

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d.(\*)

„Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 17 straipsnis ir 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktis – Atleidimas nuo mokesčio – Sumokėto pirkimo mokesčio atskaita – Pensijų fondas – „Specialiųjų investicinių fondų valdymo“ sūvoka“

Byloje C-26/12

dėl *Gerechthof te Leeuwarden* (Nyderlandai) 2012 m. sausio 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. sausio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand**

prieš

**Inspecteur van de Belastingdienst / Noord / kantoor Groningen**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (pranešėjas) ir A. Prechal,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. vasario 6 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand*, atstovaujamo *belastingadviseurs* E. M. van Kasteren, O. L. Mobach ir C. Evers,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos B. Koopman ir C. Wissels,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos H. Walker, O. Thomas ir L. Christie, padedamą baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir W. Roels,

susipažinęs su 2013 m. balandžio 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

**Sprendimas**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktis ir 17 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand* (toliau – PPG) ir *Inspecteur van de Belastingdienst / Noord / kantoor Groningen* (toliau – Inspektorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) perskaičiavimo už laikotarpį nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2002 m. gruodžio 31 d.

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

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

4 Pagal šios direktyvos 6 straipsnio 4 dalį:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteikė tas paslaugas pats.“

5 Remiantis šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu, apmokestinamoji vertė prekių tiekimo atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies.

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje numatyta:

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

a) draudimo ir perdraudimo sandorius ir su jais susijusias paslaugas, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

6. specialieji investiciniai fondai, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymą;

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokesčius atsiranda tuomet, kai atskaitytinis mokesčių tampa apskaičiuotinas.

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

a) pridėtinąs vertės mokestis, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) <...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinąs vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

<...>“

*Nyderland? teis?*

8 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*; toliau – įstatymas) 2 straipsnyje numatyta:

„Mokestis, kuriuo apmokestinamas prekų tiekimas ir paslaugų teikimas verslininkui, jo prekų įsigijimas Bendrijoje, taip pat jam skirtų prekų importas, yra atskaitomas iš mokesčio, kurį reikia sumokėti už prekų tiekimą ir paslaugų teikimą.“

9 Pagal įstatymo 11 straipsnį:

„1. Bendrąja administracine priemone nustatytais sąlygomis nuo mokesčio atleidžiamos:

<...>

i) šios <...> paslaugos:

<...>

3. investicinių fondų ir investicinių bendrovių sukaupto kapitalo kolektyvinio investavimo tikslais valdymas;

<...>“

10 Įstatymo 15 straipsnyje nustatyta:

„1. 2 straipsnyje numatytas šio subjekto atskaitomas mokestis yra:

a) mokestis, kurį kiti šio subjektai nurodo nustatyta tvarka išrašytoje sąskaitoje faktūroje už šiam šio subjektui deklaruojamam laikotarpiui tiekias prekes ar suteiktas paslaugas;

<...>

c) mokestis, mokėtinas deklaruojamam laikotarpiui:

<...>

už tokio subjektui patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“

## Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

11 Vykdydamas teisinę pareigą PPG savo žmonių darbuotojams steigė pensijos sistemas *Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland* (toliau – pensijų fondas). Pagal Nyderlandų teisės aktus šis pensijų fondas yra teisiniu ir mokesčių atžvilgiu atskirtas nuo PPG. Visas su pensijų sistemomis susijusias mokesčius moka ne darbuotojai, o PPG.

12 Kaip PPG ir Nyderlandų vyriausybė tvirtino per posėdį, pagal klostantis pagrindinės bylos faktiniais aplinkybėmis galiojusius Nyderlandų teisės aktus darbdaviai galėjo savo pasirinkimu arba patys steigti tokį fondą, arba patikėti savo pareigą vykdyti draudimo bendrovei, kuriai jie mokėtų mokesčius ir kuri prisiimtų atsakomybę už pensijų mokėjimą pensijų išėjusiems darbuotojams. Tačiau darbdaviams nebuvo galimybės pasirinkti taikyti vidinę pensijų sistemą.

13 PPG dukterinė bendrovė *PPG Industries Fiber Glass BV* su Nyderlanduose steigtais paslaugų teikėjais sudarė sutartis dėl pensijų administravimo ir pensijų fondo turto valdymo. Su šiomis sutartimis susijusias išlaidas padengė ši dukterinė bendrovė ir ji neperkėlė pensijų fondui. PPG atskaitė PVM sumas, susijusias su išlaidomis 2001 ir 2002 m., t. y. 139 304,23 EUR pirkimo mokesčių.

14 PPG atžvilgiu buvo perskaitytuotas PVM už laikotarpį nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2002 m. gruodžio 31 d. Šis perskaitymą patvirtino Inspektorius nagrinėdamas skundą. *Rechtbank Leeuwarden* atmetė ieškinį, pateiktą dėl Inspektoriaus sprendimo. PPG pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Gerechtshof te Leeuwarden*.

15 Šiame teisme šalys nesutaria dėl klausimo, ar Inspektorius teisingai perskaityvo suinteresuotojo subjekto atskaitytą PVM.

16 PPG šis klausimą atsako neigiamai ir tvirtina, kad išlaidos jo narių darbuotojų pensijoms yra bendrosios veiklos išlaidos, todėl suskaitose faktuose nurodytam PVM pagal statymo 15 straipsnio 1 dalį taikoma atskaita. Papildomai PPG tvirtina, kad statymo 11 straipsnio 1 dalies i punkto 3 papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčių taikomas paslaugoms, suteiktoms suinteresuotajam subjektui dėl darbuotojų pensijų.

17 Inspektorius tvirtina, kad PPG negali būti pats laikomas paslauga, kurias jis perleido pensijų fondui suskaitose faktuose nenurodęs atlygio, gavėju, taigi neturi teisės atskaityti PVM, kuris jam nurodytas suskaitose faktuose šiomis aplinkybėmis. Dėl papildomo klausimo, susijusio su atleidimu nuo PVM, Inspektorius nusprendė, kad pensijų fondui negali būti laikomi „specialiais investiciniais fondais“.

18 Šiomis aplinkybėmis *Gerechtshof te Leeuwarden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar apmokestinamasis asmuo, kuris pagal nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis reglamentuojamos pensijos, steigė savarankišką pensijų fondą, kad užtikrintų savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų senatvės pensijas, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį gali atskaityti mokesčius, [kuris sumokėjo] už jam suteiktas paslaugas, susijusias su pensijų sistemos įgyvendinimu ir pensijų fondo veikimu?

2. Ar pensijų fondas, kuris sukurtas siekiant kuo mažesniais naudomis mokėti pensijų šio

fondo dalininkams ir kuriame ši? dalinink? arba j? vardu ?nešamas ir investuojamas kapitalas, o pajamos paskirstomos, gali b?ti laikomas „specialiu investiciniu fondu“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunkt??”

## D?I prejudicini? klausim?

### *D?I pirmojo klausimo*

19 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsn? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, ?steig?s pensij? fond? kaip teisiškai ir mokes?i? atžvilgiu atskir? subjekt?, siekdamas užtikrinti savo darbuotoj? ir buvusi? darbuotoj? teises ? pensij?, turi teis? atskaityti PVM, kur? sumok?jo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu.

20 Siekiant atsakyti ? š? klausim? pirmiausia reikia priminti, kad Šešt?ja direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad ši veikla iš esm?s pati apmokestinama PVM (žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, 35 punkt? ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, 21 punkt?).

21 Kad b?t? pripažinta apmokestinamojo asmens teis? ? pirkimo PVM atskait? ir nustatyta tokios teis?s apimtis, iš esm?s b?tinai tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait? (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 24 punkt? ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 26 punkt?).

22 Ta?iau teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir iškart atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dal? šio apmokestinamojo asmens bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Iš ties? tokios išlaidos turi tiesiogin? ir iškart atsirandant? ryš? su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, 20 punkt?).

23 Abiem atvejais tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys reiškia, kad ?sigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai ?trauktos ? konkre?i? pardavimo sandori? kain? ar apmokestinamojo asmens vykdant ekonomin? veikl? tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kain? (žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 60 punkt?; 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, 48 punkt? ir 2013 m. geguž?s 30 d. Sprendimo *X*, C-651/11, 55 punkt?).

24 Tod?I reikia patikrinti, ar, nepaisant aplinkyb?s, kad PPG ?steigtas fondas yra teisiškai nuo jo atskirtas subjektas, nagrin?jamu atveju galima daryti išvad? d?I šio ryšio egzistavimo, atsižvelgiant ? visas atitinkam? sandori? aplinkybes.

25 Šiuo klausimu akivaizdu, kad pagrindin?je byloje PPG ?sigijo nagrin?jamas paslaugas siekdamas užtikrinti savo darbuotoj? pensij? administravim? ir pensij? fondo, ?steigto siekiant užtikrinti šias pensijas, turto valdym?. ?steigt?s fond? PPG ?vykd? savo, kaip darbdavio, teisin? pareig? ir tiek, kiek šiomis aplinkyb?mis PPG ?sigyt? paslaug? išlaidos sudaro dal? jo bendr?j? išlaid?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, jos yra sudedamoji PPG produkt? kainos dalis (šiuo klausimu žr. 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kretztechnik, C-465/03*, Rink. p. I-4357, 36 punkt?).

26 Šiomis aplinkyb?mis galima teigti, kad paslaugos ?sigytos tik d?l apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos ir kad egzistuoja tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys.

27 Nesant teis?s atskaityti sumok?t? pirkimo mokest?, apmokestinamasis asmuo d?l teis?s aktuose nustatyto pasirinkimo apsaugoti pensijas teisiškai atskiriant darbdav? ir pensij? fond? ne tik netekt? mokestin?s naudos d?l atskaitos sistemos taikymo, bet ir nebeb?t? užtikrinamas PVM neutralumas.

28 Šio argumento nepaneigia per pos?d? nurodyta galimyb? teisin? pareig? numatyti pensij? sistem? apmokestinamojo asmens darbuotojams ?vykdyti kitais b?dais nei ?steigti fond? kaip teisiškai ir mokes?i? atžvilgiu atskir? subjekt?. D?l priešingo teiginio iš ties? b?t? apribota apmokestinamiesiems asmenims pripažinta laisv? pasirinkti organizacines strukt?ras ir sandori? formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios j? ekonominei veiklai ir siekiant riboti mokes?i? naš? (šiuo atžvilgiu žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings, C-277/09*, Rink. p. I-13805, 53 punkt?).

29 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis aiškintinas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris ?steigt? pensij? fond? kaip teisiškai ir mokes?i? atžvilgiu atskir? subjekt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, siekdamas užtikrinti savo darbuotoj? ir buvusi? darbuotoj? teises ? pensij?, turi teis? atskaityti PVM, kur? sumok?jo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu, jeigu remiantis visomis nagrin?jam? sandori? aplinkyb?mis galima daryti išvad? d?l tiesioginio ir iškart atsirandan?io ryšio egzistavimo.

#### *D?l antrojo klausimo*

30 Pateikdamas antr?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunkt? reikia aiškinti taip, kad pensij? fondas, ?steigtas siekiant jo dalyviams mok?ti pensijas kuo mažesn?mis s?naudomis, kuriame ši? dalyvi? arba j? vardu ?nešamas ir investuojamas kapitalas, o pajamos paskirstomos, gali b?ti laikomas „specialiu investiciniu fondu“, kaip jis suprantamas pagal ši? nuostat?.

31 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad antrasis klausimas kyla tik tuo atveju, jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai. Be to, šis antrasis klausimas iš esm?s yra identiškas klausimui, ? kur? Teisingumo Teismas atsak? 2013 m. kovo 7 d. Sprendime *Wheels Common Investment Fund Trustees ir kt. (C-424/11)*.

32 Šiomis aplinkyb?mis ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

#### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

33 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris steigė pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, kaip antai nagrinėjamo pagrindinio byloje, siekdamas užtikrinti savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų teises į pensiją, turi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurį sumokėjo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu, jeigu remiantis visomis nagrinėjamo sandorių aplinkybėmis galima daryti išvadą dėl tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio egzistavimo.**

Parašai.

\* Proceso kalba: olandų.