

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2013 m. balandžio 18 d.(1)

Byla C-26/12

PPG Holdings BV

(*Gerechtshof te Leeuwarden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Pensijų fondas, darbdavio steigtas kaip atskiras juridinis asmuo – Darbdaviui apskaičiuotas PVM, kuriuo apmokestinamos su pensijų fondu susijusios valdymo paslaugos – Galimybės atskaityti – Tokių paslaugų neapmokestinamas PVM kaip „specialių investicinių fondų valdymas“

1. PVM apmokestinamas asmuo steigtas pensijų fondo savo darbuotojams. Remiantis statymų reikalavimais fondas steigtas kaip atskiras juridinis asmuo. Darbdavys yra sudariusi sutarimą dėl tam tikrų pensijų fondo valdymo paslaugų, už kurias apskaičiuotas PVM, ir yra už jas sumokėjusi.
2. Kyla du klausimai: ar darbdavei apskaičiuotas PVM gali būti atskaitomas kaip tiesiogiai susijęs su jos apmokestinamąja veikla; arba subsidiariai – ar pensijų fondas yra specialus investicinis fondas, kurio valdymas neapmokestinamas PVM?

Susijusi ES teisė

3. 2001 ir 2002 m. – pagrindiniuose bylose nagrinėjama mokestiniais metais – Pirmosios PVM direktyvos(2) 2 straipsnyje PVM sistema buvo apibrėžta taip:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekės bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekės ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sėnaudų sudedamosioms dalims.

<...>“

4. Klostantis pagrindinis bylos faktinis aplinkybėms buvo taikoma ir Šeštoji direktyva(3). 4 straipsnyje(4), be kita ko, numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje(5) buvo ?tvirtintos tokios šiai bylai svarbios nuostatos:
„Teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis

1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens, privalan?io mok?ti mokest?, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams <...> kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje(6) išd?styta tokios šiai bylai svarbios nuostatos:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io toliau nurodyt? veikl? taikydamos s?lygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokes?io b?t? teisingas ir s?žiningas ir kad b?t? užkirstas kelias galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

6) speciali? investicini? fond?, kaip juos apibr?žia valstyb?s nar?s, valdym?;

<...>“

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

7. Klostantis pagrindinis bylos faktinis aplinkybės (2001 ir 2002 mokesčiais metais) *PPG Industries Fiber Glass BV* (toliau – *PPG Fiber Glass*) priklausė Nyderlandų grupei mokesčių tikslais *PPG Holdings BV* (toliau – *PPG Holdings*).

8. Pagal Nyderlandų teisę darbdaviai privalo pasirūpinti darbuotojų senatvės pensijomis. Pagal šįstatymus bet kuris šiam tikslui steigtas fondas turėjo būti visais teisiniais požiriais(7), taigi būtinai ir PVM požiriu, atskirtas nuo PPG. Jis negalėjo priklausyti mokesčių mokėtojų grupei *PPG Holdings*. Per posėdį paaiškėjo, kad pagal klostantis pagrindinis bylos faktinis aplinkybės galiojusius Nyderlandų šįstatymus darbdaviai galėjo savo pasirinkimu arba patys steigti tokį fondą, arba pirkti tokias paslaugas iš draudimo bendrovės, kuriai jie mokėtų mokas ir kuri prisiimtų atsakomybę už pensijų mokėjimą pensijų išėjusiems darbuotojams. Tačiau darbdaviams nebuvo galimybės pasirinkti laikyti pensijoms atidėtas sumas pačioje bendrovėje.

9. Tuo tikslu *PPG Holdings* priklausančios bendrovės steigė fondą(8) (toliau – fondas), kurį mokėjo mokas. Pensijos ir finansavimo išlaidos buvo padengiamos iš tokių mokų ir investicinių pajamų. Darbuotojai mokė nemokėjo. Iš pateiktų pastabų atrodo, kad šis fondas buvo sukurtas pagal apibrėžtą išmokų modelį, t. y. iš jo mokamą išmokų dydis nustatomas pagal iš anksto numatytą formulę ir nesikeičia atsižvelgiant į investicijų grąžą. Per posėdį buvo patvirtinta, kad pagal Nyderlandų šįstatymus toks fondas turėjo būti steigtas kaip visais teisiniais požiriais atskiras juridinis asmuo ir jis negalėjo būti *PPG Holdings* PVM grupės dalis.

10. *PPG Fiber Glass* sudarė sutartis su įvairiais paslaugų teikėjais dėl administravimo, turto valdymo, audito ir konsultavimo paslaugų teikimo fondui. Ji prisiėmė atsakomybę mokėti už tokias paslaugas, įskaitant ir už jas skaičiuojamą PVM.

11. 2001 ir 2002 m. apskaičiuotos tokios PVM sumos: už pensijų fondo administravimą – 18 102,19 EUR, už turto valdymą – 61 843,61 EUR, už auditą – 5 572,58 EUR, už administracijos konsultavimą – 19 950 EUR, už konsultavimą – 33 835,85 EUR, taigi iš viso – 139 304,23 EUR.

12. PVM deklaracijose *PPG Holdings* atskaitė visas šias sumas iš pardavimo mokesčių. Mokesčių inspekcija manė, kad jį nebuvo galima atskaityti, ir priėmė sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Skundas dėl paskesnio apmokestinimo buvo atmestas ir dabar ginčą nagrinėja *Gerechtshof te Leeuwarden* (Leuwardeno apygardos teismas). *PPG Holdings* teigia: i) kad šios išlaidos, patirtos jos darbuotojų naudai, yra jos apmokestinamosios ekonominės veiklos pridėtinės išlaidos, todėl turėtų būti atskaitomos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį: ir ii) subsidiariai, kad šis fondas yra specialus investicinis fondas, kaip nurodyta 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktyje, todėl jo valdymas neturi būti apmokestintas PVM.

13. *Gerechtshof* prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl dviejų klausimų:

„1. Ar mokesčių mokėtojas, kuris pagal nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis reglamentuojamos pensijos, steigė savarankišką pensijų fondą, kad užtikrintų savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų senatvės pensijas, pagal [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnį <...> gali atskaityti mokesčių už jam suteiktas paslaugas, susijusias su minėto senatvės pensijų draudimo įgyvendinimu ir savarankiško pensijų fondo valdymu?

2. Ar pensijų fondas, kuris įkurtas siekiant kuo mažesniomis sėnaudomis mokėti senatvės pensijų šio fondo dalininkams ir kuriame ši dalininkų arba jį vardu nešamas ir investuojamas kapitalas, o pajamos paskirstomos, laikomas „specialiu investiciniu fondu“, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį <...>“

14. Rašytines pastabas pateikė PPG, Nyderlandai, Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija; visi

jie taip pat pateikė žodines pastabas per 2013 m. vasario 6 d. posėdį.

Vertinimas

Antrasis klausimas

15. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad procese nacionaliniame teisme antrasis klausimas kyla tik jeigu pirmasis klausimas būtų atsakyta neigiamai. Be to, antrasis klausimas iš esmės jau yra atsakyta neseniai Teisingumo Teismo priimtame Sprendime *Wheels Common Investment Fund*(9).

16. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad investiciniai fondai, kuriuose kaupiami senatvės pensijų sistemos aktyvai, nepatenka į šią „specialių investicinių fondų“, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies g punktą, kuri valdymas gali būti neapmokestinamas PVM, atsižvelgiant į šią direktyvą tikslus ir mokesčių neutralumo principą, nes nariai nepatiria šio fondo valdymo rizikos, o darbdavio į sistemą mokamos įmokos yra priemonė, kuria jis vykdo savo teises pareigas darbuotojams.

17. Todėl, kadangi atrodo, kad šioje byloje aptariamas fondas atitinka visus tris tame sprendime nurodytus kriterijus – jame kaupiami senatvės pensijų sistemos (arba sistemų) aktyvai, nariai nepatiria valdymo rizikos ir darbdavys moka įmokas siekdamas vykdyti savo teises pareigas darbuotojams – pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos neturi būti neapmokestintos PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį.

Pirmasis klausimas

18. Remiantis tuo, kas buvo pasakyta per posėdį, atrodo, kad fondas bendrai steigė visos PPG Holdings priklausančios bendrovės, siekdamas pasirūpinti darbuotojų pensijomis, tačiau iš šios grupės bendrovei sutartis dėl nagrinėjamos paslaugos sudarė ir už jas mokėjo PPG Fiber Glass. Be to, iš klausimo formuluotės aiškiai matyti, kad, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nereikia atskirti grupės ir jos narių. Todėl šis klausimas nagrinėjamas remdamasi tuo, kad viena darbdavio savo darbuotojams steigė vieną pensijų fondą, kurį mokas moka ir su kuriuo susijusias išlaidas prisiima tik ta darbdavė, kuri toliau vadinama tiesiog PPG.

19. Taip pat pažymėtina, kad steigiant pensijų fondą ir organizuojant jo valdymą neišvengiamai patiriama įvairių išlaidų. Šioje byloje tokias išlaidas tiesiogiai apmokėjo PPG, tačiau jeigu jas būtų tiesiogiai apmokėjęs fondas, jas vis tiek būtų netiesiogiai apmokėję PPG kaip vienintelis mokėtojas fondas.

20. Kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos, t. y. administravimo, valdymo, konsultavimo ir audito paslaugos, susijusios su fondu, tačiau kurias steigė ir už kurias sumokėjo PPG, buvo naudojamos PPG apmokestinamiesiems sandoriams, nurodytiems Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje.

21. Pagal nusistovėjusi teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyta teisė ? atskait? yra sud?tin? PVM mechanizmo dalis ir ji iš principo negali b?ti ribojama. Ji taikoma visiems pirkimo mokes?iams už atliktus sandorius. Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdan? ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas neutralumas apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus arba rezultatus, su s?lyga, kad šiai veiklai iš principo b?t? taikomas PVM(10).

22. Vis d?lto šiai teism? praktikai taikomos tam tikros išlygos. Tam, kad galima b?t? atskaityti PVM, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, turi b?ti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Tod?l teis? atskaityti preki? arba paslaug? pirkimo PVM atsiranda su s?lyga, kad j? ?sigijimo išlaidos ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain?. Teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jeigu atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dal? jo bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? preki? arba teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l iš ties? tokios išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Visuomet turi b?ti toks ryšys tarp ?sigyt? preki? bei paslaug? ir pardavimo sandori?, d?l kuri? atsiranda teis? ? PVM atskait?. Šiuo atžvilgiu galutinis apmokestinamojo asmens tikslas nesvarbus(11). Ta?iau apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkantis PVM negali suteikti teis?s ? atskait? tiek, kiek šis mokestis yra susij?s su veikla, kuri, atsižvelgiant ? jos neekonomin? pob?d?, nepatenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?(12).

23. Šioje byloje galima gin?ytis, kad išlaidos, susijusios su darbuotoj? pensij? fondo ?steigimu ir jo valdymo bei administravimo organizavimu, neturi tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio su darbdav?s, kaip antai PPG, kurios veikla susijusi su ?vairi? produkt? pardavimu, ekonomine veikla arba apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais. Tokio poži?rio iš esm?s laikosi Nyderland? vyriausyb?. Ta?iau, remiantis kitu poži?riu, PPG turi ?statymuose numatyt? pareig? pasir?pinti savo darbuotoj? pensijomis, o be darbuotoj? ji negal?t? vykdyti veiklos arba sudaryti apmokestinam?j? pardavimo sandori?, tod?l su pensij? užtikrinimu susijusios išlaidos neišvengiamai sudaro jos tiekiam? preki? kainos dal?. Tokio poži?rio laikosi PPG ir Komisija. Jungtin? Karalyst? teigia, kad kai kurios iš toki? išlaid? (fondo ?steigimo ir einamosios administravimo išlaidos, susijusios su darbuotoj? naryste fonde) priskirtinos PPG veiklai, tod?l atsiranda teis? ? atskait?. Ta?iau likusios išlaidos susijusios tik su fondu – mokes?i? poži?riu atskiru juridiniu asmeniu – tod?l jos nesusijusios su PPG teise ? atskait?.

24. Daugeliu požiūrių linkiau pritarti nuomonei, kuri išdėstė PPG ir Komisija. Jeigu visa darbdavys produkcija apmokestinama PVM, jos su darbo užmokesčiu susijusios išlaidos yra tokios produkcijos pagaminimo sąnaudų sudėtinė dalis ir nebūtina parodyti tiesioginio bei nedelsiant atsirandančio ryšio tarp tam tikrų konkrečių išlaidų ir produkcijos. Tą patį galima pasakyti apie bet kurias sumas, sumokėtas atidėto darbo užmokesčio forma siekiant užtikrinti senatvės pensiją. Tačiau tokios išlaidos pačios neapmokestinamos PVM, todėl nėra pirkimo mokesčio, kuris galėtų būti atskaitytas iš pardavimo mokesčio. Šiuo klausimu visi posėdyje dalyvavę asmenys pripažino, kad jeigu PPG būtų sudariusi sutartį dėl savo pensijų sistemos su draudimo bendrove ir jeigu tokia bendrovė būtų išrašiusi PPG sąskaitą už kokias nors susijusias paslaugas, apmokestinamas PVM(13), tokį mokestį būtų galima atskaityti iš PPG pardavimo mokesčio. Todėl atrodytų, kad atsižvelgiant į aplinkybę, jog „mokesčių neutralumo principas, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema, draudžia, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje“(14), būtina, kad taip pat būtų galima atskaityti ir PVM, kuriuo apmokestinamos šioje byloje nagrinėjamos paslaugos.

25. Tačiau manau, kad dviejų valstybių narių, visų pirma Jungtinės Karalystės, pareiškimai teisingi dėl to, kad juose akcentuojamas teisinis ir mokestinis fondo bei PPG atskyrimas, todėl daroma išvada, kad nagrinjamas PVM negali būti atskaitomas tokiomis aplinkybomis, kaip antai susiklosčiusiomis pagrindinėje byloje.

26. Reikalavimo dėl tokio teisinio ir mokestinio atskyrimo priežastys akivaizdžios – juo siekiama apsaugoti naudos gavėjus ne tik nuo darbdavio nemokumo, bet ir nuo bet kokios galimybės „užgrobti“ fondo turtą siekiant išspręsti net ir laikinų pinigų srautų problemą arba jį kitaip panaudoti ne pagal paskirtį. Dabar atskyrimo reikalaujama pagal ES teisės aktus, tačiau Nyderlandų teiseje jis buvo numatytas jau tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės. Būtinybė griežtai atskirti atitinkamą PPG ir fondo turtą labai susijusi ir su vengimu vienodai vertinti tokį turtą mokesčių požiūriu.

27. Žinoma, galima ginčytis, kad sutartis dėl nagrinjamų paslaugų teikimo sudarė ir už jas mokėjo PPG, todėl jos turėtų būti susijusios su PPG ekonomine veikla (kurios didžioji dalis, jeigu ne ji visa, apmokestinama), o ne su fondo veikla (nes panašu, kad nors šis fondas iš esmės tik gauna pensijų mokas iš PPG bei pajamas iš investicijų ir moka pensijų išmokas gavėjams, jis nevykdo jokios apmokestinamos veiklos).

28. Tačiau manau, kad neįmanoma nepaisyti arba atmesti aplinkybės, jog šios paslaugos buvo sigytos tam, kad fondas galėtų gauti pajamų iš investicijų, todėl turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su fondo veikla, o su PPG veikla susijusios tik netiesiogiai. Net jeigu PPG ekonominė veikla yra apmokestinamoji veikla, su kuria tokios paslaugos labiausiai susijusios (nors ir netiesiogiai), vis dėlto išlieka tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su fondo (neapmokestinama) veikla, kuri siterpia tarp sigytų paslaugų ir PPG ekonominės veiklos. Ir tai, ar galima atskaityti pirkimo mokestį, priklauso nuo veiklos, su kuria tokiu mokesčiu apmokestinamos prekės arba paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį, pobūdžio. Svarbus artimiausias ryšys, o ne artimiausias apmokestinamas ryšys. Jeigu būtų kitaip, neabejotinai galėtų būti pažeistas principas, pagal kurį pirkimo mokestis negali būti atskaitytas tais atvejais, kai sąnaudų susijusios su neapmokestinamaisiais sandoriais arba sandoriais, kurie nepatenka į PVM taikymo sritį.

29. Šių padėtų galima aiškiau iliustruoti pavyzdžiu, kurį per posėdį pateikė Jungtinės Karalystės. Jeigu, užuot investavęs vieną vertybinius popierius arba kitas finansines priemones, fondas investuotų į nekilnojamąjį turtą, siekdamas gauti nuomos pajamų (ir tai nėra neįtikima hipotezė), jo nuomos veikla būtų apmokestinama PVM, jeigu (tai irgi tikėtina) jis pasirinktų apmokestinimą pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktą(15). Tokiu atveju visos audito,

konsultavimo, valdymo arba administravimo paslaugos, kurias fondas naudojo nuomos veiklai, b?t? tiesiogiai priskirtinos prie tos apmokestinamosios veiklos ir PVM, kuriuo apmokestinamos tokios paslaugos, b?t? galima atskaityti iš PVM, kur? fondas tur?t? sumok?ti už savo produkcij?. Jo neb?t? galima atskaityti iš PPG pardavimo mokes?io, nes paslaugos b?t? panaudotos fondo, o ne PPG apmokestinamiesiems sandoriams, net jeigu už jas b?t? sumok?jusi PPG. Kalb?dama apie priskirtinumo grandin? nematau, kad pad?tis nors kiek pasikeist? vien d?l to, kad fondo veikla neapmokestinama PVM.

30. Taigi, manau, kad aplinkyb?, jog fondas pasinaudojo paslaugomis savo veiklai, kuri ne tik iš esm?s skiriasi nuo PPG veiklos, bet ir yra nuo jos atskirta teisiniu bei mokes?i? poži?riu, turi b?ti lemiamą. Tai, kad PPG sumok?jo už paslaugas, negali b?ti svarbu. Ši aplinkyb? gali b?ti vertinama trejopai: kaip dvigubas paslaug? gavimo ir teikimo sandoris, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje(16) – tokiu atveju PPG tur?t? perleisti mokes?io naš? fondui; kaip iš tre?iosios šalies gautas atlygis, kuris sudaro fondo ?sigyt? paslaug? apmokestinam?j? vert?, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte(17); arba kaip PPG dovana fondui, kuri nepatekt? ? PVM taikymo srit?. Ta?iau tai negali reikšti, kad PPG ?sigijo paslaugas savo apmokestinamiesiems sandoriams.

31. Jau min?jau mokes?i? neutralumo princip?, pagal kur? (viena iš jo prasmi?) draudžiama panaši? tarpusavyje konkuruojan?i? preki? tiekim? arba paslaug? teikim? PVM tikslais vertinti skirtingai. Taip pat esu nurodžiusi, kad jeigu PPG, užuot ?steigusi savo fond?, b?t? sudariusi sutart? d?l pensij? sistemos su draudimo bendrove, galb?t PPG b?t? gal?jusi atskaityti pirkimo PVM, kur? b?t? tur?jusi sumok?ti už gautas su tuo susijusias paslaugas (nors n?ra duomen?, kokio dydžio PVM b?t? gal?j? tekti sumok?ti). Ta?iau jeigu ši? aplinkyb? vertintume atsižvelgdami ? mokes?i? neutralumo princip?, ja neb?t? pakeista mano padaryta išvada. Kaip nurodyta Sprendime *Deutsche Bank*(18), min?tas principas n?ra pirmin?s teis?s norma ir iš dalies konkuruojanti veikla tam tikrais atvejais gali b?ti vertinama skirtingai PVM poži?riu. Be to, šio principo ribos aiškiai nubr?žtos nusistov?jusioje Teisingumo Teismo praktikoje, kurioje nurodyta, jog apmokestinamieji asmenys gali pasirinkti tok? veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestinius PVM ?sipareigojimus(19) – toks planavimas neb?t? ?manomas, jeigu visa tarpusavyje konkuruojanti veikla PVM poži?riu b?t? vertinama vienodai.

32. Ta?iau dar kart? pažym??iau, kad mano poži?ris grindžiamas aplinkybe, jog nagrin?jamomis paslaugomis naudojosi fondas savo veiklai, kuri atskirta nuo PPG ekonomin?s veiklos, ir kad jis teisiniu bei mokes?i? poži?riu atskirtas nuo PPG. Pripaž?stu, kad išlaidos, kuri? darbdavys patiria užtikrindamas pensijas savo darbuotojams, turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su visa jo ekonomine veikla (tod?l PVM, kuriuo apmokestinamos tokios išlaidos, gali b?ti atskaitomas tam tikromis aplinkyb?mis), *jeigu tokios išlaidos susijusios su prek?mis arba paslaugomis, kuriomis naudojasi darbdavys*. Tod?l sutinku su kitu Jungtin?s Karalyst?s teiginiu, kad PPG gali tur?ti galimyb? atskaityti PVM, kuriuo apmokestinami ištekliai, ?sigyti siekiant ?steigti fond?, ?traukti darbuotojus ? tok? fond?, užtikrinti, kad jos ?mokos b?t? mokamos laiku ir t. t. Tokia veikla patenka ? PPG, o ne ? atskiros fondo, veiklos srit?.

Išvada

33. Atsižvelgdama ? visa tai, kas išd?styta, manau, kad Teisingumo Teismas ? *Gerechthof te Leeuwarden* pateiktus klausimus tur?t? atsakyti taip:

1. Remiantis tinkamu 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio aiškinimu, apmokestinamasis asmuo, kuris ?steig? pensij? fond? kaip teisiniu ir mokes?i? poži?riu savarankišk? juridin? asmen?, kad užtikrint? savo darbuotoj? ir buvusi? darbuotoj? senatv?s pensijas, negali atskaityti sumok?to

mokesčio už fondui suteiktas paslaugas, susijusias su jo valdymu ir veikla. Tokį mokestį gali atskaityti tik pats fondas iš bet kurio mokesčio, kurį jis privalo sumokėti už savo apmokestinamuosius sandorius.

2. Investicinis fondas, kuriame kaupiami senatvės pensijų sistemos aktyvai, nėra specialus investicinis fondas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį, kurio valdymas gali būti neapmokestinamas PVM, atsižvelgiant į šios direktyvos tikslą ir mokesčių neutralumo principą, jeigu nariai nepatiria šio fondo valdymo rizikos, o darbdavio į sistemą mokamos įmokos yra priemonė, kuria jis vykdo savo teises pareigas darbuotojams.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3). Žr. dabar galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112) 1 straipsnio 2 dalį.

3 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 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).

4 – Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.

5 – Iš dalies pakeistas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 28f straipsniu ir 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir vedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinį jo vykdymo tvarką (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274). Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 168a straipsnius.

6 – Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies g punktą.

7 – Dabar šis reikalavimas yra ES teisės dalis. 2003 m. birželio 3 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2003/41/EB dėl steigimo, atsakingo už profesinių pensijų skyrimą, veiklos ir priežiūros (OL L 235, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t., p. 350) 8 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės privalo užtikrinti juridinį „remiančiųjų subjektą“ ir „steigimą, atsakingą už profesinių pensijų skyrimą“ atskyrimą.

8 – *Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland*.

9 – 2013 m. kovo 7 d. sprendimas (C-424/11)

10 – 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357) 33 ir 34 punktai bei juose nurodyta teismo praktika.

11 – Žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom* (C-496/11) 36–38 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Taip pat žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker* (C-104/12) 19 ir paskesnius punktus bei juose nurodytą teismo praktiką.

12 – 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta* (C-437/06, Rink. p. I-1597) 30 punktas.

13 – Tačiau nereikėtų pamiršti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punktą nuo mokesčio buvo atleisti „draudimo ir perdraudimo sandoriai ir su jais susijusios paslaugos, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai“ (žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies a punktą).

14 – Žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413) 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką. „Mokesčio neutralumo“ sąvokos reikšmę PVM srityje išaiškinta mano 2012 m. gegužės 8 d. išvados, pateiktos byloje *Deutsche Bank* (C-44/11), 18 išnašoje.

15 – Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalies d punktą.

16 – Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 28 straipsnį.

17 – Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 73 straipsnį.

18 – Minėtas 14 išnašoje, 45 punktas; mano pateiktos išvados 60 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

19 – Iš naujausios teismo praktikos žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing* (C-103/09, Rink. p. I-13589) 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.