



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2013 m. balandžio 18 d.¹

Byla C-26/12

PPG Holdings BV

(*Gerechtshof te Leeuwarden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM — Pensijų fondas, darbdavio įsteigtas kaip atskiras juridinis asmuo — Darbdaviui apskaičiuotas PVM, kuriuo apmokestinamos su pensijų fondu susijusios valdymo paslaugos — Galimybė atskaityti — Tokių paslaugų neapmokestinamas PVM kaip „specialių investicinių fondų valdymas“

1. PVM apmokestinamas asmuo įsteigė pensijų fondą savo darbuotojams. Remiantis įstatymų reikalavimais fondas įsteigtas kaip atskiras juridinis asmuo. Darbdavė yra sudariusi sutarčių dėl tam tikrų pensijų fondo valdymo paslaugų, už kurias apskaičiuotas PVM, ir yra už jas sumokėjusi.
2. Kyla du klausimai: ar darbdavei apskaičiuotas PVM gali būti atskaitomas kaip tiesiogiai susijęs su jos apmokestinamąja veikla; arba subsidiariai – ar pensijų fondas yra specialus investicinis fondas, kurio valdymas neapmokestinamas PVM?

Susijusi ES teisė

3. 2001 ir 2002 m. – pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestiniais metais – Pirmosios PVM direktyvos² 2 straipsnyje PVM sistema buvo apibrėžta taip:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

<...>“

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3). Žr. dabar galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112) 1 straipsnio 2 dalį.

4. Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms buvo taikoma ir Šeštoji direktyva³.
4 straipsnyje⁴, be kita ko, numatyta:

„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. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje⁵ buvo įtvirtintos tokios šiai bylai svarbios nuostatos:

„Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis

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

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

a) pridėtinės vertės mokesčių, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokesčių, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams <...> kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokeskis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokeskis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje⁶ išdėstytos tokios šiai bylai svarbios nuostatos:

„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:

<...>

3 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

4 — Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.

5 — Iš dalies pakeistas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 28f straipsniu ir 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274). Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 168a straipsnius.

6 — Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies g punktą.

d) šiuos sandorius:

<...>

6) specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymą;

<...>“

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

7. Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms (2001 ir 2002 mokesčiais metais) *PPG Industries Fiber Glass BV* (toliau – *PPG Fiber Glass*) priklausė Nyderlandų grupei mokesčių tikslais *PPG Holdings BV* (toliau – *PPG Holdings*).

8. Pagal Nyderlandų teisę darbdaviai privalo pasirūpinti darbuotojų senatvės pensijomis. Pagal įstatymus bet kuris šiam tikslui įsteigtas fondas turėjo būti visais teisiniais požiūriais⁷, taigi būtinai ir PVM požiūriu, atskirtas nuo PPG. Jis negalėjo priklausyti mokesčių mokėtojų grupei *PPG Holdings*. Per posėdį paaiškėjo, kad pagal klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusius Nyderlandų įstatymus darbdaviai galėjo savo pasirinkimu arba patys įsteigti tokį fondą, arba pirkti tokias paslaugas iš draudimo bendrovės, kuriai jie mokėtų įmokas ir kuri prisiimtų atsakomybę už pensijų mokėjimą į pensiją išėjusiems darbuotojams. Tačiau darbdaviams nebuvo galimybės pasirinkti laikyti pensijoms atidėtas sumas pačioje bendrovėje.

9. Tuo tikslu *PPG Holdings* priklausančios bendrovės įsteigė fondą⁸ (toliau – fondas), į kurį mokėjo įmokas. Pensijos ir finansavimo išlaidos buvo padengiamos iš tokių įmokų ir investicinių pajamų. Darbuotojai įmokų nemokėjo. Iš pateiktų pastabų atrodo, kad šis fondas buvo sukurtas pagal apibrėžtų išmokų modelį, t. y. iš jo mokamų išmokų dydis nustatomas pagal iš anksto numatytą formulę ir nesikeičia atsižvelgiant į investicijų grąžą. Per posėdį buvo patvirtinta, kad pagal Nyderlandų įstatymus toks fondas turėjo būti įsteigtas kaip visais teisiniais požiūriais atskiras juridinis asmuo ir jis negalėjo būti *PPG Holdings* PVM grupės dalis.

10. *PPG Fiber Glass* sudarė sutartis su įvairiais paslaugų teikėjais dėl administravimo, turto valdymo, audito ir konsultavimo paslaugų teikimo fondui. Ji prisiėmė atsakomybę mokėti už tokias paslaugas, įskaitant ir už jas skaičiuojamą PVM.

11. 2001 ir 2002 m. apskaičiuotos tokios PVM sumos: už pensijų fondo administravimą – 18 102,19 EUR, už turto valdymą – 61 843,61 EUR, už auditą – 5 572,58 EUR, už administracijos konsultavimą – 19 950 EUR, už konsultavimą – 33 835,85 EUR, taigi iš viso – 139 304,23 EUR.

12. PVM deklaracijose *PPG Holdings* atskaitė visas šias sumas iš pardavimo mokesčio. Mokesčių inspekcija manė, kad jų nebuvo galima atskaityti, ir priėmė sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Skundas dėl paskesnio apmokestinimo buvo atmetas ir dabar ginčą nagrinėja *Gerechtshof te Leeuwarden* (Leuwardeno apygardos teismas). *PPG Holdings* teigia: i) kad šios išlaidos, patirtos jos darbuotojų naudai, yra jos apmokestinamosios ekonominės veiklos pridėtinės išlaidos, todėl turėtų būti atskaitomos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį; ir ii) subsidiariai, kad šis fondas yra specialus investicinis fondas, kaip nurodyta 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktyje, todėl jo valdymas neturi būti apmokestintas PVM.

7 — Dabar šis reikalavimas yra ES teisės dalis. 2003 m. birželio 3 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2003/41/EB dėl įstaigų, atsakingų už profesinių pensijų skyrimą, veiklos ir priežiūros (OL L 235, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t., p. 350) 8 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės privalo užtikrinti juridinį „remiančiųjų subjektų“ ir „įstaigų, atsakingų už profesinių pensijų skyrimą“ atskyrimą.

8 — *Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland*.

13. *Gerechtshof* prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl dviejų klausimų:

- „1. Ar mokesčių mokėtojas, kuris pagal nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis reglamentuojamos pensijos, įsteigė savarankišką pensijų fondą, kad užtikrintų savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų senatvės pensijas, pagal [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnį <...> gali atskaityti mokesčių už jam suteiktas paslaugas, susijusias su minėto senatvės pensijų draudimo įgyvendinimu ir savarankiško pensijų fondo valdymu?
2. Ar pensijų fondas, kuris įkurtas siekiant kuo mažesnėmis sąnaudomis mokėti senatvės pensiją šio fondo dalininkams ir kuriame šių dalininkų arba jų vardu įnešamas ir investuojamas kapitalas, o pajamos paskirstomos, laikomas „specialiu investiciniu fondu“, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį <...>?“

14. Rašytines pastabas pateikė PPG, Nyderlandai, Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija; visi jie taip pat pateikė žodines pastabas per 2013 m. vasario 6 d. posėdį.

Vertinimas

Antrasis klausimas

15. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad procese nacionaliniame teisme antrasis klausimas kyla tik jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai. Be to, į antrąjį klausimą iš esmės jau yra atsakyta neseniai Teisingumo Teismo priimtame Sprendime *Wheels Common Investment Fund*⁹.

16. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad investiciniai fondai, kuriuose kaupiami senatvės pensijų sistemos aktyvai, nepatenka į sąvoką „specialūs investiciniai fondai“, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies g punktą, kurių valdymas gali būti neapmokestinamas PVM, atsižvelgiant į šių direktyvų tikslus ir mokesčių neutralumo principą, nes nariai nepatiria šio fondo valdymo rizikos, o darbdavio į sistemą mokamos įmokos yra priemonė, kuria jis vykdo savo teises pareigas darbuotojams.

17. Todėl, kadangi atrodo, kad šioje byloje aptariamas fondas atitinka visus tris tame sprendime nurodytus kriterijus – jame kaupiami senatvės pensijų sistemos (arba sistemų) aktyvai, nariai nepatiria valdymo rizikos ir darbdavė moka įmokas siekdama įvykdyti savo teises pareigas darbuotojams – pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos neturi būti neapmokestintos PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį.

Pirmasis klausimas

18. Remiantis tuo, kas buvo pasakyta per posėdį, atrodo, kad fondą bendrai įsteigė visos *PPG Holdings* priklausančios bendrovės, siekdamos pasirūpinti darbuotojų pensijomis, tačiau iš šios grupės bendrovių sutartis dėl nagrinėjamų paslaugų sudarė ir už jas mokėjo *PPG Fiber Glass*. Be to, iš klausimo formuluotės aiškiai matyti, kad, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nereikia atskirti grupės ir jos narių. Todėl šį klausimą nagrinėsiu remdamasi tuo, kad viena darbdavė savo darbuotojams įsteigė vieną pensijų fondą, į kurį įmokas moka ir su kuriuo susijusias išlaidas prisiima tik ta darbdavė, kuri toliau vadinama tiesiog PPG.

⁹ — 2013 m. kovo 7 d. sprendimas (C-424/11)

19. Taip pat pažymėtina, kad steigiant pensijų fondą ir organizuojant jo valdymą neišvengiamai patiriama įvairių išlaidų. Šioje byloje tokias išlaidas tiesiogiai apmokėjo PPG, tačiau jeigu jas būtų tiesiogiai apmokėjęs fondas, jas vis tiek būtų netiesiogiai apmokėjusi PPG kaip vienintelė įmoka į fondą mokėtoja.

20. Kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos, t. y. administravimo, valdymo, konsultavimo ir audito paslaugos, susijusios su fondu, tačiau kurias įsigijo ir už kurias sumokėjo PPG, buvo naudojamos PPG apmokestinamiesiems sandoriams, nurodytiems Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje.

21. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM mechanizmo dalis ir ji iš principo negali būti ribojama. Ji taikoma visiems pirkimo mokesčiams už atliktus sandorius. Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas neutralumas apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus arba rezultatus, su sąlyga, kad šiai veiklai iš principo būtų taikomas PVM¹⁰.

22. Vis dėlto šiai teismų praktikai taikomos tam tikros išlygos. Tam, kad galima būtų atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Todėl teisė atskaityti prekių arba paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą. Teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jeigu atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Visuomet turi būti toks ryšys tarp įsigytų prekių bei paslaugų ir pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė į PVM atskaitą. Šiuo atžvilgiu galutinis apmokestinamojo asmens tikslas nesvarbus¹¹. Tačiau apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkantis PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokeskis yra susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį¹².

23. Šioje byloje galima ginčytis, kad išlaidos, susijusios su darbuotojų pensijų fondo įsteigimu ir jo valdymo bei administravimo organizavimu, neturi tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su darbdavės, kaip antai PPG, kurios veikla susijusi su įvairių produktų pardavimu, ekonomine veikla arba apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais. Tokio požiūrio iš esmės laikosi Nyderlandų vyriausybė. Tačiau, remiantis kitu požiūriu, PPG turi įstatymuose numatytą pareigą pasirūpinti savo darbuotojų pensijomis, o be darbuotojų ji negalėtų vykdyti veiklos arba sudaryti apmokestinamųjų pardavimo sandorių, todėl su pensijų užtikrinimu susijusios išlaidos neišvengiamai sudaro jos tiekiamų prekių kainos dalį. Tokio požiūrio laikosi PPG ir Komisija. Jungtinė Karalystė teigia, kad kai kurios iš tokių išlaidų (fondo įsteigimo ir einamosios administravimo išlaidos, susijusios su darbuotojų naryste fonde) priskirtinos PPG veiklai, todėl atsiranda teisė į atskaitą. Tačiau likusios išlaidos susijusios tik su fondu – mokesčių požiūriu atskiru juridiniu asmeniu – todėl jos nesusijusios su PPG teise į atskaitą.

24. Daugeliu požiūrių linkčiau pritarti nuomonei, kurią išdėstė PPG ir Komisija. Jeigu visa darbdavės produkcija apmokestinama PVM, jos su darbo užmokesčiu susijusios išlaidos yra tokios produkcijos pagaminimo sąnaudų sudėtinė dalis ir nebūtina įrodyti tiesioginio bei nedelsiant atsirandančio ryšio tarp tam tikrų konkrečių išlaidų ir produkcijos. Tą patį galima pasakyti apie bet kurias sumas, sumokėtas atidėto darbo užmokesčio forma siekiant užtikrinti senatvės pensiją. Tačiau tokios išlaidos

10 — 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357) 33 ir 34 punktai bei juose nurodyta teismo praktika.

11 — Žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom* (C-496/11) 36–38 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Taip pat žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker* (C-104/12) 19 ir paskesnius punktus bei juose nurodytą teismo praktiką.

12 — 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securita* (C-437/06, Rink. p. I-1597) 30 punktas.

pačios neapmokestinamos PVM, todėl nėra pirkimo mokesčio, kuris galėtų būti atskaitytas iš pardavimo mokesčio. Šiuo klausimu visi posėdyje dalyvavę asmenys pripažino, kad jeigu PPG būtų sudariusi sutartį dėl savo pensijų sistemos su draudimo bendrove ir jeigu tokia bendrovė būtų išrašiusi PPG sąskaitą už kokias nors susijusias paslaugas, apmokestinamas PVM¹³, tokį mokestį būtų buvę galima atskaityti iš PPG pardavimo mokesčio. Todėl atrodytų, kad atsižvelgiant į aplinkybę, jog „mokesčių neutralumo principas, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema, draudžia, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje“¹⁴, būtina, kad taip pat būtų galima atskaityti ir PVM, kuriuo apmokestinamos šioje byloje nagrinėjamos paslaugos.

25. Tačiau manau, kad dviejų valstybių narių, visų pirma Jungtinės Karalystės, pareiškimai teisingi dėl to, kad juose akcentuojamas teisinis ir mokestinis fondo bei PPG atskyrimas, todėl daroma išvada, kad nagrinėjamas PVM negali būti atskaitomas tokiais aplinkybėmis, kaip antai susiklosčiusiomis pagrindinėje byloje.

26. Reikalavimo dėl tokio teisinio ir mokestinio atskyrimo priežastys akivaizdžios – juo siekiama apsaugoti naudos gavėjus ne tik nuo darbdavio nemokumo, bet ir nuo bet kokios galimybės „užgrobti“ fondo turtą siekiant išspręsti net ir laikiną pinigų srautų problemą arba jį kitaip panaudoti ne pagal paskirtį. Dabar atskyrimo reikalaujama pagal ES teisės aktus, tačiau Nyderlandų teisėje jis buvo numatytas jau tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės. Būtinybė griežtai atskirti atitinkamą PPG ir fondo turtą labai susijusi ir su vengimu vienodai vertinti tokį turtą mokesčių požiūriu.

27. Žinoma, galima ginčytis, kad sutartis dėl nagrinėjamų paslaugų teikimo sudarė ir už jas mokėjo PPG, todėl jos turėtų būti susijusios su PPG ekonomine veikla (kurios didžioji dalis, jeigu ne ji visa, apmokestinama), o ne su fondo veikla (nes panašu, kad nors šis fondas iš esmės tik gauna pensijų įmokas iš PPG bei pajamas iš investicijų ir moka pensijų išmokas gavėjams, jis nevykdo jokios apmokestinamos veiklos).

28. Tačiau manau, kad neįmanoma nepaisyti arba atmesti aplinkybės, jog šios paslaugos buvo įsigytos tam, kad fondas galėtų gauti pajamų iš investicijų, todėl turi tiesioginę ir nedelsiant atsirandantį ryšį su fondo veikla, o su PPG veikla susijusios tik netiesiogiai. Net jeigu PPG ekonominė veikla yra apmokestinamoji veikla, su kuria tokios paslaugos labiausiai susijusios (nors ir netiesiogiai), vis dėlto išlieka tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su fondo (neapmokestinama) veikla, kuri įsiterpia tarp įsigytų paslaugų ir PPG ekonominės veiklos. Ir tai, ar galima atskaityti pirkimo mokestį, priklauso nuo veiklos, su kuria tokiu mokesčiu apmokestinamos prekės arba paslaugos turi tiesioginę ir nedelsiant atsirandantį ryšį, pobūdžio. Svarbus artimiausias ryšys, o ne artimiausias apmokestinamas ryšys. Jeigu būtų kitaip, neabejotinai galėtų būti pažeistas principas, pagal kurį pirkimo mokestis negali būti atskaitytas tais atvejais, kai sąnaudos susijusios su neapmokestinamaisiais sandoriais arba sandoriais, kurie nepatenka į PVM taikymo sritį.

29. Šią padėtį galima aiškiau iliustruoti pavyzdžiu, kurį per posėdį pateikė Jungtinė Karalystė. Jeigu, užuot investavęs vien į vertybinius popierius arba kitas finansines priemones, fondas investuotų į nekilnojamąjį turtą, siekdamas gauti nuomos pajamų (ir tai nėra neįtikima hipotezė), jo nuomos veikla būtų apmokestinama PVM, jeigu (tai irgi tikėtina) jis pasirinktų apmokestinimą pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktą¹⁵. Tokiu atveju visos audito, konsultavimo, valdymo arba administravimo paslaugos, kurias fondas naudojo nuomos veiklai, būtų tiesiogiai priskirtinos prie tos apmokestintosios veiklos ir PVM, kuriuo apmokestinamos tokios paslaugos, būtų galima atskaityti iš

13 — Tačiau nereikėtų pamiršti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punktą nuo mokesčio buvo atleisti „draudimo ir perdraudimo sandoriai ir su jais susijusios paslaugos, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai“ (žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies a punktą).

14 — Žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413) 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką. „Mokesčių neutralumo“ sąvokos reikšmė PVM srityje išaiškinta mano 2012 m. gegužės 8 d. išvados, pateiktos byloje *Deutsche Bank* (C-44/11), 18 išnašoje.

15 — Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalies d punktą.

PVM, kurį fondas turėtų sumokėti už savo produkciją. Jo nebūtų galima atskaityti iš PPG pardavimo mokesčio, nes paslaugos būtų panaudotos fondo, o ne PPG apmokestinamiesiems sandoriams, net jeigu už jas būtų sumokėjusi PPG. Kalbėdama apie priskirtinumo grandinę nemanau, kad padėtis nors kiek pasikeistų vien dėl to, kad fondo veikla neapmokestinama PVM.

30. Taigi, manau, kad aplinkybė, jog fondas pasinaudojo paslaugomis savo veiklai, kuri ne tik iš esmės skiriasi nuo PPG veiklos, bet ir yra nuo jos atskirta teisiniu bei mokesčių požiūriu, turi būti lemiamą. Tai, kad PPG sumokėjo už paslaugas, negali būti svarbu. Ši aplinkybė gali būti vertinama trejopai: kaip dvigubas paslaugų gavimo ir teikimo sandoris, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje¹⁶ – tokiu atveju PPG turėtų perleisti mokesčio našta fondui; kaip iš trečiosios šalies gautas atlygis, kuris sudaro fondo įsigytų paslaugų apmokestinamąją vertę, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte¹⁷; arba kaip PPG dovana fondui, kuri nepatektų į PVM taikymo sritį. Tačiau tai negali reikšti, kad PPG įsigijo paslaugas savo apmokestinamiesiems sandoriams.

31. Jau minėjau mokesčių neutralumo principą, pagal kurį (viena iš jo prasmų) draudžiama panašiu tarpusavyje konkuruojančių prekių tiekimą arba paslaugų teikimą PVM tikslais vertinti skirtingai. Taip pat esu nurodžiusi, kad jeigu PPG, užuot įsteigusi savo fondą, būtų sudariusi sutartį dėl pensijų sistemos su draudimo bendrove, galbūt PPG būtų galėjusi atskaityti pirkimo PVM, kurį būtų turėjusi sumokėti už gautas su tuo susijusias paslaugas (nors nėra duomenų, kokio dydžio PVM būtų galėję tekti sumokėti). Tačiau jeigu šią aplinkybę vertintume atsižvelgdami į mokesčių neutralumo principą, ja nebūtų pakeista mano padaryta išvada. Kaip nurodyta Sprendime *Deutsche Bank*¹⁸, minėtas principas nėra pirminės teisės norma ir iš dalies konkuruojanti veikla tam tikrais atvejais gali būti vertinama skirtingai PVM požiūriu. Be to, šio principo ribos aiškiai nubrėžtos nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje, kurioje nurodyta, jog apmokestinamieji asmenys gali pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokesčius PVM įsipareigojimus¹⁹ – toks planavimas nebūtų įmanomas, jeigu visa tarpusavyje konkuruojanti veikla PVM požiūriu būtų vertinama vienodai.

32. Tačiau dar kartą pažymėčiau, kad mano požiūris grindžiamas aplinkybe, jog nagrinėjamos paslaugomis naudojosi fondas savo veiklai, kuri atskirta nuo PPG ekonominės veiklos, ir kad jis teisiniu bei mokesčių požiūriu atskirtas nuo PPG. Pripažįstu, kad išlaidos, kurių darbdavys patiria užtikrindamas pensijas savo darbuotojams, turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa jo ekonomine veikla (todėl PVM, kuriuo apmokestinamos tokios išlaidos, gali būti atskaitomas tam tikromis aplinkybėmis), *jeigu tokios išlaidos susijusios su prekėmis arba paslaugomis, kuriomis naudojasi darbdavys*. Todėl sutinku su kitu Jungtinės Karalystės teiginiu, kad PPG gali turėti galimybę atskaityti PVM, kuriuo apmokestinami ištekliai, įsigyti siekiant įsteigti fondą, įtraukti darbuotojus į tokį fondą, užtikrinti, kad jos įmokos būtų mokamos laiku ir t. t. Tokia veikla patenka į PPG, o ne į atskiro fondo, veiklos sritį.

Išvada

33. Atsižvelgdama į visa tai, kas išdėstyta, manau, kad Teisingumo Teismas į *Gerechthof te Leeuwarden* pateiktus klausimus turėtų atsakyti taip:

1. Remiantis tinkamu 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 17 straipsnio aiškinimu, apmokestinamasis asmuo, kuris įsteigė pensijų fondą kaip teisiniu ir mokesčių požiūriu savarankišką juridinį asmenį, kad užtikrintų

16 — Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 28 straipsnį.

17 — Žr. dabar galiojančios Direktyvos 2006/112 73 straipsnį.

18 — Minėtas 14 išnašoje, 45 punktas; mano pateiktos išvados 60 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

19 — Iš naujausios teismo praktikos žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing* (C-103/09, Rink. p. I-13589) 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų senatvės pensijas, negali atskaityti sumokėto mokesčio už fondui suteiktas paslaugas, susijusias su jo valdymu ir veikla. Tokį mokestį gali atskaityti tik pats fondas iš bet kurio mokesčio, kurį jis privalo sumokėti už savo apmokestinamuosius sandorius.

2. Investicinis fondas, kuriame kaupiami senatvės pensijų sistemos aktyvai, nėra specialus investicinis fondas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį, kurio valdymas gali būti neapmokestinamas PVM, atsižvelgiant į šios direktyvos tikslą ir mokesčių neutralumo principą, jeigu nariai nepatiria šio fondo valdymo rizikos, o darbdavio į sistemą mokamos įmokos yra priemonė, kuria jis vykdo savo teises pareigas darbuotojams.