

62010CJ0436

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2012. gada 29. martā (*)

“Sestā PVN direktīva — 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — leguldītā manta, kas pieder nodokļu maksātājam — juridiskai personai — un kas ir nodota tās darbinieku rīcībā izmantošanai privātā vajadzībā”

Lieta C-436/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Cour d’appel de Mons (Beļģija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 8. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 13. septembrī, tiesvedībā

État belge

pret

BLM SA .

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [M. Safjan], tiesneši Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kasel] (referents) un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretāre S. Stremholma [C. Strömholm], administratore,

ģemotvārā rakstveida procesā un 2011. gada 8. decembra tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

—

BLM SA vārdā – O. D’Aout, avocat,

—

Beļģijas valdības vārdā – J.-C. Halleux un M. Jacobs, pārstāvji,

—

Vācijas valdības vārdā – T. Henze un C. Blaschke, pārstāvji,

—

Eiropas Komisijas vārdā – B. Stromsky, kā arī D. Recchia un C. Soulay, pārstāvji,

Ēmot vēr? p?c Ēener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez Ēener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem - Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkta un 13. panta B da?as b) punkta interpret?ciju.

2

Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp Be??ijas valsti un BLM SA (turpm?k tekst? – “BLM”), saska?? ar Be??ijas ties?b?m dibin?tu sabiedr?bu, saist?b? ar par da??ji š?s sabiedr?bas darbinieku priv?taj?m vajadz?b?m izmantotu nekustamo ?pašumu iepriekš samaks?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atskait?jumu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

3

Sest?s direkt?vas preambulas piektaj? un sestaj? apsv?rum? ir paredz?ts:

“t? k?, lai pastiprin?tu nodok?a nediskrimin?jošo b?t?bu, j?noskaidro termins “nodok?u maks?t?js”, ?aujot dal?bvalst?m to paplašin?t, lai iek?autu personas, kuras laiku pa laikam veic dažus dar?jumus;

t? k? termins “dar?jums, par kuru uzliek nodok?us” ir rad?jis gr?t?bas, jo ?paši attiec?b? uz dar?jumiem, kas uzl?koti par dar?jumiem, par kuriem uzliek nodok?us; t? k? j?noskaidro šie j?dzieni.”

4

Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts:

“[PVN] j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.”

5

Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.”

6

Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts ir noteikts:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a)

gadījumā, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šim precēm ir pilnīga vai daļēji atskaites;

b)

pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

Dalībvalstis var atkāpties no šī punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes.”

7

Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta pirmajai daļai dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu [...]”.

8

Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a)

[PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

Valsts tiesiskais regulējums

9

PVN likuma 19. panta 1. punkts ir noteikts:

“Maksas pakalpojumu sniegšanai tiek pielīdzināts gadījums, kad nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām vai vispārīgi ar nodokļa maksātāja uzņēmējdarbību nesaistītiem mērķiem izmanto uzņēmuma mantu, ja šīs mantas nodoklis ir pilnīga vai daļēji atskaites.”

10

Saskaņā ar šo paša likuma 44. panta 3. punkta 2. apakšpunktu no PVN ir atbrīvota "nekustamo īpašuma iznomāšana, izīrēšana vai īres tiesību nodošana natūrā – tātpat kā šādas mantas izmantošana saskaņā ar 19. panta 1. punkta nosacījumiem [...]".

11

Likumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu Cour d'appel de Mons [Monsas Apellate tiesa] min 2005. gada 31. janvāra administratīvos norādījumus Nr. E.T.108691, kas tika izstrādāti pēc Tiesas 2003. gada 8. maija sprieduma lietā C-269/00 Seeling (Recueil, I-4101. lpp.) taisīšanas, un norāda uz to praktiskajām sekām saistībā ar valsts tiesisko regulējumu. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto šajos norādījumos sprieduma lietā Seeling piemērošana ir paredzēta tikai nodokļu maksātājiem – fiziskām personām. Runājot par nodokļu maksātājiem – juridiskām personām, kuras sava vadītāja vai partnera rīcībā nodod nekustamo īpašumu, kas pilnībā ir daļa no uzņēmuma īpašuma, minētajos norādījumos ir precizēts, ka šāda izmantošana ir nekustamo īpašuma izīrēšana, kas kā tāda ir atbrīvota no PVN.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12

BLM – kuru 2003. gada aprīlī izveidoja Bertrand un Bernard Losfeld – uzņēmējdarbības priekšmets ir finansiālu, tehnisku, komerciālu vai vispārīgi administratīvu konsultāciju sniegšana, kā arī tiešas vai netiešas palīdzības un pakalpojumu sniegšana administratīvajai vai finanšu nozarē, pārdošanā, ražošanā un vadībā vispār. BLM saistībā ar šo darbību ir PVN maksātāja.

13

2003. gada decembrī BLM saņēma kā Bertrand Losfeld un viņa sievas ieguldījumu lietu tiesību lietošanas tiesības uz 20 gadiem attiecībā uz nekustamo īpašumu, ko viņi iepriekš bija uzcēlušī un kura celtniecībā viņi bija izvēlējušies PVN maksātāju statusu. Viņi šajā nekustamajā īpašumā kopā ar saviem bērniem dzīvo kopš 2002. gada jūlija. BLM minētajā nekustamajā īpašumā ir birojs un arhīvu telpa.

14

Šis ieguldījums deva tiesības uz PVN samaksu, ko BLM atskaitīja savā deklarācijā par 2003. gada ceturto ceturksni; atskaitīta tika summa EUR 42 420,61 apmērā.

15

BLM, kura izpilddirektors ir Bertrand Losfeld, neprasa, lai šis pārdarītais maksātu īres maksu par attiecīgā nekustamo īpašuma daļas izmantošanu privātām vajadzībām. Tomēr viņam ir jāmaksā fizisko personu nodoklis par natūrā saņemtu labumu, kas tiek aprēķināts iepriekš noteiktas naudas summas apmērā, pamatojoties uz to, kas izmantošanu privātām vajadzībām 75 % apmērā.

16

Pēc Tournai nodokļu pārvērdes (turpmāk tekstā – “nodokļu pārvērde”) uz vietas veiktas pārbaudes tādējādi apstādīja BLM ieguldījuma laika samaksas PVN atskaitījumu, proti, EUR 31683,96 apmērā. Tā faktiski uzskatīja, ka runa ir par tās izmantošanu nesaimnieciskai darbībai. Tā nekustamā pašuma izmantošana privātajam vajadzībām esot no PVN atbrīvota darbībā. Tādējādi nodokļa maksātājs neesot varējis atskaitīt PVN, kas iepriekš bija samaksāts par BLM izpilddirektora rīcībā nodotās tās daļas būvniecību.

17

Nodokļu pārvērde uzskatīja, ka PVN par saimnieciskajiem mērķiem, proti, birojam un arhīvam, izmantoto telpu būvniecības izmaksas bija atskaitāmas 100 % apmērā, ka PVN par būvdarbiem, kas bija veikti tā sauktajam “dažādam” vajadzībām izmantotajām telpām, bija atskaitāmi 25,31 % apmērā un ka pārējās tās daļas bija jāuzskata par pilnībā paredzētu privātajam vajadzībām. Tā pēc 2005. gada 1. marta lēmuma atzina, ka BLM bija jāsamaksā summa EUR 31 683,96 apmērā par nepareizi atskaitītu PVN, kā arī naudas sods un nokavējuma procenti.

18

BLM šo lēmumu pārsūdzēja Tribunal de première instance de Mons [Monsas Pirmās instances tiesa]. Nodokļu pārvērde savos prasījumos šajā tiesā pakārtoti formulēja pretpasākumus, kurā tā lūdza nodokļa būvētājam nekustamā pašuma izmantošanu privātajam vajadzībām par pagājušo gadu noteikt 1/15 apmērā no šīs pašuma daļas cenas. Šīs tiesas 2006. gada 8. augusta spriedumā tā paši uzskatīja, ka gada būvētājam par to, ka BLM bija bez maksas nodevusi izmantošanai nekustamo pašumu, bija jānosaka 1/20 apmērā no par nekustamā pašuma lietošanas tiesību iegādi samaksātās cenas attiecībā uz privātajam vajadzībām izmantoto daļu.

19

Nebūdam apmierināta ar minēto spriedumu, nodokļu pārvērde iesniedza apelācijas sūdzību Cour d'appel de Mons. Apelācijas sūdzības pamatojumā tā norādīja, ka tādā nodošana rīcībā kā pamatlieta ir uzskatāma par izvērtēšanu par maksu, kas ir atbrīvota no PVN. Tā kā tas esot ar nodokli neapliekams darījums, nodokļa maksātājs nevarot atskaitīt nodokli, kas ir samaksāts par rīcībā nodotās tās daļas būvniecību. Šajā ziņā šīs pārvērdes apgalvo, ka iepriekš minētais spriedums lietā Seeling esot piemērojams tikai nodokļa maksātājam fiziskas personas statusā, jo šāda persona nevar vienlaikus būt gan nekustamā pašuma pašnieks, gan šīs pašas pašuma īrnieks.

20

BLM iesniedz tiesas apgalvo, ka Tiesas iepriekš minētajā spriedumā lietā Seeling rastais risinājums ir attiecināms uz tādā situāciju kā pamatlieta apstādītā.

21

Šādos apstākļos Cour d'appel de Mons nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Sestās direktīvas [...] 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegti tādi valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem tas, ka direktors un viņa īmēne savām vajadzībām izmanto daļu no tās, kuru ir uzcēlušī vai kuras nekustamā pašuma lietu tiesības pieder nodokļa maksātājam – juridiskai personai, ja par šo pašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitāmi, tiek uzskatīts par tādā no nodokļa atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu kā nekustama pašuma iznomāšana vai izvērtēšana 13. panta B

da?as b) punkta izpratn??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

22

Iesniedz?jtiesa ar savu jaut?jumu b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkts un 13. panta B da?as b) punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka ar tiem ir aizliegts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, kaut gan nav izpild?ti nekustam? ?pašuma iznom?šanas vai iz?r?šanas nosac?jumi š? 13. panta B da?as b) punkta izpratn?, tas, ka nodok?a maks?t?ja – juridiskas personas darbinieki priv?taj?m vajadz?b?m izmanto da?u no ?kas, kuru ir uzc?lusi vai kuras nekustam? ?pašuma lietu ties?bas pieder šim nodok?a maks?t?jam, ja par šo ?pašumu iepriekš samaks?tie nodok?i ir atskait?mi, tiek uzskat?ts par no PVN atbr?votu pakalpojuma sniegšanu.

23

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? Seeling Tiesa jau ir atzinusi, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkts un 13. panta B da?as b) punkts ir j?interpret? t?dej?di, ka ar tiem ir aizliegti t?di valsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem tas, ka nodok?u maks?t?js priv?taj?m vajadz?b?m izmanto ?kas da?u, kas piln?b? ietilpst t? uz??muma ?pašum?, tiek uzskat?ts par t?du no nodok?a atbr?votu pakalpojumu sniegšanu k? nekustama ?pašuma iznom?šana vai iz?r?šana min?t? 13. panta B da?as b) punkta izpratn?.

24

Protams, liet? Seeling, kur? tika tais?ts iepriekš min?tais spriedums, nodok?a maks?t?js bija fiziska persona un t?p?c nodok?a maks?t?js un persona, kas sav?m priv?taj?m vajadz?b?m izmantoja uz??muma mantu, bija viena uz t? pati. Tom?r pret?ji tam, ko Be??ijas vald?ba ir apgalvojusi apsv?rumos Ties?, no š? apst?k?a nevar secin?t, ka Tiesas min?taj? spriedum? veikt? Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkta interpret?cija nevar tikt piem?rota tad, ja nodok?a maks?t?js ir juridiska persona.

25

Pirmk?rt, k? skaidri izriet no Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkta formul?juma, tas attiecas ne tikai uz t?da nodok?a maks?t?ja gad?jumu, kurš izmanto sav?m priv?taj?m vajadz?b?m uz??muma mantu, bet ar? uz t?du gad?jumu, kad to izmanto nodok?a maks?t?ja darbinieki. Ta?u šaj? p?d?j? gad?jum? attiec?g?s personas nav vienas un t?s pašas un tas, ka nodok?a maks?t?js ir juridiska persona, neizsl?dz, ka min?t? nodok?a maks?t?ja darbinieki mantu var izmantot sav?m priv?taj?m vajadz?b?m.

26

Otrk?rt, ir j?konstat?, ka min?taj? ties?bu norm?, kur? ir lietots j?dziens “nodok?a maks?t?js”, fiziskas personas un juridiskas personas nek?di nav noš?irtas un ka taj? ir tikai paredz?ts, k? PVN aspekt? ir j?attiecas pret konkr?tiem saimnieciskiem dar?jumiem, uz kuriem neattiecas citas Sest?s direkt?vas ties?bu normas.

27

Turkl?t no Sest?s direkt?vas preambulas piekt? un sest? apsv?ruma izriet, ka “nodok?a maks?t?ja” statuss ir saist?ts ar saimniecisk?s darb?bas subjekta veiktajiem dar?jumiem, nevis t? tiesisko statusu. T?pat saska?? ar š?s direkt?vas 4. panta 1. punktu par nodok?a maks?t?ju

uzskata visas personas, kas patstāvīgi jebkur vietā veic jebkuru no šīs paša panta 2. punktā norādītajām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

28

Otrkārt, ir jāprecizē, ka pretēji Beļģijas valdības apgalvotajam no iepriekš minētā sprieduma lietā Seeling neizriet, ka Tiesa būtu savu pamatojumu balstījusi uz apgalvotu neiespējamību iedomāties nekustamā īpašuma izīrēšanu tad, ja darījums attiektos uz vienu un to pašu fizisko personu, kurai tādā būtu dubults statuss gan kā izīrētājam, gan kā īrniekam.

29

Kaut gan Tiesa būtu varējusi tikai nospriest, ka tādā situācijā, kādā bija lietā Seeling, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums, pēc definīcijas nevarēja būt vienošanās par res noteikumiem, tādā pārbaudīja, vai šo situāciju var kvalificēt par nekustamā īpašuma izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, un šajā ziņā minētā sprieduma 51. punktā secināja, ka šādai situācijai ir raksturīga gan res maksas neesamība, gan vienošanās neesamība par izmantošanas ilgumu un par tiesībām aizņemt telpas un no tām izslēgt citas personas.

30

No tā izriet, ka šādu pazīmju trūkuma gadījumā to, ka daļu no tās, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder nodokļa maksātājam – juridiskai personai, privātajām vajadzībām izmanto šis nodokļa maksātāja darbinieki, nevar kvalificēt par nekustamā īpašuma izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

31

Tāpēc uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegts tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kaut gan nav izpildīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas nosacījumi šīs 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, tas, ka nodokļa maksātāja – juridiskas personas darbinieki privātajām vajadzībām izmanto daļu no tās, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder šim nodokļa maksātājam, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitīti, tiek uzskatīts par no PVN atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu saskaņā ar paredzēto minēto tiesību normu.

32

Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai tādā situācijā kā pamatlietā var uzskatīt, ka pastāv nekustamā īpašuma izīrēšana 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

Par tiesības izdevumiem

33

Attiecībā uz lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektajā palīgā) nospriež:

1)

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegts tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kaut gan nav izpildīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas nosacījumi šīs 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, tas, ka nodokļa maksātāja – juridiskas personas darbinieki privātajā vajadzībām izmanto daļu no tās, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder šim nodokļa maksātājam, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitīmi, tiek uzskatīts par no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu saskaņā ar pēdējo minēto tiesību normu;

2)

iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai tādā situācijā kā pamatlietā var uzskatīt, ka pastāv nekustamā īpašuma izīrēšana minētās 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

[Paraksti]

(*) Tiesvedības valoda – franču.