

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. liepos 17 d.(*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 16 ir 18 straipsniai – Finansinė nuoma – Turtas, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis – Situacija, kai, nutraukus sutartį, finansinės nuomos bendrovė šio turto nesusigrąžina – Trūkstamas turtas“

Byloje C-438/13

dėl 2013 m. balandžio 9 d. *Curtea de Apel București* (Rumunija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2013 m. rugpjūčio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BCR Leasing IFN SA

prieš

Agencija Nacională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agencija Nacională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai G. Arestis ir A. Arabadjiev (pranešėjai),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *BCR Leasing IFN SA*, atstovaujamos advokato D. Dascălu,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. H. Radu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos G. D. Balan ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau –

PVM direktyva) 16 ir 18 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *BCR Leasing IFN SA* (toliau – *BCR Leasing*) ir *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili* bei *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor* (toliau kartu – *Agenția*) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už turtą, išnuomotą pagal finansinės nuomos sutartį, bet trūkstant po to, kai jis nebuvo grąžintas finansinės nuomos bendrovei, sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 PVM direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

<...>“

5 Šios direktyvos 16 straipsnyje numatyta:

„Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, arba jų realizavimas neatlygintinai, arba, platesne prasme, jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygą, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

Tačiau prekių tiekimu už atlygą nelaikomas toks prekių sunaudojimas, kai veikloje jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.“

6 PVM direktyvos 18 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali laikyti prekių tiekimu už atlygą šiuos sandorius, kai:

a) apmokestinamasis asmuo savo veikloje naudoja prekes, kurias pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant tą veiklą, kai ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

b) apmokestinamasis asmuo prekes naudoja neapmokestinamoje veiklos srityje, kai PVM už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybomis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

c) apmokestinamasis asmuo arba jo teisių perėjai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o PVM už šias prekes, jas įsigijus arba panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybomis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus 19 straipsnyje nurodytus atvejus.“

7 PVM direktyvos 184–186 straipsniai, tvirtinti šios direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ 5 skyriuje „Atskaitos tikslinimas“, suformuluoti taip:

„184 straipsnis

Pirmą atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

185 straipsnis

1. Visą pirmą atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.

186 straipsnis

Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Rumunijos teisė

Mokesčių kodeksas

8 Pagal Įstatymo Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso (2003 m. gruodžio 23 d. *Monitorul Oficial al României* Nr. 927, I dalis) redakcijos (toliau – Mokesčių kodeksas), taikomos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, 125a straipsnio 1 dalies 16 punktą „tiekimas sau suprantamas kaip tiekimas pagal [šio kodekso] 128 straipsnio 4 dalį“.

9 Šio kodekso 128 straipsnyje „Prekių tiekimas“ nustatyta:

„1. „Prekių tiekimu“ laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas.

<...>

3. Prekių tiekimu, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, taip pat laikomas:

a) materialus turto perdavimas kitam asmeniui pagal sutartį, kurioje numatytas mokėjimas dalimis, arba pagal bet kurią kitą sutartį, kurioje numatyta, kad nuosavybė įgyjama vėliausiai

tada, kai sumokama paskutin? privaloma suma, išskyrus finansin?s nuomos sutart?i? atvejus;

<...>

4. Preki? tiekimu už atlyg? laikomi šie sandoriai:

a) apmokestinamojo asmens nupirkto arba pagaminto kilnojamojo turto panaudojimas kitais nei savo verslo tikslais, kai PVM, sumok?tas už t? turt? ar jo sudedam?sias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens nupirkto arba pagaminto kilnojamojo turto neatlygintinas suteikimas naudotis kitiems asmenims, kai PVM, sumok?tas už t? turt? ar jo sudedam?sias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas;

c) apmokestinamojo asmens nupirkto arba pagaminto kilnojamojo turto, kito nei ilgalaikis turtas, nurodytas 149 straipsnio 1 dalies a punkte, panaudojimas sandoriams, nesuteikiantiems teis?s visiškai atskaityti PVM, kai PVM, sumok?tas už t? turt?, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas jo ?sigijimo momentu;

d) turtas, kuris laikomas tr?kstamu, išskyrus numatyt? 8 dalies a–c punktuose;

<...>

8. Preki? tiekimu, kaip tai suprantama pagal 1 dal?, nelaikoma:

a) turtas, kuris sunaikinamas d?l stichini? nelaimi? arba d?l *force majeure*, taip pat prarastas arba pavogtas turtas, kai tai tinkamai ?rodoma pagal taikymo tvark?;

b) kokybiniu poži?riu pablog?jusios atsargos, kurios nebegali b?ti naudojamos, taip pat likviduotas ilgalaikis materialusis turtas, atsižvelgiant ? taikymo tvarkoje numatytas s?lygas;

c) gendantis turtas, neviršijant ?statyme numatyt? rib?."

10 Pagal Mokes?i? kodekso 129 straipsnio 3 dalies a punkt? „turto nuoma arba jo suteikimas pagal finansin?s nuomos sutart?“ yra paslaug? teikimas.

Mokes?i? kodekso taikymo tvarka

11 Mokes?i? kodekso taikymo tvarkos, patvirtintos Vyriausyb?s nutarimu Nr. 44/2004 (2004 m. vasario 6 d. *Monitorul Oficial al României* Nr. 112, I dalis), redakcijos, taikomos pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms, 6 punkte numatyta:

„6 punktas

<...>

6. Jei kilnojamojo materialiojo turto finansin?s nuomos sutartis nutraukiama, šis turtas, pasibaigus sutartyje nustatytam terminui, per kur? finansin?s nuomos gav?jas turi gr?žinti turt? ir kuris negali viršyti 30 kalendorini? dien? nuo sutarties nutraukimo, laikomas tr?kstamu, kurio nevaldo finansin?s nuomos dav?jas, kaip tai suprantama pagal Mokes?i? kodekso 128 straipsnio 4 dalies d punkt?. <...>"

12 Vyriausyb?s nutarimu Nr. 15/2012 (2012 m. rugpj??io 29 d. *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 621) Rumunijos vyriausyb? nuo 2013 m. sausio 1 d. panaikino Mokes?i? kodekso 128 straipsnio 4 dalies d punkt? ir 8 dalies a–c punktus. Be to, Vyriausyb?s nutarimu Nr. 1071/2012

(2012 m. lapkričio 8 d. *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 753) Rumunijos vyriausybė nuo 2013 m. sausio 1 d. panaikino Mokesčių kodekso taikymo tvarkos 6 punkto 6 dalį.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 *BCR Leasing* yra akcinė bendrovė, jos veikla – finansinė nuoma. Ji iš skirtingų tiekėjų įsigyja automobilius, už kuriuos atskaito visą sumokėtą pirkimo PVM. Tuo pat metu ši bendrovė sudaro įsigytų automobilių finansinės nuomos sutartis su fiziniais arba juridiniais asmenimis, kurie yra šio turto naudotojai visų sutarties galiojimo laikotarpį, o *BCR Leasing* išlieka šių automobilių savininkas.

14 Dėl pavuluotų mokėjimų ar nemokėjimo *BCR Leasing* buvo priversta nutraukti dalį finansinės nuomos sutartį su įsipareigojimų nevykdančiais finansinės nuomos gavėjais. Pagal minėtą sutartį finansinės nuomos gavėjai per tris dienas nuo atitinkamos sutarties nutraukimo privalo *BCR Leasing* grąžinti turtą, dėl kurio buvo sudaryta ši sutartis. Tam tikriems finansinės nuomos gavėjams atsisakius grąžinti atitinkamą turtą, *BCR Leasing* jį atžvilgiu pradėjo išieškojimo procedūras. Tačiau, nepaisant šių pastangų, tam tikro nagrinjamo turto nebuvo įmanoma susigrąžinti per numatytą terminą.

15 Negavusi mokėjimų pagal nutrauktas sutartis, *BCR Leasing* nebeišrašė su minėtomis sutartimis susijusių sąskaitų faktūrų ir nebebuvo mokamas su jomis susijęs PVM.

16 Per 2011 m. atliktą patikrinimą *Agenția* konstatavo, kad buvo padaryti PVM nurodymo, užregistravimo ir deklaravimo tvarkos pažeidimai 2008 m. rugsėjo 1 d.–2010 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu. 2011 m. rugpjūčio 30 d. pranešimu apie mokėtiną mokestį ir tos pačios dienos mokestinio patikrinimo ataskaita *Agenția* įpareigojo *BCR Leasing* papildomai sumokėti 19 266 551 Rumunijos lėj (RON) PVM ir 9 502 774 RON delspinigių.

17 Minėtame pranešime apie mokėtiną mokestį *Agenția* pažymėjo, kad sutarties galiojimo metu finansinė nuoma turi būti laikoma paslauga teikimu, po kurio, pasibaigus sutarties galiojimo laikotarpiui, gali būti atliekamas turto tiekimas atsižvelgiant į tai, ar finansinės nuomos gavėjas pasinaudoja galimybe pirkti, ar ne.

18 Be to, *Agenția* manė, kad jei turto trūksta dėl kitų priežasčių, nei nurodytosios Mokesčių kodekso 128 straipsnio 8 dalies a–c punktuose, laikoma, jog yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas, o šis sandoris pagal Mokesčių kodekso 125a straipsnio 1 dalies 16 punktą turi būti apibrėžiamas kaip „tiekimas sau“.

19 Todėl, *Agenția* teigimu, pasibaigus finansinės nuomos sutartyje nustatytam terminui, per kurį finansinės nuomos gavėjas turi grąžinti turtą, *BCR Leasing* turėjo taikyti Mokesčių kodekso 128 straipsnio 4 dalies d punkto nuostatas, susijusias su tiekimu sau ir su PVM mokėjimu, taip pat už šį tiekimą išrašyti sau sąskaitą faktūrą.

20 Manydama, kad nacionalinės teisės normos, kuriomis grindžiamas šio sprendimo 16 punkte minėtas pranešimas apie mokėtiną mokestį, neatitinka PVM direktyvos nustatytos sistemos, *BCR Leasing* padavė skundą dėl šio pranešimo panaikinimo, o šis galiausiai buvo pateiktas *Curtea de Apel București*.

21 Tokiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar situacija, kai turtas, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis ir kurio finansinės nuomos bendrovė, nutraukus sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo kaltės, nesusigrąžino iš finansinės

nuomos gavėjo, nepaisant to, kad ši bendrovė mėsini veiksm šiam turtui susigrąžinti, ir to, kad nutraukus sutartį ji nebegavo pinigų už šio turto naudojimą, gali būti laikoma tiekimu už atlygą pagal [PVM direktyvos] 16 straipsnį arba tam tikru atveju – prekių tiekimu už atlygą pagal [šios direktyvos] 18 straipsnį?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar PVM direktyvos 16 ir 18 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad situacija, kai finansinės nuomos bendrovei neįmanoma iš finansinės nuomos gavėjo susigrąžinti turto, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis, nutraukus šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo kaltės, nepaisant to, kad ši bendrovė mėsini veiksm šiam turtui susigrąžinti, ir to, kad nutraukus sutartį ji nebegavo jokio atlygio, gali būti laikoma prekių tiekimu už atlygą pagal šiuos straipsnius.

23 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 16 straipsnį kai kurie apmokestinamojo asmens realiai neatlygintini sandoriai prilyginami prekių tiekimui už atlygą, kurie apmokestinami PVM. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrą, pirma, apmokestinamųjų asmenų, kuris panaudoja prekes savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ir, antra, galutinį vartotojų, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekių (šiuo klausimu žr. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 17 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

24 Atsižvelgiant į šio tikslo įgyvendinimą, pagal PVM direktyvos 16 straipsnį prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, arba jų realizavimas neatlygintinai ar – platesne prasme – jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygą, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

25 Tačiau reikia pažymėti, kad šiuo atveju situacija, kai neįmanoma susigrąžinti turto, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, nepriskiriama nė vienam iš šių atvejų.

26 Iš tiesų, pirma, atitinkamas turtas negali būti laikomas skirtu privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, nes jie to turto neturi. Antra, aplinkybė, kad finansinės nuomos gavėjas ir toliau valdo šį turtą nemokėdamas jokio atlygio, susijusi su tariamai neteisėtais jo veiksmais, o ne su situacija, kai finansinės nuomos davėjas minėtą turtą neatlygintinai perduoda finansinės nuomos gavėjui. Trečia, šis turtas negali būti laikomas panaudojamu „kitais nei“ apmokestinamojo asmens verslo tikslais, nes jo nuoma, taigi ir suteikimas naudotis finansinės nuomos gavėjui, yra finansinės nuomos davėjo ekonominės veiklos esmė. Tai, kad finansinės nuomos davėjui nepavyksta šio turto susigrąžinti po finansinės nuomos sutarties nutraukimo, jokių būdu nereiškia, kad jis šį turtą panaudojo kitais nei verslo tikslais.

27 Darytina išvada, kad finansinės nuomos bendrovės negalėjimas nutraukus šią sutartį iš finansinės nuomos gavėjo susigrąžinti turto, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, negali būti laikomas prekių tiekimu už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 16 straipsnį.

28 Be to, kalbant apie PVM direktyvos 18 straipsnį, reikia konstatuoti, kad ši nuostata netaikoma esant tokioms aplinkybėms, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje.

29 Iš tiesų iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *BCR Leasing* atskaitė visą PVM sumą, sumokėtą nagrinėjamą transporto priemonių pirkimo momentu. Todėl

PVM direktyvos 18 straipsnio a punkte nurodytas atvejis, kuris taikomas tik tada, jei ?sigijimas nesuteikia teis?s ? visos PVM sumos atskait?, šioje byloje neturi reikšm?s.

30 Kalbant apie PVM direktyvos 18 straipsnio b ir c punktuose nurodytus atvejus, pakanka pažym?ti, kad šiuo atveju apmokestinamasis asmuo nei naudojo atitinkamas prekes „neapmokestinamoje veiklos srityje“, kaip apibr?žta šio 18 straipsnio b punkte, nei nustojo vykdyti savo apmokestinam? ekonomin? veikl?, kaip reikalaujama pagal 18 straipsnio c punkt?.

31 Tod?l pagal PVM direktyvos 18 straipsn? valstyb?ms nar?ms toki? operacij?, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, neleidžiama laikyti preki? tiekimu už atlyg?.

32 Galiausiai, siekiant pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui nauding? atsakym?, reikia pažym?ti, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatyta tikslinio tvarka yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis (Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 30 punktas). Taigi pirma išd?styti argumentai neturi ?takos galimai mokes?i? administratoriaus teisei reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? tikslinim? pagal šiuo klausimu PVM direktyvoje numatytas s?lygas.

33 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti: PVM direktyvos 16 ir 18 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad situacija, kai finansin?s nuomos bendrovei ne?manoma iš finansin?s nuomos gav?jo susigr?žinti turto, d?l kurio sudaryta finansin?s nuomos sutartis, nutraukus ši? sutart? d?l finansin?s nuomos gav?jo kalt?s, nepaisant to, kad ši bendrov? ?m?si veism? šiam turtui susigr?žinti, ir to, kad nutraukus sutart? ji nebegavo jokio atlygio, negali b?ti laikoma preki? tiekimu už atlyg? pagal šiuos straipsnius.

D?l bylin?jimosi išlaid?

34 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 16 ir 18 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad situacija, kai finansin?s nuomos bendrovei ne?manoma iš finansin?s nuomos gav?jo susigr?žinti turto, d?l kurio sudaryta finansin?s nuomos sutartis, nutraukus ši? sutart? d?l finansin?s nuomos gav?jo kalt?s, nepaisant to, kad ši bendrov? ?m?si veism? šiam turtui susigr?žinti, ir to, kad nutraukus sutart? ji nebegavo jokio atlygio, negali b?ti laikoma preki? tiekimu už atlyg? pagal šiuos straipsnius.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.