

62016CC0036

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2017 m. vasario 16 d. (1)

Byla C-36/16

Minister Finansów

prieš

Posnania Investment SA

(Naczelny Sąd Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Mokesčių teisės aktai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Apmokestinamieji sandoriai — Tiekimas už atlygą — Apmokestinamojo asmens kaip tokio veikimas — Prievolė sumokėti mokesčius, kai padengiant mokestinį įsiskolinimą vietoj mokesčio mokėjimo atiduodamas turtas“

I. Žanga

1.

Ar turto atidavimas vietoj piniginio mokėjimo siekiant padengti mokestinius įsiskolinimus yra pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas sandoris, jeigu mokesčių mokėtojas dar yra ir apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžiamas pridėtinės vertės mokestį (PVM) reglamentuojančiuose teisės aktuose? Šis iki šiol neišaiškintas klausimas pateikiamas prašyme priimti prejudicinį sprendimą.

2.

Pagrindinėje byloje viena bendrovė pasinaudojo pagal teisės aktus, reglamentuojančius Lenkijos apmokestinimo tvarką, leidžiamą galimybę padengti mokestinius įsiskolinimus natūra: ji valstybei perleido nuosavybės teisę žemės sklypui. Tiesa, ši bendrovė dar vertėsi ir prekyba nekilnojamuoju turtu.

3.

Klausimas, ar mokestinį įsiskolinimą padengimo sandorį galima vėl apmokestinti, verčia susimąstyti. PVM prievolės prielaida atrodo keistai ir atsižvelgiant į netiesioginį PVM pobūdį: juk PVM našta tenka gavėjui, šiuo atveju – valstybei.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4.

Šios bylos teisinis pagrindas Europos Sąjungos lygmeniu sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a punktas. Jame nustatyta, kad PVM objektas yra šie sandoriai:

„prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks <...>“

5.

PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje sako „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiama taip:

„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.“

6.

Be to, PVM direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

B. Nacionalinė teisė

7.

Lenkijos teisės aktai leidžia šiuos PVM direktyvos reikalavimus yra perkelti į nacionalinę teisę. Be to, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal 1997 m. rugpjūčio 29 d. įstatymu patvirtinto Mokesčių nutarimo (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa) 66 straipsnio 1 dalį apmokestinamajam asmeniui suteikiama galimybė padengti mokestinius įsiskolinimus perleidžiant valstybei ar savivaldybei nuosavybės teise valdomą turtą. Pagal Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 2 dalį nuosavybės teise valdomas turtas perleidžiamas ir mokestinė skola išnyksta remiantis sutartimi su savivaldybe (arba valstybe ar pan.), kurios sąlygos detaliau reglamentuojamos Mokesčių nutarimo 66 straipsnio 2 ir 3 dalyse. Kaip nustatyta Mokesčių nutarimo 66 straipsnio 4 dalyje, mokestinė skola išnyksta nuosavybės teisės perėjimo momentu.

III. Pagrindinė byla

8.

Ieškovų pagrindinėje byloje Posnania Investment S.A. (toliau – bendrovė arba ieškovų) yra pagal Lenkijos teisę steigta bendrovė, kuri, be kita ko, verčiasi prekyba nekilnojamoju turtu. Siekdama padengti mokestinius įsiskolinimus, ji pasinaudojo Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybe ir 2013 m. vasario 5 d. su kompetentinga savivaldybe sudarė sutartį dėl nuosavybės teise valdomo neužstatyto žemės sklypo perleidimo. Taip dalis mokestinių įsiskolinimų išnyko.

9.

Vėliau bendrovė pateikė Minister Finansów (finansų ministrui) klausimą, ar nuosavybės teise

valdomo turto perleidimas savivaldybei yra apmokestinamas PVM. Jos manymu, jis yra neapmokestinamas PVM. Argumentuodama ji pirmiausia rėmėsi Naczelny Sąd Administracyjny praktika, pagal kurią nuosavybės teisė valdomo turto perleidimas valstybei siekiant padengti mokesčius išsiskolinimus valstybės išdui nėra apmokestinamas PVM.

10.

2013 m. gegužės 10 d. individualiame išaiškinime Minister Finansów laikėsi nuomonės, kad bendrovės atliktas nuosavybės teisė valdomo turto perleidimas iš principo yra PVM apmokestinamas tiekimas. Bendrovė kreipėsi į teismą su ieškiniu.

11.

2014 m. vasario 13 d. sprendimu pirmosios instancijos teismas panaikino Minister Finansów individualų išaiškinimą, darydamas nuorodą į minėtąjį Naczelny Sąd Administracyjny praktiką. Teismo manymu, mokesčių administratoriaus veiksmai pirmiausia pažeidė „pasitikėjimo mokesčių institucijomis“ principą. Dėl šio sprendimo Minister Finansów padavė kasacinį skundą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

12.

2015 m. rugsėjo 21 d. nutartimi bylą nagrinėjantis Naczelny Sąd Administracyjny, remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM apmokestinamo asmens žemės sklypo (daikto) nuosavybės teisės perdavimas:

dėl kurio išnyksta mokesčių skola, yra apmokestinamas sandoris (prekių tiekimas už atlygą), kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 14 straipsnio 1 dalį?

13.

Proceso Teisingumo Teisme metu rašytines pastabas pateikė Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

14.

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatytos penkios mokesčio atsiradimo sąlygos. Turi egzistuoti prekių tiekimas arba paslaugų teikimas (1), kai apmokestinamasis asmuo (2), veikdamas kaip toks (3), už atlygą (4) tiekia prekes ar teikia paslaugas valstybės narės teritorijoje (5). Trys iš šių sąlygų neginątinai yra tenkinamos. Žemės sklypo perleidimas yra tiekimas. Šis tiekimas atliktas apmokestinamasis asmuo valstybės narės teritorijoje.

15.

Todėl, norint atsakyti į prejudicinį klausimą, pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą reikia įvertinti, ar nagrinėjamu atveju galima laikyti, kad tiekimas buvo vykdomas „už atlygą“ (žr. toliau A skirsnį), kai apmokestinamasis asmuo veikia „kaip toks“ (žr. toliau B skirsnį).

A. Apmokestinamojo asmens vykdomas tiekimas valstybės narės teritorijoje už atlygą

16.

Žemės sklypas, padengiant mokestinius mokesčius, buvo perleistas suderinus su Komisija ir Lenkijos Respublika už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tai, kad mokėjimas tiekimo yra atleidžiama nuo piniginių mokesčių, galima traktuoti ne kitaip, kaip tik tiekimo grindžiamo piniginių reikalavimo atsiradimą.

17.

Tiesa, gali kilti klausimas, ar tiekimas ir atleidimas nuo mokestinių mokesčių yra pagrįsti abipusiu teisiniu ryšiu. Teisingumo Teismas savo sprendimuose yra nustatęs, kad toks teisinis ryšys būtina turi egzistuoti. Prekės tiekiamos „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, tik jei tarp prekių tiekėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir prekių tiekėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui patiektą prekę (3).

18.

Tai, kad žemės sklypo tiekimo ir mokestinių mokesčių išnykimą nagrinėjamu atveju sieja teisinis ryšys, matyti iš Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 1 dalies. Joje reglamentuojami statyminiai teisiniai ryšiai. Teisinis ryšys patvirtina ir Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 2 dalyje numatyta pagal viešosios teisės aktus sudaroma sutartis. Tiesa, kyla klausimas, ar tuo atveju, jei pagal statymą mokestinė skola išnyksta (Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 4 dalis) dėl mokėjimo pakeičiančio turto perleidimo, šalis sieja iš tiesų abipusis, o ne vienpusis teisinis ryšys. Tačiau šis klausimas galiausiai gali likti neatsakytas.

19.

Pridėtinės vertės mokestis yra bendrasis vartojimo mokestis (4), kuriuo apmokestinamos gavėjo lėšos, skirtos suvartojamai naudai (prekei arba paslaugai) gauti. Todėl tam būtino teisinio ryšio sąvoka turi būti aiškinama labai plačiai. Lemiamos tokios negali turėti nei galiojimas civilinės teisės prasme, nei civilinės ar viešosios teisės pagrindas, nei šio pagrindo abipusiškumas. Reikšminga yra tik tai, ar gavėjas už suvartojamą naudą (prekę ar paslaugą), kurią gavo iš apmokestinamojo asmens, sumokėjo savo turtu (5). Taigi lemiama reikšmė turi abipusiškumas tarp suvartojamos naudos ir jai gyti skirtų lėšų, o ne civilinės ar viešosios teisės pagrindas abipusiškumas.

20.

Taikant tokį pagal vartojimo mokesčius reglamentuojančius teisės aktus būtiną platų atlygintino sandorio aiškinimą, Komisijai ir Lenkijos Respublikai sutinkant, konstatuotina, kad nagrinėjamas sandoris yra tiekimas už atlygą. Tai galioja taip pat ir tuomet, jeigu mokestiniai mokesčiai, perleidus nuosavybės teisę į žemės sklypą, pagal statymą (Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 4 dalis) išnyksta.

B. Apmokestinamojo asmens kaip tokio veikimas

1. Mokestinių mokesčių padengimas kaip ekonominė veikla

21.

Taip pat reikia išsiaiškinti, ar PVM apmokestinamas asmuo, kuris, kaip mokes?i? mok?tojas, mokes?ius sumoka ne pinigais, o nat?ra, šiuo atžvilgiu veikia ir kaip PVM apmokestinamas asmuo, t. y. „kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?.

22.

Apmokestinamasis asmuo veikia „kaip toks“ tik tuomet, kai vykdo sandorius atlikdamas savo apmokestinam?j? veikl? (6). Kaip toliau matyti iš PVM direktyvos 9 straipsnio, vien tik atlygintinos veiklos tam nepakanka. Veikiau direktyvoje reikalaujama, kad egzistuo? tam tikras kokybinis aspektas, t. y. ekonomin?s veiklos vykdymas veiksma? atlikimo metu.

23.

Taigi lemiamas klausimas – ar mokestini? ?siskolinim? padengimas yra ekonomin? mokes?i? mok?tojo veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?. Jeigu tai n?ra ekonomin? veikla, dar reik?t? išsiaiškinti, ar k? nors kei?ia tai, kad mokestiniai ?siskolinimai padengiami ne pinigais, o nat?ra.

24.

Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? sakini? „ekonomin?s veiklos“ s?voka apima bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, o pagal teism? praktik? ? j? ?eina visos gamybos, prekybos ir paslaug? teikimo stadijos (7).

25.

PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje ekonomin? veikla apib?dinama pagal profesijas. Atidžiau pažvelgus, matyti, kad tai tipologinis apib?dinimas: išvardijami verslo tipai (profesijos). Tipologinis apib?dinimas, palyginti su abstrak?ia s?voka, yra atviresnis. Prie tam tikro tipo veikla gali b?ti priskiriama ne pagal abstrak?i? logik?, o pagal panašumo ? prototip? (pavyzd?) laipsn?. Ji neb?tinai turi tur?ti visus tam tikram tipui b?dingus požymius: konkre?iu atveju vieno ar kito požymio gali ir neb?ti. Konkretus atvejis prie atitinkamo tipo priskiriamas palyginus, kiek jis yra panašus ? prototipin? (pavyzdin?) veikl?. Norint tai padaryti, reikia ?vertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes, atsižvelgiant ? ?prastin? traktavim? ir panašumo ? prototip? (pavyzd?) laipsn?.

26.

Ta?iau, net ir labai pla?iai aiškinant ekonomin?s veiklos s?vok? (8), mokestini? ?siskolinim? dengimas n?ra ekonomin? veikla. Veikiau mokes?i? mok?jimas – tai viešojoje teis?je nustatyta asmenin? prievol?, tenkanti kiekvienam mokes?i? mok?tojui, net jeigu jis ir n?ra PVM apmokestinamas asmuo. Niekas nesikei?ia ir tuomet, jeigu šie mokes?iai mokami vykdant ekonomin? veikl?, kaip yra PVM ?siskolinim? mok?jimo atveju.

27.

Šiai išvada neturi jokios ?takos tai, kad mokestin? skola padengiama nat?ra. Juk tam tikro turto atidavimas – tai tik specialus mokes?i? mok?jimo b?das. Kaip ir ?prastai mokant mokes?ius, atsiradusi mokestin? skola vietoj pinig? padengiama turtu pagal jo objektyvi? vert?, o ne pagal jo pirkimo kain?. Tod?l tokie veiksmai mokant viešosios teis?s aktuose numatytus mokes?ius negali b?ti laikomi ekonomine veikla. Turto atidavimo mokes?i? mok?jimo tikslais niekaip negalima prilyginti tipiško PVM apmokestinamo asmens veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? (pavyzdžiui, turt? perkan?io ir parduodan?io prekybininko veiklai).

28.

Tam neturi jokios įtakos ir Lenkijos mokesčių nutarime numatyta pagal viešųjų teisų sudaroma sutartis. Ja šalys tiesiog patvirtina suprantančios šio specialiojo mokesčio būdą. Mokesčių kreditorius ja tik pareiškia sutinkantis, kad mokestiną skolą būtų padengta šiuo turtu natūra.

29.

Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokių duomenų, iš kurių būtų matyti, kad pagal nacionalinės teisės aktus mokesčių administratoriui būtų leidžiama kreiptis į mokesčių mokėtoją ir pasiūlyti jam ne sumokėti mokesčius pinigais, o perleisti tam tikrą nekilnojamojo turto objektą, kurį kitu atveju tektų įsigyti perkant. Nuspręsti, ar norėtų sumokėti mokesčius natūra ir kokiu turtu, gali tik pats mokesčių mokėtojas. Tuomet mokesčių administratorius gali pareikšti su tuo sutinkantis, tačiau negali tokio mokesčio reikalauti.

30.

Visų pirma pažymėtina, kad pagal įstatymų perleidus turtą išnykstančios mokestinės skolos dydis yra toks, kokios vertės yra perleistas turtas. Šis dydis nepriklauso nuo viešosios teisės reglamentuojamos sutarties šalies valios ar derybinių pozicijų. Turto vertė teisinėje valstybėje mokesčių tikslais, ko gero, nustatoma remiantis abstrakčiais, visiems mokesčių mokėtojams taikomais vertinimo kriterijais. Darant tokias prielaidas, kurias, beje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar turėtų patikrinti, mokestinį įsiskolinimą padengimo atiduodant turtą iš principo negalima laikyti (tipiška) ekonomine veikla.

2. Išimtis dėl glaudžios sąsajos su apmokestinama pagrindine veikla?

31.

Nagrinėjamu atveju žemės sklypą perleido, pavyzdžiui, ne advokatas ar gydytojas, o prekiautojas nekilnojamojo turto. Todėl negalima ignoruoti tam tikros sandorio (žemės sklypo atidavimo vietoj piniginio mokesčio) sąsajos su vykdoma ekonomine veikla (prekyba nekilnojamojo turto).

32.

Su panašiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas buvo susidūręs byloje Kostov (9). Joje apmokestinamasis asmuo (savarankiška veikla besiveršiantis antstolis) su trečiaisiais asmenimis buvo sudaręs atskiras pavedimo sutartis dėl nekilnojamojo turto objektų pardavimo aukcione; šios sutartys buvo susijusios su jo pagrindine veikla (pardavimais aukcionuose). Teisingumo Teismas patvirtino, kad tokie sandoriai yra apmokestinami mokesčiu.

33.

Teisingumo Teismas išaiškino, „kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad fizinis asmuo, kuris jau yra PVM apmokestinamas asmuo dėl savarankiškos teismo antstolio veiklos, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl bet kokios kitos retkarčiais vykdomos ekonominės veiklos su sąlyga, kad ši veikla yra veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą“ (10).

34.

Tačiau to negalima aiškinti taip, kad visi apmokestinamojo asmens sandoriai, už kuriuos jis gauna atlygą, yra laikytini sandoriais, kuriuos jis atlieka veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo.

Min?toje byloje antstolio „papildoma veikla“ buvo glaudžiai susijusi su jo apmokestinama pagrindine veikla. Tod?l, remiantis aptartu vertinimo pagal tipus poži?riu, retkar?iais vykdomi tre?i?j? asmen? pavedimai, d?l kuri? toje byloje vyko gin?as, iš ties? buvo ekonomin? veikla.

35.

Taikant t? pat? vertinimo pagal tipus poži?r?, prekiautojo nekilnojamojo turto mokestin? ?siskolinim? padengimas vietoj piniginio mok?jimo atiduodant žem?s sklyp? n?ra ekonomin? veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?.

36.

Kaip pažymi Komisija, pagal konkurencinio neutralumo princip? reikalaujama, kad visiems konkuruojantiems prek? tiek?jams ir paslaug? teik?jams prid?tin?s vert?s mokestis b?t? taikomas vienodai. Mokestin? ?siskolinim? padengimo nat?ra atveju jokios konkurencijos su kitais mokes?i? mok?tojais n?ra. Savo mokestines skolas mokantis mokes?i? mok?tojas tuo momentu nekonkuruoja ir su jokių kitų PVM apmokestinamų asmeniu (pavyzdžiui, kitais prekiautojais nekilnojamojo turto). Jis neturi joki? gali? der?tis d?l atiduodamo turto kainos. Grei?iausiai mokes?i? tikslais atiduodamo nekilnojamojo turto vert? nustatoma pagal objektyvius kriterijus. Tod?l jokio konkuravimo d?l kainos negali b?ti.

37.

Turto atidavimas siekiant padengti mokestines skolas vyksta už bet kokios rinkos rib?. Tai pasakytina ir apie „normalius“ mokes?i? mok?tojus, ir apie tuos mokes?i? mok?tojus, kurie yra ir PVM apmokestinami asmenys. Taip pat ir valstyb? kaip gav?ja neturi jokios galimyb?s pasirinkti vieno ar kito nekilnojamojo turto objekto. Ji gali pasirinkti tik tai, ar vietoj piniginio mok?jimo mokestin?ms skoloms padengti priimti turt? nat?ra pagal jo objektyvi? vert?.

38.

Netgi negin?ytinai ekonomin? ir atlygintin? sandor? (narkotini? medžiag? pardavim?) Teisingumo Teismas laiko neapmokestinamu, jeigu bet kokia (legali) konkurencija ekonominiame sektoriuje yra ne?manoma (11). Šia mintimi galima pasinaudoti nagrin?jant šios bylos aplinkybes. Asmenin?s mokestin?s skolos išnykimo perdavus mokes?i? kreditoriui turt? nat?ra atveju (t. y. mokes?i? surinkimo atveju) mokes?i? mok?tojai tarpusavyje taip pat nekonkuruoja.

39.

Lemiam? reikšm? turi tai, ar nacionalin? teis? (šiuo atveju – per pagal vieš?j? teis? sudarom? sutart?) pagal viešosios teis?s aktus renkam? mokes?i? taikymo atveju leidžia dalyviams bendru sutarimu nustatyti perleistin? turt? ir jo kain? – kaip pirkimo atveju. Jeigu ne, PVM apmokestinamas asmuo, padengdamas savo mokestin? skol?, ekonomin?s veiklos nevykdo. Tokiu atveju jis neveikia „kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?. Tai taikoma taip pat ir tuomet, kai PVM apmokestinamas asmuo prekiauja nekilnojamojo turto ir vietoj piniginio mok?jimo perleidžia žem?s sklyp?.

3. Prid?tin?s vert?s mokes?io pob?dis

40.

Ši? išvad? patvirtina ir PVM, kuris yra netiesioginis vartojimo mokestis, pob?dis. PVM sumoka galutinis vartotojas (12), o apmokestinamasis asmuo veikia „tik“ kaip mokes?i? rink?jas ? valstyb?s išd? (13). Nagrin?jamu atveju tai taip pat yra argumentas prieš ekonomin?s veiklos

prielaid?. Ekonomin? veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?, aiškiai remiasi tuo, kad apmokestinamasis asmuo, sumok?j?s su kita sutarties šalimi suder?t? atlyg?, gali perkelti PVM gav?jui ir j? surinkti iš jo. Ši mintis neder? su mokestiniu reikalavimu, kuris išnyksta pagal ?statym?, ir faktų, kad gav?jo vaidmen? atliekanti valstyb? siekia surinkti mokes?ius, bet ne mok?ti papildomus mokes?ius (šiuo atveju – jai perkeltin? PVM).

4. Pavojus, kad valstyb? kaip „vartotoja“ atsiduria palankesn?je pad?tyje?

41.

Komisijos išreikštos abejon?s d?l tariamo pavojaus, kad mokes?i? mok?tojas arba valstyb? atsiduria palankesn?je pad?tyje, man atrodo nesuprantamos. Mokes?i? mok?tojas negauna jokios naudos, nes turto atidavimui mokes?i? sumok?jimo tikslais PVM prievol? netur?t? jokios ?takos. Juk tokios prievol?s padariniai b?t? šie: jeigu mokes?i? mok?tojas yra skolingas X dydžio mokest?, turi X vert?s žem?s sklyp? ir šis sandoris yra apmokestinamas, X dydžio mokestis išnykt?, o valstyb? tur?t? mokes?i? mok?tojui papildomai sumok?ti PVM tam, kad apmokestinamasis asmuo j? v?l gal?t? pervesti valstybei. Valstyb? savo ruožtu PVM nesutaupyt?, nes turt? nat?ra ji gauna nepriklausomai nuo jos vartojimo poreikio, vadinasi, neišvengia kit?, PVM apmokestinam? išlaid?.

42.

Priešingai, nei mano Komisija, pavojus veikiau slypi kitur: sandorio pripažinimas apmokestinamu reikšt?, kad PVM atskaita gali b?ti taikoma netgi priva?ioms reikm?ms skirto turto ?sigijimui, nes gali b?ti, kad jis kada nors bus panaudotas mokestin?ms skoloms padengti (14).

43.

Skirtingas mokes?i? mok?jimo vertinimas, atsižvelgiant ? tai, ar mokes?iai mokami pinigais (jokio apmokestinimo), ar nat?ra (šiuo atveju – pilnas apmokestinimas) taip pat neb?t? ?tikinamas. Tas pats pasakytina ir apie skirting? mokes?i? mok?jim? nat?ra atsižvelgiant ? tai, ar š? mok?jim? atlieka PVM apmokestinamas ar neapmokestinamas asmuo. Mokam? mokes?i? (kitoki? mokes?i?, d?l kuri? atsirado mokestini? skol?) dydžiui šis PVM mok?jimo tikslais atliekamas kvalifikavimas negali tur?ti jokios ?takos.

44.

Galiausiai lieka aptarti tik neapmokestinto galutinio vartojimo pavoj? tuo atveju, jeigu turto perleidimas nat?ra vietoj piniginio mok?jimo b?t? nelaikomas ekonomine veikla. Ta?iau toks pavojus egzistuos tik tuomet, jeigu mok?tojas (šiuo atveju – bendrov?), kaip PVM apmokestinamas asmuo, atiduodamo turto atžvilgiu jau b?t? pasinaudoj?s PVM atskaita.

45.

Vis d?lto tokiame pavojui sistemiskai keli? užkertą PVM direktyvos 16 straipsnis (ir 26 straipsnis). Jeigu mokes?i? mok?jimas nat?ra n?ra ekonomin? veikla, tuomet vietoj piniginio mok?jimo atiduodamas turtas iš ?mon?s paimamas ne verslo tikslais. Tokiu atveju, taikant PVM direktyvos 16 straipsn?, atlikta PVM atskaita ištaisoma užkertant keli? neapmokestintam galutiniam vartojimui. PVM apmokestinamas asmuo laikomas priva?iu asmeniu, perleidžian?iu valstybei turt? savo mokestin?ms skoloms padengti. Taip užtikrinamas vienodas poži?ris ? visus vis? mokes?i? mok?toj? mokestinius mok?jimus, neatsižvelgiant ? tai, ar jie (daugiau ar mažiau atsitiktinai) dar yra ir PVM apmokestinami asmenys.

5. Išvada

46.

Konstatuotina, kad daikto iš apmokestinamojo asmens turto atidavimas vietoj piniginio mokėjimo jo mokestinams skoloms padengti nėra ekonominė veikla, kuri vykdydamas apmokestinamasis asmuo veikia „kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tai taikoma taip pat ir tuo atveju, jeigu jis atiduoda daiktą, kuriuo paprastai prekiauja versdamasis savo verslu. Tai nėra PVM apmokestinamas sandoris, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

VI. Pasiūlymas dėl išvados

47.

Todėl siūlau ? Naczelny Sąd Administracyjny prejudicinę klausimą atsakyti taip:

Jeigu PVM apmokestinamas asmuo mokesį kreditoriui perleidžia nuosavybės teise valdomą žemės sklypą ir dėl to pagal įstatymą išnyksta jo mokestinė skola, tai nėra apmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tą darydamas apmokestinamasis asmuo neveikia kaip toks. Remiantis PVM direktyvos 16 straipsniu reikia patikslinti PVM atskaitą, atliktą atsižvelgiant į atiduotą turtą.

Būtina sąlyga yra ta, kad galimybę sumokėti mokesius natūra vietoj piniginio mokėjimo turi turėti tik mokesį mokėtojas, o ši galimybę turi būti gyvendinama pagal viešosios teisės aktus sudaroma sutartimi. Šalys tokiu atveju negali turėti jokios tokos „pirkimo kainai“. Kaina turi būti nustatoma pagal objektyvius vertinimo kriterijus, o tai turi būti vertinti prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas.

(1) Originalo kalba: vokiečių.

(2) OL L 347, 2006, p. 1.

(3) 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimas Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 32 punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 40 punktas), 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas), 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, 18 punktas), 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas).

(4) 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas Tulică ir Plavoşin (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis Connoisseur Belgium (C-69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

(5) Todėl ir vykdydžius aptarnavimo sutartį vienpusiškai ir laisva valia restorane sumokėti arbatpinigiai yra atlygis už paslaugą.

(6) Žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimą Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, 17 ir paskesni punktai), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 66 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą Optigen ir kt. (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 42 punktas).

(7) Žr., pavyzdžiui, 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimą van Tien (C-186/89, EU:C:1990:429, 17

punktas), 2003 m. birželio 26 d. Sprendim? MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring (C?305/01, EU:C:2003:377, 41 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? Optigen ir kt. (C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16, 41 punktas).

(8) 2000 m. rugs?jo 12 d. Sprendimas Komisija / Jungtin? Karalyst? (C?359/97, EU:C:2000:426, 39 punktas), 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring (C?305/01, EU:C:2003:377, 42 punktas), 2007 m. birželio 26 d. Sprendimas T?Mobile Austria ir kt. (C?284/04, EU:C:2007:381, 35 punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas Fuchs (C?219/12, EU:C:2013:413, 17 punktas).

(9) 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391).

(10) 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391, 31 punktas).

(11) Žr., pavyzdžiui, 1999 m. birželio 29 d. Sprendim? Coffeeshop Siberië (C?158/98, EU:C:1999:334, 14 ir 21 punktai), 2000 m. birželio 29 d. Sprendim? Salumets ir kt. (C?455/98, EU:C:2000:352, 19 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? Optigen ir kt. (C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16, 49 punktas).

(12) 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas) ir 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimas Tulic? ir Plavo?in (C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis Connoisseur Belgium (C?69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

(13) 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

(14) Pavyzdžiui, apmokestinamieji asmenys, pasinaudodami PVM atskaita, tokiu atveju gal?t? visuomen?s s?skaita užsiimti brangiai kainuojan?iais pom?giais (pajam? mokes?io teis?je dažnai galima rasti savarankiška veikla besiver?ian?ius advokatus ir gydytojus, kurie turi priva?ius vynuogynus, arklides, jachtas ir t. t.).