

Downloaded via the EU tax law app / web

Byla C-174/06

Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano

prieš

CO.GE.P. Srl

(Corte suprema di cassazione prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji direktyva – PVM – Nuo mokesčio atleistos ūkinės operacijos – Nekilnojamojo turto nuoma – Valstybės nuosavybė“

Sprendimo santrauka

*Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas (nuo mokesčio)*

*(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio b punktas)*

Direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinamas taip: teisinis santykis, kai asmeniui nustatytam laikotarpiui už atlygą suteikiama teisė naudotis, taip pat ir išimtinai, valstybės turto, t. y. valstybės teritorinių vandenų dalimis, apima sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“ šio straipsnio prasme. Iš tiesų šio teisinio santykio pagrindinis požymis, toks pats kaip nekilnojamojo turto nuomos, yra susijęs su teisės naudotis teritorija, t. y. valstybės teritorinių vandenų dalimi, suteikimu už atlygą, kitai šaliai suteikiant teisę ja naudotis ir uždrausti bet kuriam kitam asmeniui pasinaudoti šia teise. Todėl atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą ir reikalavimą vienodai taikyti Šeštosios direktyvos nuostatas, ypač susijusias su atleidimu nuo mokesčio, šis santykis galima laikyti nekilnojamojo turto nuoma šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme.

(žr. 34–36 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. spalio 25 d.(\*)

„Šeštoji direktyva – PVM – Nuo mokesčio atleistos ūkinės operacijos – Nekilnojamojo turto nuoma – Valstybės nuosavybė“

Byloje C-174/06

d?l *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2006 m. sausio 13 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2006 m. balandžio 3 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

## **Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano**

prieš

**CO.GE.P. srl,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teis?jai K. Schiemann, J. Makarczyk (praneš?jas), J.-C. Bonichot ir C. Toader,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Italijos Respublikos, atstovaujamos S. Fiorentino,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

## **Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio b punkto išaiškinimu.

2 Šis klausimas buvo iškeltas nagrin?jant byl? tarp *Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano* (toliau – *Ufficio*) ir ribotos atsakomyb?s bendrov?s *CO.GE.P.*, vykdan?ios antrini? naftos produkt? paruošimo ir maišymo veicl?, (toliau – *CO.GE.P.*), d?l su prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM) susijusi? s?skait? fakt?r?, kurias jai išdav? *Consorzio Autonomo del Porto di Genova* (Genujos uosto autonominis konsorciumas, toliau – konsorciumas) už viešosios nuosavyb?s j?ros teritorij?, skirt? mineralini? alyv? sand?liavimui, perdirbimui ir paruošimui išsi?sti, koncesij?, teis?tumo mokes?i? prasme.

## **Teisinis pagrindas**

*Bendrijos teis?s aktai*

3 Pagal Šeštosios direktyvos vienuoliktą konstatuojamąją dalį ji numato būtent sudaryti bendrą atvejį, kai atleidžiama nuo PVM, sąrašą, kad nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys numato:

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

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

5. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokesčius už paslaugas, mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau kai jos vykdo tokia veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją.

Bet kuriuo atveju šias sątaigas reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga.

Valstybės narės gali tokią organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos.“

6 X antraštinėje dalyje „Atleidimas nuo mokesčių“ esantis 13 straipsnio B skirsnio b punktas nustato:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčių toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčių būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

b) nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus:

1) apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiuose sątaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsia vietose ar stovyklauti rengtose vietose;

2) patalpų ir vietos nuomą automobiliams stovėti;

3) pastoviai instaliuotų renginių ir mašinų nuomą;

4) seif? nuom?.

Valstyb?s nar?s gali dar labiau riboti š? atleidim? nuo mokes?io.“

### *Nacionalin?s teis?s aktai*

7 1972 m. spalio 26 d. Respublikos prezidento dekreto Nr. 633, nustatan?io ir reglamentuojan?io prid?tin?s vert?s mokes?, 1 straipsnyje nustatyta:

„Prid?tin?s vert?s mokes?is taikomas preki? tiekimui ir paslaug? teikimui, atliekamiems valstyb?s teritorijoje vykdant ?mon?s veiki?, užsiimant amatu ar profesija, bei bet kurio asmens vykdomam importui“.

8 Pagal šio dekreto, iš dalies pakeisto 1989 m. kovo 2 d. ?statyminio dekreto Nr. 69 35a straipsnius, po pakeitimo tapusio 1989 m. balandžio 27 d. ?statymu Nr. 154, 10 straipsnio 8 dal? nuo mokes?io atleidiama ne finansin? nuoma ir ?kio nuoma, jos perleidimas, nutraukimas ar prat?simas, susij?s su žeme ir naudojimu žem?s ?kio tikslais, teritorijomis, skirtomis ne automobili? parkavimui, <...>, pastatams, ?skaitant priestatus, medžiagas ir kilnojam? turt?, bendrai ilg? laik? naudojam? nekilnojamam turtui aptarnauti, išskyrus instrumentus, kurie d?l savo savybi? radikaliam nepakeisti negali b?ti naudojami kitais tikslais ir kurie skirti naudoti ?moni? išnuomotame b?ste, kur? jos pastat? ketindamos parduoti.

9 Italijos laivybos kodekso, patvirtinto 1942 m. kovo 30 d. Karaliaus dekretu Nr. 327 (1942 m. balandžio 18 d. *Codice della navigazione approvato con Regio decreto n. 327, Gazzetta ufficiale* Nr. 93, specialusis leidimas), 36 straipsnis numato, kad laivybos administracija, atsižvelgusi ? viešuosius poreikius, nustatytam terminui gali suteikti teis? naudotis, taip pat ir išskirtin?mis teis?mis, valstyb?s turtu ir teritorini? vanden? dalimis.

### **Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas**

10 Laikydamas valstyb?s teritorini? vanden? koncesij? PVM neapmokestinama ?kine operacija, konsorciumas išdav? *CO.GE.P.* s?skaitas fakt?ras, nenurodydamas PVM. Ta?iau mokes?i? administratorius pastarajai pateik? pranešim? apie PVM dyd? už 1991–1993 metus.

11 1996 m. geguž?s 30 d. *Commissione tributaria di primo grado di Milano* (Milano pirmosios instancijos mokes?i? teismas) pareišk?tu ieškiniu *CO.GE.P.* apskund? min?t? pranešim? apie mokes?io dyd?, gin?ydama konsorciumo suteikt? paslaug? apmokestinim? PVM, nes b?tent nebuvo PVM taikymo s?lyg?.

12 Byl? nagrin?jantis teismas patenkino ieškin? 1996 m. lapkri?io 19 d. Sprendimu.

13 1998 m. vasario 2 d. *Ufficio* pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo, motyvuodama tuo, kad atliktos ?kin?s operacijos tur?jo b?ti apmokestintos PVM kaip vykdant ekonomin? veiki? atliktas paslaug? teikimas.

14 1999 m. rugs?jo 20 d. ir spalio 20 d. Sprendimais *Commissione tributaria regionale della Lombardia* (regiono mokes?i? teismas) atmet? apeliacin? skund?, pritardamas *CO.GE.P.* teiginiui, kad viešosios nuosavyb?s turto koncesija, priešingai nei tiesiog nekilnojamojo turto nuoma, neturi b?ti laikoma nei turto perleidimu, nei paslaugos suteikimu PVM reglamentuojan?i? teis?s akt? prasme, tod?l neturi b?ti apmokestinta PVM.

15 2000 m. kovo 13 d. aktu *Ufficio* pateiktas kasacinis skundas prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

16 Šiame skunde *Ufficio* tvirtino, kad konsorciumas yra neginjamai viešas ekonominis subjektas.

17 *Ufficio* taip pat teigė, kad nors koncesijos aktas apima viešosios teisės pobūdžio diskreciją, jis vis tiek yra sudarytas vykdamas ekonominę ir komercinę veiklą, siekiant gauti nuomos pajamų, skirtų viešosios teisės subjekto veiklai vykdyti. Be to, pakrantės saugyklos, skirtos mineraliniams alyvoms saugoti, kaip yra pagrindinėje byloje, koncesija atspindi ne bendrąjį interesą ar viešąjį naudą, o tik ekonominius tikslus.

18 Šiuo klausimu prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pastebi, kad, Italijos mokesčių administratoriaus teigimu, kai koncesiją suteikia uosto, o ne laivininkystės institucija, kaip yra pagrindinėje byloje, toks aktas dėl minėto subjekto pramoninio ir komercinio pobūdžio laikomas susijęs su ekonomine ir komercine veiklos vykdymu.

19 Šiuo klausimu prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pabrėžė kelis nacionalinės teisės elementus.

20 Jis pabrėžia, kad net jei santykis tarp turto suteikiamos institucijos ir koncesininko yra vienasmenis ir savarankiškas institucijos administracinis aktas, juo privalomai preziumuojama suinteresuotojo asmens valios išraiška gauti koncesiją. Dvišalis sutartis reglamentuoja santykius tarp turto suteikiamos institucijos ir koncesininko.

21 Be to, prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nesutinka, kad esant tokiai nacionalinės teisės padėčiai valstybės uostų nuosavybės koncesija būtų laikoma „uosto paslaugomis“.

22 Galiausiai iš prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad pagal *Corte suprema di cassazione* (1992 m. gegužės 26 d. Sprendimas Nr. 6281 ir 2001 m. liepos 25 d. Sprendimas Nr. 10097) praktiką, jei valstybės turto koncesijos aktas, nepaisant jo administracinio pobūdžio, išleidžia viešojo uosto subjektas, jiems negali būti taikomas viešosios teisės koncesijos modelis, suteikiantis to turto išimtinio naudojimo teisę. Tiek, kiek minėti aktai išleidžiami vykdamas šių subjektų ekonominę veiklą, jie aiškiai sutapatinami su nekilnojamojo turto nuomos sutartimis, neatsižvelgiant į jų skirtingą teisinę schemą. Todėl valstybės turto koncesija turi būti laikoma PVM apmokestinama ūkinė operacija.

23 Esant šioms aplinkyboms, *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar nustatytam laikotarpiui už daug mažesnę nei turto vertę atlygą asmeniui teisės naudotis valstybės turtu, taip pat ir išimtinai, suteikimas, kuris buvo atliktas suinteresuotosios šalies prašymu pramoninei arba komercinei veiklai vykdančiam viešajam subjektui priėjus administracinį aktą kaip ir nacionalinės teisės reglamentuojamo valstybės turto suteikimo atveju bei sutartimi, nesuteikiant paslaugų, kurios yra svarbesnės už naudojimosi turtu suteikimą, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą nekilnojamojo turto nuoma yra atleidžiama nuo PVM?“

### **Dėl prejudicinio klausimo**

24 Pirmiausia reikia priminti, kad iš prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, jog konsorciumas yra viešas ekonominis subjektas, kuris, valdydamas jam patiktą valstybės turtą, veikia ne valstybės, išliekančios šio turto savininke, vardu ir sąskaita, bet

savo vardu, nes jis administruoja minėtą turtą priimdamas savarankiškus sprendimus.

25 Taigi, kalbant apie konsorciumą, nėra vykdytos kumuliacinės sąlygos, reikalingos tam, kad būtų taikoma neapmokestinimo taisyklė, nustatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, t. y. veiklė turi vykdyti viešosios teisės subjektas, kuris tą veiklą vykdo kaip valdžios institucija (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Fazenda Pública*, C-446/98, Rink. p. I-11435, 15 punktą).

26 Kalbant apie klausimą, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisinis santykis išplaukia iš sąvokos „nekilnojamojo turto nuoma“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi teismo praktiką minėtos direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos ir todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygiu (žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis*, C-275/01, Rink. p. I-5965, 22 punktą; 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 16 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rink. p. I-1527, 27 punktą).

27 Antra, sąvokos, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, turi būti aiškinamos siauriau, nes jos sudaro leidžiančias nukrypti nuo bendro principo nuostatas, kad PVM apmokestinamos visos apmokestinamojo asmens už atlygą teikiamos paslaugos (žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją*, C-358/97, Rink. p. I-6301 52 punktą; 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rink. p. I-493, 25 punktą ir minėto sprendimo *Sinclair Collis* 23 punktą).

28 Tačiau reikalavimas aiškinti siauriau nereiškia, jog sąvokos, vartojamos atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, turėtų būti aiškinamos taip, kad jos prarastų savo poveikį (žr. minėto sprendimo *Temco Europe* 17 punktą).

29 Trečia, reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas neapibrėžia sąvokos „nuoma“ ir nenurodo valstybių narių teisės aktuose nustatyti jos sąvoką (žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-326/99, Rink. p. I-6831, 44 punktą).

30 Todėl ši nuostata reikia aiškinti atsižvelgiant į aplinkybes, kurioms esant ji buvo nustatyta, galutinai Šeštosios direktyvos tikslą ir jos bendrą struktūrą, ypač atkreipiant dėmesį į joje numatyto atleidimo nuo mokesčio *ratio legis* (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Goed Wonen* 50 punktą ir *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* 28 punktą).

31 Savo praktikoje Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nekilnojamojo turto nuoma Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme iš esmės reiškia, kad nuomotojas įsipareigoja suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui nustatytu laikotarpiu už užmokestį, jokiai kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Goed Wonen* 55 punktą; 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Mirror Group*, C-409/98, Rink. p. I-7175, 31 punktą; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling*, C-269/00, Rink. p. I-4101, 49 punktą ir minėto sprendimo *Temco Europe* 19 punktą).

32 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisinis santykis, kai bendrovei nustatytam laikotarpiui ir už daug mažesnę nei turto vertę atlygą suteikta teisė naudotis, taip pat ir išimtinai, valstybės teritoriniame vandens dalimis, t. y. pakrantės saugyklomis, skirtomis mineralinoms alyvoms sandėliuoti, perdirbti ir paruošti bei išsiųsti.

33 Pagal savo turinį toks santykis yra sutartinis aktas, priskiriamas konsorciumo pramoninio ir ekonominio pobūdžio veiklai.

34 Iš tiesų reikia priminti, kad šio santykio pagrindiniai požymiai, tokie patys kaip nekilnojamojo turto nuomos, yra susiję su teisės naudotis teritorija, t. y. valstybės teritoriniu vandeniu dalimi, suteikimu už atlygą, kitai šaliai suteikiant teisę ja naudotis kaip savininkui ir bet kuriam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise.

35 Todėl atsižvelgiant į PVM neutralumo principą ir reikalavimą vienodai taikyti Šeštosios direktyvos nuostatas, ypač susijusias su atleidimu nuo mokesčių, tokio santykio, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje, galima laikyti nekilnojamojo turto nuoma šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme.

36 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, jog teisinis santykis, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje, kai asmeniui nustatytam laikotarpiui už atlygą suteikiama teisė naudotis, taip pat ir išimtinai, valstybės turtu, t. y. valstybės teritoriniu vandeniu dalimis, apima sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“ šio straipsnio prasme.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

**1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinamas taip: teisinis santykis, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje, kai asmeniui nustatytam laikotarpiui už atlygą suteikiama teisė naudotis, taip pat ir išimtinai, valstybės turtu, t. y. valstybės teritoriniu vandeniu dalimis, apima sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“ šio straipsnio prasme.**

Parašai.

\* Proceso kalba: italų.