

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.*

Byloje C-116/10

dél *Cour de cassation* (Liuksemburgas) 2010 m. vasario 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. kovo 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje,

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

prieš

Pierre Feltgen, veikiančį kaip *Bacino Charter Company SA* bankroto administratorius,

Bacino Charter Company SA,

* Proceso kalba: prancūzų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir G. Arestis (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Jääskinen,
kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *État du Grand-Duché de Luxembourg* ir *Administration de l'enregistrement ir des domaines*, atstovaujамų advokačių F. Kremer ir P.-E. Partsch,
- P. Feltgen, veikiančio kaip *Bacino Charter Company SA* bankroto administratorius, ir *Bacino Charter Company SA*, atstovaujамų advokatės B. Felten,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze, C. Blaschke ir B. Klein,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos D. Kallí,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso,

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

priima šį

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 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 384, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), 15 straipsnio 5 punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas ginče tarp *État du Grand-Duché de Luxembourg* (Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės valstybė) ir *administration de l'enregistrement et des domaines* (toliau – mokesčių administratorius), P. Feltgen, pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos bendrovės *Bacino Charter Company S.A.* (toliau – *Bacino*) bankroto administratoriaus, ir šios bendrovės dėl jos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), nurodyto nurodymuose sumokėti mokesčių už 1998 m. ir 1999 m., sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje „Eksporto iš Bendrijos ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio“ numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

4. prekes, skirtas aprūpinti kuro ir maisto atsargomis laivus:

- a) naudojamus laivybai atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygį arba naudojamus komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje;

- b) naudojamus gelbėjimui ir pagalbai jūroje arba pakrančių žvejybai, išskyrus pakrančių žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis;

<...>

5. jūrinių laivų, nurodytų 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomojimą ir juose įmontuotos ar naudojamos įrangos, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomojimą, remontą ir priežiūrą;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

4. Į Liuksemburgo teisės sistemą Šeštoji direktyva buvo perkelta 1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu (toliau – Liuksemburgo įstatymas). Šio pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos įstatymo 43 straipsnio 1 dalies i punkto antroje įtraukoje numatyta, kad paslaugų teikimas, skirtas laivybos jūroje poreikiams, atleidžiamas nuo PVM tiek, kiek tai numatyta, ir su sąlygomis, nustatytomis Didžiosios Hercogystės nutarime.
5. 1999 m. birželio 16 d. Didžiosios Hercogystės nutarimo dėl eksporto už Bendrijos ribų sandorių, prekių tiekimo Bendrijos viduje ir kitų sandorių atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio 7 straipsnio 2 dalies a punkto pirmoje įtraukoje pabrėžiama, kad paslaugų teikimas, skirtas laivybos jūroje poreikiams, numatytas 43 straipsnyje, reiškia laivų priežiūrą ir nuomą, išskyrus jachtų ir kitų pramoginių ar sportinių laivų ir valčių, skirtų laivybai jūroje ir keleiviams gabenti už atlygį arba naudoti komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 6 Nuo 1998 m. liepos 10 d. iki 1999 m. rugpjūčio 8 d. *Bacino* reguliariai už atlygį suteikdavo naudoti savo laivus kartu su įgula fiziniams asmenims, pramogų tikslais plaukiojantiems atviroje jūroje. *Bacino* nemokėjo PVM už šį sandorį, nes manė, kad jis atleistas nuo PVM.
- 7 Mokesčių administratorius, manydamas, kad nebuvo galima taikyti atleidimo nuo PVM, numatyto Liuksemburgo įstatymo 43 straipsnio 1 dalies i punkto antroje įtraukoje, nes šis laivas nebuvo prekybinis laivas, o jachta šio sprendimo 5 punkte minėto Didžiosios Hercogystės nutarimo prasme, 2001 m. pateikė *Bacino* nurodymus sumokėti mokesį už 1998 ir 1999 mokesťinius metus, kuriuose buvo nurodytos šios bendrovės mokėtinos PVM sumos.
- 8 Po nepatenkinto prieštaravimo *Bacino* skundė šį apmokestinimą *tribunal d'arrondissement de Luxembourg*, tvirtindama, kad šis sandoris patenka į Liuksemburgo įstatymo 43 straipsnio 1 dalies i punkto antros įtraukos taikymo sritį.
- 9 Šis ieškinys buvo atmestas ir *Bacino* pateikė apeliacinį skundą apeliaciniam teismui, kuris jį patenkino. Be kita ko, šis teismas nusprendė, kad egzistuoja pagrindinė laivo su įgula nuomos paslauga ir papildoma vežimo paslauga. Manydamas, kad *Bacino* laivas buvo skirtas laivybai atviroje jūroje, o keleivių vežimas buvo atlygintinas, t. y. šio laivo nuoma buvo komercinis sandoris, šis teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punkte numatytos dvi sąlygos įvykdytos.

- 10 *Cour de cassation* gavęs mokesčių administratoriaus apeliacinį skundą, kuriame tvirtinama, kad norint išspręsti pagrindinę bylą reikia išaiškinti Sąjungos teisę, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar laivo savininko, kuris už atlygį suteikia teisę naudotis laivu su įgula fiziniams asmenims pramoginėms kelionėms atviroje jūroje, teikiamos paslaugos gali būti atleistos nuo mokesčio remiantis <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 15 straipsnio 5 punktu, jei šios paslaugos kartu laikomos laivo nuoma ir vežimo paslauga?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 11 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo PVM taikomas paslaugų, kurias sudaro laivo su įgula suteikimas naudotis už atlygį fiziniams asmenims pramoginėms kelionėms atviroje jūroje, teikimui.
- 12 Šiuo atžvilgiu reikia priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 1983 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Merck*, 292/82, Rink. p. 3781, 12 punktą; 2007 m. kovo 1 d. Sprendimo *Schouten*, C-34/05, Rink. p. I-1687, 25 punktą ir 2009 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Yaesu Europe*, C-433/08, Rink. p. I-11487, 24 punktą).

- 13 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pačiame Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punkto tekste, kuriame yra nuoroda į šio 15 straipsnio 4 punkto papunktį, numatoma laivų, skirtų plaukioti atviroje jūroje ir gabenančių keleivius už atlygį arba naudojamų komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje, nuoma. Tam, kad tokios nuomos paslaugos galėtų būti atleistos nuo mokesčio pagal šią nuostatą, reikia, kad atitinkamą laivą nuomotojas naudotų ekonominėje veikloje.
- 14 Iš to matyti, kad, kaip yra pagrindinėje byloje, jei laivas išnuomojamas asmenims, kurie jį naudoja tik pramogoms, o ne pelno tikslais, ne ekonominėje veikloje, tai nuomos paslaugos neatitinka aiškių Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punkte nustatytų atleidimo nuo PVM sąlygų.
- 15 Reikia pabrėžti, kad pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punktą, atsižvelgiant į nurodytą 15 straipsnio 4 punkto b papunktį, nuo mokesčio taip pat atleidžiama laivų, naudojamų gelbėjimui ir pagalbai jūroje arba pakrančių žvejybai, išskyrus pakrančių žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis, nuoma. Tačiau šioje nuostatoje numatyti atvejai aiškiai nebūdingi pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinėms aplinkybėms.
- 16 Be to, šio sprendimo 13 ir 14 punktuose pateiktą aiškinimą patvirtina Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje numatytos atleidimo nuo mokesčio schemos tikslas, kuris, kalbant apie eksportą, panašius sandorius bei tarptautinį transportą, yra laikytis prekių ir paslaugų apmokestinimo jų paskirties vietoje principo (žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navicon*, C-97/06, Rink. p. I-8755, 29 punktą).
- 17 Šiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas laivų, skirtų asmenų, kurie jais naudojami kaip galutiniai vartotojai, vien privatiems poreikiams tenkinti, nuomai.

- 18 Svarbu taip pat priminti, kad 1973 m. birželio 29 d. Europos Bendrijų Komisijos Europos Bendrijų Tarybai pateiktuose paaiškinimuose dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymo aiškiai nurodyta, kad pramoginiams laivams netaikomas šios direktyvos 15 straipsnio 5 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio ir kad su tuo susijusios galutiniam vartotojui suteiktos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM. Šie paaiškinimai patvirtina, kad galutiniam vartotojui suteikto naudotis laivo, kurį jis naudoja pramogoms, nuoma nepatenka į šio atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.
- 19 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas griežtai, nes jis yra bendrojo principo, teigiančio, jog kiekviena apmokestinamojo asmens už atlygį suteikta paslauga apmokestinama šiuo mokesčiu, išimtis (žr., be kita ko, 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rink. p. I-2561, 19 punktą bei 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeke*, C-181/04 – C-183/04, Rink. p. I-8167, 15 punktą).
- 20 Be to, šio sprendimo 13 ir 14 punktuose pateiktu aiškinimu neturi leisti suabejoti pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų kvalifikavimas pagal nacionalinę teisę, kuris neturi įtakos atsakymui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą. Iš tiesų iš Teisingumo Teismo praktikos, ypač iš minėto Sprendimo *Navi-con*, kurio tikslas buvo būtent išaiškinti Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punktą, 27 ir 28 punktų matyti, kad tam tikro sandorio apmokestinimas PVM ar atleidimas nuo jo negali priklausyti nuo jo kvalifikavimo nacionalinėje teisėje, nes pagal nusistovėjusią teismo praktiką, jei pagal šio 15 straipsnio įvadinį sakinį valstybės narės nustato sąlygas, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, šios sąlygos negali paveikti numatytą atleidimo nuo mokesčio atvejų turinio apibrėžimo.
- 21 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punktą reikia aiškinti taip, jog šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo PVM netaikomas paslaugoms, kurias sudaro laivo su įgula

suteikimas už atlygį naudotis fiziniams asmenims pramoginėms kelionėms atviroje jūroje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ²² 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 (trečioji 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 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 15 straipsnio 5 punktą turi būti aiškinaamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo pridėtinės vertės mokestis netaikomas paslaugoms, kurias sudaro laivo su įgula suteikimas už atlygį naudotis fiziniams asmenims pramoginėms kelionėms atviroje jūroje.

Parašai.