TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2012. gada 29. martā*

Sestā PVN direktīva — 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Ieguldītā manta, kas pieder nodokļu maksātājam — juridiskai personai — un kas ir nodota tā darbinieku rīcībā izmantošanai privātām vajadzībām

Lieta C-436/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 8. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 13. septembrī, tiesvedībā

État belge

pret

BLM SA .

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 8. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *BLM SA* vārdā – *O. D'Aout*, *avocat*,

— Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *C. Blaschke*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *B. Stromsky*, kā arī *D. Recchia* un *C. Soulay*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkta un 13. panta B daļas b) punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp Beļģijas valsti un *BLM SA* (turpmāk tekstā – "*BLM*"), saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātu sabiedrību, saistībā ar par daļēji šīs sabiedrības darbinieku privātajām vajadzībām izmantotu nekustamo īpašumu iepriekš samaksāta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atskaitījumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas preambulas piektajā un sestajā apsvērumā ir paredzēts:

"tā kā, lai pastiprinātu nodokļa nediskriminējošo būtību, jānoskaidro termins "nodokļu maksātājs", ļaujot dalībvalstīm to paplašināt, lai iekļautu personas, kuras laiku pa laikam veic dažus darījumus;

tā kā termins "darījums, par kuru uzliek nodokļus" ir radījis grūtības, jo īpaši attiecībā uz darījumiem, kas uzlūkoti par darījumiem, par kuriem uzliek nodokļus; tā kā jānoskaidro šie jēdzieni."

4 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

"[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas."

5 Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta."

6 Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā ir noteikts:

"Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

Dalībvalstis var atkāpties no šā punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes."

7 Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta pirmajai daļai dalībvalstis atbrīvo no nodokļa "nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu [..]".

8 Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā, redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs."

Valsts tiesiskais regulējums

9 PVN likuma 19. panta 1. punktā ir noteikts:

"Maksas pakalpojumu sniegšanai tiek pielīdzināts gadījums, kad nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām vai vispārīgi ar nodokļa maksātāja uzņēmējdarbību nesaistītiem mērķiem izmanto uzņēmuma mantu, ja šīs mantas nodoklis ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms."

10 Saskaņā ar šī paša likuma 44. panta 3. punkta 2. apakšpunktu no PVN ir atbrīvota "nekustamā īpašuma iznomāšana, izīrēšana vai īres tiesību nodošana natūrā – tāpat kā šādas mantas izmantošana saskaņā ar 19. panta 1. punkta nosacījumiem [..]".

11 Lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *Cour d'appel de Mons* [Monsas Apelācijas tiesa] min 2005. gada 31. janvāra administratīvos norādījumus Nr. E.T.108691, kas tika izstrādāti pēc Tiesas 2003. gada 8. maija sprieduma lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp.) taisīšanas, un norāda uz tā praktiskajām sekām saistībā ar valsts tiesisko regulējumu. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto šajos norādījumos sprieduma lietā *Seeling* piemērošana ir paredzēta tikai nodokļu maksātājiem – fiziskām personām. Runājot par nodokļu maksātājiem – juridiskām personām, kuras sava vadītāja vai partnera rīcībā nodod nekustamo īpašumu, kas pilnībā ir daļa no uzņēmuma īpašuma, minētajos norādījumos ir precizēts, ka šāda izmantošana ir nekustamā īpašuma izīrēšana, kas kā tāda ir atbrīvota no PVN.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 *BLM* – kuru 2003. gada aprīlī izveidoja *Bertrand* un *Bernard Losfeld* – uzņēmējdarbības priekšmets ir finansiālu, tehnisku, komerciālu vai vispārīgi administratīvu konsultāciju sniegšana, kā arī tiešas vai netiešas palīdzības un pakalpojumu sniegšana administratīvajā vai finanšu nozarē, pārdošanā, ražošanā un vadībā vispār. *BLM* saistībā ar šīm darbībām ir PVN maksātāja.

13 2003. gada decembrī *BLM* saņēma kā *Bertrand Losfeld* un viņa sievas ieguldījumu lietu tiesību lietošanas tiesības uz 20 gadiem attiecībā uz nekustamo īpašumu, ko viņi iepriekš bija uzcēluši un kura celtniecībai viņi bija izvēlējušies PVN maksātāju statusu. Viņi šajā nekustamajā īpašumā kopā ar saviem bērniem dzīvo kopš 2002. gada jūlija. *BLM* minētajā nekustamajā īpašumā ir birojs un arhīvu telpa.

14 Šis ieguldījums deva tiesības uz PVN samaksu, ko *BLM* atskaitīja savā deklarācijā par 2003. gada ceturto ceturksni; atskaitīta tika summa EUR 42 420,61 apmērā.

15 *BLM*, kura izpilddirektors ir *Bertrand Losfeld*, neprasa, lai šis pēdējais maksātu īres maksu par attiecīgā nekustamā īpašuma daļas izmantošanu privātām vajadzībām. Tomēr viņam ir jāmaksā fizisko personu nodoklis par natūrā saņemtu labumu, kas tiek aprēķināts iepriekš noteiktas naudas summas apmērā, pamatojoties uz ēkas izmantošanu privātām vajadzībām 75 % apmērā.

16 Pēc *Tournai* nodokļu pārvaldes (turpmāk tekstā – "nodokļu pārvalde") uz vietas veiktas pārbaudes tā daļēji apstrīdēja *BLM* ieguldījuma laikā samaksātā PVN atskaitījumu, proti, EUR 31 683,96 apmērā. Tā faktiski uzskatīja, ka runa ir par ēkas izmantošanu nesaimnieciskai darbībai. Taču nekustamā īpašuma

izmantošana privātajām vajadzībām esot no PVN atbrīvota darbība. Tādējādi nodokļa maksātājs neesot varējis atskaitīt PVN, kas iepriekš bija samaksāts par *BLM* izpilddirektora rīcībā nodotās ēkas daļas būvniecību.

17 Nodokļu pārvalde uzskatīja, ka PVN par saimnieciskajiem mērķiem, proti, birojam un arhīvam, izmantoto telpu būvniecības izmaksām bija atskaitāmas 100 % apmērā, ka PVN par būvdarbiem, kas bija veikti tā sauktajām "dažādām" vajadzībām izmantotajām telpām, bija atskaitāmi 25,31 % apmērā un ka pārējā ēkas daļa bija jāuzskata par pilnībā paredzētu privātām vajadzībām. Tā tāpēc 2005. gada 1. marta lēmumā atzina, ka *BLM* bija jāsamaksā summa EUR 31 683,96 apmērā par nepareizi atskaitītu PVN, kā arī naudas sods un nokavējuma procenti.

18 *BLM* šo lēmumu pārsūdzēja *Tribunal de première instance de Mons* [Monsas Pirmās instances tiesa]. Nodokļu pārvalde savos prasījumos šajā tiesā pakārtoti formulēja pretprasību, kurā tā lūdza nodokļa bāzi par attiecīgā nekustamā īpašuma izmantošanu privātajām vajadzībām par pagājušo gadu noteikt 1/15 apmērā no šī īpašuma daļas cenas. Šī tiesa 2006. gada 8. augusta spriedumā it īpaši uzskatīja, ka gada bāze par to, ka *BLM* bija bez maksas nodevusi izmantošanai nekustamo īpašumu, bija jānosaka 1/20 apmērā no par nekustamā īpašuma lietošanas tiesību iegādi samaksātās cenas attiecībā uz privātajām vajadzībām izmantoto daļu.

19 Nebūdama apmierināta ar minēto spriedumu, nodokļu pārvalde iesniedza apelācijas sūdzību *Cour d'appel de Mons*. Apelācijas sūdzības pamatojumā tā norāda, ka tāda nodošana rīcībā kā pamatlietā ir uzskatāma par izīrēšanu par maksu, kas ir atbrīvota no PVN. Tā kā tas esot ar nodokli neapliekams darījums, nodokļa maksātājs nevarot atskaitīt nodokli, kas ir samaksāts par rīcībā nodotās ēkas daļas būvniecību. Šajā ziņā šī pārvalde apgalvo, ka iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling* esot piemērojams tikai nodokļa maksātājam fiziskas personas statusā, jo šāda persona nevar vienlaikus būt gan nekustamā īpašuma īpašnieks, gan šī paša īpašuma īrnieks.

20 *BLM* iesniedzējtiesā apgalvo, ka Tiesas iepriekš minētajā spriedumā lietā *Seeling* rastais risinājums ir attiecināms uz tādu situāciju kā pamatlietā apstrīdētā.

21 Šādos apstākļos *Cour d'appel de Mons* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [..] Sestās direktīvas [..] 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegti tādi valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem tas, ka direktors un viņa ģimene savām vajadzībām izmanto daļu no ēkas, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder *nodokļa maksātājam – juridiskai personai*, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitāmi, tiek uzskatīts par tādu no nodokļa atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu kā nekustama īpašuma iznomāšana vai izīrēšana 13. panta B daļas b) punkta izpratnē?"

Par prejudiciālo jautājumu

22 Iesniedzējtiesa ar savu jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kaut gan nav izpildīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas nosacījumi šī 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, tas, ka nodokļa maksātāja – juridiskas personas darbinieki privātajām vajadzībām izmanto daļu no ēkas, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder šim nodokļa maksātājam, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitāmi, tiek uzskatīts par no PVN atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu.

23 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Seeling* Tiesa jau ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir jāinterpretē tādejādi, ka ar tiem ir aizliegti tādi valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem tas, ka nodokļu maksātājs

privātajām vajadzībām izmanto ēkas daļu, kas pilnībā ietilpst tā uzņēmuma īpašumā, tiek uzskatīts par tādu no nodokļa atbrīvotu pakalpojumu sniegšanu kā nekustama īpašuma iznomāšana vai izīrēšana minētā 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

24 Protams, lietā *Seeling*, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums, nodokļa maksātājs bija fiziska persona un tāpēc nodokļa maksātājs un persona, kas savām privātajām vajadzībām izmantoja uzņēmuma mantu, bija viena uz tā pati. Tomēr pretēji tam, ko Beļģijas valdība ir apgalvojusi apsvērumos Tiesā, no šī apstākļa nevar secināt, ka Tiesas minētajā spriedumā veiktā Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkta interpretācija nevar tikt piemērota tad, ja nodokļa maksātājs ir juridiska persona.

25 Pirmkārt, kā skaidri izriet no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkta formulējuma, tas attiecas ne tikai uz tāda nodokļa maksātāja gadījumu, kurš izmanto savām privātajām vajadzībām uzņēmuma mantu, bet arī uz tādu gadījumu, kad to izmanto nodokļa maksātāja darbinieki. Taču šajā pēdējā gadījumā attiecīgās personas nav vienas un tās pašas un tas, ka nodokļa maksātājs ir juridiska persona, neizslēdz, ka minētā nodokļa maksātāja darbinieki mantu var izmantot savām privātajām vajadzībām.

26 Otrkārt, ir jākonstatē, ka minētajā tiesību normā, kurā ir lietots jēdziens "nodokļa maksātājs", fiziskas personas un juridiskas personas nekādi nav nošķirtas un ka tajā ir tikai paredzēts, kā PVN aspektā ir jāattiecas pret konkrētiem saimnieciskiem darījumiem, uz kuriem neattiecas citas Sestās direktīvas tiesību normas.

27 Turklāt no Sestās direktīvas preambulas piektā un sestā apsvēruma izriet, ka "nodokļa maksātāja" statuss ir saistīts ar saimnieciskās darbības subjekta veiktajiem darījumiem, nevis tā tiesisko statusu. Tāpat saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļa maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru no šī paša panta 2. punktā norādītajām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

28 Otrkārt, ir jāprecizē, ka pretēji Beļģijas valdības apgalvotajam no iepriekš minētā sprieduma lietā *Seeling* neizriet, ka Tiesa būtu savu pamatojumu balstījusi uz apgalvotu neiespējamību iedomāties nekustamā īpašuma izīrēšanu tad, ja darījums attiektos uz vienu un to pašu fizisko personu, kurai tātad būtu dubults statuss gan kā izīrētājam, gan kā īrniekam.

29 Kaut gan Tiesa būtu varējusi tikai nospriest, ka tādā situācijā, kāda bija lietā *Seeling*, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums, pēc definīcijas nevarēja būt vienošanās par īres noteikumiem, tā pārbaudīja, vai šo situāciju var kvalificēt par nekustamā īpašuma izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, un šajā ziņā minētā sprieduma 51. punktā secināja, ka šādai situācijai ir raksturīga gan īres maksas neesamība, gan vienošanās neesamība par izmantošanas ilgumu un par tiesībām aizņemt telpas un no tām izslēgt citas personas.

30 No tā izriet, ka šādu pazīmju trūkuma gadījumā to, ka daļu no ēkas, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder nodokļa maksātājam – juridiskai personai, privātajām vajadzībām izmanto šī nodokļa maksātāja darbinieki, nevar kvalificēt par nekustamā īpašuma izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

31 Tāpēc uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kaut gan nav izpildīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas nosacījumi šī 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, tas, ka nodokļa maksātāja – juridiskas personas darbinieki privātajām vajadzībām izmanto daļu no ēkas, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder šim nodokļa maksātājam, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitāmi, tiek uzskatīts par no PVN atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu saskaņā ar pēdējo minēto tiesību normu.

32 Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai tādā situācijā kā pamatlietā var uzskatīt, ka pastāv nekustamā īpašuma izīrēšana 13. panta B daļas b) punkta izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punkts un 13. panta B daļas b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kaut gan nav izpildīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas nosacījumi šī 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, tas, ka nodokļa maksātāja – juridiskas personas darbinieki privātajām vajadzībām izmanto daļu no ēkas, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder šim nodokļa maksātājam, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitāmi, tiek uzskatīts par no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu saskaņā ar pēdējo minēto tiesību normu**;

2) **iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai tādā situācijā kā pamatlietā var uzskatīt, ka pastāv nekustamā īpašuma izīrēšana minētā 13. panta B daļas b) punkta izpratnē**.

[Paraksti]