

GENERALINĖS ADVOKATĖS
VERICA TRSTENJAK IŠVADA,
pateikta 2008 m. gruodžio 9 d.¹

I — Įvadas

1. Savo prašymu priimti prejudicinį sprendimą pagal EB 234 straipsnį *Krajský soud v Ústí nad Labem* (Uščio prie Labės rajono teismas, toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) pateikia Europos Bendrijų Teisingumo Teismui du klausimus, susijusius su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (Šeštoji direktyva)² 6 straipsnio ir 13 straipsnio B dalies b punkto išaiškinimu.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant teisinį bendrovės *RLRE Tellmer Property s.r.o.* (toliau – pareiškėja) ir nacionalinės mokesčių administracijos (*Finanční ředitelství*, toliau – atsakovė) ginčą, kuriame svarstomas pajamų iš butų nuomos atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio dydis. Pagrindinės bylos šalys nesutaria, ar su butų nuoma susijęs bendrų nuomojamo daugiabučio namo patalpų valymas yra pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama ūkinė veikla.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 23.

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

3. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą šalies teritorijoje suteiktos atlyginamos paslaugos iš principo apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu.

4. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*: <...>

- nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne,
 - įpareigojimai susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją,
 - paslaugų atlikimas vykdamas valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba dėl įstatymų reikalavimų.“
5. Butų nuomos atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte reglamentuojamas taip:
- b) nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus:
 - 1) apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiuose įstaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;
 - 2) patalpų ir vietos nuomą automobilių stovėjimui;
 - 3) pastoviai instaliuotų įrenginių ir mašinų nuomą;
 - 4) seifų nuomą.
- „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 mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:
- Valstybės narės gali dar labiau riboti šį atleidimą nuo mokesčio <...>“

B — Nacionalinė teisė

už atskirai apskaitomą bendrų patalpų valymą, kurį paveda atlikti savo ūkvedžiams.

6. Nuo įstojimo į Europos Sąjungą pridėtinės vertės mokesčio taikymą Čekijos Respublikoje reglamentuoja Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio. Šio įstatymo 56 straipsnio „Žemės, pastatų, butų ir negyvenamųjų patalpų perdavimas ir nuoma bei kitų įrenginių nuoma“ 4 dalyje atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio nuosavybės nuomos atveju reglamentuojamas taip:

„Žemės, pastatų, butų ir negyvenamosios paskirties patalpų nuoma atleidžiama nuo pridėtinės vertės mokesčio. Atleidimas netaikomas trumpalaikiai pastato nuomai, transporto priemonėms stovėti skirtų erdvių ir vietos nuomai, seifų ar stacionarių įrenginių bei mašinų nuomai. Trumpalaikė pastato nuoma yra nuoma, įskaitant vidaus kilnojimąjį turtą bei elektros, šilumos, kondicionavimo, dujų ar vandens tiekimą, ne ilgesniam nei nepertraukiamam 48 valandų laikotarpiui.“

III — Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7. Pareiškėjai priklauso daugiabučiai nuomojamų butų namai. Greta reguliarių nuomos mokesčių ji iš nuomininkų gauna atlyginimą

8. Konstatavusios pernelyg mažo pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimą, nacionalinės mokesčių tarnybos nusprendė padidinti pareiškėjos už 2006 m. gegužės mėnesį mokėtiną pridėtinės vertės mokesťį 155 911 CZK už pastarosios iš valymo veiklos gautą atlyginimą. Užsčio prie Labės finansų direkcijai 2007 m. vasario 5 d. patvirtinus 2006 m. rugsėjo 20 d. Litvinovo mokesčių inspekcijos sprendimą, pareiškėja pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

9. Pareiškėja tvirtina, kad ši ekonominė veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio. Ji mano, kad nuoma ir su nuomojamo buto naudojimu susijusios paslaugos yra nedalomos paslaugos. Šiuo klausimu ji daro nuorodą į Bendrijos teisę ir visų pirma į Teisingumo Teismo praktiką, iš kurios, jos teigimu, išplaukia, kad nedalomoms operacijoms yra taikomas vienas pridėtinės vertės mokesčio režimas, šiuo atveju – atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio nuomos režimas.

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta abejones dėl reikšmingų teisės normų išaiškinimo, nors, jo

teigimu, šios abejonės susijusios ne tik su Čekijos, bet ir su Bendrijos teise. Todėl jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

IV — Procesas Teisingumo Teisme

11. 2007 m. gruodžio 18 d. nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2007 m. gruodžio 24 dieną.
12. Rašytines pastabas per Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatytą terminą pateikė atsakovė pagrindinėje byloje, Čekijos Respublikos, Graikijos Respublikos vyriausybės ir Komisija.
13. Į 2008 m. lapkričio 6 d. teismo posėdį pateikti paaiškinimus atvyko pareiškėjos pagrindinėje byloje, Čekijos Respublikos, Graikijos Respublikos vyriausybių ir Komisijos atstovai.
- „1. Ar 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo? Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 6 straipsnio (paslaugų teikimas) ir 13 straipsnio (atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose) nuostatas reikia aiškinti taip, jog buto (tam tikrais atvejais negyvenamosios paskirties patalpos) nuomą ir su ja susijusį bendrų patalpų valymą galima laikyti savarankiškomis, viena nuo kitos atskiriamomis mokesčiomis operacijomis?
2. Jei <...> atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, kyla klausimas, ar minėtos direktyvos 13 straipsnio, ypač jo įžangos ir B dalies b punkto nuostatos: 1) reikalauja: 2) neleidžia: 3) palieka valstybei narei nuspręsti dėl mokėjimo už nuomojamo daugiabučio namo bendrų patalpų valymą apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu?“
14. *Pareiškėja* pagrindinėje byloje teismo posėdyje aptarė šiandieninę valymo paslaugų apmokėjimo tvarką Čekijos Respublikoje. Be to, ji teigė, kad patalpų nuoma ir bendrų patalpų valymas yra bendras sandoris, kuriam netaikomas pridėtinės vertės mokestis. Ji taip pat priminė būtinybę vienodai aiškinti „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvoką Teisingumo

V — Pagrindiniai šalių argumentai

Teisme, siekiant išvengti skirtingų aiškinimų valstybėse narėse.

15. *Atsakovė* pagrindinėje byloje, darydama nuorodą į nuomos nuostatas Čekijos civiliniame kodekse, pareiškė, kad gyvenamąsias patalpas, kaip nuomos sutarties objektą, sudaro patalpos, kurios pagal savo techninius ir funkcinius požymius bei dėl savo įrengimo atitinka visas gyventi tose patalpose keliamas sąlygas. Ji tvirtina, kad teisiniu ir praktiniu požiūriu bendrosios patalpos negali būti išnuomos jokiam kitam tikslui kaip tik gyventi. Dėl šios priežasties *atsakovė* siūlo teigiamai atsakyti į pirmąjį klausimą.

16. Dėl antrojo prejudicinio klausimo *atsakovė* abejoja būtinybe aiškinti Šeštąją direktyvą šios bylos kontekste, nes Bendrijos teisę atitinkančiuose nacionaliniuose įstatymuose pateikiamas vienareikšmis atsakymas, jog nekilnojamojo turto nuoma atleidžiama nuo pridėtinės vertės mokesčio, tačiau tai netaikoma tokioms paslaugoms, kurios teikiamos kaip savarankiškos, net jeigu jos turi ryšį su atleista nuo mokesčio operacija.

17. *Čekijos vyriausybė* mano, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio

teismo klausimus reikia suprasti taip, kad jis prašo Teisingumo Teismo įvertinti, ar tuomet, kai nuomotojas greta pačios nuomos siūlo nuomininkui bendrų nuomojamo daugiabučio namo patalpų valymo paslaugą, ši valymo paslauga ir nuoma kartu sudaro sudėtinę paslaugą ir ar tokiai paslaugai taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio.

18. Be to, *Čekijos vyriausybė* primena pagrindinį bendrosios paslaugos sąvokos tikslą, t. y. užkirsti kelią nereikalingam pridėtinės vertės mokesčio sistemos trukdymui, kuris galėtų atsirasti dėl dirbtinio ekonominiu požiūriu vienos paslaugos skaidymo. Jeigu pagrindinėje byloje būtų daroma tokios bendrosios paslaugos prielaida, šio tikslo nebūtų paisoma.

19. Todėl *Čekijos vyriausybė* siūlo atsakyti į prejudicinius klausimus, kad nacionalinis teismas turi įvertinti, ar paslauga, kurią sudaro valymo darbų atlikimas, ir paslauga, kurią sudaro buto nuoma, kartu atitinka bendrosios paslaugos sąlygas Teisingumo

Teismo praktikos prasme. Nepaisant to, atsižvelgdama į konkrečias aplinkybes ji mano, kad pagrindinėje byloje į šį klausimą galima atsakyti tik neigiamai.

papildoma paslauga greta pagrindinės nuomos paslaugos, ar ne.

20. Jeigu nacionalinis teismas vis dėlto padarytų kitokią išvadą, Čekijos vyriausybė mano, kad bendrosios paslaugos sąvokos perkėlimas pagrindinės bylos aplinkybėms prieštarautų mokesčių neutralumo ir siauro Šeštojoje direktyvoje įtvirtintų išimtinių nuostatų aiškimo principams.

22. Atitinkamai Komisija siūlo Teisingumo Teismui atsakyti į prejudicinius klausimus, kad nors būtų nuomai numatytas atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal Šeštojos direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą taikomas tik nuomos ūkinei veiklai, šis atleidimas vis dėlto galėtų būti taikomas paslaugai, kurią sudaro bendrų patalpų valymas, jeigu ji, kaip papildoma paslauga, yra sudėtinė nuomos sutarties dalis. Nacionalinis teismas privalo nustatyti, ar bendrų patalpų nuoma yra sudėtinė nuomos dalis, o tai darydamas, jis turi įvertinti nuomos sutarties tekstą ir nusistovėjusią komercinę praktiką.

21. *Komisija*, viena vertus, teigia, kad Šeštojos direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimai nuo mokesčio yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurias reikia aiškinti autonomiškai. Be to, kadangi šie atleidimai yra išimtinio pobūdžio, jie turi būti aiškinami siaurai. Toliau, turėdama omenyje sprendimą *Faalborg-Gelting Linien*³, Komisija kelia klausimą, ar bendrų nuomojamo daugiabučio namo patalpų valymas galėtų būti laikomas

23. *Graikijos vyriausybė* nepritaria plačiam Šeštojos direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto aiškinimui. Jos nuomone, pritarimas pareiškėjos teisinei nuomonei lemtų, kad bet kokios išlaidos, siekiant pagerinti nuomos objekto naudojimo sąlygas, patektų į minėtos nuostatos taikymo sritį. Todėl Graikijos vyriausybė siūlo atsakyti į prejudicinius klausimus, kad buto ar negyvenamųjų patalpų nuoma turi būti laikoma paslauga, kuri skiriasi nuo bendrų patalpų valymo paslaugos.

3 — 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faalborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395).

Tai yra dvi atskiros paslaugos, iš kurių viena, t. y. nuoma, atleidžiama, o kita, t. y. bendrų patalpų nuoma, – apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

prie suderintos sandorių apmokestinimo sistemos, kuria iš esmės siekiama mokesčių ir ekonominės politikos tikslų.

VI – Teisinis vertinimas

A – Įvadinės pastabos

24. Europos Sąjungos plėtra įstojus dešimčiai valstybių narių 2004 m. gegužės 1 d. ir dar dviem 2007 m. sausio 1 dieną yra svarbus įvykis šios integracijos sistemos istorijoje, turintis reikšmingų geopolitinių pasekmių. Tačiau greta valstybės narės statuso įgijimo su atitinkamomis teisėmis plėtros etapai lėmė naujoms valstybėms narėms ir pareigai perimti į savo nacionalines teisės sistemas Bendrijos teisinę (*acquis communautaire*), įskaitant pridėtinės vertės mokesčio teisės aktų nuostatas⁴. Taigi įstojimas į Europos Sąjungą kartu reiškia ir prisijungimą prie bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos, t. y.

25. Pirmasis tikslas susijęs su nuosavų Bendrijos lėšų užtikrinimu⁵, o numaćius suderinimą ekonominės politikos tikslu, siekiama išvengti skirtingų pridėtinės vertės mokesčio sistemų nulemtų veiksmų, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas ir nacionaliniu, ir Bendrijos lygiu⁶. Todėl, siekiant užtikrinti šios bendros pridėtinės vertės mokesčio

4 – Šiuo klausimu žr. J.-L. Albert „L’IVA nella prospettiva dell’ampliamento dell’Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione“, Turinas, 2007 m., p. 53 ir paskesnius, kuris pabrėžia įstojusių valstybių prisiderinimo sunkumus dėl nuo seno nusistovėjusių nacionalinių nuostatų pridėtinės vertės mokesčio srityje įvairovės, dėl ko buvo būtina įvesti pereinamąsias nuostatas tam tikriems paslaugų rinkos sektoriams.

5 – B. Terra, J. Kajus „A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008“, 1 t., 3 sk., 3.1.1., p. 87 ir J.-M. Communier „Droit fiscal communautaire“, Briuselis, 2001 m., p. 194 ir paskesni, pagrindinę priežastį tolesniam derinimui pridėtinės vertės mokesčio srityje įžvelgia 1970 m. balandžio 21 d. Tarybos sprendime dėl valstybių narių finansinių įnašų pakeitimo Bendrijų nuosavais ištekliais. Šiame sprendime buvo numatyta, kad nuo 1975 m. Bendrijos biudžetas greta muitų ir žemės ūkio rinkliavų turės būti finansuojamas pridėtinės vertės mokesčio dalimi. Sprendime dėl nuosavų išteklių nustatytos principinės Bendrijų biudžeto finansavimo nuostatos. Sprendimas, paskutinį kartą pakeistas 2007 m. birželio 7 d. Sprendimu dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos (OL L 163, p. 17–21), Taryboje paprastai priimamas vienbalsiai ir ratifikuojamas visų valstybių narių. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo 2 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad į Europos Sąjungos bendrąjį biudžetą įskaitomus nuosavus išteklius sudaro pajamos, gaunamos visų valstybių narių suderintos PVM apmokestinimo bazėms, nustatytoms pagal Bendrijos taisykles, taikant vienodą tarifą. Apmokestinimo bazė, į kurią reikia atsižvelgti šiuo tikslu, neturi viršyti 50 % kiekvienos valstybės narės BNP, kaip apibrėžta 7 dalyje. Nuosavų išteklių sistemos veikimo klausimu žr. 2004 m. rugsėjo 6 d. Komisijos pranešimą „Europos Sąjungos finansavimas“ COM(2004) 505, galutinis.

6 – Panašiai žr. R. Voß „Steuerrecht“, A. Dauses (red.) „Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts“, 2 t., J dalis, 184 ir 185 punktai; J.-M. Communier, nurodyta 5 išnašoje, p. 192; G. Pinheira „A fiscalidade directa na União Europeia“, Coimbra, 1998 m., p. 22, nors pastarasis mano, kad ekonominis politinis derinimo tikslas, viena vertus, yra vidaus rinkos sukūrimas, panaikinant diskriminaciją ir konkurencijos iškreipimus taikant nacionalines mokesčių sistemas, ir, antra vertus, – nacionalinių ekonomikų integracija. M. Reich ir B. König „Europäisches Steuerrecht“, Ciurichas, 2006 m., p. 16, pažymi, kad EB 93 straipsnyje įtvirtinta derinimo koncepcija daugiausia orientuota į konkurenciją ribojančių aspektų pašalinimą prekių judėjimo srityje.

sistemos veiksmingumą, būtina vienodai perkelti ir aiškinti pridėtinės vertės mokesčio direktyvas, įskaitant Šeštojoje direktyvoje esančius atleidimus nuo mokesčio⁷, kurie nagrinėjami šioje byloje.

B — Dėl pirmojo klausimo

26. Prejudiciniai klausimai susiję su 13 straipsnio B dalies b punkto nuostatos dėl nekilnojamojo turto nuomos atleidimo nuo mokesčio išaiškinimu. Pirmasis klausimas iš esmės susijęs su tuo, ar sąvoka „nuoma“ apima bendrą nuomojamo daugiabučio namo patalpų valymą, ir dėl to atlyginimas, kurį už šią veiklą nuomotojas gauna iš nuomininko, laikytinas atleistu nuo pridėtinės vertės mokesčio kaip ir nuomos mokestis. Antrasis klausimas pateikiamas tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas paneigtų atitinkamą ryšį tarp dviejų paslaugų, ir susijęs su principiniu klausimu, ar apmokestinimo pareiga kildintina iš Bendrijos, ar iš nacionalinės teisės.

1. „Nuomos“ sąvoka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto prasme

27. Atsakymas į klausimą, ar „nuomos“ sąvoka apima bendrą patalpų nuomą, pirmiausia reikalauja Šeštosios direktyvos ir visų pirma jos 13 straipsnio B dalies b punkto išaiškinimo, kurį pateikiant reikia vadovautis ne tik Bendrijos teismams įprastais aiškinimo metodais, bet ir Bendrijos pridėtinės vertės mokesčio teisės aktams būdingais aiškinimo reikalavimais⁸. Apmokestinamasis sandoris

7 — Teisingumo Teismas yra ne kartą akcentavęs būtinybę vienodai taikyti atleidimus nuo mokesčio ir darė šiuo klausimu nuorodą į vienuoliktą Šeštosios direktyvos konstatuojamąją dalį, iš kurios išplaukia, jog „turėtų būti sudarytas bendras atveju, kai atleidžiama nuo mokesčio, sąrašas, kad Bendrijos nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse“. Iš to Teisingumo Teismas yra padaręs išvadą, kad, siekiant, jog apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu bazė galėtų būti vienodai nustatyta pagal Bendrijos taisykles, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalyje numatyti atleidimai nuo mokesčio, nors šioje nuostatoje daroma nuoroda į valstybėse narėse nustatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi atitikti savarankiškas Bendrijos teisės sąvokas (žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-326/99, Rink. p. I-6831, 47 punktą; 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją*, C-358/97, Rink. p. I-6301, 51 punktą ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Försäkringaktiebolaget Skandia*, C-240/99, Rink. p. I-1951, 23 punktą). C. Cornia „Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie“, *Rassegna tributaria*, 2005 m., Nr. 2, p. 647, taip pat pabrėžia vienodo atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymo būtinybę.

8 — Žr. 2004 m. gegužės 4 d. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237, 1 punktą) ir 2004 m. spalio 14 d. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (C-428/02, Rink. p. I-1527, 16 punktą). P. Haunold „Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen“, Viena, 1997 m., p. 47 ir 49, atkreipia dėmesį, kad, aiškindamas Bendrijos teisę, Teisingumo Teismas taiko visus klasikinius aiškinimo metodus (lingvistinį, sisteminį, teleologinį ir istorinį). Anot jo, pridėtinės vertės mokesčio direktyvų aiškinimo ypatumas yra tas, kad išimtis iš principo aiškintinos siaurai, nes jos sudaro išimtį iš visuotinio vartojimo apmokestinimo ir todėl gali lemti konkurencijos iškraipymus. Tai visų pirma pasakytina apie Šeštojoje pridėtinės vertės mokesčio direktyvoje numatytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą, tačiau galioja ir aiškinant kitas pridėtinės vertės mokesčio taisykles, kuriose numatytos tam tikrų principų išimties. Autoriaus nuomone, principinis siauras išimčių nuostatų aiškinimas vis dėlto yra tik sisteminio ir teleologinio aiškinimo porūšis.

savo ruožtu turėtų būti kvalifikuotas pasitelkiant bendrąjį visų aplinkybių, kuriomis jis sudaromas, vertinimą⁹.

28. Viena vertus, iš Šeštosios direktyvos sistemos matyti, kad pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritis joje apibrėžiama labai plačiai, jos 2 straipsnyje, susijusiame su apmokestinamaisiais sandoriais, greta prekių importo numačius prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje už atlygį ir 4 straipsnio 1 dalyje apibrėžus apmokestinamąjį asmenį kaip asmenį, savarankiškai vykdančį ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas¹⁰. Ekonominės veiklos sąvoka pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą.

9 — 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395, 12 punktas); 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493, 26 punktas) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Sinclair Collins* (C-275/01, Rink. p. I-5965, 26 punktas).

10 — Žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (235/85, Rink. p. 1471, 6 punktas); 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Uitvoering Financiële Acties prieš Staatssecretaris van Financiën* (348/87, Rink. p. 1737, 10 punktas); 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *van Tiem* (C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktas); 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Airiją* (minėtas 7 išnašoje, 27 punktas) ir 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, Rink. p. I-7203, 28 punktas). Savo 1988 m. kovo 15 d. išvadoje byloje *Komisija prieš Italiją* (122/87, Rink. p. 2685) generalinis advokatas C. Vilaça atkreipė dėmesį į plačią Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Kaip jis teisingai pažymėjo, Šeštosios direktyvos 2 ir 4 straipsniai išreiškia Bendrijos pridėtinės vertės mokesčio teisės aktų struktūroje viešpataujantį pagrindinį principą, įtvirtintą Pirmosios ir Šeštosios direktyvų konstatuojamosiose dalyse. Pagal Pirmosios direktyvos penktą konstatuojamąją dalį „didžiausias pridėtinės vertės mokesčio sistemos paprastumas ir neutralumas (pasiekiamas), jeigu mokesčiai renkamas kuo bendriau ir jeigu jo taikymo sritis apima visus gamybos ir realizavimo etapus bei paslaugų sektorius“.

29. Kita vertus, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio atvejams apibūdinti vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, nes tai yra bendro principo, pagal kurį pridėtinės vertės mokesčiai renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamą paslaugą teikimą, išimty¹¹.

30. Be to, dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytų atleidimo nuo mokesčio atvejų Teisingumo Teismas nusistovėjusioje praktikoje yra pareiškęs, kad tai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos ir todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygmeniu¹².

31. Teisinga, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte nekilnojamojo turto nuomos sąvoka nėra apibrėžta ir jame

11 — Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (minėtas 10 išnašoje, 13 punktas); 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rink. p. I-2341, 19 punktas); 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC* (C-2/95, Rink. p. I-3017, 20 punktas); 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 12 punktas); sprendimai *Komisija prieš Airiją* (minėtas 7 išnašoje, 52 punktas); *Stockholm Lindöpark* (minėtas 9 išnašoje, 25 punktas); *Goed Women* (minėtas 7 išnašoje, 46 punktas) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, Rink. p. I-10683, 21 punktas).

12 — Sprendimai *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (minėtas 10 išnašoje, 11 punktas); *Bulthuis-Griffioen* (minėtas 11 išnašoje, 18 punktas); *SDC* (minėtas 11 išnašoje, 21 punktas); *Komisija prieš Airiją* (minėtas 7 išnašoje, 51 punktas); 2003 m. sausio 16 d. Sprendimas *Maihofer* (C-315/00, Rink. p. I-563, 25 punktas); sprendimas *Sinclair Collins* (minėtas 9 išnašoje, 22 punktas); 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237, 16 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (C-428/02, Rink. p. I-1527, 27 punktas).

taip pat nėra nuorodos į šios sąvokos apibrėžimą valstybių narių teisės aktuose¹³. Vis dėlto daugelyje sprendimų Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į faktinį kontekstą ir šios direktyvos tikslus bei sistemą¹⁴, šią sąvoką yra apibrėžęs taip, kad „nuomotojas suteikia nuomininkui teisę naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui nustatytu laikotarpiu už užmokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise“¹⁵. Tačiau kartu Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad sąvoka „nuoma“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte Bendrijos teisės požiūriu turi būti suprantama plačiau nei atitinkamos pavienių teisės sistemų sąvokos¹⁶.

32. Griežtai paėmus ir atsižvelgiant į anksčiau minėtus aiškinimo reikalavimus, valymo paslaugos, kurias pareiškėja suteikia savo

nuomininkams, neatitinka pateikto „nuomos“ apibrėžimo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto prasme. Bendrų patalpų valymo veikla už užmokestį vienareikšmiškai viršija paprasčiausią atlygintinį patalpų perdavimą naudotis. Ji suponuoja aktyvius – šiuo atveju paties nuomotojo – veiksmus, kurie iš principo skiriasi nuo Teisingumo Teismo sprendimuose *Goed Wonen*¹⁷ ir *Temco Europe*¹⁸ kaip „pasyvioji“ kvalifikuotos nekilnojamojo turto nuomos.

2. Susijusios paslaugos teismo praktikos prasme

- 13 — 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas *Goed Wonen* (C-326/99, Rink. p. I-6831, 44 punktas) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Sinclair Collins* (C-275/01, Rink. p. I-5965, 24 punktas).
- 14 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237, 18 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimą *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (C-428/02, Rink. p. I-1527, 28 punktas).
- 15 — Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (minėtas 7 išnašoje, 52–57 punktai); 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Mirror Group* (C-409/98, Rink. p. I-7175, 31 punktas); sprendimas *Goed Wonen* (minėtas 7 išnašoje, 55 punktas); 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, Rink. p. I-7257, 21 punktas) ir sprendimas *Temco Europe* (minėtas 14 išnašoje, 19 punktas). Savo 2004 m. gegužės 4 d. išvados byloje *Temco Europe* 20 ir 21 punktuose generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer Teisingumo Teismo praktiką dėl nuo pridėtinės vertės mokesčio atleisto nekilnojamojo turto nuomos nustatymo apibendrina taip: „1) nekilnojamojo turto perleidimas kito asmens naudai; 2) eliminuojant visus kitus; 3) naudojimosi šiuo turtu ir jo eksploatavimo perleidimas; 4) sutartyje nustatytam laikotarpiui; 5) už nuomos mokesčių. Siekiant nustatyti, ar speciali sutartis atitinka šį apibrėžimą, reikia atsižvelgti į sandorio sudarymo aplinkybes, tikrą sutarties turinį, turintį lemiamą reikšmę, nesvarbu, koks būtų šalių pateiktas vertinimas“.
- 16 — Dėl šios priežasties sprendime *Goed Wonen* (minėtas 7 išnašoje, 59 punktas) Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktas ir C dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurią, taikant atleidimą nuo mokesčio, operacija, sutartam laikotarpiui ir už atlygį pagrįdžiantį tam tikrą daiktinę teisę, suteikiančią jos turėtojui teisę naudotis nekilnojamoju turtu (pagrindinėje byloje buvo kalbama apie uzufuktą), būtų prilyginta nekilnojamojo turto nuomai.

33. Nepaisant to, Bendrijos teisės požiūriu iš principo būtų įmanoma ir tokias valymo paslaugas kvalifikuoti kaip „nuomą“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto prasme su sąlyga, kad tai būtų vien papildoma paslauga, paprastai tai yra sąlygiškai pasyvi veikla, nelemianti reikšmingą bendrąją paslaugą, ir tuomet

- 17 — Žr. sprendimą *Goed Wonen* (minėtas 7 išnašoje, 52 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, nepaisant to, jog nekilnojamojo turto nuoma iš principo patenka į ekonominės veiklos sritį Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme, paprastai tai yra sąlygiškai pasyvi veikla, nelemianti reikšmingos pridėtinės vertės.
- 18 — Žr. sprendimą *Temco Europe* (minėtas 14 išnašoje, 27 punktas). 1997 m. rugsėjo 25 d. Išvadoje byloje *Blasi* (C-346/95, Rink. p. I-481, 15 punktas) generalinis advokatas F. G. Jacobs nekilnojamojo turto nuomą taip pat pavadino „sąlygiškai pasyvia veikla“.

pajamos iš abiejų veiklos rūšių būtų laikytinos bendromis pajamomis.

34. Kaip ne kartą yra pareiškęs Teisingumo Teismas, klausimas, ar iš kelių paslaugų susidedantis sandoris laikytinas bendru sandoriu, ar keliomis savarankiškoms paslaugomis, kurias reikia vertinti atskirai, pridėtinės vertės mokesčio požiūriu turi ypatingos reikšmės taikant ir mokesčio tarifą, ir Šeštojoje direktyvoje numatytus atleidimus nuo mokesčio¹⁹.

35. Šeštojoje direktyvoje nėra specialios nuostatos dėl to, kokiomis sąlygomis kelios kartu susijusios paslaugos laikytinos bendra paslauga. Reikšmingi vertinimo kriterijai veikiau išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos.

19 — 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973, 27 punktą); 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433, 18 punktą) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Part Service* (C-425/06, Rink. p. I-897, 49 punktą).

36. Nustatant sudėtinės paslaugos prigimtį susiduriama su dviem priešingais tikslais. Viena vertus, įvairias pavienes paslaugas reikia vertinti diferencijuotai, atsižvelgiant į jų pobūdį. Kita vertus, negalima trukdyti pridėtinės vertės mokesčio sistemos veikimui dirbtinai skaidant ekonominiu požiūriu bendrą paslaugą sudarančias operacijas²⁰. Pernelyg didelis bendros paslaugos suskaidymas į atskirai kvalifikuotinas pavienes paslaugas apsunkina pridėtinės vertės mokesčio nuostatų taikymą²¹. Vertinant bet kuriuo atveju reikia vadovautis objektyviu kriterijumi. Subjektyvus paslaugos teikėjo ar gavėjo požiūris nėra reikšmingas.

37. Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, jog kiekviena paslauga įprastai laikytina atskira bei savarankiška²², tačiau tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba

20 — Sprendimas *CPP* (minėtas 19 išnašoje, 29 punktą).

21 — Praktiškumo aspektui tenka reikšmingas vaidmuo atsakant į klausimą, ar konkrečiu atveju konstatuotina bendra, ar savarankiškos paslaugos. Kaip 2005 m. gegužės 12 d. Išvadoje byloje *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433) teisingai pažymėjo generalinė advokatė J. Kokott, tam tikrose generalinių advokatų išvadose netgi ryškėja tendencija suteikti praktiškumui prioritetą prieš tikslumą. Žr. 1996 m. vasario 1 d. generalinio advokato G. Cosmas išvadą byloje *Faaborg Gelting Linien* (C-231/94, 14 punktą); 1996 m. balandžio 25 d. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 35 punktą) ir 1998 m. birželio 11 d. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-976, 47 ir paskesni punktai).

22 — 19 išnašoje minėtų sprendimų *CPP* 29 punktą; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punktą ir *Part Service* 50 punktą.

atleistos nuo mokesčio, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra nepriklausomos²³.

38. Taip yra, pavyzdžiui, kai atlikus net paprasčiausią objektyvią analizę nustatoma, kad viena ar kelios paslaugos sudaro pagrindinę paslaugą, o kita ar kelios kitos paslaugos yra viena ar kelios šalutinės paslaugos, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos mokestinė schema²⁴. Paslauga visų pirma laikytina šalutine, o ne pagrindine tuomet, kai klientams ji yra ne pats tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę teikėjo paslaugą²⁵. Tuomet, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos teikia ar atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią padalyti būtų nenatūralu, taip pat laikoma, kad teikiama viena paslauga²⁶.

23 — Sprendimas *Part Service* (minėtas 19 išnašoje, 51 punktą).

24 — Šiuo klausimu žr. sprendimą *CPP* (minėtas 19 išnašoje, 30 punktą); 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, Rink. p. I-3833, 45 punktą); sprendimą *Levob Verzekerings ir OV Bank* (minėtas 19 išnašoje, 21 punktą) ir sprendimą *Part Service* (minėtas 19 išnašoje, 52 punktą).

25 — Žr. 19 išnašoje minėtų sprendimų *CPP* 29 punktą ir *Part Service* 52 punktą.

26 — 19 išnašoje minėtų sprendimų *Levob Verzekerings ir OV Bank* 22 punktą ir *Part Service* 53 punktą.

39. Įvertinus faktines ir teises pagrindinės bylos aplinkybes, mano nuomone, nėra daug priežasčių kvalifikuoti ginčijamą paslaugą kaip šalutinę.

40. Teisinga, kad bendrų patalpų nuoma paprastai yra reikšminga normalaus nuomos objekto naudojimo sąlyga. Vis dėlto, kaip teisingai pažymėjo Graikijos vyriausybė ir atsakovė, ši veikla susijusi ne su konkrečiais gyvenimo tikslams perleistomis patalpomis, kurios sudaro nuomos sutarties objektą, o tik su kiekvienu asmeniui prieinamomis, apgyvendinti nenaudojamomis bendromis patalpomis nuomojamame daugiabučiame name. Tas pats galioja nuomojant kitokios paskirties, pavyzdžiui, biuro, patalpas, kai biuro veikla leidžiama tik tam skirtose vietose. Šiuo atžvilgiu galima konstatuoti, kad ginčijamą paslaugą riboja ir atitinkamos patalpos, ir pati jos paskirtis.

41. Be to, atskiriant ekonominę butų nuomos veiklą nuo bendrų patalpų valymo veiklos, viena ekonomiškai nedaloma paslauga nėra skaidoma. Abi veiklos rūšys nėra taip glaudžiai tarpusavyje susijusios, kad jų atskyrimas būtų

nenatūralus, juo labiau kad paprastai tai, kas turi atlikti šią užduotį konkrečiu atveju, paliekama savarankiškai spręsti sutarties šalims. Kaip remdamasi šiandienine praktika Čekijos Respublikoje pažymi Čekijos vyriausybė²⁷, bendrų patalpų valymas iš principo gali būti reglamentuojamas trejopai: 1) tai daro patys nuomininkai; 2) valymo paslaugas teikia trečiasis asmuo, vėliau išrašantis sąskaitą nuomininkams; 3) bendrų patalpų valymą užtikrina nuomotojas – arba pavesdamas tai savo darbuotojams (pavyzdžiui, ūkvedžiams), arba specialiai pasamdytai valymo įmonei. Iš daugelio galimybių matyti, kad tai, jog valymo paslaugas išimties tvarka gali teikti ne nuomotojas, rimtai netrukdo nei teisei naudotis, nei faktinei galimybei naudoti butus pagal paskirtį.

3. Dėl pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principo

42. Keli galimi variantai reikšmingi ir mokesčio neutralumo bei nuoseklaus Šeštosios direktyvos nuostatų taikymo požiūriu. Šiame kontekste norėčiau priminti, kad mokesčio neutralumo principo paisymui, remiantis Teisingumo Teismo praktika,

tenka reikšmingas vaidmuo, be kita ko, ir taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytus atleidimus nuo mokesčio²⁸.

43. Mokesčio neutralumo principas, išreikštas Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje²⁹ ir apskritai pagrindžiantis bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą, kaip tai matyti ir iš

28 — Žr. sprendimą *Goed Wonen* (minėtas 7 išnašoje, 56 punktas), kuriame savo sprendimą taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą ir C dalies a punktą prilyginti teisės, kaip antai užufrukto, suteikimą nuomai Teisingumo Teismas pagrindė „pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principo paisymu“ ir „nuoseklus Šeštosios direktyvos nuostatų ir visų pirma konkretaus, paprasto ir vienodo numatytų išimčių taikymo būtinybe“. Taip pat žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, Rink. p. I-3369, 28 punktas). C. Cornia, nurodyta 7 išnašoje, p. 647, mano, kad vienodas Bendrijos teisės atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio srityje taikymas išplaukia iš būtinybės užtikrinti mokesčio neutralumą konkurencinėje kovoje. Mokesčio neutralumas reikalauja, kad galutinio vartotojo požiūriu vienodi sandoriai apmokestinant pridėtinės vertės mokesčiu būtų traktuojami taip pat. W. Birkenfeld „Mehrwertsteuer der EU“, 4-asis leidimas, Bylefeldas, 2001 m., p. 32 ir 33, teigia, kad dėl mokesčio neutralumo Teisingumo Teismas plačiai aiškina sąvokas, pagal kurias nustatomas apmokestinimas (apmokestinamasis asmuo, ekonominė veikla, tiekimas, atlygis). Dėl tos pačios priežasties Teisingumo Teismas siaurai aiškina atleidimo nuo mokesčio atvejus ir nukrypimus nuo apmokestinimo pagrindo. C. Lohse „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (leid. M. Achatz ir M. Tumpel), Viena, 2001 m., p. 58 ir 59, teigia, kad siaurai aiškinant atleidimo nuo mokesčio atvejus neutralumo principas gali apriboti jų taikymo sritį. Ir, atvirkščiai, jis lemia, kad pridėtinės vertės mokesčio taikymą pagrindžiantys požymiai turi būti aiškinami plačiai.

29 — 1967 m. balandžio 11 d. Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (Pirmoji direktyva), OL 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 3, 2 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta: „Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokeskis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.“

27 — Žr. Čekijos vyriausybės rašytinių pastabų 5 puslapį.

Šeštosios direktyvos ketvirtos ir penktos konstatuojamųjų dalių, reiškia, kad kiekviena ekonominė veikla turi būti vertinama vienodai³⁰. Šį principą sprendimuose *Cimber Air*³¹ ir *Jyske Finans*³² Teisingumo Teismas yra patikslinęs taip, kad jis draudžia pridėtinės vertės mokesčio rinkimo srityje nevienodai traktuoti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus.

44. Jeigu būtų vadovaujamosi pirmąja iš šios išvados 41 punkte aprašytųjų situacijų, būtų darytina išvada, kad bendrų patalpų valymas negali būti apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, nes tai nėra nei prekių tiekimas, nei paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme.

45. Tačiau jeigu būtų vadovaujamosi antrąja situacija, reikėtų konstatuoti, kad ši ekonominė veikla, kaip ir kiekviena paslauga, apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. Savaiame ji neturi ryšio su nuoma ir todėl, atsižvelgiant į jau minėtą principą, kad kiekvienas sandoris paprastai turi būti laikomas atskira, savarankiška paslauga³³, apmokestinimo požiūriu ji turi būti traktuojama kitaip,

t. y. taip, kad jai negali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio. Tai teisingai pažymi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje³⁴, ir Čekijos vyriausybė³⁵.

46. Trečioji situacija, nagrinėjama pagrindinėje byloje, objektyviai žiūrint skiriasi nuo antrojo varianto tik tuo, kad valymo paslaugas atliekantis subjektas kartu yra ir nuomotojas. Todėl kyla klausimas, ar vien dėl nuomotojo ir paslaugos teikėjo tapatumo būtų pagrįsta daryti prielaidą, kad bendrų patalpų valymas automatiškai yra nesavarankiška paslauga nuomos atžvilgiu. Kaip sprendime *Henriksen*³⁶ leido suprasti Teisingumo Teismas, nors ši aplinkybė tam tikromis sąlygomis gali būti netiesioginis vienos ekonominės operacijos požymis, vien ji nevaizina

34 — Žr. prašymo priimti prejudicinį sprendimą 6 punktą.

35 — Žr. Čekijos vyriausybės rašytinių pastabų 13 punktą.

36 — 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Henriksen* (173/88, Rink. p. 2763, 16 punktas). Pagrindinį klausimą šioje byloje sudarė tai, ar „patalpų ir vietos nuoma automobiliams stovėti“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto 2 papunktyje, kuriame numatyta šios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte įtvirtinto bendro „nekilnojamojo turto nuomos“ atleidimo nuo mokesčio išimtis, apima visų automobiliams stovėti skirtų vietų, įskaitant garažus, nuomą. Teisingumo Teismas konstatavo, kad tokios nuomos negalima neatleisti nuo mokesčio tuomet, kai ji glaudžiai susijusi su neapmokestinama kitokios paskirties nekilnojamojo turto nuoma. Jo nuomone, viena ekonominė operacija konstatuotina, „kai vieta automobiliams stovėti ir kitaip naudoti skirtas nekilnojamas turtas yra to paties pastatų komplekso dalys ir abu šie objektai to paties subjekto išnuomojami tam pačiam nuomininkui“.

30 — Žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimą *Wellcome Trust* (C-155/94, Rink. p. I-3013, 38 punktas) ir 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimą *Belgocodex* (C-381/97, Rink. p. I-8153, 18 punktas).

31 — 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Cimber Air* (C-382/02, Rink. p. I-8379, 23 ir 24 punktai).

32 — 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, Rink. p. I-10683, 39 punktas).

33 — Žr. šios išvados 37 punktą.

lemiamos reikšmės. Aplinkybę, kad pareiškėja pagrindinėje byloje sąskaitas už valymo paslaugas išrašo atskirai, o neapskaičiuoja bendros nuomos mokesčio kainos, būtų galima lygiai taip pat nurodyti kaip savarankiškos paslaugos įrodymą. Kaip sprendime *CPP*³⁷ yra konstatavęs Teisingumo Teismas, tai, ar sudėtinės paslaugas jų teikėjas teikia už bendrą kainą, ar pagal atskiras sąskaitas, turi netiesioginio įrodymo reikšmę. Taigi atskirų sąskaitų už valymo paslaugas išrašymas pagrindinėje byloje liudija vienos paslaugos nenaudai.

47. Reikia pritarti Čekijos vyriausybei, jog trečiąjį variantą galima laisvai papildyti kitais elementais taip, kad bus vis sunkiau priimti sprendimą dėl konkretaus atvejo. Pavyzdžiui, galima įsivaizduoti situaciją, kai nuomotojas teikia valymo paslaugas ir kituose, ne jo išnuomotuose daugiabučiuose namuose. Jo teikiama paslauga pagal savo prigimtį vis tiek liktų tokia pati kaip pagrindinėje byloje. Todėl, mano nuomone, jeigu anksčiau aprašyti variantai būtų skirtingai vertinami pagal tai, ar atitinkamas valymo paslaugas teikia nuomotojas, ar trečiasis asmuo, tai prieštarautų ir mokesčio neutralumo principui³⁸, ir bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos

37 — Sprendimas *CPP* (minėtas 19 išnašoje). Šio sprendimo 31 punkte Teisingumo Teismas pareiškė, kad nors aplinkybė, jog išrašoma bendra sąskaita, neturi lemiamos reikšmės, tai vis dėlto gali liudyti vienos paslaugos naudai, jeigu paslaugų teikėjas teikia savo klientams iš kelių dalių susidedančią paslaugą už bendrą kainą. Darant atvirkštinę išvadą, iš to neišvengiamai turėtų išplaukti, kad atskirų sąskaitų išrašymas už bendros paslaugos dalį liudija vienos paslaugos buvimo nenaudai.

38 — Žr. šios išvados 42 punktą.

nuoseklumui. Nežinomybė, kuri būtų būdinga kiekvienam konkrečiam atvejui, be reikalo apsunkintų pridėtinės vertės mokesčio nuostatų taikymą³⁹ ir dėl to nacionalinių mokesčių tarnybų sprendimai mokesčių mokėtojams būtų mažiau prognozuojami.

4. Istorinis ir teleologinis atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio išaiškinimas

48. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyti socialinės politikos samprotavimai savaime negali paneigti padarytų išvadų. Jie negali būti be jokių apribojimų laikomi argumentais bendrų patalpų valymo atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio naudai. Prašymą priimti

39 — I. Ibáñez García „Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario“, *Noticias de la Unión Europea*, 2003 m., Nr. 226, 103 ir paskesni puslapiai; I. Ibáñez García „El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes“, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008 m., Nr. 4, 43 ir paskesni puslapiai, kritikuoja teisinį netikrumą, kurį dėl savo sudėtingo taikymo praktikoje lemia išimčių ir atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio sąrašas. Autorius čia įžvelgia mokesčio neutralumo principo apribojimą. Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo atvejo ypač įdomūs J.-C. Scholsem teoriniai samprotavimai, išdėstyti „La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier“, *Liežas*, 1976 m., 55 punktas, p. 93 ir 94. Autorius nagrinėja įvairius hipotetinius nuomos santykių apmokestinimo modelius. Pagal pirmąjį modelį visi su nuoma susiję sandoriai, įskaitant pačią nuomą, galėtų būti apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu. Jo nuomone, šis sprendimas geriausiai atitiktų mokesčio neutralumo principą. Kitas sprendimas, veikiausiai atitinkantis pasirinktąjį Šeštojoje direktyvoje, atleidžia nuo pridėtinės vertės mokesčio nekilnojamojo turto nuomą dėl socialinės politikos priežasčių, o tai, jo manymu, prieštarauja mokesčio neutralumui, tačiau autorius tai dar mano esant pateisinama. Tačiau šis atleidimas bet kurio atveju nebūtų taikomas „prižiūros ir remonto išlaidoms“, autorius pažymint, kad toks apribojimas būtų grindžiamas „administracinio paprastumo“ sumetimais.

prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui iš tikrųjų reikėtų pritarti, kad butas be pridėtinės vertės mokesčio bendrų patalpų valymui yra pigesnis. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytos išimtį įtvirtinančios nuostatos atsiradimo istorija iš tikrųjų atrodo, be kita ko, grindžiama socialinės politikos samprotavimais. Pavyzdžiui, iki suderinimo Šeštąja direktyva daugelyje valstybių narių gyvenamųjų patalpų nuoma nebuvo apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu dėl socialinių priežasčių⁴⁰. Siekiant išvengti gyvenamųjų patalpų nuomos pabrangimo, tai privalėjo būti įtvirtinta Šeštojoje direktyvoje.

49. Vis dėlto Bendrijos teisės aktų leidėjas, kaip matyti jau iš reikšmingų Šeštosios direktyvos nuostatų išaiškinimo remiantis jų tekstu⁴¹ ir sisteminiu kontekstu⁴² bei atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą⁴³, aiškiai siekė apriboti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytą atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio tik

40 — Žr. Komisijos pasiūlymą dėl Šeštosios direktyvos (*Europos Bendrijų biuletenis*, Nr. 11/73, p. 17). Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (minėta 8 išnašoje, 46 punktas). J.-M. Communier, nurodyta 5 išnašoje, p. 230, pažymi, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte esantys atleidimai paaiškinami bendrais politiniais motyvais, kurie būdingi visoms Europos bendrijos valstybėms narėms. J.-C. Scholsem, nurodyta 39 išnašoje, 163 punktas, p. 264, nuomone, 13 straipsnio B dalies b punktas atspindi dar iki Šeštosios direktyvos įsigaliojimo visose valstybėse narėse įvairiais variantais egzistavusias nuostatas.

41 — Žr. šios išvados 32 punktą.

42 — Žr. šios išvados 28 ir 29 punktus.

43 — Žr. šios išvados 42–47 punktus.

„nuomos“ siaurąja prasme sudėtimi ir išplėsti jo taikymą tik toms paslaugoms, kurios, objektyviu vertinimu, sudaro dalį vis dar „nuoma“ laikytinos bendros paslaugos. Tačiau šios sąlygos nėra įvykdomos kiekvienu atveju ir, kaip jau buvo parodyta, neįvykdytos ir šiuo atveju.

50. Be to, negalima pamiršti, kad egzistuoja dar viena nekilnojamojo turto atleidimo nuo mokesčio priežastis. Kaip savo išvadoje byloje *Blasi*⁴⁴ parodė generalinis advokatas F. G. Jacobs, jau naudotas žemės sklypas nėra gamybos proceso rezultatas. Po pirminio įrengimo ir pastato pastatymo žemės sklypas paprastai naudojamas veikiausiai be pridėtinės vertės. Todėl pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas tik pirminis statyboms skirtas žemės sklypo įrengimas ir pastatas iki pirmojo panaudojimo, o vėlesnis prieš tai jau naudoto pastato perleidimas ir jo nuoma neapmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu. Tačiau šis atleidimo nuo mokesčio pateisinimas negali būti pripažintas galiojančiu aktyvios veiklos⁴⁵, kaip antai bendrų patalpų valymo, atveju.

44 — Generalinio advokato išvada byloje *Blasi* (minėta 18 išnašoje, 15 ir 16 punktai).

45 — Žr. šios išvados 32 punktą.

5. Rezultatas

C — *Dėl antrojo klausimo*

51. Dėl pirmiau išdėstytų argumentų manyčiau, kad sandoriui, kurį nuomotojas sudaro dėl bendrų patalpų valymo, iš principo neturi būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytas atleidimas, ir jis apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, nors nenorėčiau automatiškai atmesti galimybės, kad visų pirma dėl atitinkamos nuomos sutarties turinio, nuomojamame objekte galiojančių vidaus taisyklių ar konkrečioje valstybėje narėje nusistovėjusios teisinės praktikos išimties tvarka galėtų būti logiška pritarti kitokiam nei šioje išvadoje abstrakčiai atliktam vertinimui. Ar taip yra konkrečiu atveju, prireikus atsižvelgęs į išdėstytus argumentus turėtų patikrinti nacionalinis teismas, kuriam priklauso taikyti duotus atsakymus prie jo nagrinėjamų faktinių aplinkybių.

52. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 ir 13 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog buto (tam tikrais atvejais negyvenamosios paskirties patalpos) nuomą ir su ja susijusį bendrų patalpų valymą iš principo reikia laikyti savarankiškomis, viena nuo kitos atskiriamomis mokestinėmis operacijomis. Tačiau nacionalinis teismas turi patikrinti, kiek atitinkamos nuomos sutarties turinys, nuomojamame objekte galiojančios vidaus taisyklės ar konkrečioje valstybėje narėje nusistovėjusi teisinė praktika išimties tvarka galėtų leisti kitokią išvadą.

53. Atsižvelgiant į pasiūlytą pirmojo klausimo atsakymą, į antrąjį klausimą reikėtų atsakyti orientuojantis tik į tą atvejį, kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, įvertinęs visas pagrindinės bylos aplinkybes, laikytusi nuomonės, kad butų nuoma ir su ja susijęs bendrų patalpų valymas išimties tvarka nelaikytinos savarankiškomis, viena nuo kitos atskiriamomis mokestinėmis operacijomis.

54. Tokiu atveju reikėtų daryti prielaidą dėl bendros paslaugos, kuri atitiktų „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvoką pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą. Atitinkamai ši direktyvos nuostata neleistų taikyti pridėtinės vertės mokesčio atlyginimui už bendrų nuomojamo daugiabučio namo patalpų valymą.

55. Todėl į antrąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti, kad jeigu nacionalinis teismas darytų prielaidą, kad butų nuomos ir su ja susijusio bendrų patalpų valymo išimties tvarka negalima laikyti savarankiškomis, viena nuo kitos atskiriamomis mokestinėmis operacijomis, bendrų patalpų valymas laikytinas „nekilnojamojo turto nuomos“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą dalimi, ir todėl užmokesčiui už šią veiklą negalima taikyti pridėtinės vertės mokesčio.

VII — Išvada

56. Atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Šeštosios direktyvos 6 ir 13 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog buto (tam tikrais atvejais negyvenamosios paskirties patalpos) nuomą ir su ja susijusį bendrų patalpų valymą iš principo reikia laikyti savarankiškomis, viena nuo kitos atskiriamomis mokestinėmis operacijomis.

Tačiau nacionalinis teismas turi patikrinti, kiek atitinkamos nuomos sutarties turinys, nuomojamame objekte galiojančios vidaus taisyklės ar konkrečioje valstybėje narėje nusistovėjusi teisinė praktika išimties tvarka galėtų leisti kitokią išvadą.

2. Jeigu nacionalinis teismas darytų prielaidą, kad šios dvi ekonominės operacijos negali būti laikomos savarankiškomis, viena nuo kitos atskiriamomis mokestinėmis operacijomis, bendrų patalpų valymas laikytinas „nekilnojamojo turto nuomos“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą dalimi, ir todėl užmokesčiui už šią veiklą negalima taikyti pridėtinės vertės mokesčio.“