TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 29 d.*

„Šeštoji PVM direktyva — 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas — Teisė į atskaitą — Apmokestinamajam juridiniam asmeniui priklausantis investicinis turtas, perduotas jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti“

Byloje C-436/10

dėl *Cour d'appel de Mons* (Belgija) 2010 m. rugsėjo 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. rugsėjo 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

État belge

prieš

BLM SA

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. gruodžio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— BLM SA, atstovaujamos advokato O. D'Aout,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir C. Blaschke,

— Europos Komisijos, atstovaujamos B. Stromsky bei D. Recchia ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 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), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio b punkto aiškinimo.

2 Prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *État belge* ir Belgijoje įsteigtos bendrovės BLM SA (toliau – BLM) dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su nekilnojamuoju turtu, iš dalies naudojamu tos bendrovės darbuotojų privatiems poreikiams, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos penktą ir šeštą konstatuojamąsias dalis:

„kadangi, siekiant sustiprinti nediskriminacinį mokesčio pobūdį, reikia išaiškinti „apmokestinamojo asmens“ sąvoką, kad valstybės narės galėtų šį terminą praplėsti ir taikyti asmenims, kurie tik retkarčiais vykdo tam tikrus sandorius;

kadangi „apmokestinamojo sandorio“ sąvoka sudarė keblumų, ypač ryšium su sandoriais, laikomais apmokestinamaisiais sandoriais; kadangi šias sąvokas būtina paaiškinti“.

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“

6 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Šios dalies nuostatoms valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybės narės nuo mokesčio atleidžia „nekilnojamojo turto nuomą <...>“.

8 Šios direktyvos 17 straipsnyje pagal jos 28f straipsnio redakciją nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

Nacionalinės teisės aktai

9 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 19 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimui už atlygį prilyginamas apmokestinamojo asmens atliekamas turto, kuris priskirtas įmonei, naudojimas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams arba bendrai su jo ekonomine veikla nesusijusiems tikslams, jei šis turtas suteikia teisę visiškai ar iš dalies atskaityti mokestį.“

10 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 44 straipsnio 3 dalies 2 punkte numatyta, kad nuo PVM mokesčio atleidžiama „nekilnojamųjų daiktų pagal prigimtį nuoma ir perleidimas, taip pat naudojimasis šiais daiktais, laikantis 19 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų <...>“.

11 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Cour d'appel de Mons* nurodo 2005 m. sausio 31 d. administracinį aplinkraštį Nr. E.T.108691, kuris buvo parengtas 2003 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismui priėmus sprendimą *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101), ir atsižvelgia į jo praktines pasekmes nacionalinei teisei. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, aplinkraštis Sprendimo *Seeling* taikymą apriboja tik fiziniais apmokestinamaisiais asmenis. Dėl juridinių apmokestinamųjų asmenų, kurie vadovui ar partneriui perduoda visą įmonei priskirtą nekilnojamojo turto objektą, aplinkraštyje teigiama, kad toks naudojimas yra nekilnojamojo turto nuoma, kuri neapmokestinama PVM.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 BLM, kurią 2003 m. balandžio mėn. įkūrė Bertrand Losfeld ir Bernard Losfeld, veikla, be kita ko, apima finansines, technines, komercines ir administracines konsultacijas plačiąja prasme, tiesioginę ar netiesioginę pagalbą ir paslaugų teikimą administravimo ar finansų, pardavimo, gamybos ir bendrojo administravimo srityse. Ši BLM veikla apmokestinama PVM mokesčiu.

13 2003 m. gruodžio mėn. kaip Bertrand Losfeld ir jos sutuoktinio įnašas BLM buvo suteikta daiktinė 20 metų trukmės uzufrukto teisė į pastatą, kurį jie anksčiau pastatė ir statydami pasirinko PVM apmokestinamųjų asmenų statusą. Jie su vaikais gyvena tame pastate nuo 2002 m. liepos mėn. BLM jame turi biurą ir archyvo patalpas.

14 Įnešant šį įnašą atsirado pareiga mokėti PVM. Jį BLM atskaitė savo 2003 m. ketvirtojo trimestro mokesčių deklaracijoje. Atskaityta buvo 42 420,61 euro suma.

15 BLM, kurios vadovaujantysis direktorius yra Bertrand Losfeld, nereikalauja iš jo mokėti nuomos mokesčio už šio pastato dalies naudojimą privatiems tikslams. Tačiau jis turi mokėti fizinių asmenų mokestį nuo natūra gauto turto, kuris apskaičiuojamas taikant fiksuotą tarifą nuo 75 % privatiems poreikiams naudojamo pastato ploto.

16 *Administration fiscale de Tournai* (Turnė mokesčių administratorius, toliau – mokesčių administratorius) atliko patikrinimą vietoje ir užginčijo galimybę atskaityti dalį BLM gaunant įnašą sumokėto PVM – iš viso 31 683,96 euro. Jis nusprendė, kad tai yra nekilnojamojo turto naudojimas ne verslo tikslams. Nekilnojamojo turto naudojimas privatiems tikslams yra PVM neapmokestinamas sandoris. Todėl apmokestinamasis asmuo negali atskaityti pirkimo PVM, sumokėto statant pastato dalį, perduotą BLM vadovaujančiajam direktoriui.

17 Mokesčių administratorius nusprendė, kad PVM, susijusį su verslo patalpų – biuro ir archyvo – statybos išlaidomis, galima atskaityti 100 %, PVM, susijusį su darbais vadinamosiose „mišriose“ patalpose, – 25,31 %, o likusi pastato dalis turi būti laikoma privataus naudojimo. 2005 m. kovo 1 d. jis priėmė sprendimą, kad neteisingai atskaičiusi PVM BLM yra skolinga 31 683,96 euro sumą, be to, turi sumokėti baudą ir palūkanas.

18 BLM dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį *Tribunal de première instance de Mons* (Monso pirmosios instancijos teismas). Mokesčių administratorius teismui pateiktuose reikalavimuose suformulavo papildomą priešpriešinį ieškinį, kuriuo siekė, kad privatiems tikslams naudojamo pastato apmokestinamoji vertė už kiekvienus metus būtų 1/15 šio turto kainos dalis. 2006 m. rugpjūčio 8 d. sprendimu šis teismas nusprendė, kad BLM neatlygintinai perduoto nekilnojamojo turto metinė vertė turi būti 1/20 kainos, sumokėtos įsigyjant pastato uzufrukto teisę, dalis, atitinkanti privatiems poreikiams naudojamą dalį.

19 Nepatenkintas šiuo sprendimu mokesčių administratorius padavė dėl jo apeliacinį skundą *Cour d'appel de Mons*. Grįsdamas savo skundą jis nurodo, kad turto perdavimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas PVM neapmokestinama atlygintina nuoma. Kadangi tai yra neapmokestinamasis sandoris, apmokestinamasis asmuo negali atskaityti mokesčio, sumokėto statant dalį perduoto turto. Mokesčių administratorius šiuo atžvilgiu teigia, kad minėtas Sprendimas *Seeling* taikomas tik fizinio asmens statusą turinčiam apmokestinamajam asmeniui, nes toks asmuo negali būti vienu metu nekilnojamojo turto savininkas ir jo nuomininkas.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme BLM teigia, kad Teisingumo Teismo minėtame Sprendime *Seeling* padaryta išvada taikytina ir pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai.

21 Tokiomis aplinkybėmis *Cour d'appel de Mons* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos pastato, *apmokestinamojo juridinio asmens* pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo, dalies naudojimas privatiems vadovo ir jo šeimos poreikiams laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu kaip nekilnojamojo turto nuoma pagal 13 straipsnio skirsnio b punktą, jei šis ilgalaikis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymių, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

23 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad minėtame Sprendime *Seeling* Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens atliekamas dalies pastato, kuris visas yra priskirtas įmonei, naudojimas privatiems poreikiams kaip nekilnojamojo turto nuoma laikomas neapmokestinama paslauga, kaip ji suprantama pagal 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

24 Tiesa, byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Seeling,* apmokestinamasis asmuo buvo fizinis, o apmokestinamasis asmuo ir asmuo, privatiems poreikiams naudojęs įmonei priskirtą turtą, sutapo. Vis dėlto, priešingai, nei Teisingumo Teismui pateiktose pastabose nurodo Belgijos vyriausybė, tuo remiantis negalima daryti išvados, kad tame sprendime Teisingumo Teismo atlikto Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto aiškinimo negalima taikyti tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo yra juridinis.

25 Iš tikrųjų, pirma, kaip aiškiai matyti iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto teksto, jis taikomas ne tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo savo privatiems poreikiams naudoja įmonei priskirtą turtą, bet ir kai jį naudoja apmokestinamojo asmens darbuotojai. Pastaruoju atveju atitinkami asmenys nesutampa, o tai, kad apmokestinamasis asmuo yra juridinis, neleidžia atmesti galimybės, kad naudoti turto privatiems tikslams negali jo darbuotojai.

26 Be to, reikia konstatuoti, kad šioje nuostatoje, kurioje vartojamas terminas „apmokestinamasis asmuo“, nedaromas skirtumas tarp fizinių ir juridinių asmenų ir kad joje tik numatyta, kaip PVM tikslais turi būti vertinami tam tikri ekonominiai sandoriai, kurie nepatenka į kitų Šeštosios direktyvos nuostatų taikymo sritį.

27 Maža to, iš Šeštosios direktyvos penktos ir šeštos konstatuojamųjų dalių matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas yra susijęs su ūkio subjekto atliktais sandoriais, o ne su jo teisine forma. Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą šio straipsnio 2 dalyje, neatsižvelgiant į veiklos tikslą ar rezultatą.

28 Kita vertus, reikia pažymėti, kad, priešingai, nei teigia Belgijos vyriausybė, remiantis minėtu Sprendimu *Seeling* negalima daryti išvados, kad Teisingumo Teismas savo argumentus grindė tuo, jog esą nekilnojamojo turto nuoma negalima, kai sandoris yra susijęs su vienu ir tuo pačiu fiziniu asmeniu, kuris turi ir nuomotojo, ir nuomininko statusą.

29 Iš tikrųjų, nors Teisingumo Teismas galėjo tik nuspręsti, kad tokioje situacijoje, kokia susiklostė byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Seeling*, iš principo negalėjo būti susitarta dėl nuomos sąlygų, jis nagrinėjo, ar ši situacija gali būti laikoma nekilnojamojo turto nuoma, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą, ir šiuo klausimu to sprendimo 51 punkte nusprendė, kad tokia situacija pasižymi tuo, kad nėra nei mokama nuoma, nei susitarta dėl nuomos laikotarpio ar teisės užimti būstą ir neleisti jo užimti kitiems asmenims.

30 Vadinasi, nesant tokių požymių, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams negali būti laikomas nekilnojamojo turto nuoma, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

31 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymių, apmokestinamojo juridinio asmens

pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

32 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamoje situacijoje galima teigti, jog nekilnojamasis turtas yra nuomojamas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymių, apmokestinamojo juridinio asmens pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamoje situacijoje galima teigti, jog nekilnojamasis turtas yra nuomojamas, kaip tai suprantama pagal šį 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

Parašai.