



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. birželio 13 d.*

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 9 straipsnio 1 dalis — „Apmokestinamojo asmens“ sąvoka — Fizinis asmuo — Apmokestinamųjų paslaugų teikimas — Retkarčiais vykdomas paslaugų teikimas — Ryšio su užregistruota ir apmokestinama PVM profesine veikla nebuvimas — Savarankiškai dirbantis teismo antstolis“

Byloje C-62/12

dėl *Administrativen sad – Varna* (Bulgarija) 2012 m. vasario 1 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2012 m. vasario 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Galin Kostov

prieš

Direktor na Direksia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Berger, A. Borg Barthet (pranešėjas), E. Levits ir J.-J. Kasel,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direksia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo S. Zlateva,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir T. Ivanov,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R.-H. Radu, padedamo patarėjų R. -I. Munteanu ir I. Bara,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir V. Savov,

susipažinęs su 2013 m. vasario 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: bulgarų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamo asmens sąvokos aiškinimu pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva).
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant G. Kostov ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius, toliau – Direktorius) ginčą dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį dėl sandorių, susijusių su pavedimo sutartimi.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnį:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

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

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 4 PVM direktyvos 9 straipsnyje numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – 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 laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

2. Be 1 dalyje nurodytų asmenų, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjantiui asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje.“

- 5 PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių:

- a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;

b) žemės statybai tiekimą.“

6 Šios direktyvos 14 straipsnyje numatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio, prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

<...>“

Bulgarijos teisė

7 *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) remiasi toliau nurodytomis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*; toliau – ZDDS) nuostatomis.

8 Remiantis ZDDS 2 straipsniu:

„[PVM] apmokestinamas:

1. Kiekvienas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį;

<...>“

9 Pagal ZDDS 3 straipsnį:

„1. Apmokestinamasis asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris vykdo savarankišką ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Savarankiška ekonominė veikla – tai gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų, įskaitant privataus teismo antstolio ir notaro profesijas, veiklą. Savarankiška ekonominė veikla taip pat laikoma kiekviena veikla, vykdoma reguliariai ar kaip profesija už atlygį, įskaitant materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų. <...>“

10 ZDDS 6 straipsnio 2 dalies 4 punkte prekių tiekimu laikomas „faktinis prekės perdavimas asmeniui, kuris veikia savo vardu ir kito asmens sąskaita“.

11 Remiantis ZDDS 8 straipsniu, paslauga, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, yra viskas, kas turi vertę, tačiau nėra prekė, pinigai apyvartoje ir užsienio valiuta, naudojami kaip mokėjimo priemonė.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 G. Kostov Bulgarijoje nepriklausomai verčiasi privataus teismo antstolio profesija. Jis įregistruotas kaip PVM mokėtojas pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalį.

- 13 2008 m. lapkričio 13 d. G. Kostov su *Bon Marin AD* (toliau – *Bon Marin*) sudarė pavedimo sutartį (toliau – sutartis). Pagal šią sutartį G. Kostov įsipareigojo kaip *Bon Marin* įgaliotinis pateikti pasiūlymus trijuose aukcionuose parduodant tris iš dalies užstatytus privačios nuosavybės teise valstybei priklausančius nekilnojamojo turto objektus, valdomus Gynybos ministerijos ir užimančius apie 40 000 m² plotą. Jis taip pat įsipareigojo, jeigu jam būtų parduoti nekilnojamojo turto objektai, perleisti *Bon Marin* nuosavybės teisę į šiuos nekilnojamojo turto objektus.
- 14 Įgaliotoja *Bon Marin* įsipareigojo suteikti lėšų, reikalingų sutartyje numatytiems pirkimams, įgyti nuosavybės teises į nekilnojamojo turto objektus, įgytus G. Kostov vykdančiam pavedimą, ir sumokėti jam sutartą 50 000 Bulgarijos levų (BGN) (apie 25 500 EUR) atlygį.
- 15 Šis atlygis sumokėtas sutarties pasirašymo dieną, kurioje, be kita ko, numatyta, kad jis lieka G. Kostov tokiu atveju, jei pasiūlymai nebūtų sėkmingi.
- 16 2009 m. gegužės mėn. G. Kostov iš valstybės įgijo nuosavybės teises į pavedimo sutartyje nurodytus nekilnojamojo turto objektus.
- 17 2009 m. birželio 30 d. įgaliotinio sutikimu *Bon Marin* perleido *Bleyk Siy Kepital EOOD* visas savo teises ir pareigas pagal sutartį.
- 18 Ginčas PVM srityje kilo dėl Varnos mieste kompetentingos mokesčių inspekcijos pateikto tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokesť. Pagal šį pranešimą G. Kostov gavo 50 000 BGN atlygį už suteiktas apmokestinamąsias paslaugas, kaip tai suprantama pagal ZDDS 12 straipsnį, kurias suteikė kaip PVM apmokestinamasis asmuo, todėl turi sumokėti šį mokesť nuo tos sumos.
- 19 Pateikus administracinį skundą Direktorius patvirtino tikslinamąjį pranešimą apie mokėtiną mokesť.
- 20 G. Kostov pateikė skundą dėl minėto Direktorius pranešimo ir tvirtino, kad paslaugų teikimas buvo atsitiktinis ir neturėjo ryšio su jo savarankiška privataus teismo antstolio ekonomine veikla – vienintele veikla, dėl kurios jis buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar fizinis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas dėl jo privataus teismo antstolio veiklos, laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ir pagal [PVM] direktyvos 193 straipsnį privalo mokėti PVM už paslaugas, kurias jis teikė retkarčiais ir kurios nesusijusios su jo privataus teismo antstolio veikla?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 22 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad asmuo, kuris yra PVM apmokestinamasis asmuo dėl savarankiškos teismo antstolio veiklos, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl bet kurios kitos retkarčiais vykdomos ekonominės veiklos.

Pirminės pastabos

- 23 Siekiant atsakyti į šį klausimą pirmiausia reikia pažymėti, kad nors tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek Direktorius ir Bulgarijos bei Rumunijos vyriausybės argumentus grindžia pavedimo sutartimi ir įgaliojimo paslaugų teikimu, Europos Komisija mano, kad pagrindinėje byloje kalbama apie komiso sutartį, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą, ir kad dėl to ši byla susijusi su prekių tiekimu.
- 24 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo ir taikymo ar nustatyti sprendimui pagrindinėje byloje priimti reikšmingas faktines aplinkybes.
- 25 Iš tiesų, remdamasis Bendrijos ir nacionalinių teismų jurisdikcijos padalijimu, Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į faktinį ir teisinį prejudicinio klausimo, apibrėžto prašyme priimti prejudicinį sprendimą, kontekstą (žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Neri*, C-153/02, Rink. p. I-13555, 34 ir 35 punktus bei 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Orfanopoulos ir Oliveri*, C-482/01 ir C-493/01, Rink. p. I-5257, 42 punktą).
- 26 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą sutartį kvalifikavo kaip „pavedimo sutartį“. Todėl toliau pateikiant argumentus daroma prielaida, kad egzistuoja pavedimo sutartis, taigi ir paslaugų teikimas.

Dėl esmės

- 27 Visų pirma reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“ Be to, pagal antrą šios nuostatos pastraipą ekonomine veikla iš esmės laikoma „bet kokia“ gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla.
- 28 Be to, nors tiesa, jog PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalį aiškinant *a contrario* gali atrodyti, kad asmuo, tik retkarčiais vykdomas sandorį, kurį paprastai atlieka gamintojas, prekybininkas ar paslaugas teikiantis asmuo, iš esmės neturi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, vis dėlto iš šios nuostatos negalima neišvengiamai daryti išvados, kad apmokestinamasis asmuo, veikdamas tam tikroje veiklos srityje ir tik retkarčiais sudarantis sandorį, patenkantį į kitą veiklos sritį, neprivalo mokėti PVM už šį sandorį.
- 29 Priešingai, reikia priminti, kaip matyti iš PVM direktyvos 5 konstatuojamosios dalies, kad „PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu“. Be to, šios direktyvos 13 konstatuojamojoje dalyje pažymėta, kad „siekiant užtikrinti nediskriminacinį apmokestinimo pobūdį, apmokestinamojo asmens sąvoka turėtų būti apibrėžta taip, kad valstybės narės galėtų ją taikyti asmenims, kurie tik retkarčiais vykdo tam tikrus sandorius“.
- 30 Šiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji taikoma tik asmenims, kurie dar nėra PVM apmokestinamieji asmenys dėl jų pagrindinės ekonominės veiklos. Tačiau kalbant apie tokį PVM apmokestinamąjį asmenį, koks yra G. Kostov, būtų nesuderinama, be kita ko, su paprasto ir kuo bendresnio PVM taikymo tikslu PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą aiškinti taip, kad šioje nuostatoje nurodyta „ekonominės veiklos“ sąvoka neapima veiklos, kuri, nors vykdoma tik retkarčiais, patenka į minėtos nuostatos pirmame sakinyje nurodytą šios sąvokos bendrą apibrėžtį ir yra vykdoma apmokestinamojo asmens, taip pat nuolat vykdančio kitą ekonominę veiklą PVM direktyvos tikslais.

- 31 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad fizinis asmuo, kuris jau yra PVM apmokestinamasis asmuo dėl savarankiškos teismo antstolio veiklos, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl bet kokios kitos retkarčiais vykdomos ekonominės veiklos, su sąlyga, kad ši veikla yra veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 32 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad fizinis asmuo, kuris jau yra pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamasis asmuo dėl savarankiškos teismo antstolio veiklos, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl bet kokios kitos retkarčiais vykdomos ekonominės veiklos, su sąlyga, kad ši veikla yra veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

Parašai.