

62010CJ0436

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 — leguldītā manta, kas pieder nodokļu maksātājam — juridiskai personai — un kas ir nodota tās darbinieku rīcībā izmantošanai privātām vajadzībām”

Lieta C-436/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Cour d’appel de Mons (Beļģija) iesniedza ar līgumu, 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],

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

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

ģemotvārā rakstveida procesū un 2011. gada 8. decembra tiesas sēdī,

ģemotvārā atbildē, 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,

Ēmot v?r? p?c Ēener?advok?tes uzklaus?šanas pieĒemto l?mumu izskat?t lietu bez Ēener?advok?ta secin?jumiem,

pasludina Őo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem - Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkta un 13. panta B da?as b) punkta interpret?ciju.

2

Őis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp Be??ijas valsti un BLM SA (turpm?k tekst? – “BLM”), saska?? ar Be??ijas ties?b?m dibin?tu sabiedr?bu, saist?b? ar par da??ji Ő?s sabiedr?bas darbinieku priv?taj?m vajadz?b?m izmantotu nekustamo ?pašumu iepriekš samaks?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atskait?jumu.

AtbilstoŐs ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

3

Sest?s direkt?vas preambulas piektaj? un sestaj? apsv?rum? ir paredz?ts:

“t? k?, lai pastiprin?tu nodok?a nediskrimin?joŐo b?t?bu, j?noskaidro termins “nodok?u maks?t?js”, ?aujot dal?bvalst?m to paplaŐin?t, lai iek?autu personas, kuras laiku pa laikam veic da?us dar?jumus;

t? k? termins “dar?jums, par kuru uzliek nodok?us” ir rad?jis gr?t?bas, jo ?paŐi attiec?b? uz dar?jumiem, kas uzl?koti par dar?jumiem, par kuriem uzliek nodok?us; t? k? j?noskaidro Őie j?dzieni.”

4

Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts:

“[PVN] j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.”

5

Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Nodokļa maksājums” 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. punkts ir noteikts:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a)

gadījumā, kad nodokļa maksājums savam vai tās personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šim precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b)

pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksājums savam vai sava personāla privātajam vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

Dalībvalstis var atkāpties no šī 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. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksājums 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 maksājums.”

Valsts tiesiskais regulējums

9

PVN likuma 19. panta 1. punkts ir noteikts:

“Maksas pakalpojumu sniegšanai tiek pielīdzināts gadījums, kad nodokļa maksājums savam vai sava personāla privātajam vajadzībām vai vispārīgi ar nodokļa maksājuma uzņēmējdarbību nesaistītiem mērķiem izmanto uzņēmuma mantu, ja šīs mantas nodoklis ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms.”

10

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

11

Lēmums par prejudiciālo jautājuma uzdošanu Cour d'appel de Mons [Monsas Apellate 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 to 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 nekustamo īpašuma izīrēšana, kas kā tādā 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 administratīvajai vai finanšu nozarē, pārdošana, ražošana un vadība vispār. BLM saistībā ar šo darbību 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 uzcēlušī un kura celtniecībā viņi bija izvēlējies PVN maksātāju statusu. Viņi šajās nekustamajās īpašumā kopā ar saviem bērniem dzīvo kopš 2002. gada jūlija. BLM minētajās nekustamajās 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 pārdarītais maksātu īres maksu par attiecīgās nekustamās īpašuma daļas izmantošanu privātam vajadzībām. Tomēr viņam ir jāmaksā fizisko personu nodoklis par natūrā saņemtu labumu, kas tiek aprēķināts iepriekš noteiktas naudas summas apmērā, pamatojoties uz to, kas izmantošanu privātam vajadzībām 75 % apmērā.

16

Pēc Tournai nodokļu pārvaldes (turpmāk tekstā – “nodokļu pārvalde”) uz vietas veiktas pārbaudes tādējādi apstrādāja BLM ieguldījuma laika samaksas PVN atskaitījumu, proti, EUR 31683,96 apmērā. Tā faktiski uzskatīja, ka runa ir par tās izmantošanu nesaimnieciskai darbībai. Tā nekustamā pašuma izmantošana privtajām vajadzībām esot no PVN atbrīvota darbībā. Tādējādi nodokļa maksātājs neesot varējis atskaitīt PVN, kas iepriekš bija samaksāts par BLM izpilddirektora rīcībā nodotās tās daļas būvniecību.

17

Nodokļu pārvalde uzskatīja, ka PVN par saimnieciskajiem mērķiem, proti, birojam un arhīvam, izmantoto telpu būvniecības izmaksas bija atskaitāmas 100 % apmērā, ka PVN par būvdarbiem, kas bija veikti tā sauktajām “dažādiem” vajadzībām izmantotajām telpām, bija atskaitāmi 25,31 % apmērā un ka pārējās tās daļas bija jāuzskata par pilnībā paredzētu privtām vajadzībām. Tā pēc 2005. gada 1. marta lēmuma 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 būzi par attiecīgā nekustamā pašuma izmantošanu privtajām vajadzībām par pagājušo gadu noteikt 1/15 apmērā no šā pašuma daļas cenas. Šī tiesa 2006. gada 8. augusta spriedumā tāpaši uzskatīja, ka gada būze par to, ka BLM bija bez maksas nodevusi izmantošanai nekustamo pašumu, bija jānosaka 1/20 apmērā no par nekustamā pašuma lietošanas tiesību iegādi samaksātajās cenās attiecībā uz privtajām vajadzībām izmantoto daļu.

19

Nebūdamā apmierināta ar minēto spriedumu, nodokļu pārvalde iesniedza apelācijas sūdzību Cour d'appel de Mons. Apelācijas sūdzības pamatojumā tā norādīja, ka tādā nodošana rīcībā kā pamatlietī ir uzskatāma par izvērtēšanu 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 tās daļas būvniecību. Šajā ziņā šā pārvalde apgalvoja, ka iepriekš minētais spriedums lietā Seeling esot piemērojams tikai nodokļa maksātājam fiziskas personas statusā, jo šā persona nevar vienlaikus būt gan nekustamā pašuma pašnieks, gan šā pašuma pašnieks.

20

BLM iesniedzējtiesā apgalvoja, ka Tiesas iepriekš minētajā spriedumā lietā Seeling rastais risinājums ir attiecināms uz tādā situāciju kā pamatlietī apstrādātā.

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 īmēne savām vajadzībām izmanto daļu no tās, kuru ir uzcēlušī vai kuras nekustamā pašuma lietu tiesības pieder nodokļa maksātājam – juridiskai personai, ja par šo pašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitāmi, tiek uzskatīts par tādā no nodokļa atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu kā nekustama pašuma iznomāšana vai izvērtēšana 13. panta B

da?as b) punkta izpratn??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

22

Iesniedz?jtiesa ar savu jaut?jumu b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkts un 13. panta B da?as b) punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka ar tiem ir aizliegts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, kaut gan nav izpild?ti nekustam? ?pašuma iznom?šanas vai iz?r?šanas nosac?jumi š? 13. panta B da?as b) punkta izpratn?, tas, ka nodok?a maks?t?ja – juridiskas personas darbinieki priv?taj?m vajadz?b?m izmanto da?u no ?kas, kuru ir uzc?lusi vai kuras nekustam? ?pašuma lietu ties?bas pieder šim nodok?a maks?t?jam, ja par šo ?pašumu iepriekš samaks?tie nodok?i ir atskait?mi, tiek uzskat?ts par no PVN atbr?votu pakalpojuma sniegšanu.

23

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? Seeling Tiesa jau ir atzinusi, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkts un 13. panta B da?as b) punkts ir j?interpret? t?dej?di, ka ar tiem ir aizliegti t?di valsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem tas, ka nodok?u maks?t?js priv?taj?m vajadz?b?m izmanto ?kas da?u, kas piln?b? ietilpst t? uz??muma ?pašum?, tiek uzskat?ts par t?du no nodok?a atbr?votu pakalpojumu sniegšanu k? nekustama ?pašuma iznom?šana vai iz?r?šana min?t? 13. panta B da?as b) punkta izpratn?.

24

Protams, liet? Seeling, kur? tika tais?ts iepriekš min?tais spriedums, nodok?a maks?t?js bija fiziska persona un t?p?c nodok?a maks?t?js un persona, kas sav?m priv?taj?m vajadz?b?m izmantoja uz??muma mantu, bija viena uz t? pati. Tom?r pret?ji tam, ko Be??ijas vald?ba ir apgalvojusi apsv?rumos Ties?, no š? apst?k?a nevar secin?t, ka Tiesas min?taj? spriedum? veikt? Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkta interpret?cija nevar tikt piem?rota tad, ja nodok?a maks?t?js ir juridiska persona.

25

Pirmk?rt, k? skaidri izriet no Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkta formul?juma, tas attiecas ne tikai uz t?da nodok?a maks?t?ja gad?jumu, kurš izmanto sav?m priv?taj?m vajadz?b?m uz??muma mantu, bet ar? uz t?du gad?jumu, kad to izmanto nodok?a maks?t?ja darbinieki. Ta?u šaj? p?d?j? gad?jum? attiec?g?s personas nav vienas un t?s pašas un tas, ka nodok?a maks?t?js ir juridiska persona, neizsl?dz, ka min?t? nodok?a maks?t?ja darbinieki mantu var izmantot sav?m priv?taj?m vajadz?b?m.

26

Otrk?rt, ir j?konstat?, ka min?taj? ties?bu norm?, kur? ir lietots j?dziens “nodok?a maks?t?js”, fiziskas personas un juridiskas personas nek?di nav noš?irtas un ka taj? ir tikai paredz?ts, k? PVN aspekt? ir j?attiecas pret konkr?tiem saimnieciskiem dar?jumiem, uz kuriem neattiecas citas Sest?s direkt?vas ties?bu normas.

27

Turkl?t no Sest?s direkt?vas preambulas piekt? un sest? apsv?ruma izriet, ka “nodok?a maks?t?ja” statuss ir saist?ts ar saimniecisk?s darb?bas subjekta veiktajiem dar?jumiem, nevis t? tiesisko statusu. T?pat saska?? ar š?s direkt?vas 4. panta 1. punktu par nodok?a maks?t?ju

uzskata visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru no š? paša panta 2. punkt? nor?d?taj?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

28

Otrk?rt, ir j?preciz?, ka pret?ji Be??ijas vald?bas apgalvotajam no iepriekš min?t? sprieduma liet? Seeling neizriet, ka Tiesa b?tu savu pamatojumu balst?jusi uz apgalvotu neiesp?jam?bu iedom?ties nekustam? ?pašuma iz?r?šanu tad, ja dar?jums attiektos uz vienu un to pašu fizisko personu, kurai t?gad b?tu dubults statuss gan k? iz?r?t?jam, gan k? ?rniekam.

29

Kaut gan Tiesa b?tu var?jusi tikai nospriest, ka t?d? situ?cij?, k?da bija liet? Seeling, kur? tais?ts iepriekš min?tais spriedums, p?c defin?cijas nevar?ja b?t vienošan?s par ?res noteikumiem, t? p?rbaud?ja, vai šo situ?ciju var kvalific?t par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn?, un šaj? zi?? min?t? sprieduma 51. punkt? secin?ja, ka š?dai situ?cijai ir rakstur?ga gan ?res maksas neesam?ba, gan vienošan?s neesam?ba par izmantošanas ilgumu un par ties?b?m aiz?emt telpas un no t?m izsl?gt citas personas.

30

No t? izriet, ka š?du paz?mju tr?kuma gad?jum? to, ka da?u no ?kas, kuru ir uzc?lusi vai kuras nekustam? ?pašuma lietu ties?bas pieder nodok?a maks?t?jam – juridiskai personai, priv?taj?m vajadz?b?m izmanto š? nodok?a maks?t?ja darbinieki, nevar kvalific?t par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn?.

31

T?p?c uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) punkts un 13. panta B da?as b) punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka ar tiem ir aizliegts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, kaut gan nav izpild?ti nekustam? ?pašuma iznom?šanas vai iz?r?šanas nosac?jumi š? 13. panta B da?as b) punkta izpratn?, tas, ka nodok?a maks?t?ja – juridiskas personas darbinieki priv?taj?m vajadz?b?m izmanto da?u no ?kas, kuru ir uzc?lusi vai kuras nekustam? ?pašuma lietu ties?bas pieder šim nodok?a maks?t?jam, ja par šo ?pašumu iepriekš samaks?tie nodok?i ir atskait?mi, tiek uzskat?ts par no PVN atbr?votu pakalpojuma sniegšanu saska?? ar p?d?jo min?to ties?bu normu.

32

Šaj? zi?? iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai t?d? situ?cij? k? pamatliet? var uzskat?t, ka past?v nekustam? ?pašuma iz?r?šana 13. panta B da?as b) punkta izpratn?.

Par ties?šan?s izdevumiem

33

Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) 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 tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, kaut gan nav izpildīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas nosacījumi šā 13. panta B daļas b) punkta izpratnē, tas, ka nodokļa maksātāja – juridiskas personas darbinieki privātajām vajadzībām izmanto daļu no tās, kuru ir uzcēlusi vai kuras nekustamā īpašuma lietu tiesības pieder šim nodokļa maksātājam, ja par šo īpašumu iepriekš samaksātie nodokļi ir atskaitīti, tiek uzskatīts par no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvotu pakalpojuma sniegšanu saskaņā ar pārdējo minēto tiesību normu;

2)

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

[Paraksti]

( \* ) Tiesvedības valoda – franču.