

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. birželio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 9 ir 73 straipsniai, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktas ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas – Apmokestinamoji vertė – Vietos valdžios institucijų žemės valdos požeminės dalies naudojimo mokesčiai, sumokėti bendrovės gamtinių dujų skirstomojo tinklo koncesininkams, traukimas į PVM, taikomo šios bendrovės vykdomam paslaugų teikimui gamtiniams dujomis prekiaujančiai bendrovei, apmokestinamųjų vertė“

Byloje C-256/14

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Portugalija) 2013 m. lapkričio 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. gegužės 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Ó Caoimh, teisėjai E. Jarašiūnas (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

- *Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA*, atstovaujamoms *advogados* N. Pena ir L. Scolari,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamoms M. Germani ir K. Karavasili,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamoms L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ir A. Cunha,
- Europos Komisijos, atstovaujamoms P. Guerra e Andrade ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

Sprendimą

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) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA* (toliau – *Lisboagás*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų institucija) ginčą dėl atvirkštinio apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), susijusiu su 2012 m. gegužės, birželio ir liepos mėnesiais.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 Pagal šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą:

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.“

5 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiais sandoriais kaina susijusias subsidijas.“

6 Pagal šios direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą apmokestinamoji vertė apima mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM.

7 Tačiau pagal šios direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos sumos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigijusio asmens išlaidoms, patirtoms pastarojo vardu ir sąskaita, padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos kaip tarpinės sąskaitos.

Portugalijos teisė

8 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, toliau – CIVA) 2 straipsnį:

„1 – Mokesčio mokėtojai:

a) fiziniai ar juridiniai asmenys, savarankiškai ir paprastai vykdančys gamybos, prekybos ar paslaugų teikimo veiklą, įskaitant kasybą, žemės ūkio ir laisvųjų profesijų veiklą, ir asmenys, taip pat savarankiškai sudarantys vieną apmokestinamąjį sandorį, jei šis sandoris papildo šios veiklos

ar šis, neatsižvelgiant į sandorio sudarymo vietą, arba, jei tokio ryšio nėra, kai šis sandoris atitinka realaus poveikio fizinių asmenų pajamų mokesčiui <...> ir juridinių asmenų pelno mokesčiui <...>

<...>

2 – Tačiau valstybė ir kiti pagal viešąją teisę steigti juridiniai asmenys neapmokestinami, kai sudaro sandorius vykdydami savo valdžios įgaliojimus, net jei tokiu atveju gauna rinkliavas ar kitokį atlygą, kiek jų neapmokestinimas neiškreipia konkurencijos.

<...>“

9 CIVA 16 straipsnyje nustatyta:

„1 – Nepažeidžiant 2 ir 10 dalių nuostatų, apmokestinamo prekų tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamųjų vertė sudaro atlygio, gauto ar gautino iš pirkėjo, gavėjo ar trečiojo asmens, vertė.

<...>

5 – Į apmokestinamo prekų tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamųjų vertę įeina:

a) mokesčiai, muitai ir rinkliavos, išskyrus patį pridėtinąs vertės mokestį;

<...>

6 – Į pirmesnėje dalyje numatytą apmokestinamųjų vertę neįeina:

<...>

c) sumos, sumokėtos prekes ar paslaugas sigyjančio asmens vardu ir sąskaita, kurias apmokestinamasis asmuo rašo į trečiojo asmens sąskaitą;

<...>“

10 Pagal 2006 m. gruodžio 29 d. įstatymo Nr. 53/E/2006, patvirtinančio bendrą vietos valdžios institucijų mokesčių sistemą (*Lei No 53/E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, Diário da República*, 2006 m. gruodžio 29 d., 1 serija, Nr. 249), 3 straipsnis:

„Vietos valdžios institucijų mokesčiai yra rinkliavos, pagrįstos konkrečiu vietos viešosios paslaugos teikimu, viešosios ar privačiosios nuosavybės teise vietos valdžios institucijoms priklausančio turto privatu naudojimu ar teisinės kilties privatiems asmenims veiksmams pašalinimu, kai tai pagal įstatymą priskirtina vietos valdžios institucijoms.“

11 Pagal šio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies c punktą savivaldyboms leidžiama taikyti tokį mokestį „viešosios ar privačiosios nuosavybės teise savivaldyboms priklausančio turto naudojimo ar eksploatavimo atveju“.

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

12 *Lisboagás* yra koncesininkų, kuriai suteikta išimtinė teisė teikti viešąją paslaugą, susijusią su regioniniu gamtinių dujų skirstomuoju tinklu Lisabonos regiono savivaldybės (Portugalija), be kita ko, ji atsakinga už skirstomojo tinklo planavimą, eksploataciją ir priežiūrą. Skirstomąjį tinklą, be kita ko, sudaro vamzdynai, rengti po žeme tam tikrą savivaldybės, esančios koncesijos taikymo teritorijoje, viešojoje nuosavybėje, todėl *Lisboagás* taikomi šios savivaldybės nustatyti žemės valdos požeminės

„1) Ar pagal S?jungos teis? draudžiama, kad gamtini? duj? skirstymo infrastrukt?r?

suteikiant?iai priva?iai ?monei perkeliant kitai ?monei, kuri gauna šias paslaugas, be jokios maržos požemin?s žem?s valdos dalies naudojimo mokes?io sumas, sumok?tas savivaldyb?ms, kuriose yra šiai infrastrukt?rai priklausantys vamzdynai, b?t? apskai?iuojamas PVM?

2) Atsižvelgiant ? tai, kad vietos valdžios institucijos, ?gyvendindamos savo valdžios ?galiojimus, TOS renka ne?traukdamos PVM, ar pagal S?jungos teis? draudžiama, kad b?t? apskai?iuojamas PVM, kai toki? mokes?i? sumos, kurias sumok?jo gamtinio dujų skirstymo infrastrukt?r? suteikianti privati bendrov?, perkeliamos jos paslaugas ?gyjan?iai bendrovei?“

D?I prejudicini? klausim?

24 D?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtino Komisija pažym?jo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurod? nei S?jungos teis?s nuostat?, kurias prašo išaiškinti, nei priežas?i?, d?I kuri? prašo išaiškinti ši? teis?, tod?I reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 94 straipsnio c punkt? prašyme priimti prejudicin? sprendim? turi b?ti išd?stytos priežastys, paskatinusios prašym? priimti prejudicin? sprendim? teikiant? teism? kelti klausim? d?I tam tikr? S?jungos teis?s nuostat? išaiškinimo ar galiojimo, ir teismo nustatytas ryšys tarp ši? nuostat? ir pagrindin?je byloje taikom? nacionalin?s teis?s akt?.

25 Ta?iau, kadangi klausimams d?I S?jungos teis?s taikoma svarbumo prezumpcija, Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teis?s išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindin?s bylos aplinkyb?mis arba dalyku, jeigu problema hipotetin? arba Teisingumo Teismas neturi b?tin?s faktin?s ir teisin?s informacijos, kad naudingai atsakyt? ? jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C?94/04 ir C?202/04, EU:C:2006:758, 25 punkt? ir Sprendimo *Chartered Institute of Patent Attorneys*, C?307/10, EU:C:2012:361, 32 punkt?).

26 Šiuo atveju, nepaisant to, kad sprendime d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? tiksliai nenurodytos prašomos išaiškinti S?jungos teis?s nuostatos ir priežastys, d?I kuri? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo išaiškinti ši? teis?, iš šiame sprendime pateiktos pagrindin?s bylos santraukos ir iš pateikt? klausim? matyti, kad jie susij? su PVM direktyvos išaiškinimu ir kad svarbios atsakymui ? juos nuostatos, atsižvelgiant vis? pirma ? *Lisboagás* pateiktus argumentus, yra šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, 73 straipsnis, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktas ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas. Be to, iš šio sprendimo matyti, kad atsakymas ? šiuos klausimus d?I S?jungos teis?s išaiškinimo yra b?tinas šiam gin?ui išspr?sti.

27 Darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas.

28 D?I bylos esm?s, šiais dviem klausimais, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, 73 straipsn?, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt? ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkt? reikia aiškinti taip, kad mokes?i?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, kuriuos savivaldyb?ms moka bendrov? gamtinio dujų skirstomojo tinklo koncesinink? už naudojim?si ši? savivaldybi? vieš?ja nuosavybe ir kuriuos v?liau ši bendrov? perkelia kitai bendrovei, prekiaujan?iai dujomis, o pastaroji – galutiniams vartotojams, suma turi b?ti ?traukta ? PVM, taikomo pirmosios bendrov?s antrajai bendrovei vykdomam paslaug? teikimui, apmokestinam?j? vert?.

29 Pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt? PVM apmokestinamoji vert? apima mokes?ius, išskyrus pat? PVM. Teisingumo Teismas jau pažym?jo, jog tam, kad mokestis gal?t? b?ti ?trauktas ? PVM apmokestinam?j? vert?, net jeigu nesudaro prid?tin?s vert?s ir n?ra ekonominis atlygis už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, jis turi b?ti tiesiogiai susij?s su šiuo

prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, ir kad klausimas, ar šio mokesčio apmokestinimo momentas sutampa su PVM apmokestinimo momentu, yra lemiamas siekiant nustatyti, ar egzistuoja toks tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. Sprendimo *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, 17 punktų; Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-228/09, EU:C:2010:295, 30 punktų; Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-433/09, EU:C:2010:817, 34 punktų ir Sprendimo *TVI*, C-618/11, C-637/11 ir C-659/11, EU:C:2013:789, 37 ir 39 punktus).

30 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Lisboagás* prieš tai, kai vyksta PVM apmokestinamas sandoris tarp *Lisboagás* ir gamtinės dujas vartotojams parduodančios bendrovės, neatsižvelgdama į šį sandorį, moka TOS savivaldyboms kaip atlygą už naudojimąsi savivaldybės viešąja nuosavybe, nes joje yra *Lisboagás* eksploatuojamos gamtinės dujų tinklo infrastruktūra. Vėliau ji perkelia šį TOS sumas gamtinėmis dujomis prekiaujančiai bendrovei, kai jai išrašo sąskaitas fakturas už šios infrastruktūros naudojimą gamtinės dujų tiekimui vartotojams.

31 Iš to matyti, kad TOS nesudaro pridėtinės vertės ir nėra ekonominis atlygis už PVM apmokestinamus sandorius, sudarytus tarp bendrovės gamtinės dujų skirstomojo tinklo koncesioninkės ir dujomis prekiaujančios bendrovės, ir šis TOS apmokestinimo momentas nesutampa su PVM apmokestinimo momentu, todėl jie neturi tiesioginio ryšio su šiuo sandoriu.

32 Todėl TOS nėra mokesčiai, kurie turi būti įskaičiuoti į PVM apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą.

33 Be to, *Lisboagás*, perkeldama TOS sumas gamtinėmis dujomis prekiaujančiai bendrovei, kai jai išrašo sąskaitas fakturas už šios infrastruktūros naudojimą gamtinės dujų tiekimui vartotojams, perkelia ne pačius TOS, bet savivaldybės viešosios nuosavybės naudojimo kainą. Ši kaina yra visų *Lisboagás* patirtų išlaidų dalis, patenkanti į jos paslaugų kainą, kuri turi sumokėti gamtinėmis dujomis prekiaujanti bendrovė. Šiuo atveju neturi reikšmės faktas, kad pagal koncesijos sutartį TOS suma *Lisboagás* išrašytoje sąskaitoje fakturoje (vėliau gamtinėmis dujomis prekiaujančios bendrovės vartotojams išrašytose sąskaitose fakturose) nurodoma atskiroje skiltyje.

34 Todėl TOS suma yra *Lisboagás* gauto atlygio už paslaugą iš gamtinėmis dujomis prekiaujančios bendrovės dalis ir neginytina, kad tai yra „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Todėl pagal šios direktyvos 73 straipsnį ši suma turi būti įtraukta į šio teikimo PVM apmokestinamąją vertę.

35 Be to, TOS sumos nereikėtų neįtraukti į šio teikimo PVM apmokestinamąją vertę remiantis PVM direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktu, nes ši suma gaunama ne kaip išlaidų, patirtų gamtinėmis dujomis prekiaujančios bendrovės ar vartotojų vardu ir sąskaita, grąžinimas, bet kaip atlygis už *Lisboagás* patirtas išlaidas naudojant savivaldybės nuosavybę savo veiklos poreikiams.

36 Priešingai, nei teigia *Lisboagás*, TOS sumos įtraukimas į PVM, taikomo paslaugos teikimui, kurį ji atlieka gamtinėmis dujomis prekiaujančiai bendrovei, apmokestinamąją vertę neprieštarauja mokesčio neutralumo principui, pagal kurį draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurie konkuruoja tarpusavyje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 65 punktų ir nurodytą teismų praktiką).

37 Iš tiesų, pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą vietos valdžios institucijos nelaikomos PVM apmokestinamaisiais asmenimis, kai renka mokesčius, kaip antai TOS, nors pagal šios direktyvos 9 straipsnį bendrovės, kaip antai *Lisboagás*, laikomos PVM apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį

nuostat?. Kita vertus, kaip matyti iš šio sprendimo 31, 33 ir 34 punktuose pateikt? išvad?, savivaldybi? vykdomas TOS rinkimas ir *Lisboagás* atliktas teis?s naudotis savo eksploatuojamu gamtini? dujų tinklu perdavimas gamtin?mis dujomis prekiaujan?iai bendrovei už atlyg?, apimant? TOS sum?, n?ra „panaš?s sandoriai“.

38 Atsižvelgiant ? visus pateiktus argumentus, ? du pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, 73 straipsn?, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt? ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkt? reikia aiškinti taip, kad toki? mokes?i?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuos savivaldyb?ms moka bendrov? gamtini? dujų skirstomojo tinklo koncesinink? už naudojim?si ši? savivaldybi? vieš?ja nuosavybe ir kuriuos v?liau ši bendrov? perkelia kitai gamtin?mis dujomis prekiaujan?iai bendrovei, o pastaroji – galutiniams vartotojams, suma turi b?ti ?traukta ? PVM, taikomo pirmosios bendrov?s antrajai bendrovei vykdomam paslaug? teikimui, apmokestinam?j? vert? pagal šios direktyvos 73 straipsn?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

39 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dal?, 73 straipsn?, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt? ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkt? reikia aiškinti taip, kad toki? mokes?i?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuos savivaldyb?ms moka bendrov? gamtini? dujų skirstomojo tinklo koncesinink? už naudojim?si ši? savivaldybi? vieš?ja nuosavybe ir kuriuos v?liau ši bendrov? perkelia kitai gamtin?mis dujomis prekiaujan?iai bendrovei, o pastaroji – galutiniams vartotojams, suma turi b?ti ?traukta ? prid?tin?s vert?s mokes?io, taikomo pirmosios bendrov?s antrajai bendrovei vykdomam paslaug? teikimui, apmokestinam?j? vert? pagal šios direktyvos 73 straipsn?.

Parašai.

* Proceso kalba: portugal?.