



Teismo praktikos rinkinys

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 — „Specialių investicinių fondų valdymo“ sąvoka“

Byloje C-26/12

dėl *Gerechtshof 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. Löhmus, M. Safjan (pranešėjas) ir A. Prechal,

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinėjęs 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, padedamų baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir W. Roels,

susipažinęs su 2013 m. balandžio 18 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: olandų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunkčio 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

Sajungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:
„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas 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 [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 atlygį, 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. specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymą;

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinis mokestis 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) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) <...>

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

<...>“

Nyderlandų teisė

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

„Mokestis, kuriuo apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas verslininkui, jo prekių įsigijimas Bendrijoje, taip pat jam skirtų prekių importas, yra atskaitomas iš mokesčio, kurį reikia sumokėti už prekių 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 ūkio subjekto atskaitomas mokestis yra:

a) mokestis, kurį kiti ūkio subjektai nurodo nustatyta tvarka išrašytoje sąskaitoje faktūroje už šiam ūkio subjektui deklaruojamą laikotarpį tiekias prekes ar suteiktas paslaugas;

<...>

c) mokestis, mokėtinas deklaruojamam laikotarpiui:

<...>

už ūkio subjektui patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 Vykdydamas teisinę pareigą PPG savo įmonių darbuotojams įsteigė 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 įmokas moka ne darbuotojai, o PPG.
- 12 Kaip PPG ir Nyderlandų vyriausybė tvirtino per posėdį, pagal klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusius Nyderlandų teisės aktus darbdaviai galėjo savo pasirinkimu arba patys įsteigti tokį fondą, arba patikėti savo pareigų vykdymą draudimo bendrovei, kuriai jie mokėtų įmokas ir kuri prisiimtų atsakomybę už pensijų mokėjimą į pensiją išėjusiems darbuotojams. Tačiau darbdaviams nebuvo galimybės pasirinkti taikyti vidinę pensijų sistemą.
- 13 PPG dukterinė bendrovė *PPG Industries Fiber Glass BV* su Nyderlanduose įsteigtais paslaugų teikėjais sudarė sutartis dėl pensijų administravimo ir pensijų fondo turto valdymo. Su šiomis sutartimis susijusias išlaidas padengė ši dukterinė bendrovė ir jų neperkėlė pensijų fondui. PPG atskaitė PVM sumas, susijusias su išlaidomis 2001 ir 2002 m., t. y. 139 304,23 EUR pirkimo mokesčio.
- 14 PPG atžvilgiu buvo perskaičiuotas PVM už laikotarpius nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2002 m. gruodžio 31 d. Šį perskaičiavimą 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 perskaičiavo suinteresuotojo subjekto atskaitytą PVM.
- 16 PPG į šį klausimą atsako neigiamai ir tvirtina, kad išlaidos jo narių darbuotojų pensijoms yra bendrosios veiklos išlaidos, todėl sąskaitose faktūrose nurodytam PVM pagal Įstatymo 15 straipsnio 1 dalį taikoma atskaita. Papildomai PPG tvirtina, kad Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies i punkto 3 papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas paslaugoms, suteiktoms suinteresuotajam subjektui dėl darbuotojų pensijų.
- 17 Inspektorius tvirtina, kad PPG negali būti pats laikomas paslaugų, kurias jis perleido pensijų fondui sąskaitose faktūrose nenurodęs atlygio, gavėju, taigi neturi teisės atskaityti PVM, kuris jam nurodytas sąskaitose faktūrose šiomis aplinkybėmis. Dėl papildomo klausimo, susijusio su atleidimu nuo PVM, Inspektorius nusprendė, kad pensijų fondai 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, įsteigė savarankišką pensijų fondą, kad užtikrintų savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų senatvės pensijas, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį gali atskaityti mokesčių, [kurį sumokėjo] už jam suteiktas paslaugas, susijusias su pensijų sistemos įgyvendinimu ir pensijų fondo veikimu?
2. Ar pensijų fondas, kuris įkurtas siekiant kuo mažesnėmis sąnaudomis mokėti pensiją šio fondo dalininkams ir kuriame šių dalininkų arba jų vardu įnešamas ir investuojamas kapitalas, o pajamos paskirstomos, gali būti laikomas „specialiu investiciniu fondu“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, įsteigęs pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, siekdamas užtikrinti savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų teises į pensiją, turi teisę atskaityti PVM, kurį sumokėjo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu.
- 20 Siekiant atsakyti į šį klausimą pirmiausia reikia priminti, kad Šeštąja direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, 35 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, 21 punktą).
- 21 Kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš esmės būtinas tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 24 punktą ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 26 punktą).
- 22 Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį šio apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir iškart atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, 20 punktą).
- 23 Abiem atvejais tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys reiškia, kad įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdant ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 60 punktą; 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmnt*, C-118/11, 48 punktą ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimo *X*, C-651/11, 55 punktą).

- 24 Todėl reikia patikrinti, ar, nepaisant aplinkybės, kad PPG įsteigtas fondas yra teisiškai nuo jo atskirtas subjektas, nagrinėjamu atveju galima daryti išvadą dėl šio ryšio egzistavimo, atsižvelgiant į visas atitinkamų sandorių aplinkybes.
- 25 Šiuo klausimu akivaizdu, kad pagrindinėje byloje PPG įsigijo nagrinėjamas paslaugas siekdamas užtikrinti savo darbuotojų pensijų administravimą ir pensijų fondo, įsteigto siekiant užtikrinti šias pensijas, turto valdymą. Įsteigęs fondą PPG įvykdė savo, kaip darbdavio, teisinę pareigą ir tiek, kiek šiomis aplinkybėmis PPG įsigytų paslaugų išlaidos sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jos yra sudedamoji PPG produktų kainos dalis (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, Rink. p. I-4357, 36 punktą).
- 26 Šiomis aplinkybėmis galima teigti, kad paslaugos įsigytos tik dėl apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos ir kad egzistuoja tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys.
- 27 Nesant teisės atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį, apmokestinamasis asmuo dėl teisės aktuose nustatyto pasirinkimo apsaugoti pensijas teisiškai atskiriant darbdavį ir pensijų fondą ne tik netektų mokestinės naudos dėl atskaitos sistemos taikymo, bet ir nebebūtų užtikrinamas PVM neutralumas.
- 28 Šio argumento nepaneigia per posėdį nurodyta galimybė teisinę pareigą numatyti pensijų sistemą apmokestinamojo asmens darbuotojams įvykdyti kitais būdais nei įsteigti fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą. Dėl priešingo teiginio iš tiesų būtų apribota apmokestinamiesiems asmenims pripažinta laisvė pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai ir siekiant riboti mokesčių našta (šiuo atžvilgiu žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, Rink. p. I-13805, 53 punktą).
- 29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis aiškintinas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsteigė pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, siekdamas užtikrinti savo darbuotojų ir buvusių darbuotojų teises į pensiją, turi teisę atskaityti PVM, kurį sumokėjo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu, jeigu remiantis visomis nagrinėjamų sandorių aplinkybėmis galima daryti išvadą dėl tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio egzistavimo.

Dėl antrojo klausimo

- 30 Pateikdamas antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktį reikia aiškinti taip, kad pensijų fondas, įsteigtas siekiant jo dalyviams mokėti pensijas kuo mažesnėmis sąnaudomis, kuriame šių dalyvių arba jų vardu įnešamas ir investuojamas kapitalas, o pajamos paskirstomos, gali būti laikomas „specialiu investiciniu fondu“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą.
- 31 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad antrasis klausimas kyla tik tuo atveju, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai. Be to, šis antrasis klausimas iš esmės yra identiškas klausimui, į kurį Teisingumo Teismas atsakė 2013 m. kovo 7 d. Sprendime *Wheels Common Investment Fund Trustees ir kt.* (C-424/11).
- 32 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (ketvirtoji 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 17 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsteigė pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje 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 nagrinėjamų sandorių aplinkybėmis galima daryti išvadą dėl tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio egzistavimo.

Parašai.