

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2020 m. rugsėjo 17 d.(1)

Byla C-288/19

QM

prieš

Finanzamt Saarbrücken

(*Finanzgericht des Saarlandes* (Saro krašto finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Paslaugų teikimas už atlygą – 45 straipsnis – Paslaugų teikimo vieta – 56 straipsnis – Transporto priemonių nuomos paslaugų teikimo vieta – Teisės naudotis žmonių automobiliais suteikimas darbuotojams“

Žvadas

1. Ar tai, kad apmokestinamasis asmuo suteikia teisę naudotis transporto priemone, sudarantį jo verslui skirtą turto dalį, privatiems savo darbuotojo poreikiams, apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM)? Kokios yra galimos tokio apmokestinimo sąlygos ir ar šis sandoris yra transporto priemonės nuomos sandoris? Teisingumo Teismas turės galimybę atsakyti į šiuos klausimus nagrinėjamoje byloje, o kartu patikslinti savo jurisprudenciją, susijusią tiek su teisės naudotis apmokestinamąjį asmenį žmonių turtu suteikimu, paslaugų teikimu asmeniniais tikslais, tiek su nuomos paslaugos apibrėžtimi pagal šią jurisprudenciją.

Teisinė sistema

Sąjungos teisė

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB(3) (toliau – Direktyva 2006/112), 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

3. Direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„1. Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

a) veiklai skirto turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies atskaitytas;

b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“

4. Direktyvos 45 straipsnio pirmame sakinyje numatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. <...>“

5. Galiausiai nuo 2013 m. sausio 1 d. taikytinos redakcijos Direktyvos 2006/112(4) 56 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. Transporto priemonių nuomos, išskyrus trumpalaikę nuomą, paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur klientas yra įsteigęs, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena.

<...>

3. Taikant 1 ir 2 dalis, „trumpalaikė“ reiškia nepertraukiamą transporto priemonės valdymą ar naudojimą ne ilgiau kaip trisdešimt dienų, o laivų atveju – ne daugiau kaip devyniasdešimt dienų.“

Vokietijos teisė

6. Direktyva 2006/112 dėl Vokietijos teisės perkelta *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*). Šio įstatymo 3a straipsnyje nustatytos bendrosios apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo taisyklės. Nukrypstant nuo šių nuostatų, pagal minėto įstatymo 3f straipsnį paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo neatlygintinai teikia ne verslo arba privatiems darbuotojų poreikiams, suteikimo vieta laikoma šio apmokestinamojo asmens verslo vieta.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

7. QM yra investicinių fondų valdymo bendrovė, įsteigta Liuksemburge. Ji suteikdavo teisę naudotis tarnybiniais automobiliais, be kita ko, dviem Vokietijoje gyvenantiems darbuotojams. Šiuos automobilius jie galėjo naudoti ir tarnybiniais, ir asmeniniais tikslais.

8. Vienam iš darbuotojų teisę naudotis automobiliu buvo suteikta neatlygintinai, o kitas mokėjo 5 688 EUR per metus sumą, išskaituojamą iš darbo užmokesčio.

9. QM iš esmės vykdo PVM neapmokestinamus sandorius ir moka mokestį Liuksemburge pagal supaprastintą procedūrą. Ši sistema neleidžia atskaityti pirkimo PVM už ankstesniame

apyvartos etape ?sigytas prekes ir paslaugas. QM nepasinaudojo teise ? pirkimo mokes?io, sumok?to už dvi transporto priemones, kurios yra pagrindin?s bylos gin?o dalykas, atskait?.

10. 2014 m. lapkri?io m?n. QM ?siregistravo kaip PVM mok?toja Vokietijoje ir pateik? mokes?i? deklaracijas už 2013 ir 2014 m., kuriose nurod? teis?s naudotis tais automobiliais suteikim?. Remdamasi šiomis deklaracijomis *Finanzamt Saarbrücken* (Sarbriukeno mokes?i? tarnyba, Vokietija) pri?m? sprendimus d?l apmokestinimo. 2015 m. liepos m?n. QM pateik? apeliacin? skund? d?l ši? sprendim?. 2016 m. geguž?s 2 d. skundas buvo atmestas.

11. 2016 m. birželio 2 d. QM apskund? š? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Ji tvirtina, kad toks teis?s naudotis transporto priemon?mis suteikimas n?ra apmokestinamas, nes tai n?ra paslauga už atlyg? (bet kuriuo atveju ne visos apimties) arba transporto priemon?s nuomos paslauga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsn?.

12. Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht des Saarlandes* (Saro krašto finans? teismas, Vokietija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 56 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad „transporto priemoni? nuomos paslaug? teikimas neapmokestinamajam asmeniui“ apima ir teis?s naudotis apmokestinamojo asmens ?mon?s veiklai skirta transporto priemone (?mon?s automobiliu) suteikim? savo darbuotojams, jei jie už tai neatsilygina atliekamu darbu, t. y. nieko nemoka, nenaudoja tam dalies savo darbo užmokes?io grynaisiais pinigais ir taip pat nesirenka iš keli? apmokestinamojo asmens si?lom? privalum? remdamiesi šali? susitarimu, pagal kur? teis? naudotis ?mon?s automobiliu ?gyjama atsisakius kitoki? privalum??“

13. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gavo 2019 m. balandžio 9 d. QM, Vokietijos vyriausyb? ir Europos Komisija pateik? rašytines pastabas. Teismo pos?d? atšaukus d?l COVID-19 pandemijos, šalys raštu atsak? ? papildomus Teisingumo Teismo klausimus.

Analiz?

Pirmin?s pastabos

14. Prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 56 straipsnyje vartojama s?voka „transporto priemoni? nuoma neapmokestinamiesiems asmenims“ apima apmokestinamojo asmens neatlygintin? teis?s naudotis transporto priemone suteikim? savo darbuotojui tiek profesiniais, tiek asmeniniais tikslais.

15. Kaip matyti iš prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos, gin?as pagrindin?je byloje susij?s su dviem atvejais. Vienu iš j? teis?s naudotis automobiliu suteikimas iš tikr?j? yra neatlygintinas, o kitu darbuotojas patiria 5 688 EUR per metus išlaid?, išskai?iuojam? iš darbo užmokes?io. Atrodo, kad prejudicinio klausimo formuluot? susijusi tik su pirmuoju atveju, bet manau, jog norint prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateikti išsam? ir nauding? atsakym? reikia išnagrin?ti abu atvejus. Taip yra juo labiau tod?l, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su, viena vertus, tuo, kad apmokestinamasis asmuo ?mon?s turt? naudoja ne jos veiklai, ir, kita vertus, nuomos sutarties apibr?žtimi, gali lemti skirting? vertinim?.

Teis?s naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui neatlygintinai

16. Iš esm?s PVM apmokestinami sandoriai vykdomi už atlyg?. Šis atlygis gali b?ti piniginis arba kitoks abipusis apsikeitimas paslaugomis(5). D?l apmokestinamojo asmens ir jo darbuotoj?

santyki? Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra tam tikr? nurodym?, leidžian?i? nustatyti, ar darbuotojui teikiamos paslaugos yra atlygintino pob?džio.

17. Priešingai, nei savo rašytin?se pastabose teigia Vokietijos vyriausyb?, iš šios jurisprudencijos pakankamai aiškiai matyti, kad santykiuose tarp apmokestinamojo asmens ir jo darbuotoj? sandoris atlygintinu laikomas tik tuo atveju, kai darbuotojas moka už prek? ar paslaug?, atsisako dalies darbo užmokes?io arba kai jo darbo dalis gali b?ti laikoma atlygiu už mainais iš darbdavio gautas prekes ar paslaugas(6). Be to, neturi reikšm?s tai, kad pagal nacionalin? teis? darbdavio darbuotojui mokama išmoka yra jo pajam? dalis pelno mokes?io tikslais(7).

18. Panašios pozicijos laik?si PVM komitetas 2014 m. spalio 20 d. 101-ajame pos?dyje priimtose gair?se, H dokumente(8). Nors šios gair?s neturi privalomosios galios, jos vis d?lto patvirtina tok? min?tos Teisingumo Teismo jurisprudencijos aiškinim?.

19. Kaip matyti iš prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos ir pa?ios prejudicinio klausimo formuluot?s, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, šioje byloje bet kuriuo atveju, kiek tai susij? su vienu iš QM darbuotoj?, n?ra ?vykdyta n? viena iš s?lyg?, leidžian?i? daryti išvad? apie atlygintin? sandor?.

20. Tod?l Vokietijos vyriausyb?s teiginiui, kad „reikia manyti“, jog šio darbuotojo darbo užmokestis yra sumažintinas darbdavio suteiktos transporto priemon?s naudojimosi verte, negalima pritarti.

21. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tik atlyginimas už paslaugos už atlyg? suteikim? yra laikomas apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygiu, be to, turi b?ti tiesioginis ryšys tarp šios paslaugos ir gauto atlygio(9). Tod?l tok? ryš? tarp darbuotojo atlikto darbo ir darbdavio gaunamos naudos turi konkre?iu atveju nustatyti byl? nagrin?jantis teismas. Vis d?lto negalima kalb?ti apie kok? nors „pripažinim?“ ar prezumpcij?(10).

22. Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje, kaip aprašyta prejudiciniame klausime, n?ra paslaugos teikimo už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt?.

23. Vis d?lto Vokietijos vyriausyb? pateikia papildom? argument?, kad šiuo atveju nesvarbu, ar teis?s naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui yra atlygintinas ar neatlygintinas, nes turi b?ti taikomas Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punktas. Šioje nuostatoje nurodoma, kad paslaug? teikimu už atlyg?, be kita ko, laikomas paslaug? teikimas, kai apmokestinamasis asmuo neatlygintinai teikia paslaugas privatiems darbuotoj? poreikiams. O kadangi teis?s naudotis transporto priemone suteikimas tokioje situacijoje kaip pagrindin?je byloje yra neabejotinai paslauga(11), ji turi b?ti apmokestinama PVM pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, siejam? su 26 straipsnio 1 dalies b punktu. Be to, ši paslauga turi b?ti laikoma kita, ne trumpalaikė, transporto priemon?s nuomos paslauga, tod?l pagal direktyvos 56 straipsnio 2 dal? šios paslaugos teikimo vieta yra paslaugos gav?jo nuolatin? gyvenamoji vieta. Š? argument? reikia išnagrin?ti išsamiau.

24. Pagal Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dal? reikalaujama, kad paslaug? teikimu už atlyg? b?t? laikomos dvi situacij? kategorijos. Pirma kategorija – veiklai skirta turto dal? sudaran?i? preki? naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams arba ši? preki? suvartojimas ne verslo tikslais. Vis d?lto tai taikoma tik tuo atveju, kai PVM už šias prekes gal?jo b?ti ?trauktas ? atskait? (a punktas). Antra kategorija – paslaug? teikimas, kur? neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba savo darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti arba ne savo verslo tikslais (b punktas). Antruoju atveju nesvarbu, ar mokestis, sumok?tas už preki? ar paslaug?, kurios naudojamos neatlygintinai paslaugoms teikti siekiant tenkinti

apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privačius poreikius, įsigijimą, buvo atskaitytinas, ar ne.

25. Vokietijos vyriausybė pripažįsta, kad Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punktas taikomas, kai apmokestinamasis asmuo savo darbuotojui neatlygintinai suteikia teisę naudotis transporto priemone. Iš tiesų ši vyriausybė remiasi prielaida, kad toks teisės naudotis suteikimas yra transporto priemonės nuomos paslauga, kurios teikimo (ir apmokestinimo) vieta yra paslaugos gavėjo gyvenamoji vieta, kaip tai suprantama pagal direktyvos 56 straipsnio 2 dalį. O jei ši paslauga teikiama neatlygintinai, turi būti taikomas Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotės pažodinis, nuo konteksto atskirtas aiškinimas.

26. Vis dėlto taip vežimas statomas prieš arklį. Iš tiesų šitaip argumentuojant, darant prielaidą, kuri veikiausiai galėtų būti tokio argumentavimo rezultatas, visiškai neatsižvelgiama į Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punktą ir klausimą, kuri iš dviejų šios dalies (a ar b punkto) nuostatų reikia taikyti tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo savo darbuotojui nemokamai suteikia teisę naudotis transporto priemone.

27. Direktyvoje 2006/112 šis klausimas nėra vienareikšmiškai išspręstas. Remiantis pažodine šios nuostatų formuluote galima būtų manyti, kad į taikymo sritį sutampa. Todėl jei negalima apmokestinti turto naudojimo privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams pagal direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktą, visų pirma jei dėl šio turto neatsirado teisė atskaityti pirkimo mokesį, toks naudojimas visada gali būti laikomas paslauga ir apmokestinamas pagal direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą.

28. Vis dėlto, mano nuomone, toks aiškinimas būtų nesuderinamas su šio teisės akto tikslu ir mokesčių neutralumo principu. Dėl tokio aiškinimo 26 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata netektų prasmės.

29. Ir nors Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje dar nepareiškia nuomonės dėl šių dviejų nuostatų taikymo srities atskyrimo(12), jis yra išreiškęs poziciją dėl į tikslą ir paskirties.

30. Teisingumo Teismas dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(13) 6 straipsnio 2 dalies, kurios formuluotė iš esmės yra tapati Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies formuluotei, yra nusprendęs, kad jos tikslas – užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamuosius asmenis ir vartotojus. Siekiama išvengti prekių, kurios yra įmonės turto dalis, skirta naudoti privatiems poreikiams, ir neatlygintinai asmeniniais tikslais teikiamų paslaugų neapmokestinimo(14).

31. Konkrečiai dėl Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies a punkto (šiuo metu – Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, kad tiek, kiek juo siekiama išvengti turto, kuris yra apmokestinamojo asmens verslui skirtas turto dalis ir naudojamas privatiems poreikiams, neapmokestinimo, pagal šią nuostatą reikalaujama, kad toks naudojimas būtų laikomas paslauga už atlygą ir apmokestinamas tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise į pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant šį turtą, atskaitą. O turto, kuris nors ir yra apmokestinamojo asmens verslui skirtas turto dalis, naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas nesuteikiant apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo mokesį, sumokėto įsigyjant, atskaitą būtų dvigubas apmokestinimas, prieštaraujantis mokesčių neutralumo principui(15). Šiuo atžvilgiu nesvarbu, kodėl apmokestinamasis asmuo negalėjo pasinaudoti teise į pirkimo mokesį, sumokėto įsigyjant minėtą turtą, atskaitą(16).

32. Tokia yra apmokestinamojo asmens, kuris, kaip ir QM, vykdo tik neapmokestinamąjį veiklą ir neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant prekes ir paslaugas šiai veiklai, padėtis. PVM sistemos požiūriu apmokestinamasis asmuo yra panašioje situacijoje kaip ir vartotojas, t. y. jam tenka ankstesniuose prekybos etapuose apskaičiuoto pirkimo PVM be galimybės atskaityti našta.

33. Todėl Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymas tuo atveju, kai toks apmokestinamasis asmuo neatlygintinai naudoja savo verslui skirtą turto dalį sudarančias prekes, reikštų, kad apeinamas tos pačios nuostatos a punkto apribojimas, pagal kurį apmokestinamąją paslaugą laikomas turto, dėl kurio apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, naudojimas asmeniniams tikslams. Tai reikštų šią prekę dvigubą apmokestinimą, taigi ir mokesčio neutralumo principo pažeidimą.

34. Tai taip pat neatitiktų Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies tikslo, kuriuo, remiantis minėta Teisingumo Teismo jurisprudencija, siekiama išvengti privatiems tikslams skirtų prekių ir paslaugų neapmokestinimo ir užtikrinti vienodą vartotojų ir apmokestinamųjų asmenų vertinimą. Tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo, įsigydamas prekę, nepasinaudojo teise į atskaitą, šios prekės įsigijimo sandoris yra ir lieka apmokestinamas, o pats apmokestinamasis asmuo PVM atžvilgiu yra tokioje padėtyje kaip ir vartotojas.

35. Todėl manau, jog Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad šios nuostatos b punktas netaikomas paslaugoms, kai apmokestinamasis asmuo suteikia prekes, sudarančias šio apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, privatiems arba kitiems, ne verslo, tikslams. Iš tiesų tokioms paslaugoms taikomas tos nuostatos a punktas, pagal kurį toks teisės naudotis suteikimas laikomas už atlygą teikiama paslauga, tačiau tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise atskaityti įsigyjant šią prekę sumokėtą pirkimo mokestį.

36. Todėl, priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausybė, manau, kad kai apmokestinamasis asmuo suteikia darbuotojui teisę naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis ir už kurią darbuotojas nieko nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ir kitą apmokestinamojo asmens siūlomą privalumą, taip pat neatlieka papildomo darbo, tiesiogiai susijusio su šios transporto priemonės suteikimu naudotis, šio teisės naudotis suteikimo negalima laikyti paslaugų teikimu už atlygą nei pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, nei pagal jos 26 straipsnio 1 dalies b punktą. Todėl direktyvos 56 straipsnio 2 dalies taikymo klausimas yra netekus dalyko.

37. Taigi į prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas teisės naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis, suteikimas darbuotojo privatiems poreikiams tuo atveju, kai darbuotojas už tai nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ar kitą apmokestinamojo asmens siūlomą privalumą, taip pat neatlieka papildomo darbo už teisės naudotis šia transporto priemone suteikimą, nėra atlygintinas paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas.

Teisės naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui už atlygą

38. Kaip jau minėjau pradžioje, nors prejudiciniame klausime aiškiai nurodytas tik atvejis, kai darbuotojui teisė naudotis transporto priemone suteikiama neatlygintinai, pagrindinis byla susijusi su dviem atvejais, be to, antruoju atveju už suteiktą transporto priemonę atskaitoma dalis darbuotojo darbo užmokesčio. Mano nuomone, siekiant atsakyti prašymą priimti prejudiciną sprendimą pateikusiam teismui išsamiai, reikia išnagrinėti ir šį antrąjį situaciją.

39. Kai apmokestinamojo asmens darbuotojas moka už jo privatiems poreikiams suteiktą teisę naudotis apmokestinamojo asmens transporto priemone, mano nuomone, tai yra paslaugų teikimo už atlygą sandoris, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Todėl šiuo atveju nereikia remtis direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktu. Mano nuomone, pastaroji nuostata susijusi su atvejais, kai teisė naudotis prekėmis, sudarančiomis apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto dalį, suteikiama neatlygintinai.

40. Yra dvi to pasekmės. Pirma, Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punkto išlyga, pagal kurią ši nuostata taikoma tik toms prekėms, dėl kurių apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise į sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą, netaikytina. Kai apmokestinamasis asmuo suteikia teisę naudotis preke, pavyzdžiui, transporto priemone, kuri yra jo verslui skirtu turto dalis, savo darbuotojui ir tai susiję su darbo santykiais, mano nuomone, jis turi būti laikomas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo. Toks sandoris iš esmės yra apmokestinamasis. Vis dėlto apmokestinamasis asmuo kartu įgyja teisę į pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant šią prekę, atskaitą ir tuo atveju, kai jis, kaip ir QM, nevykdo apmokestinamosios veiklos atitinkamoje valstybėje narėje, taigi gali ją susigrąžinti.

41. Antra, tokiu atveju apmokestinamąją vertę iš esmės turi būti laikoma suma, kurią apmokestinamasis asmuo faktiškai gavo iš savo darbuotojo už teisės naudotis preke suteikimą, o ne, kaip yra praktiškai neatlygintino suteikimo atveju, šios prekės įsigijimo kaina.

42. Žinoma, nacionalinės kompetentingos institucijos turi nustatyti, ar darbuotojo mokama suma iš tiesų yra atlygis už teisės naudotis preke suteikimą. Iš tikrųjų bendra PVM sistema nesiekia apmokestinti visų finansinių srautų. Mokesčių apmokestinami sandoriai, t. y. prekų tiekimas ir paslaugų teikimas, vykdomi už atlygą. Su šiais sandoriais susiję finansiniai srautai yra tik šie sandorių apmokestinamoji vertė, nes laikoma, kad jie atspindi tų sandorių vertę. Vis dėlto jie turi būti laikomi abipusiu ir lygiaverčiu paslaugų teikimu, kad sandoriai, su kuriais šie srautai susiję, galėtų būti laikomi atlygintiniais, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį(17).

43. Šioje byloje QM, atsakydama į Teisingumo Teismo klausimą, nurodė, kad suinteresuotasis darbuotojas iš dalies moka už teisės naudotis transporto priemone suteikimą, nes jos įsigijimo (išperkamosios nuomos) išlaidos viršija šiuo tikslu QM biudžete numatytą sumą. Taigi darbuotojas kompensuoja šį skirtumą. Mano nuomone, kyla abejonų, ar įvyko abipusiai ir lygiaverčiai sandoriai, o paslaugos teikėjo gaunamas atlygis yra realus atlygis už paslaugos gavėjui suteiktą paslaugą, kaip tai suprantama pagal minėtą Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Vis dėlto, siekiant išsklaidyti šią abejoną, reikia išnagrinėti apmokestinamojo asmens ir jo darbuotojo teisinius santykius, o tai turi padaryti prašymą priimti prejudiciną sprendimą pateikęs teismas.

44. Jei šis teismas prieis prie išvados, kad pagrindinėje byloje teisė naudotis transporto priemone darbuotojui buvo suteikta už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas, kils tokios paslaugos teikimo vietos nustatymo klausimas. Iš esmės, kadangi apmokestinamojo asmens darbuotojas paprastai yra neapmokestinamasis asmuo, turi būti taikomas Direktyvos 2006/112 45 straipsnis, pagal kurį paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba nuolatinį gyvenamąjį vietą. Vis dėlto jei teisės naudotis suteikimas yra susijęs su transporto priemone, reikia atsakyti į klausimą, ar toks teisės naudotis suteikimas gali būti laikomas kita, ne

trumpalaikė, nuomos paslauga, kaip tai suprantama pagal direktyvos 56 straipsnio 2 dalį. Iš tiesų tokiu atveju paslaugos teikimo vieta būtų darbuotojo, kaip paslaugos gavėjo, gyvenamoji vieta.

45. Direktyvoje 2006/112 neapibrėžiama sąvoka „nuomos paslauga“. Šiuo klausimu joje taip pat nepateikiama nuoroda į valstybių narių nacionalinę teisę, todėl ši sąvoka turi būti aiškinama kaip savarankiška Sąjungos teisės sąvoka.

46. Teisingumo Teismas yra išdėstęs savo poziciją dėl šios sąvokos reikšmės. Nors ši jurisprudencija susijusi su nekilnojamojo turto nuoma, atsižvelgiant į tokios veiklos atleidimą nuo PVM, vis dėlto manau, kad ji taip pat taikytina kilnojamojo turto, įskaitant transporto priemones, nuomai. Iš tiesų Teisingumo Teismo pateiktas sąvokos „nuoma“ aiškinimas neperžengia įprastos šio žodžio reikšmės teisinėje kalboje.

47. Pagal šią jurisprudenciją, siekiant konstatuoti nuomos paslaugos egzistavimą, reikia, kad būtų tenkinamos visos sąlygos, apibūdinančios šį sandorį, t. y. kad nuomos objekto savininkas būtų suteikęs nuomininkui teisę naudotis nekilnojamoju turtu nustatytu laikotarpiu už nuomos mokestį, jokiai kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise(18). Todėl reikia išnagrinėti, ar šios sąlygos yra tenkinamos, kai apmokestinamasis asmuo už atlygą savo darbuotojo privatiems poreikiams suteikia teisę naudotis transporto priemone, sudarančia apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį.

48. Pirmiausia reikia pažymėti, kad nors Teisingumo Teismas sprendime *Medicom i Maison Patrice Alard*(19) sprendime mini nuomos objekto savininką, jį reikia laikyti nuomotoju. Aplinkybės, kad QM yra ne pagrindinėje byloje nagrinėjamos transporto priemonės savininkas, o finansinės nuomos gavėjas, neprieštarauja tam, kad šios bendrovės atliktas teisės naudotis šia transporto priemone suteikimas būtų laikomas nuomos sutartimi.

49. Be to, tuo atveju, kai kalbama apie teisės naudotis transporto priemone suteikimą už atlygą, nuomos mokesčio mokėjimo sąlyga iš esmės turi būti laikoma vykdyta.

50. Dėl nuomos trukmės nemanau, kad šis laikotarpis turi būti nustatytas nurodant konkrečią datą ar tam tikrą laiko vienetą (dieną, mėnesį ar metą) skaičių. Nuomos sutarties trukmė taip pat gali lemti vykęs ar sąlyga, pavyzdžiui, atitinkamo darbuotojo darbo santykių trukmė arba apmokestinamojo asmens transporto priemonės išperkamosios nuomos sutarties trukmė(20). Be to, valstybių narių teisinėje tradicijoje apskritai nepripažįstama, kad nuomos sutartis turi būti sudaryta terminuotam laikui; ji taip pat gali būti sudaryta neterminuotam laikui(21), suteikiant šalims galimybę ją nutraukti, pavyzdžiui, pasibaigus darbo santykiams.

51. Tokie nuomos termino nustatymo būdai, mano nuomone, taip pat atitinka sąlygą dėl „nustatyto laikotarpio“. Iš tiesų šia sąlyga siekiama tik atskirti nuomą nuo nuosavybės teisės ar kitą panašią daiktinę teisę perleidimo. O PVM sistemos požiūriu šia sąlyga siekiama atskirti paslaugų teikimą nuo prekių tiekimo.

52. Todėl, priešingai, nei savo pastabose teigia QM, nemanau, kad tai, jog teisės naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui apribojamas darbo santykių trukme, prieštarauja tam, kad šis teisės naudotis suteikimas būtų laikomas nuomos paslauga.

53. Žinoma, yra svarbu, ar šalių nustatytas transporto priemonės naudojimo laikotarpis viršija 30 dienų, nes tai lemia Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies arba 2 dalies taikymą, taigi ir sandorio galimo apmokestinimo vietą. Be to, manau, kad neterminuota sutartimi turi būti laikoma sutartis, sudaryta ilgesniam nei 30 dienų laikotarpiui.

54. Galiausiai, kalbant apie naudojimosi sąlygą, kai joks kitas asmuo negali pasinaudoti šia

teise, tai yra savybė, kuri paprastai susijusi su nuosavybės teise ir kai kuriomis kitomis daiktinėmis teisėmis. Ji kyla iš šios daiktinės teisės *erga omnes* veikimo.

55. Teisingumo Teismas pirmą kartą nurodė, kad ši sąlyga laikytina nuomos sandorio, kaip jis suprantamas pagal PVM nuostatas, būtinu požymiu, 2001 m. spalio 4 d. Sprendime *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506). Šioje byloje buvo nagrinėjamas klausimas, ar Direktyvos 77/388(22) 13 straipsnio B skirsnio pirmos pastraipos b punkte nustatytas „nekilnojamojo turto nuomos“ atleidimas nuo mokesčio apima nekilnojamojo turto užufrukto teisės suteikimą. Šis klausimas buvo pateiktas atsižvelgiant į piktnaudžiavimo prevenciją, pasireiškiančią dirbtiniu tokios teisės sukrimu siekiant gyti teisę nepagrįstai atskaityti pirkimo mokestį, sumokėtą už tokio nekilnojamojo turto tiekimą(23).

56. Tokiomis aplinkybėmis generalinis advokatas F. G. Jacobs konstatavo, jog nuomos sutartiai būdinga, be kita ko, tai, kad nuomininkas įgyja teisę naudotis nuomos objektu, lyg jis būtų jo savininkas, ir ten neleistų kitą asmenį arba juos priimti (kalbama apie nekilnojamąjį turtą)(24). Atrodo, kad generalinis advokatas F. G. Jacobs rėmėsi švokos „išperkamoji nuoma“, taip pat vartojamos minėtoje direktyvos nuostatoje, reikšme, kuri anglosaksų teisėje taip pat gali reikšti teises, panašias į apribotas daiktines teises civilinės teisės sistemose(25).

57. Tame sprendime Teisingumo Teismas suformulavo tai kiek kitaip, konstatuodamas, kad pagrindinis tokio sandorio, kurį sudaro nekilnojamojo turto užufrukto daiktinė teisės suteikimas, požymis, *kuris yra bendras su nuomos sutartimi*, yra suteikti suinteresuotajam asmeniui teisę nustatytam laikotarpiui už atlygą užimti nekilnojamąjį turtą, lyg jis būtų jo savininkas, *jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise*(26).

58. Iš to matyti, jog, pirma, Teisingumo Teismas taip apibūdino užufrukto daiktinę teisę, tik nurodė, kad panašiais požymiais pasižymi nuomos sutartis. Antra, draudimas kitiems asmenims pasinaudoti šia teise susijęs su teise naudotis turtu kaip savininkui, o ne su bet kokia kita veikla, susijusia su užufrukto teisės (ir prireikus nuomos) dalyku.

59. Tik vėlesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad ši sąlyga susijusi su nuomos sutartimi, kaip ji suprantama pagal nuostatas dėl atleidimo nuo PVM, ir kartu labai supaprastino Sprendime *Goed Wonen* pateiktą formuluotę. Pagal šią naują formuluotę nekilnojamojo turto nuoma, kaip tai suprantama pagal nuostatas, susijusias su atleidimu nuo PVM, iš esmės sudaro tai, kad nekilnojamojo turto savininkas suteikia nuomininkui teisę naudotis nekilnojamojo turto kaip savininkui nustatytu laikotarpiu už nuomos mokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise(27).

60. Vis dėlto nemanau, kad Teisingumo Teismas taip norėjo nustatyti ypač griežtus reikalavimus dėl nuomos sutarties, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas. Šie reikalavimai neviršija paprastai tokio tipo sutartimi nuomininkui suteikiamos teisės naudotis nuomos objektu ir būtų apsaugotam, kad šios teisės neribotų (ir ja nesinaudotų) teisės neturintys tretieji asmenys. Vis dėlto tai nereiškia, kad nuomos objekto savininkas (arba, plačiau, nuomotojas) neturi teisės pagal įstatymą arba pagal tarp šalių sudarytą sutartį. Tai taip pat nereiškia, kad nuomininkas gali turėti tam tikrą su nuomos objektu susijusį pareigą, kurios jam tenka kitu pagrindu, pavyzdžiui, pagal ją ir nuomotojui siejantį darbo santykius.

61. Tod?l nors, kaip jau nurodžiau, esu link?s manyti, jog min?ta jurisprudencija taip pat gali b?ti taikoma aiškinant s?vok? „transporto priemoni? nuoma“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsn?, nesutinku su QM teiginiu, kad kriterijai, kylantys iš šios jurisprudencijos, vis? pirma nuomos objekto naudojimo, jokiame kitame asmeniui negalint pasinaudoti šia teise, kriterijus, neleidžia pripažinti nuomos sutarties buvimo tuo atveju, kai darbuotojui suteikta teis? naudotis transporto priemone, kaip pagrindin?je byloje.

62. Bendrov? teigia, kad jeigu teis? naudotis transporto priemone suteikiama, be kita ko, verslo tikslais, darbuotojas ja nesinaudoja taip, kad joks kitas asmuo negal?t? pasinaudoti šia teise, nes *darbuotojo transporto priemon?s naudojimas verslo tikslais* (turint omenyje – darbdavio interesais) iš esm?s reiškia, kad ja naudojasi *darbdavys*.

63. Šiam teiginiui pritarti negalima. Tai, kad galimyb? naudoti transporto priemon? padeda darbuotojui vykdyti profesines pareigas ir kad tok?, be kita ko, tiksl? tur?jo darbdavys suteikdamas jam teis? naudotis šia transporto priemone, nekei?ia fakto, kad pagal su darbdaviu sudaryt? sutart? darbuotojas turi išimtin? teis? naudotis šia konkre?ia transporto priemone. Be to, darbdavys gali duoti darbuotojui nurodymus, kuriems vykdyti jam reikia naudoti suteikt? transporto priemon?(28). Tas pats pasakytina ir tuo atveju, jei darbuotojas b?t? šios transporto priemon?s savininkas. Vis d?lto b?t? kitaip, jei darbdavys tur?t? transporto priemoni? park?, kur? darbuotojai gal?t? naudoti pagal poreikius (ir atsižvelgiant ? transporto priemoni? prieinamum?), bet n? viena iš j? neb?t? nuolat paskirta tam tikram darbuotojui.

64. Vertinant, ar buvo sudarytas nuomos sandoris, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsn?, lygiai taip pat neturi reikšm?s tai, kad apmokestinamasis asmuo suteikia teis? naudotis transporto priemone darbuotojui pagal darbo sutart?, o ne pagal atskir? civilin? teisin? sutart?. Iš ties? PVM sistemoje vartojama funkcini? sandori? apibr?žtis, o ne ta, kuri išplaukia iš j? formos. Tod?l jei sandoris atitinka transporto priemoni? nuomos funkcinius kriterijus, nesvarbu tai, kokios r?šies sutartis buvo sudaryta(29).

65. Tod?l manau, kad kai apmokestinamasis asmuo už atlyg? suteikia darbuotojui teis? asmeniniais tikslais naudotis transporto priemone, kuri yra jo ?mon?s turto dalis, ilgesniam nei trisdešimties dien? laikotarpiui, tai yra transporto priemon?s nuoma, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 2 dal?.

66. Toks sprendimas taip pat atitikt? Direktyvos 2008/8 tiksl? apmokestinti viet?, kur paslaugomis faktiškai naudojamosi(30). Iš ties? tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo suteikia transporto priemonės darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti, vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojamosi, turi b?ti laikoma ši? darbuotoj? gyvenamoji vieta.

67. Tod?l si?lau papildyti atsakym? ? prejudicin? klausim? ir nuspr?sti, kad tuo atveju, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuot?, jog apmokestinamasis asmuo suteikia už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt? ir Teisingumo Teismo jurisprudencij?, susijusi? su šia nuostata, teis? naudotis transporto priemone, kuri yra šio apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto dalis, ilgesn? kaip 30 dien? laikotarp? privatiems savo darbuotojo poreikiams, direktyvos 56 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad s?voka „kita, ne trumpalaik?, transporto priemon?s nuoma“ apima tok? teis?s naudotis suteikim?.

Išvados

68. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau *Finanzgericht des Saarlandes* (Saro krašto finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas teisės naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis, suteikimas darbuotojo privatiems poreikiams tuo atveju, kai darbuotojas už tai nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ar kitą apmokestinamojo asmens siūlomą privalumą, taip pat neatlieka papildomo darbo už teisės naudotis šia transporto priemone suteikimą, nėra susijęs su atlygintu paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas.

2) Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiks teismas konstatuoti, kad apmokestinamasis asmuo suteikia už atlygą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusį su šia nuostata, teisė naudotis transporto priemone, kuri yra šio apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalis, ilgesnį kaip 30 dienų laikotarpį privatiems savo darbuotojo poreikiams, direktyvos 56 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad sūvoka „kita, ne trumpalaikė, transporto priemonės nuoma“ apima tokį teisės naudotis suteikimą.

1 Originalo kalba: lenkų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 OL L 44, 2008, p. 11.

4 Žr. Direktyvos 2008/8 4 straipsnį.

5 Žr. visų pirma 2019 m. sausio 10 d. Sprendimą *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 35 ir 36 punktai).

6 Žr. visų pirma 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17 punktai), 2010 m. liepos 29 d. Sprendimą *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450, 29–31 punktai) ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 30 punktas).

7 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 28 punktas).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokumentas prieinamas Komisijos interneto svetainėje.

9 2019 m. sausio 10 d. Sprendimas *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 31 punktas).

10 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 30 punktas).

11 Pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas yra kiekvienas sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.

12 Netgi gali susidaryti spėjimas, kad tikslingai vengę šį klausimą išspręsti (žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 20 punktą).

13 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23). Direktyva panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112.

14 1997 m. spalio 16 d. Sprendimas *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 25 punktas).

15 1993 m. gegužės 25 d. Sprendimas *Mohsche* (C-193/91, EU:C:1993:203, 8 ir 9 punktai).

16 Taip gali būti, pvz., jei jis įsigijo prekių iš neapmokestinamojo asmens (žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimo *Kühne*, 50/88, EU:C:1989:262, 9 punktą).

17 Žr. panašų 2019 m. sausio 10 d. Sprendimą *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18 Žr. panašų 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 26 punktas).

19 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Panašūs sprendimai yra ir kitose nei darbo santykiai srityse, pvz., prasta yra dekoderio nuomos praktika sutarties dėl kabelinių ar palydovinių televizijos signalų teikimo laikotarpiu.

21 Žr., pvz., Lenkijos civilinio kodekso 659 straipsnį.

22 Šiuo metu ši norma tvirtinta Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte.

23 Žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 31 punktas).

24 Generalinio advokato F. G. Jacobs išvada byloje *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, 79 ir 84 punktai).

25 Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, 60 ir 74 punktai).

26 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 55 punktas).

27 Žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimą *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, 31 punktas), 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Seeling* (C-269/00, EU:C:2003:254, 49 punktas) ir galiausiai 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 26 punktas).

28 Analogiška situacija – neseniai (t. y. 2020 m. pavasarį) pradėtas dažnai praktikuoti darbuotojo pareigojimas dirbti nuotoliniu būdu iš namų nereiškia, kad darbdavys pažeidžia darbuotojo nekilnojamojo turto, kuris yra jo gyvenamoji vieta, nuosavybės teisę.

29 Pagal analogiją, kiek tai susiję su teisės naudoti nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto nuomos skirtumais, žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 58 punktas).

30 Direktyvos 2008/8 3 konstatuojamoji dalis.