

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 11 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinų vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies a punktas – 14 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamieji sandoriai – Švoka „prekių tiekimas už atlygą“ – Nekilnojamojo turto perdavimas valstybei ar teritorinei savivaldai siekiant padengti mokesčių skolą – Netaikymas“

Byloje C-36/16

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2015 m. rugsėjo 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Minister Finansów

prieš

Posnania Investment SA

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (pranešėja) ir E. Jarašičnas,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2017 m. vasario 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a punkto ir 14 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija, toliau – ministras) ginčą su *Posnania Investment PA* (toliau – *Posnania*) dėl pridėtinų vertės mokesčio

(PVM) apmokestinimo taikymo sandoriui, pagal kurį ši bendrovė perdavė teritorinę savivaldos vienetui nekilnojamojo turto nuosavybės teisę mainais už mokesčių skolas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvąjį profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turto, perdavimas.

6 PVM direktyvos 16 straipsnyje nustatyta:

„Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti arba jų realizavimas neatlygintinai, arba platesne prasme jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygą, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

Tačiau prekių tiekimu už atlygą nelaikomas toks prekių sunaudojimas, kai veikloje jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.“

Lenkijos teisė

7 Iš dalies pakeisto 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*; 2011 m. Dz. U., Nr. 177, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 6 punkte nustatyta:

„Toliau pateiktose nuostatose „prekės“ – tai daiktai ir jų dalys, taip pat visų formų energija.“

8 Šio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyta:

„Prekių ir paslaugų mokesčiu apmokestinamas už atlygą atliekamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas nacionalinėje teritorijoje.“

9 Šio įstatymo 7 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytas prekių tiekimas suprantamas kaip teisės disponuoti

prekšmis kaip savininkui perdavimas.“

10 To paties štatymo 15 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamaisiais asmenimis laikomi juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato.“

11 PVM štatymo 15 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, šskaitant gamtinių resursų gavybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą, šskaitant atvejus, kai vienkartinio pobūdžio veiksmai vykdomi aplinkybomis, kurios rodo ketinimą vykdyti veiklą reguliariai. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinį pajamą.“

12 1997 m. rugpjūčio 29 d. štatymo dėl mokesčių kodekso (*Ordynacja podatkowa*, 2015 m. Dz. U., 613 pozicija) 66 straipsnis numato:

„1. Ypatingas mokesčių prievolės išnykimo atvejis yra daikto nuosavybės teisės arba turtinių teisių perdavimas:

- 1) valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų valstybės biudžetui, skolas;
- 2) savivaldybei, apskričiai arba vaivadijai mainais už mokesčių, mokamų jai biudžetui, skolas.

2. Perdavimas vyksta pagal apmokestinamojo asmens prašymą:

1) 1 dalies 1 punkte numatytu atveju, remiantis sutartimi, sudaryta tarp rajono, vykdančio centrinių administracijos funkcijų, pirmininko ir apmokestinamojo asmens, gavus kompetentingo mokesčių tarnybos vadovo arba kompetentingo muitinės vadovo sutikimą;

2) 1 dalies 2 punkte numatytu atveju, remiantis sutartimi, sudaryta tarp mero, miesto pirmininko, rajono pirmininko arba vaivadijos maršalkos ir apmokestinamojo asmens.

<...>

4. 1 dalyje minėtais atvejais mokesčių skola išnyksta daikto nuosavybės teisės arba turtinių teisių perėjimo momentu.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

13 *Posnania* yra pagal Lenkijos teisę steigta bendrovė, kuri veršiasi prekyba nekilnojamuoju turtu, todėl ji yra apmokestinama PVM. Siekdama kompensuoti skolas, susidariusias dėl apskaičiuoto nesumokėto mokesčio, bendrovė kreipšsi šervonako savivaldybė (Lenkija, toliau – savivaldybė) su prašymu remiantis mokesčių kodekso 66 straipsniu sudaryti sutartį, pagal kurią už šias mokesčių skolas savivaldybei būtų perduota neužstatyto žemės sklypo nuosavybės teisė.

14 Ši sutartis, sudaryta 2013 m. vasario 5 d., panaikino dalį *Posnania* mokesčių skolų ir kartu savivaldybei buvo perduota neužstatyto žemės sklypo nuosavybės teisė.

15 *Posnania* kreipšsi š ministrą su prašymu pateikti mokesčių išaiškinimą siekiant sužinoti, ar tokiu atveju su savivaldybe sudarytas sandoris yra apmokestinamas PVM ir ar dėl šios priežasties bendrovė turi išrašyti atitinkamą PVM šskaitą faktūrą.

16 Savo prašyme *Posnania* nurodo, kad, jos nuomone, nagrinėjamas sandoris nėra apmokestinamas PVM, ir tai ji grindžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) – jurisprudencija, pagal kurią nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų valstybės biudžetui, skolas yra PVM neapmokestinamas sandoris.

17 2013 m. gegužės 10 d. mokesčių išaiškiniame ministras nurodė, kad, bendrovei *Posnania* perdavus savivaldybei nekilnojamojo turto nuosavybės teisę, savivaldybė turėjo visas nuosavybės teises, dėl to minėtas nuosavybės teisės perdavimas siekiant sumažinti mokesčių skolas yra laikytinas prekių tiekimu už atlygą, kaip tai suprantama pagal Lenkijos teisę, ir iš principo yra apmokestinamas PVM.

18 *Posnania* kreipėsi į *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) su ieškiniu, prašydama panaikinti minėtą mokesčių išaiškinimą.

19 2014 m. vasario 13 d. sprendimu teismas patenkino ieškinį ir panaikino šį mokesčių išaiškinimą; jis laikėsi nuomonės, kad PVM gali būti taikomas perdavus prekių nuosavybės teisę viešosios valdžios institucijos nurodymu arba pagal įstatymą su sąlyga, kad toks perdavimas vyksta už atlygą. Atsižvelgdamas į tai, kad, remiantis Lenkijos teise, nagrinėjamo atveju taip nėra, teismas nusprendė, jog daikto nuosavybės teisės perdavimas valstybės išdui mainais už mokesčių, kurie mokami valstybės biudžetui, skolas yra PVM neapmokestinamas sandoris.

20 Dėl šio sprendimo ministras padavė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

21 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jis pažymi, kad nors *Posnania* apmokestinamojo asmens statusas nėra ginijamas, vis dėlto kyla klausimas, ar teisės valdyti daiktą kaip savininkui perdavimą mainais už mokesčių skolos išnykimą galima pripažinti „prekių tiekimu už atlygą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos nuostatas.

22 Šis teismas primena savo jurisprudenciją, pagal kurią daikto nuosavybės teisės perdavimas valstybės išdui mainais už mokesčių, kurie mokami valstybės biudžetui, skolas yra PVM neapmokestinamas sandoris, nes mokestis – tai ne piniginis sandoris, kuris gali būti sudaromas kaip atlygis už kitą sandorį, be to, mokesčio pagrindinė savybė yra jo vienašališkumas.

23 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM apmokestinamo asmens žemės sklypo (daikto) nuosavybės teisės perdavimas:

- a) valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų valstybės biudžetui, skolas arba
- b) savivaldybei, apskričiai arba vaivadijai mainais už mokesčių, mokamų jai biudžetui, skolas, dėl kurio išnyksta mokesčių skola, yra apmokestinamas sandoris (prekių tiekimas už atlygą), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 14 straipsnio 1 dalį?“

Dėl prejudicinio klausimo

24 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktas ir 14 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad PVM apmokestinamo asmens nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės narės išdui ar šios valstybės teritoriniam savivaldos vienetui mainais už mokesčių skolą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas už

atlyg?.

25 Vis? pirma reikia priminti, kad PVM direktyva ?virtina bendr? PVM sistem?, pagr?st? b?tent vienu apmokestinam?j? sandori? apibr?žimu (žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 39 punkt?).

26 Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, PVM objektas yra prekė tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

27 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?. Vis? pirma, „ekonominė veikla“ laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

28 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje „prekė tiekimas“ apibr?žtas kaip teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

29 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jamo sandorio negin?ijama, pirma, kad sutartimi, sudaryta tarp *Posnania* ir savivaldyb?s, buvo perduota nekilnojamojo turto nuosavyb?s teis? ir, antra, kad *Posnania* turi apmokestinamojo asmens status?.

30 Tre?ia, daikto tiekimo vietos s?lyga yra negin?ytinai ?vykdyta, sandoris ?vyko valstyb?s nar?s teritorijoje, t. y. Lenkijoje.

31 Ketvirta, d?l atlygintino nekilnojamojo turto nuosavyb?s teis?s perdavimo viešajam subjektui sandorio pob?džio, kaip antai šiuo atveju žem?s sklypo nuosavyb?s teis?s perdavimo savivaldybei mainais už mokes?i? skolas, pažym?tina, kad daiktas perduodamas „už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, tik tuo atveju, jei tarp prekė tiek?jo ir pirk?jo egzistuoja teisinis ryšys, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai, ir prekė tiek?jo gauta kaina yra realus atlygis už pateikt? prek? (žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C?48/97, EU:C:1999:203, 26 punkt? ir 2013 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *Dixons Retail*, C?494/12, EU:C:2013:758, 32 punkt?).

32 Nagrin?jamu atveju tarp nekilnojamojo daikto tiek?jo ir gav?jo neabejotinai egzistuoja teisinis ryšis, kaip antai ryšys, siejantis kreditori? su skolininku.

33 Ta?iau mokes?i? mok?tojo, kaip skolininko, prievol? mokes?i? administratoriui, kaip skolos kreditoriui, yra vienašališko pob?džio, nes mokes?io sumok?jimas lemia teis?t? mokes?i? mok?tojo skolos išnykim?, net jei mokestis sumok?tas, kaip nagrin?jamu atveju, perleidžiant nekilnojam?j? daikt?.

34 Mokestis iš ties? yra privalomas mok?jimas, valdžios institucijos nustatytas asmen?, patenkan?i? ? jos mokestin? jurisdikcij?, l?šoms. Šis mokestis per viešuosius biudžetus yra skiriamas atsiskaityti už komunalines paslaugas. Toks mokestis, nesvarbu, ar mokamas pinigais, ar, kaip šiuo atveju, materialiuoju turtu, nelemia jokio paslaug? teikimo, atliekamo viešosios institucijos, nei atitinkamai jokios priešpriešin?s paslaugos, teikiamos mokes?iu apmokestinamo asmens.

35 Tod?l tai n?ra teisinis ryšys, kai atliekami veiksmai vienas kito naudai, kaip tai numatoma šio sprendimo 31 punkte primintuose Teisingumo Teismo sprendimuose.

36 Šiomis aplinkyb?mis sandoris, pagal kur? siekiant padengti mokestin? skol? sumokama turtu, negali b?ti laikomas sandoriu už atlyg?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2

straipsnio 1 dalies a punktą, ir negali būti apmokestinamas PVM.

37 Reikia pridurti, kad, nors nacionalinis teismas yra vienintelis kompetentingas vertinti pagrindinės bylos faktus ir aiškinti nacionalinės teisės aktus, vis dėlto nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingus atsakymus, taigi jis turi kompetenciją, remdamasis pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis, pateikti gaires, kurios leistų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimti sprendimą (žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 32 punktą).

38 Kalbant apie sandorą nagrinėjamoje byloje, reikia pažymėti, kad negalima atmesti fakto, jog *Posnania*, kaip PVM apmokestinamas asmuo, pagrindinėje byloje dėl nagrinėjamo nekilnojamojo turto jau buvo pasinaudojusi pirkimo PVM atskaita.

39 Kaip pabrėžė generalinis advokatas savo išvados 44 punkte, jeigu egzistuoja neapmokestinto galutinio vartojimo rizika, ši rizika patenka į PVM direktyvos 16 straipsnio nuostatų taikymo sritį.

40 Iš tiesų, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamąjį asmenį, kuris naudoja prekes savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ir į galutinį vartotoją, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekių (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Atsižvelgiant į šio tikslo pasiekimą pagal PVM direktyvos 16 straipsnį, prekės, sudarančios apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti arba jų realizavimas neatlygintinai ar – platesne prasme – jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekės tiekimu už atlygą, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas (žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 24 punktą).

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktas ir 14 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad PVM apmokestinamo asmens nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės narės išdui ar šios valstybės teritoriniam savivaldos vienetui mainais už mokesčių skolą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, nėra PVM apmokestinamas prekės tiekimas už atlygą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a punktas ir 14 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad PVM apmokestinamo asmens nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės narės išdui ar šios valstybės teritoriniam savivaldos vienetui mainais už mokesčių skolą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, nėra PVM apmokestinamas prekės tiekimas už atlygą.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.