

62010CJ0436

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 29 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva — 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas — Teis? ? atskait? — Apmokestinamajam juridiniam asmeniui priklausantis investicinis turtas, perduotas jo darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti“

Byloje C-436/10

d?l Cour d’appel de Mons (Belgija) 2010 m. rugs?jo 8 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. rugs?jo 13 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

État belge

prieš

BLM SA

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teis?jai J.-J. Kasel (praneš?jas) ir M. Berger,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2011 m. gruodžio 8 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

—

BLM SA, atstovaujamos advokato O. D’Aout,

—

Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,

—

Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir C. Blaschke,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos B. Stromsky bei D. Recchia ir C. Soulay,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio b punkto aiškinimo.

2

Prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp État belge ir Belgijoje įsteigtos bendrovės BLM SA (toliau – BLM) dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su nekilnojamuoju turtu, iš dalies naudojamo tos bendrovės darbuotojų privatiems poreikiams, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3

Pagal Šeštosios direktyvos penktą ir šeštą konstatuojamąsias dalis:

„kadangi, siekiant sustiprinti nediskriminacinį mokesčio pobūdį, reikia išaiškinti „apmokestinamojo asmens“ sąvoką, kad valstybės narės galėtų šį terminą praplėsti ir taikyti asmenims, kurie tik retkarčiais vykdo tam tikrus sandorius;

kadangi „apmokestinamojo sandorio“ sąvoka sudarė keblumą, ypač ryšium su sandoriais, laikomais apmokestinamaisiais sandoriais; kadangi šias sąvokas būtina paaiškinti“.

4

Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5

Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“

6

Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygą laikoma:

a)

prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jį naudojimas ne verslo tikslams, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b)

apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Šios dalies nuostatomis valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

7

Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybės narės nuo mokesčio atleidžia „nekilnojamojo turto nuomą <...>“.

8

Šios direktyvos 17 straipsnyje pagal jos 28f straipsnio redakciją nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a)

[PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

Nacionalinės teisės aktai

9

Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 19 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimui už atlygą prilyginamas apmokestinamojo asmens atliekamas turto, kuris priskirtas ūkinei, naudojimas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams arba bendrai su jo ekonomine veikla nesusijusiems tikslams, jei šis turtas suteikia teisę visiškai ar iš dalies atskaityti mokestį.“

10

Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 44 straipsnio 3 dalies 2 punkte numatyta, kad nuo PVM mokesčio atleidžiama „nekilnojamųjų daiktų pagal prigimtį nuoma ir perleidimas, taip pat naudojimas šiais daiktais, laikantis 19 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų <...>“.

11

Prašyme priimti prejudicinį sprendimą Cour d'appel de Mons nurodo 2005 m. sausio 31 d. administracinį apeliacinį Nr. E.T.108691, kuris buvo parengtas 2003 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismui priimtus sprendimus Seeling (C-269/00, Rink. p. I-4101), ir atsižvelgia į jo praktines pasekmes nacionalinei teisei. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, aplinkraštis Sprendimo Seeling taikymas apriboja tik fizinius apmokestinamąsias asmenis. Dėl juridinių apmokestinamųjų asmenų, kurie vadovui ar partneriui perduoda visą jamonei priskirtą nekilnojamojo turto objektą, aplinkraštyje teigiama, kad toks naudojimas yra nekilnojamojo turto nuoma, kuri neapmokestinama PVM.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

12

BLM, kuri 2003 m. balandžio mėn. įkūrė Bertrand Losfeld ir Bernard Losfeld, veikla, be kita ko, apima finansines, technines, komercines ir administracines konsultacijas plačiąja prasme, tiesioginį ar netiesioginį pagalbą ir paslaugų teikimą administravimo ar finansų, pardavimo, gamybos ir bendrojo administravimo srityse. Ši BLM veikla apmokestinama PVM mokesčiu.

13

2003 m. gruodžio mėn. kaip Bertrand Losfeld ir jos sutuoktinio įnašas BLM buvo suteikta daiktinė 20 metų trukmės užufrukto teisė į pastatą, kurį jie anksčiau pastatė ir statydami pasirinko PVM apmokestinamųjų asmenų statusą. Jie su vaikais gyvena tame pastate nuo 2002 m. liepos mėn. BLM jame turi biurą ir archyvo patalpas.

14

Įnešant šį įnašą atsirado pareiga mokėti PVM. Ją BLM atskaitė savo 2003 m. ketvirtojo trimestro mokesčių deklaracijoje. Atskaityta buvo 42420,61 euro suma.

15

BLM, kurios vadovaujantysis direktorius yra Bertrand Losfeld, nereikalauja iš jo mokėti nuomos mokesčio už šio pastato dalies naudojimą privatiems tikslams. Tačiau jis turi mokėti fizinių asmenų mokestį nuo natūra gauto turto, kuris apskaičiuojamas taikant fiksuotą tarifą nuo 75 % privatiems poreikiams naudojamam pastato ploto.

16

Administration fiscale de Tournai (Turnė mokesčių administratorius, toliau – mokesčių administratorius) atliko patikrinimą vietoje ir užginėjo galimybę atskaityti dalį BLM gaunantį įnašą sumokėto PVM – iš viso 31683,96 euro. Jis nusprendė, kad tai yra nekilnojamojo turto naudojimas ne verslo tikslams. Nekilnojamojo turto naudojimas privatiems tikslams yra PVM neapmokestinamas sandoris. Todėl apmokestinamasis asmuo negali atskaityti pirkimo PVM, sumokėto statant pastato dalį, perduotą BLM vadovaujamajam direktoriui.

17

Mokesčių administratorius nusprendė, kad PVM, susijęs su verslo patalpų – biuro ir archyvo – statybos išlaidomis, galima atskaityti 100 %, PVM, susijęs su darbais vadinamosiose „mišrioje“ patalpoje, – 25,31 %, o likusi pastato dalis turi būti laikoma privataus naudojimo. 2005 m. kovo 1 d. jis priėmė sprendimą, kad neteisingai atskaitysiu PVM BLM yra skolinga 31683,96 euro suma, be to, turi sumokėti baudą ir palūkanas.

18

BLM dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį Tribunal de première instance de Mons (Monso pirmosios instancijos teismas). Mokesčių administratorius teismui pateiktuose reikalavimuose suformulavo papildomą priešpriešinį ieškinį, kuriuo siekė, kad privatiems tikslams naudojamo pastato apmokestinamoji vertė už kiekvienus metus būtų 1/15 šio turto kainos dalis. 2006 m. rugpjūčio 8 d. sprendimu šis teismas nusprendė, kad BLM neatlygintinai perduoto nekilnojamojo turto metinė vertė turi būti 1/20 kainos, sumokėtos įsigyjant pastato užufrukto teisę, dalis, atitinkanti privatiems poreikiams naudojamą dalį.

19

Nepatenkintas šiuo sprendimu mokesčių administratorius padavė dėl jo apeliacinį skundą Cour d'appel de Mons. Grįsdamas savo skundą jis nurodo, kad turto perdavimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas PVM neapmokestinama atlygintina nuoma. Kadangi tai yra neapmokestinamasis sandoris, apmokestinamasis asmuo negali atskaityti mokesčio, sumokėto statant dalį perduoto turto. Mokesčių administratorius šiuo atžvilgiu teigia, kad minėtas Sprendimas Seeling taikomas tik fizinio asmens statusą turinčiam apmokestinamajam asmeniui, nes toks asmuo negali būti vienu metu nekilnojamojo turto savininkas ir jo nuomininkas.

20

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme BLM teigia, kad Teisingumo Teismo minėtam Sprendime Seeling padaryta išvada taikytina ir pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai.

21

Tokiomis aplinkybėmis Cour d'appel de Mons nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos pastato, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal in rem teisę valdomo, dalies naudojimas privatiems vadovo ir jo šeimos poreikiams laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu kaip nekilnojamojo turto nuoma pagal 13 straipsnio skirsnio b punktą, jei šis ilgalaikis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą?“

Dėl prejudicinio klausimo

22

Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymius, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal in rem teisę valdomo

pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

23

Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad minėtame Sprendime Seeling Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens atliekamas dalies pastato, kuris visas yra priskirtas žmonei, naudojimas privatiems poreikiams kaip nekilnojamojo turto nuoma laikomas neapmokestinama paslauga, kaip ji suprantama pagal 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

24

Tiesa, byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas Seeling, apmokestinamasis asmuo buvo fizinis, o apmokestinamasis asmuo ir asmuo, privatiems poreikiams naudojamą žmonei priskirtą turtą, sutapo. Vis dėlto, priešingai, nei Teisingumo Teismui pateiktose pastabose nurodo Belgijos vyriausybė, tuo remiantis negalima daryti išvados, kad tame sprendime Teisingumo Teismo atlikto Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto aiškinimo negalima taikyti tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo yra juridinis.

25

Iš tikrųjų, pirma, kaip aiškiai matyti iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto teksto, jis taikomas ne tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo savo privatiems poreikiams naudoja žmonei priskirtą turtą, bet ir kai jis naudoja apmokestinamojo asmens darbuotojai. Pastaruoju atveju atitinkami asmenys nesutampa, o tai, kad apmokestinamasis asmuo yra juridinis, neleidžia atmesti galimybės, kad naudoti turto privatiems tikslams negali jo darbuotojai.

26

Be to, reikia konstatuoti, kad šioje nuostatoje, kurioje vartojamas terminas „apmokestinamasis asmuo“, nedaromas skirtumas tarp fizinių ir juridinių asmenų ir kad joje tik numatyta, kaip PVM tikslais turi būti vertinami tam tikri ekonominiai sandoriai, kurie nepatenka į kitą Šeštosios direktyvos nuostatą taikymo sritį.

27

Maža to, iš Šeštosios direktyvos penktos ir šeštos konstatuojamųjų dalių matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas yra susijęs su tokio subjekto atliktais sandoriais, o ne su jo teisine forma. Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuriu ekonominiu veiklu, nurodytu šio straipsnio 2 dalyje, neatsižvelgiant į veiklos tikslą ar rezultatą.

28

Kita vertus, reikia pažymėti, kad, priešingai, nei teigia Belgijos vyriausybė, remiantis minėtu Sprendimu Seeling negalima daryti išvados, kad Teisingumo Teismas savo argumentus grindė tuo, jog esą nekilnojamojo turto nuoma negalima, kai sandoris yra susijęs su vienu ir tuo pačiu fiziniu asmeniu, kuris turi ir nuomotojo, ir nuomininko statusą.

29

Iš tikrųjų, nors Teisingumo Teismas galėjo tik nuspręsti, kad tokioje situacijoje, kokia susiklostė

byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas Seeling, iš principo negalėjo būti susitarta dėl nuomos sąlygų, jis nagrinėjo, ar ši situacija gali būti laikoma nekilnojamojo turto nuoma, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą, ir šiuo klausimu to sprendimo 51 punkte nusprendė, kad tokia situacija pasižymi tuo, kad nėra nei mokama nuoma, nei susitarta dėl nuomos laikotarpio ar teisės užimti būstą ir neleisti jo užimti kitiems asmenims.

30

Vadinasi, nesant tokio požymio, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal in rem teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams negali būti laikomas nekilnojamojo turto nuoma, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

31

Todėl ? pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymio, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal in rem teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę ? pirkimo mokesčio atskaitą.

32

Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi ?vertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamoje situacijoje galima teigti, jog nekilnojamasis turtas yra nuomojamas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymio, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal in rem teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę ? pirkimo mokesčio atskaitą.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi ?vertinti, ar pagrindinėje byloje

nagrinėjamoje situacijoje galima teigti, jog nekilnojamasis turtas yra nuomojamas, kaip tai suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

Parašai.

(*) Proceso kalba: prancūzų.