

62018CJ0185

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. birželio 12 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 401 straipsnis – Mokesčių neutralumo principas – Žmonės vykdomas dirbinių iš aukso ir kitų brangiųjų metalų sigijimas iš fizinių asmenų siekiant perparduoti – Turto perleidimo mokestis“

Byloje C-185/18

dėl Tribunal Supremo (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) 2018 m. vasario 7 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Oro Efectivo SL

prieš

Diputación Foral de Bizkaia

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas C. Toader, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

Oro Efectivo SL, atstovaujamos abogados K. Caminos García ir A. Landeta Calvo bei A. Rodríguez Muñoz,

—

Diputación Foral de Bizkaia, atstovaujamos procurador M. F. Ortiz de Apodaca García ir abogada M. Barrena Ezcurra,

—

Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

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, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) ir mokesčio neutralumo principo išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Oro Efectivo SL ir Diputación Foral de Bizkaia (Biskajos autonominė taryba) ginčą dėl atsisakymo leisti atskaityti turto perleidimo ir dokumentais formintą teisinį sandorį mokestį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčio įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 160; toliau – Šeštoji direktyva), 33 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma, galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos nekliudo valstyboms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokestį, žyminius mokesčius ir apskritai bet kuriuos mokesčius, rinkliavas ar apmokestinimus, kurie negali būti priskirti apyvartos mokesčiams, tačiau su sąlyga, kad minėti mokesčiai, rinkliavos ar mokesčiai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

PVM direktyva

4

Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva panaikinta ir pakeista PVM direktyva. PVM direktyvos 4 ir 7 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(4)

Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką valstybųse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius

reglamentuojan?i? teis?s akt? suderinimas naudojant prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) sistem?, kuris panaikins, kiek tai ?manoma, veiksnius, kurie gali i?skreipti konkurencijos s?lygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

<...>

(7)

Net jeigu mokes?io tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendr? PVM sistem? tur?t? b?ti sudarytos neutralios konkurencijos s?lygos, kuriomis kiekvienos valstyb?s nar?s teritorijoje panašioms prek?ms ir paslaugoms taikomi vienodi mokes?iai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandin?s ilgio.“

5

Šios direktyvos 401 straipsnis suformuluotas taip:

„Nepažeidžiant kit? Bendrijos teis?s nuostat?, ši direktyva nedraudžia valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar ?vesti mokes?ius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokes?ius, žyminius mokes?ius arba, platesne prasme, bet kokius mokes?ius ar rinkliavas, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais, ta?iau surenkant tuos mokes?ius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.“

Ispanijos teis?

6

Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad taikytinos nacionalin?s nuostatos yra ?tvirtintos 1989 m. kovo 21 d. Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Istorin?s Biskajos teritorijos autonominis teis?s aktas d?l turto perleidimo ir dokumentais ?formint? teisini? sandori? mokes?io) 7 ir 8 straipsniuose (2010 finansiniai metai) ir 2011 m. kovo 24 d. Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Istorin?s Biskajos teritorijos autonominis teis?s aktas Nr. 1/2011 d?l turto perleidimo ir dokumentais ?formint? teisini? sandori? mokes?io) 9 ir 10 straipsniuose (2011 ir 2012 finansiniai metai). Šios nuostatos yra tokios pa?ios, kaip ?tvirtintos 1993 m. rugs?jo 24 d. Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Karaliaus ?statyminis dekretas Nr. 1/1993, kuriuo tvirtinama ?statymo d?l turto perleidimo ir dokumentuoti? teis?s akt? mokes?io nauja redakcija) 7 ir 8 straipsniuose (BOE, Nr. 251, 1993 m. spalio 20 d.). Šiame sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikta tokia ši? taikytin? nuostat? santrauka:

„<...>

—

vis? r?ši? turto ir teisi?, susijusi? su fizini? arba juridini? asmen? turtu, perleidimas atlygintinai pagal sutartis inter vivos yra apmokestinamasis turto perleidimas,

—

turto perleidimo atlygintinai s?voka neapima sandori?, „kai juos, vykdydami komercin? ar profesin? veikl?, ?gyvendina verslininkai arba savarankiškos profesin?s veiklos vykdytojai ir bet kuriuo

atveju kai tokius sandorius sudaro [PVM] apmokestinamas prekų tiekimas ar paslaugų teikimas“,

–

mokestį turi mokėti pirkėjas, gyvendinant sandorą „sigyjantis“ visų rūšių perleidžiamo turto ir teises, neatsižvelgiant į tai, kad šalys nustato kitokias sąlygas.“

7

Pagal 1992 m. lapkričio 28 d. Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (statymas Nr. 37/1992 dėl pridėtinės vertės mokesčio; BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d.) sandoriai, kuriems taikomas PVM, neapmokestinami turto perleidimo ir dokumentais formintų teisinių sandorių mokesčiu už atlygintinius turto perleidimus.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8

Oro Efectivo, kurios tikslas – pirkti, parduoti, importuoti ir eksportuoti žaliavas, brangakmenius ir brangiuosius metalus, vykdydama savo veiklą, sigyja iš fizinių asmenų dirbinių, kuriuose yra didelis aukso arba kitų brangiųjų metalų kiekis, ir parduoda juos, kad vėliau būtų perdirbti ir vėl traukti į prekybos grandinę, kitiems verslininkams, užsiimantiems liejinio arba vairių dirbinių iš brangiųjų metalų gamyba.

9

Hacienda Foral de Bizkaia (Biskajos regioninis išdas, Ispanija) nuomone, 2010–2012 m. ieškovų pagrindinėje byloje pirktiems aukso ir kitų metalų dirbiniams buvo taikomas turto perleidimo ir dokumentais formintų teisinių sandorių mokestis.

10

Oro Efectivo užginėjo šios mokesčių institucijos sprendimą Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Biskajos autonominis ekonominių administracinių bylų teismas, Ispanija) ir teigė, kad keletas nacionalinių teismų priėmė sprendimus, iš kurių matyti, kad tokiems pirkimo sandoriams neturėtų būti taikomas turto perleidimo ir dokumentais formintų teisinių sandorių mokestis. Be to, ji teigė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami pirkimo sandoriai buvo sudaryti užsiimant verslu. Anot jos, dėl šio mokesčio taikymo atsirastų dvigubas apmokestinimas, nes jau buvo taikomas PVM šiems sigijimams, taip pažeidžiant mokesčių neutralumo principą.

11

2015 m. birželio 18 d. Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Biskajos autonominis ekonominių administracinių bylų teismas) atmetė šį ieškinį.

12

Oro Efectivo pateikė apeliacinį skundą dėl šio teismo sprendimo Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baskijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija). 2016 m. rugsėjo 13 d. sprendimu šis apeliacinis skundas buvo atmestas.

13

Dėl šio sprendimo Oro Efectivo pateiktas kasacinis skundas Tribunal Supremo (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija).

14

Šis teismas pažymi, kad jo nagrinėjamo ginčo sprendimas priklauso, be kita ko, nuo mokesčių neutralumo principo, kaip jis išaiškintas Teisingumo Teismo, apimties.

15

Konkrečiai kalbant, jam kyla klausimas, ar nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos įmonė, be PVM, turi sumokėti turto perleidimo ir dokumentais formintų teisinių sandorių mokestį už kilnojamojo turto, kaip antai aukso, sidabro arba juvelyrinių dirbinių, įsigijimą iš fizinių asmenų, kai šis turtas yra skirtas šios įmonės ekonominei veiklai, kuriai taikomas PVM, nes įsigytas turtas grąžinamas prekybos grandinėje, ir neleidžiama atskaityti taikant tokį mokestį už pirmąjį iš minėtų įsigijimo sandorių sumokėtos sumos, yra suderinami su PVM direktyva ir mokesčių neutralumo principu.

16

Šiomis aplinkybėmis Tribunal Supremo (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar remiantis [PVM direktyvos] ir mokesčių neutralumo principu, numatytu pagal tą direktyvą, taip pat Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, kurioje aiškinama ta direktyva, draudžiami nacionaliniai teisės aktai, pagal kuriuos valstybės narės gali reikalauti, kad verslininkas arba savarankiškos profesinės veiklos vykdytojas, be pridėtinės vertės mokesčio (PVM), mokėtų netiesioginį mokestį už kilnojamojo turto (konkrečiai, aukso, sidabro arba juvelyrinių dirbinių) įsigijimą, kai:

–

įsigytas objektas, apdorotas ir vėliau perleistas, bus skirtas šio verslininko ekonominei veiklai,

–

bus vykdoma veikla, kuriai taikomas PVM, nes įsigytas turtas grąžinamas prekybos grandinėje,

–

toje valstybėje taikomais teisės aktais verslininkui arba savarankiškos profesinės veiklos vykdytojui, įgyvendinant tokius sandorius, neleidžiama atskaityti taikant tokį mokestį už pirmąjį iš minėtų įsigijimo sandorių sumokėtos sumos“

Procesas Teisingumo Teisme

17

Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateiktas teismas prašė taikyti Teisingumo Teismo procedūros reglamento 105 straipsnio 1 dalyje numatytą pagreitintą procedūrą.

18

2018 m. balandžio 30 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Oro Efectivo (C-185/18,

nepaskelbta Rink., EU:C:2018:298) šis prašymas buvo atmestas.

Dėl prejudicinio klausimo

19

Savo klausimu prašymą priimtą prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyva ir mokesčių neutralumo principas draudžia nacionalinės teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, pagal kuriuos žmonės, be PVM, turi sumokėti turto perleidimo mokestį už dirbinių, kuriuose yra didelis aukso arba kitų brangiųjų metalų kiekis, įsigijimą iš fizinių asmenų, kai šis turtas yra skirtas minėtų žmonių, kurių, kad vėliau būtų perdirbtas ir vėl įtrauktas į prekybos grandinę, parduoda kitoms žmonėms, užsiimančioms liejinių arba vairių dirbinių iš brangiųjų metalų gamyba, ekonominei veiklai.

20

Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 401 straipsnį ši direktyva nedraudžia valstybės narės toliau taikyti ar įvesti mokesčių draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokesčių, žyminių mokesčių arba – plačiau – bet kokių mokesčių ar rinkliavų, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais, tačiau surenkant tuos mokesčius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų. Kadangi pagal Sąjungos teisę leidžiamas konkuruojančių apmokestinimo sistemų egzistavimas, tokie mokesčiai taip pat gali būti renkami, nors už vieną ir tą patį sandorą kartu reikia mokėti ir PVM (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 20 d. Sprendimo Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, 28 punktą ir 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo Viking Motors ir kt., C-475/17, EU:C:2018:636, 26 punktą).

21

Pažodžiui aiškinant šią nuostatą galima daryti išvadą, kad atsižvelgiant į žodžių junginių „negali būti laikomi apyvartos mokesčiais“ išreiškiamą neigiamą sąlygos turinį pažymėtina, jog valstybės narės gali toliau taikyti arba įvesti mokesčius ar rinkliavas su sąlyga, kad jie nebus panašūs į apyvartos mokestį (2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo Viking Motors ir kt., C-475/17, EU:C:2018:636, 27 punktą).

22

Nors sūvoka „apyvartos mokestis“ neapibrėžta nei PVM direktyvos 401 straipsnyje, nei jokiaje jos nuostatoje, pažymėtina, kad šis straipsnis iš esmės yra toks pats kaip Šeštosios direktyvos 33 straipsnis (2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo Viking Motors ir kt., C-475/17, EU:C:2018:636, 28 punktą).

23

Tačiau, kalbant apie bylas, kuriose buvo priimtas 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimas Renta (C-151/08, neskelbtas Rink., EU:C:2008:662) ir 2014 m. kovo 20 d. Sprendimas Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), Teisingumo Teismas priėmęs sprendimą dėl nacionalinės teisės akto, susijusio su turto perleidimo už atlygą mokesčiu, kurio požymiai labai panašūs į pagrindinėje byloje nagrinjamą mokestį, suderinamumo su Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalimi. Teisingumo Teismas priminė, kad yra keturi esminiai PVM požymiai, t. y. PVM bendrai taikomas operacijoms, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamojo asmens už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai; mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, įskaitant

mažmenin? prekybos etap?, neatsižvelgiant ? pirma atlikt? sandori? skai?i?; iš mokes?io, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, yra atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumok?tos sumos, t. y. konkre?iame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios prid?tin?s vert?s, ir kad galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui, nusprend?, kad toks mokestis taip skiriasi nuo PVM, kad jo negalima laikyti mokes?iu, priskirtinu prie apyvartos mokes?io, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dal? (2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo Renta, C?151/08, neskelbtas Rink., EU:C:2008:662 32 ir 45 punktai ir 2014 m. kovo 20 d. Sprendimo Caixa d'Esthalvis i Pensions de Barcelona, C?139/12, EU:C:2014:174, 29 punktas).

24

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatavo, be kita ko, kad toks mokestis n?ra taikomas bendrai visiems sandoriams, kuri? objekt? sudaro prek?s ar paslaugos, ir n?ra renkamas per gamybos ir platinimo proces?, numatant, jog per kiekvieno jo etap? iš mokes?io gali b?ti atskaitytos sumos, sumok?tos per min?to proceso ankstesn? etap? (šiuo klausimu žr. 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo Renta, C?151/08, neskelbtas Rink., EU:C:2008:662, 41 ir 43 punktus).

25

Šiuo klausimu, remiantis Teisingumo Teismui perduotuose dokumentuose pateikiama informacija, niekas neleidžia konstatuoti, kad šioje byloje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? š? klausim? reik?t? nagrin?ti kitaip. Taigi šio sprendimo 23 ir 24 punktuose nurodytuose sprendimuose Teisingumo Teismo pateikti svarstymai, susij? su Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti laikomi taikytiniais PVM direktyvos 401 straipsniui šioje byloje.

26

Darytina išvada, kad toks mokestis, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, negali b?ti laikomas apyvartos mokes?iu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsn?.

27

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat mano, kad taikant kartu pagrindin?je byloje nagrin?jam? mokest? ir bendr? PVM sistem? gali b?ti pažeistas PVM neutralumo principas.

28

D?l šio principo, apie kur? primenama PVM direktyvos 4 ir 7 konstatuojamosiose dalyse, reik?t? atkreipti d?mes? ? tai, kad siekiant išvengti nevienod? rezultat?, susijusi? su tikslu sudaryti vienodas apmokestinimo s?lygas tam pa?iam sandoriui, nepriklausomai nuo to, kurioje valstyb?je nar?je jam pradedama taikyti bendra PVM sistema, bet koks mokes?io, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jamo mokes?io, požymi? palyginimas su PVM požymiais tur?t? b?ti atliekamas atsižvelgiant ? š? tiksl?. Tod?l ypating? d?mes? reikia atkreipti ? pareig? bet kuriuo momentu užtikrinti bendros PVM sistemos neutralum? (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpj??io 7 d. Sprendimo Viking Motors ir kt., C?475/17, EU:C:2018:636, 41 punkt?).

29

Vis d?lto, kaip teisingai nurod? Europos Komisija, mokes?i? neutralumo PVM srityje principas reikalauja, kad šis neutralumas b?t? taikomas tik pagal PVM direktyvoje nustatyt? suderint? sistem?. Kadangi šiuo atveju kalbama apie šia direktyva nesuderint? mokest?, neatrodo, kad nesilaikoma bendros PVM sistemos neutralumo (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo

30

Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, jog PVM direktyva ir mokes?i? neutralumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kuriuos ?mon?, be PVM, turi sumok?ti turto perleidimo mokest? už dirbini?, kuriuose yra didelis aukso arba kit? brangi?j? metal? kiekis, ?sigijim? iš fizini? asmen?, kai šis turtas yra skirtas min?tos ?mon?s, kuri j?, kad v?liau b?t? perdirbtas ir v?l ?trauktas ? prekybos grandin?, parduoda kitoms ?mon?ms, užsiiman?ioms liejini? arba ?vairi? dirbini? iš brangi?j? metal? gamyba, ekonominei veiklai.

D?l bylin?jimosi išlaid?

31

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ir mokes?i? neutralumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kuriuos ?mon?, be prid?tin?s vert?s mokes?io, turi sumok?ti turto perleidimo mokest? už dirbini?, kuriuose yra didelis aukso arba kit? brangi?j? metal? kiekis, ?sigijim? iš fizini? asmen?, kai šis turtas yra skirtas min?tos ?mon?s, kuri j?, kad v?liau b?t? perdirbtas ir v?l ?trauktas ? prekybos grandin?, parduoda kitoms ?mon?ms, užsiiman?ioms liejini? arba ?vairi? dirbini? iš brangi?j? metal? gamyba, ekonominei veiklai.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: ispan?.