiem nosaka Kopienas budžeta finansēšanas pamatnoteikumus. Šis Lēmums, pēdējoreizi Padomes 2007. gada 7. jūnija Lēmuma par Kopienas pašu resursu sistēmu (OV L 163, 17. lpp.) redakcijā, parasti vienbalsīgi tiek pieņemts Padomē, un tas ir jāratificē visām dalībvalstīm. 2007. gada 7. jūnija Lēmuma 2. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka pašu resursus, ko iekauj Eiropas Savienības vispārējā budžetā, veido ieņēmumi, kas iegūti, piemērojot visām dalībvalstīm vienotu likmi saskaņotai PVN aprīšana bāzei, kas noteikta saskaņā ar Kopienas noteikumiem. Izmantotā aprīšana bāze nedrīkst pārsniegt 50 % no katras dalībvalsts nacionālā kopienkuma, kā tas noteikts 7. punktā. Par pašu resursu sistēmas darbību skat. Komisijas 2004. gada 6. septembra Ziņojumu "Eiropas Savienības finansēšana", COM(2004) 505, galīgā redakcija.

6 – Šajā izpratnē skat. Voß, R., "Steuerrecht", publicēts: Dausies (izdevējs), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, 2. sējums, J daļa, 184. un 185. punkts; iepriekš 5. zemsvertras piezīme minēto Communier, J. M., 192. lpp.; Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra, 1998, 22. lpp., turklāt pēdējais [nodokļu] saskaņošanas ekonomiski politisko mērķi, no vienas puses, saskata iekšējā tirgus stenošanu novēršot diskriminācijas un konkurences kropošānu valsts nodokļu sistēmā piemērošanā un, no otras puses, valsts tautsaimniecību integrācijā. Reich, M. un König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Cērihe, 2006, 16. lpp., norāda, ka EKL 93. pantā nostiprinātais saskaņošanas koncepts galvenokārt ir vērsts uz konkurenci traucējošu elementu novēršanu preču apritē.

7 – Kopienas Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi nepieciešamību vienoti piemērot atbilstošos PVN un turklāt ir norādījusi uz Sestās direktivas vienpadsmito apsvērumu, no kura izriet, ka "ir jāpastāda kopējais atbilstošo saraksts, lai Kopienas pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi". Tiesa no tā ir secinājusi, ka Sestās direktivas 13. panta B daļā paredzētajam atbilstošajam no nodokļa, pat ja šā norma ļauj dalībvalstīm paredzēt vēl citus atbilstošos, ir jāatbilst atsevišķiem Kopienas tiesību jēdzieniem, lai būtu iespējams vienoti noteikt PVN bāzi atbilstoši Kopienas noteikumiem (skat. 2001. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-326/99 "Goed Wonen", *Recueil*, I-6831. lpp., 47. punkts; 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-358/97 Komisija/rija, *Recueil*, I-6301. lpp., 51. punkts, un 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-240/99 *Försäkringaktiebolaget Skandia*, *Recueil*, I-1951. lpp., 23. punkts). Cornia, C., "Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie", *Rassegna tributaria*, 2005, 2. burtnāca, 647. lpp., arī norāda uz nepieciešamību vienoti piemērot atbilstošos PVN.

8 – Skat. ģenerālvokāļa Ruisa-Harabo Kolomera [Ruiz-Jarabo Colomer] 2004. gada 4. maija secinājumus lietā C-284/03 *Temco Europe* (Krājums, I-11237. lpp., 1. punkts) un ģenerālvokātes Kokotes [Kokott] 2004. gada 14. oktobra secinājumus lietā C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (Krājums, I-1527. lpp., 16. punkts). Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vēne, 1997, 47. un 49. lpp., norāda, ka Tiesa, interpretējot Kopienas tiesības, izmanto visas klasiskās interpretācijas metodes (gramatisko, sistēmisko, teleoloģisko un vēsturisko). Viena no īpatnībām, Tiesai interpretējot PVN direktīvu, ir tā, ka izņēmumi pamatā esot jāinterpretē šauri, jo tas ir izņēmums no patērētāja vispārējās aplikšanas ar nodokli un tādēļ varētu izraisīt konkurences kropošānu. Tas ir spējams, it īpaši ne tikai piemērojot Sestās direktīvā paredzēto atbilstošo sarakstu no nodokļa, bet arī interpretējot citas PVN normas, kas paredz izņēmumus noteiktiem principiem. Pēc autora uzskatiem, principā šaurā izņēmumu interpretācija ir

15 – Iepriekš 7. zemsvarsta piezīmi minētais spriedums lietā Komisija/rija, 52.–57. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedums lietā C-409/98 *Mirror Group (Recueil, I-7175. lpp., 31. punkts)*; iepriekš 7. zemsvarsta piezīmi minētais spriedums lietā “Goed Wonen”, 55. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedums lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International (Recueil, I-7257. lpp., 21. punkts)* un iepriekš 14. zemsvarsta piezīmi minētais spriedums lietā *Temco Europe*, 19. punkts. Ēenerģiadvokāts Ruiss Harabo Kolomers 2004. gada 4. maijā secinājumu lietā *Temco Europe* 20.

un 21. punktā apkopoja Tiesas judikatūru attiecībā uz nekustamo īpašuma iznomāšanas atbrīvojumu no PVN šādi: “1) nekustamo īpašuma īpašnieka veiktu tās nodošanu citai personai, 2) izslēdzot pārējās, 3) lietošanu un turējumā 4) uz noteiktu laiku 5) apmaiņā pret citām maksas samaksu. Lai novērtētu, vai šai definīcijai atbilst konkrētie līgumi, jāņem vērā visas darbījuma sastāvdaļas un tā apstākļi; par noteikto atzīstot tās objektīvo saturu, neatkarīgi no tā, kā to kvalificējuši līgumslēdzēji.”

16 – Šī iemesla dēļ Tiesa iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minētajā spriedumā “Goed Wonen”, 59. punkts, secināja, ka Sestās direktivas 13. panta B daļas b) punkts un C daļas a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šīm normām pretrunā nav tāda valsts tiesību norma, kas, piemērojot atbrīvojumu no PVN, pieļauj, ka – uz noteiktu laiku un pret atlīdzību – nodibinātas lietu tiesības, kas to īpašniekam piešķir nekustamo īpašuma lietošanas tiesības (pamata lieta runa bija par uzufuktu), tiek pielīdzinātas nekustamo īpašuma izīrēšanai vai iznomāšanai.

17 – Skat. iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā “Goed Wonen”, 52. punkts, kurā Tiesa izklāsta, ka, lai gan nekustamo īpašuma izīrēšana pamatā ietilpst saimnieciskās darbības jēdzienā Sestās direktivas 4. panta izpratnē, parasti tā ir salīdzinoši pasīva darbība, kas neizraisa būtisku vērtības palielināšanos.

18 – Skat. iepriekš 14. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Temco Europe*, 27. punkts. Ēnerģladvokāts Džeikobss 1997. gada 25. septembra secinājumos lietā C-346/95 *Blasi (Recueil, I-481. lpp., 15. punkts)* arī klasificēja nekustamo īpašuma izīrēšanu kā “relatīvi pasīvu darbību”.

19 – 1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-349/96 *CPP (Recueil, I-973. lpp., 27. punkts)*; 2005. gada 27. oktobra spriedums lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Krājums, I-9433. lpp., 18. punkts) un 2008. gada 21. februāra spriedums lietā C-425/06 *Part Service* (Krājums, I-897. lpp., 49. punkts).

20 – Skat. iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *CPP*, 29. punkts.

21 – Izvērtējot jautājumu, vai konkrētajā gadījumā pastāv viens kopīgs pakalpojums vai divi patstāvīgi pakalpojumi, būtisku lomu spēlēja praktiskuma aspekts. Kā 2005. gada 12. maija secinājumos iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minētajā spriedumā lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* atbilstoši izklāsta Ēnerģladvokāte Kokote, dažos secinājumos pat ir vērojama tendence šajā kontekstā par prioritāru izvirzīt praktiskumu, nevis precizitāti. Skat. Ēnerģladvokāta Kosmas [Cosmas] 1996. gada 1. februāra secinājumus lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (1996. gada 2. maija spriedums, *Recueil, I-2395. lpp., 14. punkts*); Ēnerģladvokāta Fenelija [Fennelly] 1996. gada 25. aprīlī secinājumus lietā C-327/94 *Dudda* (1996. gada 26. septembra spriedums, *Recueil, I-4595. lpp., 35. punkts*) un Ēnerģladvokāta Fenelija 1998. gada 11. jūnijā secinājumus iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minētajā spriedumā lietā *CPP*, 47. un nākamie punkti.

22 – Skat. iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minētos spriedumus lietā *CPP*, 29. punkts, lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. punkts, un lietā *Part Service*, 50. punkts.

23 – Iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Part Service*, 51. punkts.

24 – Šajā sakarā skat. iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *CPP*, 30. punkts; 2001. gada 15. maija spriedumu lietā C-34/99 *Primback (Recueil, I-3833. lpp., 45. punkts)*; iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 21. punkts, un iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Part Service*, 52. punkts.

25 – Skat. iepriekš minētos spriedumus lietots *CPP*, 29. punkts, un lietot *Part Service*, 52. punkts.

26 – Iepriekš 19. zemsvertras piezīmi minētā spriedumā lietoti *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 22. punkts, un lietot *Part Service*, 53. punkts.

27 – Skat. šērijas valdības rakstveida paskaidrojumu 5. lpp.

28 – Skat. iepriekš 7. zemsvertras piezīmi minēto spriedumu lietoti “Goed Wonen”, 56. punkts, kurā Tiesa pamatoja savu lēmumu pielīdzināt tādus tiesību kazu uzbrukums piešķiršanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta un C daļas a) punkta piemērošanas ietvaros izīrēšanai un iznomāšanai ar “PVN neitralitātes principa ieviešanu” un “nepieciešamību konsekvēnti piemērot Sestās direktīvas normas, jo šādi korekti, vienoti rīši un vienoti piemērot paredzētos atbrīvojumus”. Skat. arī 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietoti *C-283/95 Fischer (Recueil, I-3369)*. lpp., 28. punkts). Iepriekš 7. zemsvertras piezīmi minētais Cornia, C., 647. lpp., uzskata, ka vienotu Kopienas tiesību piemērošana atbrīvojumu no PVN jomā izriet no nepieciešamības garantēt nodokļu neitralitāti konkurences ietvaros. Nodokļu neitralitātes princips nozīmē, ka darījumiem, kas no gala patērētāja viedokļa ir vienādi, ir jāpiemēro vienāds PVN režīms. Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, 4. izdevums, Biefelds, 2001, 32. un 33. lpp., paskaidro, ka Tiesa nodokļu neitralitātes iemesla dēļ plaši interpretē jēdzienus, kas tiek izmantoti nodokļu bāzes noteikšanai (nodokļu maksātājs, saimnieciskā darbība, piegāde, pretpakalpojums). Šāda iemesla dēļ Tiesa šauri interpretē atbrīvojumus un atkāpes no nodokļu bāzes. Lohse, C., “Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (izdevējs von Achat un Tumpel), Vēne, 2001, 58. un 59. lpp., izklāsta, ka neitralitātes princips esot piemērots, lai ierobežotu atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas jomu, šauri interpretējot to pazīmes. Pretējā gadījumā nodokļu neitralitātes princips izraisītu to, ka PVN darbības jomu pamatojošās pazīmes būtu jāinterpretē plaši.

29 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (Pirmā direktīva) (OV 71, 1301. lpp.) 2. panta 1. un 2. daļa nosaka: “Pievienotās vairošanās nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgi nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vairošanās nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgā precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vairošanās nodoklis.”

30 – Skat. 1996. gada 20. jūnija spriedumu lietoti *C-155/94 Wellcome Trust (Recueil, I-3013)*. lpp., 38. punkts) un 1998. gada 3. decembra spriedumu lietoti *C-381/97 Belgocodex (Recueil, I-8153)*. lpp., 18. punkts).

31 – 2004. gada 16. septembra spriedums lietoti *C-382/02 Cimber Air* (Krājums, I-8379. lpp., 23. un 24. punkts).

32 – Iepriekš 11. zemsvertras piezīmi minētais spriedums lietoti *Jyske Finans*, 39. punkts.

33 – Skat. šo secinājumu 37. punktu.

34 – Skat. lēmuma uzdot prejudiciālus jautājumus 6. punktu.

35 – Skat. šērijas valdības rakstveida atbildes 13. punktu.

36 – 1989. gada 13. jūlija spriedums lietā 173/88 *Henriksen* (*Recueil*, 2763. lpp., 16. punkts). Šis lietas pamats bija jautājums, vai Sestās direktivas 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunktā minētais jēdziens “[nekustamā pašuma izīrēšana] transportlīdzekļu novietošanai”, kas paredz izņēmumu no tās pašas Direktivas 13. panta B daļas b) punkta paredzētā vispārīgā atbrīvojuma no nodokļa “nekustamā pašuma iznomāšanai vai izīrēšanai”, attiecas uz visu transportlīdzekļu novietošanai paredzēto telpu izīrēšanu, ieskaitot slēgtas garāžas. Tiesa konstatēja, ka izīrēšanu nevar izslēgt no atbrīvojuma no nodokļa, ja tā ir cieši saistīta ar tādū nekustamo pašumu izīrēšanu bez atlīdzības, kas ir paredzēti cita veida izmantošanai. Tiesa uzskata, ka vienota saimnieciskā darbība pastāv tad, “ja transportlīdzekļu novietošanai paredzētā vieta un cita veida izmantošanai paredzētais nekustamais pašums ir daļa no viena un tā paša objektu kompleksa un šos abus priekšmetus vienam un tam pašam īrniekam izīrē viens un tas pats izīrētājs”.

37 – Iepriekš 19. zemesvērtības piezīmē minētais spriedums lietā *CPP*. Šis sprieduma 31. punkts Tiesa ir izklāstījusi, ka apstāklim, ka rēķinā tiek norādīta kopējā suma, nav izšķirošas nozīmes, tomēr tas var liecināt par vienota pakalpojuma esamību, ja pakalpojuma sniedzējs saviem klientiem nodrošina no vairākām daļām sastāvošu pakalpojumu, par ko tas izraksta vienu rēķinu par pakalpojumu kopējo summu. Nepieciešams gan gadījumā atgriezeniski no tā būt jāizriet, ka savienoto pakalpojumu vienas daļas iekļaušana atsevišķā rēķinā varētu liecināt pret vienota pakalpojuma esamību.

38 – Skat. šo secinājumu 42. punktu.

39 – Ibáñez García, I., “Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, Nr. 226, 103. un 104. lpp.; tas pats [autors], “El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, Nr. 4, 43. un 44. lpp., neatbalsta tiesisko nenoteiktību, kas praksē rada vairākus PVN maksāšanas pienākuma izņēmumus un atbrīvojumus to kompleksā piemērojuma dēļ. Autors tajā saskata nodokļu neitralitātes principa ierobežojumu. Paši interesanti attiecībā uz situāciju, kādā ir pamata lietā, ir Scholsem, J. C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Lježa, 1976, 55. punkts, 93. un 94. lpp., teorētiskie apsvērumi. Autors apskata dažādu hipotētiskus nodokļu piemērošanas modeļus respektīvi attiecībā m. Saskaņā ar pirmo modeli PVN varētu piemērot visiem ar izīrēšanu, ieskaitot pašu izīrēšanu, saistītiem darījumiem. Autors uzskata, ka šis risinājums visdrīzāk atbilstu nodokļu neitralitātes principam. Saskaņā ar citu risinājumu, kas atbilst Sestajai direktīvai, nekustamā pašuma izīrēšanu atbrīvo no PVN sociāli politisku iemeslu dēļ, kas, pēc autora uzskatiem, lai gan ir pretrunā nodokļu neitralitātei, tomēr vāļ ir attaisnojami. Šāda veida atbrīvojumu katrā ziņā nevarētu piemērot “uzturēšanas un remontu izmaksām”, turklāt autors kā pamatojumu šādam ierobežojumam min “administratīvo vienkāršību”.

40 – Skat. Komisijas priekšlikumu Sestajai direktīvai (Eiropas Kopienu biļetens, 11/73. pielikums, 17. lpp.). Attiecībā uz šo skat. ģenerālvadvokātes Kokotes secinājumus iepriekš 8. zemesvērtības piezīmē minētajā spriedumā lietā *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, 46. punkts. Iepriekš 5. zemesvērtības piezīmē minētais Communier, J. M., 230. lpp., norāda, ka Sestās direktivas 13. panta B daļas b) apakšpunktā ietvertos atbrīvojumus var izskaidrot ar vispārīgiem politiskiem apsvērumiem, kas ir kopīgi visām Eiropas Kopienas dalībvalstīm. Pēc iepriekš 39. zemesvērtības piezīmē minētā Scholsem, J. C., 163. punkts, 264. lpp., uzskatiem, 13. panta B daļas b) apakšpunkts vāļ pirms Sestās direktivas stāšanās spēkā atspoguļo visās dalībvalstīs noteiktos variantos pastāvošās tiesību normas.

41 – Skat. šo secinājumu 32. punktu.

42 – Skat. šo secinājumu 28. un 29. punktu.

43 – Skat. šo secinājumu 42.–47. punktu.

44 – Ēenerģladvokāta Džeikobsa secinājumi iepriekš 18. zemsvātras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Blasi*, 15. un 16. punkts.

45 – Skat. šo secinājumu 32. punktu.