



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2020 m. rugsėjo 17 d.¹

Byla C-288/19

QM
prieš
Finanzamt Saarbrücken

(*Finanzgericht des Saarlandes* (Saro krašto finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Paslaugų teikimas už atlygį – 45 straipsnis – Paslaugų teikimo vieta – 56 straipsnis – Transporto priemonių nuomos paslaugų teikimo vieta – Teisės naudotis įmonės automobiliais suteikimas darbuotojams“

Įvadas

1. Ar tai, kad apmokestinamasis asmuo suteikia teisę naudotis transporto priemone, sudarančia jo verslui skirtą turto dalį, privatiems savo darbuotojo poreikiams, apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM)? Kokios yra galimos tokio apmokestinimo sąlygos ir ar šis sandoris yra transporto priemonės nuomos sandoris? Teisingumo Teismas turės galimybę atsakyti į šiuos klausimus nagrinėjamoje byloje, o kartu patikslinti savo jurisprudenciją, susijusią tiek su teisės naudotis apmokestinamųjų asmenų įmonių turto suteikimu, paslaugų teikimu asmeniniais tikslais, tiek su nuomos paslaugos apibrėžtimi pagal šią jurisprudenciją.

Teisinė sistema

Sjungos teisė

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos², iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB³ (toliau – Direktyva 2006/112), 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

¹ Originalo kalba: lenkų.

² OL L 347, 2006, p. 1.

³ OL L 44, 2008, p. 11.

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

<...>“

3. Direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„1. Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:

- a) veiklai skirta turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies įtrauktas į atskaitą;
- b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“

4. Direktyvos 45 straipsnio pirmame sakinyje numatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. <...>“

5. Galiausiai nuo 2013 m. sausio 1 d. taikytinos redakcijos Direktyvos 2006/112⁴ 56 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. Transporto priemonių nuomos, išskyrus trumpalaikę nuomą, paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur klientas yra įsisteigęs, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena.

<...>

3. Taikant 1 ir 2 dalis, „trumpalaikė“ reiškia nepertraukiamą transporto priemonės valdymą ar naudojimą ne ilgiau kaip trisdešimt dienų, o laivų atveju – ne daugiau kaip devyniasdešimt dienų.“

Vokietijos teisė

6. Direktyva 2006/112 į Vokietijos teisę perkelta *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*). Šio įstatymo 3a straipsnyje nustatytos bendrosios apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo taisyklės. Nukrypstant nuo šių nuostatų, pagal minėto įstatymo 3f straipsnį paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo neatlygintinai teikia ne verslo arba privatiems darbuotojų poreikiams, suteikimo vieta laikoma šio apmokestinamojo asmens verslo vieta.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

7. QM yra investicinių fondų valdymo bendrovė, įsteigta Liuksemburge. Ji suteikdavo teisę naudotis tarnybiniais automobiliais, be kita ko, dviem Vokietijoje gyvenantiems darbuotojams. Šiuos automobilius jie galėjo naudoti ir tarnybiniais, ir asmeniniais tikslais.

8. Vienam iš darbuotojų teisė naudotis automobiliu buvo suteikta neatlygintinai, o kitas mokėjo 5 688 EUR per metus sumą, išskaičiuojamą iš darbo užmokesčio.

4 Žr. Direktyvos 2008/8 4 straipsnį.

9. QM iš esmės vykdo PVM neapmokestinamus sandorius ir moka mokesčių Liuksemburge pagal supaprastintą procedūrą. Ši sistema neleidžia atskaityti pirkimo PVM už ankstesniame apyvartos etape įsigytas prekes ir paslaugas. QM nepasinaudojo teise į pirkimo mokesčio, sumokėto už dvi transporto priemones, kurios yra pagrindinės bylos ginčo dalykas, atskaitą.

10. 2014 m. lapkričio mėn. QM įsiregistravo kaip PVM mokėtoja Vokietijoje ir pateikė mokesčių deklaracijas už 2013 ir 2014 m., kuriose nurodė teisės naudotis tais automobiliais suteikimą. Remdamasi šiomis deklaracijomis *Finanzamt Saarbrücken* (Sarbriukeno mokesčių tarnyba, Vokietija) priėmė sprendimus dėl apmokestinimo. 2015 m. liepos mėn. QM pateikė apeliacinį skundą dėl šių sprendimų. 2016 m. gegužės 2 d. skundas buvo atmestas.

11. 2016 m. birželio 2 d. QM apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Ji tvirtina, kad toks teisės naudotis transporto priemonėmis suteikimas nėra apmokestinamas, nes tai nėra paslauga už atlygį (bet kuriuo atveju ne visos apimties) arba transporto priemonės nuomos paslauga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnį.

12. Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht des Saarlandes* (Saro krašto finansų teismas, Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 56 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad „transporto priemonių nuomos paslaugų teikimas neapmokestinamajam asmeniui“ apima ir teisės naudotis apmokestinamojo asmens įmonės veiksniams skirta transporto priemone (įmonės automobiliu) suteikimą savo darbuotojams, jei jie už tai neatsilygina atliekamu darbu, t. y. nieko nemoka, nenaudoja tam dalies savo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais ir taip pat nesirenka iš kelių apmokestinamojo asmens siūlomų privalumų remdamiesi šalių susitarimu, pagal kurį teisė naudotis įmonės automobiliu įgyjama atsisakius kitokių privalumų?“

13. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2019 m. balandžio 9 d. QM, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Teismo posėdį atšaukus dėl COVID-19 pandemijos, šalys raštu atsakė į papildomus Teisingumo Teismo klausimus.

Analizė

Pirminės pastabos

14. Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 2 dalyje vartojama sąvoka „transporto priemonių nuoma neapmokestinamiesiems asmenims“ apima apmokestinamojo asmens neatlygintą teisės naudotis transporto priemone suteikimą savo darbuotojui tiek profesiniais, tiek asmeniniais tikslais.

15. Kaip matyti iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos, ginčas pagrindinėje byloje susijęs su dviem atvejais. Vienu iš jų teisės naudotis automobiliu suteikimas iš tikrųjų yra neatlygintinas, o kitu darbuotojas patiria 5 688 EUR per metus išlaidų, išskaičiuojamų iš darbo užmokesčio. Atrodo, kad prejudicinio klausimo formuluotė susijusi tik su pirmuoju atveju, bet manau, jog norint prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti išsamų ir naudingą atsakymą reikia išnagrinėti abu atvejus. Taip yra juo labiau todėl, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su, viena vertus, tuo, kad apmokestinamasis asmuo įmonės turtą naudoja ne jos veiklai, ir, kita vertus, nuomos sutarties apibrėžtimi, gali lemti skirtingą vertinimą.

Teisės naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui neatlygintinai

16. Iš esmės PVM apmokestinami sandoriai vykdomi už atlygį. Šis atlygis gali būti piniginis arba kitoks abipusis apsikeitimas paslaugomis⁵. Dėl apmokestinamojo asmens ir jo darbuotojų santykių Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra tam tikrų nurodymų, leidžiančių nustatyti, ar darbuotojui teikiamos paslaugos yra atlygintino pobūdžio.

17. Priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Vokietijos vyriausybė, iš šios jurisprudencijos pakankamai aiškiai matyti, kad santykiuose tarp apmokestinamojo asmens ir jo darbuotojų sandoris atlygintinu laikomas tik tuo atveju, kai darbuotojas moka už prekę ar paslaugą, atsisako dalies darbo užmokesčio arba kai jo darbo dalis gali būti laikoma atlygiu už mainais iš darbdavio gautas prekes ar paslaugas⁶. Be to, neturi reikšmės tai, kad pagal nacionalinę teisę darbdavio darbuotojui mokama išmoka yra jo pajamų dalis pelno mokesčio tikslais⁷.

18. Panašios pozicijos laikėsi PVM komitetas 2014 m. spalio 20 d. 101-ajame posėdyje priimtose gairėse, H dokumente⁸. Nors šios gairės neturi privalomosios galios, jos vis dėlto patvirtina tokį minėtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos aiškinimą.

19. Kaip matyti iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos ir pačios prejudicinio klausimo formuluotės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šioje byloje bet kuriuo atveju, kiek tai susiję su vienu iš QM darbuotojų, nėra įvykdyta nė viena iš sąlygų, leidžiančių daryti išvadą apie atlygintiną sandorį.

20. Todėl Vokietijos vyriausybės teiginiui, kad „reikia manyti“, jog šio darbuotojo darbo užmokestis yra sumažintinas darbdavio suteiktos transporto priemonės naudojimosi verte, negalima pritarti.

21. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tik atlyginimas už paslaugos už atlygį suteikimą yra laikomas apmokestinamojo asmens realiai gautu atlygiu, be to, turi būti tiesioginis ryšys tarp šios paslaugos ir gauto atlygio⁹. Todėl tokį ryšį tarp darbuotojo atlikto darbo ir darbdavio gaunamos naudos turi konkrečiu atveju nustatyti byla nagrinėjantis teismas. Vis dėlto negalima kalbėti apie kokį nors „pripažinimą“ ar prezumpciją¹⁰.

22. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje, kaip aprašyta prejudiciniame klausime, nėra paslaugos teikimo už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

23. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė pateikia papildomą argumentą, kad šiuo atveju nesvarbu, ar teisės naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui yra atlygintinas ar neatlygintinas, nes turi būti taikomas Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punktas. Šioje nuostatoje nurodoma, kad paslaugų teikimu už atlygį, be kita ko, laikomas paslaugų teikimas, kai apmokestinamasis asmuo neatlygintinai teikia paslaugas privatiems darbuotojų poreikiams. O kadangi teisės naudotis transporto priemone suteikimas tokioje situacijoje kaip pagrindinėje byloje yra neabejotinai paslauga¹¹, ji turi būti

5 Žr. visų pirma 2019 m. sausio 10 d. Sprendimą *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 35 ir 36 punktai).

6 Žr. visų pirma 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17 punktai), 2010 m. liepos 29 d. Sprendimą *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450, 29–31 punktai) ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 30 punktas).

7 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 28 punktas).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokumentas prieinamas Komisijos interneto svetainėje.

9 2019 m. sausio 10 d. Sprendimas *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 31 punktas).

10 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 30 punktas).

11 Pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas yra kiekvienas sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

apmokestinama PVM pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, siejamą su 26 straipsnio 1 dalies b punktu. Be to, ši paslauga turi būti laikoma kita, ne trumpalaikė, transporto priemonės nuomos paslauga, todėl pagal direktyvos 56 straipsnio 2 dalį šios paslaugos teikimo vieta yra paslaugos gavėjo nuolatinė gyvenamoji vieta. Šį argumentą reikia išnagrinėti išsamiau.

24. Pagal Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalį reikalaujama, kad paslaugų teikimu už atlygį būtų laikomos dvi situacijų kategorijos. Pirma kategorija – veiklai skirto turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba šių prekių suvartojimas ne verslo tikslais. Vis dėlto tai taikoma tik tuo atveju, kai PVM už šias prekes galėjo būti įtrauktas į atskaitą (a punktas). Antra kategorija – paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba ne savo verslo tikslais (b punktas). Antruoju atveju nesvarbu, ar mokesčiai, sumokėtas už prekių ar paslaugų, kurios naudojamos neatlygintinai paslaugoms teikti siekiant tenkinti apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privačius poreikius, įsigijimą, buvo atskaitytinas, ar ne.

25. Vokietijos vyriausybė pripažįsta, kad Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punktas taikomas, kai apmokestinamasis asmuo savo darbuotojui neatlygintinai suteikia teisę naudotis transporto priemone. Iš tiesų ši vyriausybė remiasi prielaida, kad toks teisės naudotis suteikimas yra transporto priemonių nuomos paslauga, kurios teikimo (ir apmokestinimo) vieta yra paslaugos gavėjo gyvenamoji vieta, kaip tai suprantama pagal direktyvos 56 straipsnio 2 dalį. O jei ši paslauga teikiama neatlygintinai, turi būti taikomas Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotės pažodinis, nuo konteksto atskirtas aiškinimas.

26. Vis dėlto taip vežimas statomas prieš arklį. Iš tiesų šitaip argumentuojant, darant prielaidą, kuri veikiau galėtų būti tokio argumentavimo rezultatas, visiškai neatsižvelgiama į Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punktą ir klausimą, kurią iš dviejų šios dalies (a ar b punkto) nuostatų reikia taikyti tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo savo darbuotojui nemokamai suteikia teisę naudotis transporto priemone.

27. Direktyvoje 2006/112 šis klausimas nėra vienareikšmiškai išspręstas. Remiantis pažodine šių nuostatų formuluote galima būtų manyti, kad jų taikymo sritys sutampa. Todėl jei negalima apmokestinti turto naudojimo privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams pagal direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktą, visų pirma jei dėl šio turto neatsirado teisė atskaityti pirkimo mokesčio, toks naudojimas visada gali būti laikomas paslauga ir apmokestinamas pagal direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą.

28. Vis dėlto, mano nuomone, toks aiškinimas būtų nesuderinamas su šio teisės akto tikslu ir mokesčių neutralumo principu. Dėl tokio aiškinimo 26 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata netektų prasmės.

29. Ir nors Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje dar nepareiškė nuomonės dėl šių dviejų nuostatų taikymo sričių atskyrimo¹², jis yra išreiškęs poziciją dėl jų tikslo ir paskirties.

30. Teisingumo Teismas dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB¹³ 6 straipsnio 2 dalies, kurios formuluotė iš esmės yra tapati Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies formuluotei, yra nusprendęs, kad jos tikslas – užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis ir vartotojus. Siekiama išvengti prekių, kurios yra įmonės turto dalis, skirta naudoti privatiems poreikiams, ir neatlygintinai asmeniniais tikslais teikiamų paslaugų neapmokestinimo¹⁴.

¹² Netgi gali susidaryti įspūdis, kad tikslingai vengė šį klausimą išspręsti (žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 20 punktą).

¹³ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23). Direktyva panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112.

¹⁴ 1997 m. spalio 16 d. Sprendimas *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 25 punktas).

31. Konkrečiai dėl Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies a punkto (šiuo metu – Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, kad tiek, kiek juo siekiama išvengti turto, kuris yra apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalis ir naudojamas privatiems poreikiams, neapmokestinimo, pagal šią nuostatą reikalaujama, kad toks naudojimas būtų laikomas paslauga už atlygį ir apmokestinamas tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise į pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant šį turtą, atskaitą. O turto, kuris nors ir yra apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalis, naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas nesuteikiant apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo mokesčio, sumokėto jį įsigyjant, atskaitą būtų dvigubas apmokestinimas, prieštaraujantis mokesčių neutralumo principui¹⁵. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, kodėl apmokestinamasis asmuo negalėjo pasinaudoti teise į pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant minėtą turtą, atskaitą¹⁶.

32. Tokia yra apmokestinamojo asmens, kuris, kaip ir QM, vykdo tik neapmokestinamąją veiklą ir neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant prekes ir paslaugas šiai veiklai, padėtis. PVM sistemos požiūriu apmokestinamasis asmuo yra panašioje situacijoje kaip ir vartotojas, t. y. jam tenka ankstesniuose prekybos etapuose apskaičiuoto pirkimo PVM be galimybės atskaityti našta.

33. Todėl Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymas tuo atveju, kai toks apmokestinamasis asmuo neatlygintinai naudoja savo verslui skirtą turto dalį sudarančias prekes, reikėtų, kad apeinamas tos pačios nuostatos a punkto apribojimas, pagal kurį apmokestinamąją paslauga laikomas turto, dėl kurio apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, naudojimas asmeniniams tikslams. Tai reikėtų šių prekių dvigubą apmokestinimą, taigi ir mokesčių neutralumo principo pažeidimą.

34. Tai taip pat neatitiktų Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies tikslo, kuriuo, remiantis minėta Teisingumo Teismo jurisprudencija, siekiama išvengti privatiems tikslams skirtų prekių ir paslaugų neapmokestinimo ir užtikrinti vienodą vartotojų ir apmokestinamųjų asmenų vertinimą. Tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo, įsigydamas prekę, nepasinaudojo teise į atskaitą, šios prekės įsigijimo sandoris yra ir lieka apmokestinamas, o pats apmokestinamasis asmuo PVM atžvilgiu yra tokioje pačioje padėtyje kaip ir vartotojas.

35. Todėl manau, jog Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad šios nuostatos b punktas netaikomas paslaugoms, kai apmokestinamasis asmuo suteikia prekes, sudarančias šio apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, privatiems arba kitiems, ne verslo, tikslams. Iš tiesų tokioms paslaugoms taikomas tos nuostatos a punktas, pagal kurį toks teisės naudotis suteikimas laikomas už atlygį teikiama paslauga, tačiau tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise atskaityti įsigyjant šią prekę sumokėtą pirkimo mokesťį.

36. Todėl, priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausybė, manau, kad kai apmokestinamasis asmuo suteikia darbuotojui teisę naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis ir už kurią darbuotojas nieko nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ir kitų apmokestinamojo asmens siūlomų privalumų, taip pat neatlieka papildomo darbo, tiesiogiai susijusio su šios transporto priemonės suteikimu naudotis, šio teisės naudotis suteikimo negalima laikyti paslaugų teikimu už atlygį nei pagal Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies c punktą, nei pagal jos 26 straipsnio 1 dalies b punktą. Todėl direktyvos 56 straipsnio 2 dalies taikymo klausimas yra netekęs dalyko.

15 1993 m. gegužės 25 d. Sprendimas *Mohsche* (C-193/91, EU:C:1993:203, 8 ir 9 punktai).

16 Taip gali būti, pvz., jei jis įsigijo prekių iš neapmokestinamojo asmens (žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimo *Kühne*, 50/88, EU:C:1989:262, 9 punktą).

37. Taigi į prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas teisės naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis, suteikimas darbuotojo privatiems poreikiams tuo atveju, kai darbuotojas už tai nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ar kitų apmokestinamojo asmens siūlomų privalumų, taip pat neatlieka papildomo darbo už teisės naudotis šia transporto priemone suteikimą, nėra atlygintinas paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas.

Teisės naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui už atlygį

38. Kaip jau minėjau pradžioje, nors prejudiciniame klausime aiškiai nurodytas tik atvejis, kai darbuotojui teisė naudotis transporto priemone suteikiama neatlygintinai, pagrindinė byla susijusi su dviem atvejais, be to, antruoju atveju už suteiktą transporto priemonę atskaitoma dalis darbuotojo darbo užmokesčio. Mano nuomone, siekiant atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui išsamiai, reikia išnagrinėti ir šią antrąją situaciją.

39. Kai apmokestinamojo asmens darbuotojas moka už jo privatiems poreikiams suteiktą teisę naudotis apmokestinamojo asmens transporto priemone, mano nuomone, tai yra paslaugų teikimo už atlygį sandoris, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Todėl šiuo atveju nereikia remtis direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktu. Mano nuomone, pastaroji nuostata susijusi su atvejais, kai teisė naudotis prekėmis, sudarančiomis apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto dalį, suteikiama neatlygintinai.

40. Yra dvi to pasekmės. Pirma, Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punkto išlyga, pagal kurią ši nuostata taikoma tik toms prekėms, dėl kurių apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise į sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą, netaikytina. Kai apmokestinamasis asmuo suteikia teisę naudotis preke, pavyzdžiui, transporto priemone, kuri yra jo verslui skirtu turto dalis, savo darbuotojui ir tai susiję su darbo santykiais, mano nuomone, jis turi būti laikomas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo. Toks sandoris iš esmės yra apmokestinamasis. Vis dėlto apmokestinamasis asmuo kartu įgyja teisę į pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant šią prekę, atskaitą ir tuo atveju, kai jis, kaip ir QM, nevykdo apmokestinamosios veiklos atitinkamoje valstybėje narėje, taigi gali jį susigrąžinti.

41. Antra, tokiu atveju apmokestinamąja verte iš esmės turi būti laikoma suma, kurią apmokestinamasis asmuo faktiškai gavo iš savo darbuotojo už teisės naudotis preke suteikimą, o ne, kaip yra praktiškai neatlygintino suteikimo atveju, šios prekės įsigijimo kaina.

42. Žinoma, nacionalinės kompetentingos institucijos turi nustatyti, ar darbuotojo mokama suma iš tiesų yra atlygis už teisės naudotis preke suteikimą. Iš tikrųjų bendra PVM sistema nesiekia apmokestinti visų finansinių srautų. Mokesčiu apmokestinami sandoriai, t. y. prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, vykdomi už atlygį. Su šiais sandoriais susiję finansiniai srautai yra tik šių sandorių apmokestinamoji vertė, nes laikoma, kad jie atspindi tų sandorių vertę. Vis dėlto jie turi būti laikomi abipusiu ir lygiaverčiu paslaugų teikimu, kad sandoriai, su kuriais šie srautai susiję, galėtų būti laikomi atlygintiniais, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį¹⁷.

43. Šioje byloje QM, atsakydama į Teisingumo Teismo klausimą, nurodė, kad suinteresuotasis darbuotojas iš dalies moka už teisės naudotis transporto priemone suteikimą, nes jos įsigijimo (išperkamosios nuomos) išlaidos viršija šiuo tikslu QM biudžete numatytą sumą. Taigi darbuotojas kompensuoja šį skirtumą. Mano nuomone, kyła abejonė, ar įvyko abipusiai ir lygiaverčiai sandoriai, o

¹⁷ Žr. panašų 2019 m. sausio 10 d. Sprendimą A (C-410/17, EU:C:2019:12, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

paslaugos teikėjo gaunamas atlygis yra realus atlygis už paslaugos gavėjui suteiktą paslaugą, kaip tai suprantama pagal minėtą Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Vis dėlto, siekiant išsklaidyti šią abejonę, reikia išnagrinėti apmokestinamojo asmens ir jo darbuotojo teisinius santykius, o tai turi padaryti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

44. Jei šis teismas prieis prie išvados, kad pagrindinėje byloje teisė naudotis transporto priemone darbuotojui buvo suteikta už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas, kils tokios paslaugos teikimo vietos nustatymo klausimas. Iš esmės, kadangi apmokestinamojo asmens darbuotojas paprastai yra neapmokestinamasis asmuo, turi būti taikomas Direktyvos 2006/112 45 straipsnis, pagal kurį paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba nuolatinę gyvenamąją vietą. Vis dėlto jei teisės naudotis suteikimas yra susijęs su transporto priemone, reikia atsakyti į klausimą, ar toks teisės naudotis suteikimas gali būti laikomas kita, ne trumpalaike, nuomos paslauga, kaip tai suprantama pagal direktyvos 56 straipsnio 2 dalį. Iš tiesų tokiu atveju paslaugos teikimo vieta būtų darbuotojo, kaip paslaugos gavėjo, gyvenamoji vieta.

45. Direktyvoje 2006/112 neapibrėžiama sąvoka „nuomos paslauga“. Šiuo klausimu joje taip pat nepateikiama nuorodų į valstybių narių nacionalinę teisę, todėl ši sąvoka turi būti aiškinama kaip savarankiška Sąjungos teisės sąvoka.

46. Teisingumo Teismas yra išdėstęs savo poziciją dėl šios sąvokos reikšmės. Nors ši jurisprudencija susijusi su nekilnojamojo turto nuoma, atsižvelgiant į tokios veiklos atleidimą nuo PVM, vis dėlto manau, kad ji taip pat taikytina kilnojamojo turto, įskaitant transporto priemones, nuomai. Iš tiesų Teisingumo Teismo pateiktas sąvokos „nuoma“ aiškinimas neperžengia įprastos šio žodžio reikšmės teisinėje kalboje.

47. Pagal šią jurisprudenciją, siekiant konstatuoti nuomos paslaugos egzistavimą, reikia, kad būtų tenkinamos visos sąlygos, apibūdinančios šį sandorį, t. y. kad nuomos objekto savininkas būtų suteikęs nuomininkui teisę naudotis nekilnojamoju turtu nustatytu laikotarpiu už nuomos mokesčių, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise¹⁸. Todėl reikia išnagrinėti, ar šios sąlygos yra tenkinamos, kai apmokestinamasis asmuo už atlygį savo darbuotojo privatiems poreikiams suteikia teisę naudotis transporto priemone, sudarančia apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį.

48. Pirmiausia reikia pažymėti, kad nors Teisingumo Teismas sprendime *Medicom i Maison Patrice Alard*¹⁹ sprendime mini nuomos objekto savininką, jį reikia laikyti nuomotoju. Aplinkybė, kad QM yra ne pagrindinėje byloje nagrinėjamos transporto priemonės savininkė, o finansinės nuomos gavėja, neprieštarauja tam, kad šios bendrovės atliktas teisės naudotis šia transporto priemone suteikimas būtų laikomas nuomos sutartimi.

49. Be to, tuo atveju, kai kalbama apie teisės naudotis transporto priemone suteikimą už atlygį, nuomos mokesčio mokėjimo sąlyga iš esmės turi būti laikoma įvykdyta.

18 Žr. panašų 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 26 punktas).

19 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479).

50. Dėl nuomos trukmės nematau, kad šis laikotarpis turi būti nustatytas nurodant konkrečią datą ar tam tikrą laiko vienetą (dienų, mėnesių ar metų) skaičių. Nuomos sutarties trukmę taip pat gali lemti įvykis ar sąlyga, pavyzdžiui, atitinkamo darbuotojo darbo santykių trukmė arba apmokestinamojo asmens transporto priemonės išperkamosios nuomos sutarties trukmė²⁰. Be to, valstybių narių teisinėse tradicijose apskritai nepripažįstama, kad nuomos sutartis turi būti sudaryta terminuotam laikui; ji taip pat gali būti sudaryta neterminuotam laikui²¹, suteikiant šalims galimybę ją nutraukti, pavyzdžiui, pasibaigus darbo santykiams.

51. Tokie nuomos termino nustatymo būdai, mano nuomone, taip pat atitinka sąlygą dėl „nustatyto laikotarpio“. Iš tiesų šia sąlyga siekiama tik atskirti nuomą nuo nuosavybės teisės ar kitų panašių daiktinių teisių perleidimo. O PVM sistemos požiūriu šia sąlyga siekiama atskirti paslaugų teikimą nuo prekių tiekimo.

52. Todėl, priešingai, nei savo pastabose teigia QM, nematau, kad tai, jog teisės naudotis transporto priemone suteikimas darbuotojui apribojamas darbo santykių trukme, prieštarauja tam, kad šis teisės naudotis suteikimas būtų laikomas nuomos paslauga.

53. Žinoma, yra svarbu, ar šalių nustatytas transporto priemonės naudojimo laikotarpis viršija 30 dienų, nes tai lemia Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies arba 2 dalies taikymą, taigi ir sandorio galimo apmokestinimo vietą. Be to, manau, kad neterminuota sutartimi turi būti laikoma sutartis, sudaryta ilgesniam nei 30 dienų laikotarpiui.

54. Galiausiai, kalbant apie naudojimosi sąlygą, kai joks kitas asmuo negali pasinaudoti šia teise, tai yra savybė, kuri paprastai susijusi su nuosavybės teise ir kai kuriomis kitomis daiktinėmis teisėmis. Ji kyla iš šių daiktinių teisių *erga omnes* veikimo.

55. Teisingumo Teismas pirmą kartą nurodė, kad ši sąlyga laikytina nuomos sandorio, kaip jis suprantamas pagal PVM nuostatas, būtinu požymiu, 2001 m. spalio 4 d. Sprendime *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506). Šioje byloje buvo nagrinėjamas klausimas, ar Direktyvos 77/388²² 13 straipsnio B skirsnio pirmos pastraipos b punkte nustatytas „nekilnojamojo turto nuomos“ atleidimas nuo mokesčio apima nekilnojamojo turto uzufukto teisės suteikimą. Šis klausimas buvo pateiktas atsižvelgiant į piktnaudžiavimo prevenciją, pasireiškiančią dirbtiniu tokios teisės sukūrimu siekiant įgyti teisę nepagrįstai atskaityti pirkimo mokesčių, sumokėtų už tokio nekilnojamojo turto tiekimą²³.

56. Tokiomis aplinkybėmis generalinis advokatas F.G. Jacobs konstatavo, jog nuomos sutarčiai būdinga, be kita ko, tai, kad nuomininkas įgyja teisę naudotis nuomos objektu, lyg jis būtų jo savininkas, ir ten neįleisti kitų asmenų arba juos priimti (kalbama apie nekilnojamąjį turtą)²⁴. Atrodo, kad generalinis advokatas F.G. Jacobs rėmėsi sąvokos „išperkamoji nuoma“, taip pat vartojamos minėtoje direktyvos nuostatoje, reikšme, kuri anglosaksų teisėje taip pat gali reikšti teises, panašias į apribotas daiktines teises civilinės teisės sistemoje²⁵.

20 Panašių sprendimų yra ir kitose nei darbo santykiai srityse, pvz., įprasta yra dekoderio nuomos praktika sutarties dėl kabelinės ar palydovinės televizijos signalų teikimo laikotarpiu.

21 Žr., pvz., Lenkijos civilinio kodekso 659 straipsnį.

22 Šiuo metu ši norma įtvirtinta Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte.

23 Žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 31 punktai).

24 Generalinio advokato F.G. Jacobs išvada byloje *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, 79 ir 84 punktai).

25 Žr. generalinio advokato F.G. Jacobs išvadą byloje *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, 60 ir 74 punktai).

57. Tame sprendime Teisingumo Teismas suformulavo tai kiek kitaip, konstatuodamas, kad pagrindinis tokio sandorio, kurį sudaro nekilnojamojo turto uzufrukto daiktinės teisės suteikimas, požymis, *kuris yra bendras su nuomos sutartimi*, yra suteikti suinteresuotajam asmeniui teisę nustatytam laikotarpiui už atlygį užimti nekilnojamąjį turtą, lyg jis būtų jo savininkas, *jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise*²⁶.

58. Iš to matyti, jog, pirma, Teisingumo Teismas taip apibūdino uzufrukto daiktinę teisę, tik nurodęs, kad panašiais požymiais pasižymi nuomos sutartis. Antra, draudimas kitiems asmenims pasinaudoti šia teise susijęs su teise naudotis turtu kaip savininkui, o ne su bet kokia kita veikla, susijusia su uzufrukto teisės (ir prireikus nuomos) dalyku.

59. Tik vėlesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad ši sąlyga susijusi su nuomos sutartimi, kaip ji suprantama pagal nuostatas dėl atleidimo nuo PVM, ir kartu labai supaprastino Sprendime *Goed Wonen* pateiktą formuluotę. Pagal šią naują formuluotę nekilnojamojo turto nuomą, kaip tai suprantama pagal nuostatas, susijusias su atleidimu nuo PVM, iš esmės sudaro tai, kad nekilnojamojo turto savininkas suteikia nuomininkui teisę naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui nustatytu laikotarpiu už nuomos mokesčių, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise²⁷.

60. Vis dėlto nemanau, kad Teisingumo Teismas taip norėjo nustatyti ypač griežtus reikalavimus dėl nuomos sutarties, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas. Šie reikalavimai neviršija įprastai tokio tipo sutartimi nuomininkui suteikiamos teisės naudotis nuomos objektu ir būti apsaugotam, kad šios teisės neribotų (ir ja nesinaudotų) teisės neturintys tretieji asmenys. Vis dėlto tai nereikia, kad nuomos objekto savininkas (arba, plačiau, nuomotojas) neturi teisių pagal įstatymą arba pagal tarp šalių sudarytą sutartį. Tai taip pat nereikia, kad nuomininkas gali turėti tam tikrų su nuomos objektu susijusių pareigų, kurios jam tenka kitu pagrindu, pavyzdžiui, pagal jį ir nuomotoją siejančius darbo santykius.

61. Todėl nors, kaip jau nurodžiau, esu linkęs manyti, jog minėta jurisprudencija taip pat gali būti taikoma aiškinant sąvoką „transporto priemonių nuoma“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnį, nesutinku su QM teiginiu, kad kriterijai, kylantys iš šios jurisprudencijos, visų pirma nuomos objekto naudojimo, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise, kriterijus, neleidžia pripažinti nuomos sutarties buvimo tuo atveju, kai darbuotojui suteikta teisė naudotis transporto priemone, kaip pagrindinėje byloje.

62. Bendrovė teigia, kad jeigu teisė naudotis transporto priemone suteikiama, be kita ko, verslo tikslais, darbuotojas ja nesinaudoja taip, kad joks kitas asmuo negalėtų pasinaudoti šia teise, nes *darbuotojo transporto priemonės naudojimas verslo tikslais* (turint omenyje – darbdavio interesais) iš esmės reiškia, kad ja naudojasi *darbdavys*.

63. Šiam teiginiui pritarti negalima. Tai, kad galimybė naudoti transporto priemonę padeda darbuotojui vykdyti profesines pareigas ir kad tokį, be kita ko, tikslą turėjo darbdavys suteikdamas jam teisę naudotis šia transporto priemone, nekeičia fakto, kad pagal su darbdaviu sudarytą sutartį darbuotojas turi išimtinę teisę naudotis šia konkrečia transporto priemone. Be to, darbdavys gali duoti darbuotojui nurodymus, kuriems vykdyti jam reikia naudoti suteiktą transporto priemonę²⁸. Tas pats pasakytina ir

26 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 55 punktas).

27 Žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimą *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, 31 punktas), 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Seeling* (C-269/00, EU:C:2003:254, 49 punktas) ir galiausiai 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 26 punktas).

28 Analogiška situacija – neseniai (t. y. 2020 m. pavasarį) pradėtas dažnai praktikuoti darbuotojo įpareigojimas dirbti nuotoliniu būdu iš namų nereikia, kad darbdavys pažeidžia darbuotojo nekilnojamojo turto, kuris yra jo gyvenamoji vieta, nuosavybės teisę.

tuo atveju, jei darbuotojas būtų šios transporto priemonės savininkas. Vis dėlto būtų kitaip, jei darbdavys turėtų transporto priemonių parką, kurį darbuotojai galėtų naudoti pagal poreikius (ir atsižvelgiant į transporto priemonių prieinamumą), bet nė viena iš jų nebūtų nuolat paskirta tam tikram darbuotojui.

64. Vertinant, ar buvo sudarytas nuomos sandoris, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnį, lygiai taip pat neturi reikšmės tai, kad apmokestinamasis asmuo suteikia teisę naudotis transporto priemone darbuotojui pagal darbo sutartį, o ne pagal atskirą civilinę teisinę sutartį. Iš tiesų PVM sistemoje vartojama funkcinė sandorių apibrėžtis, o ne ta, kuri išplaukia iš jų formos. Todėl jei sandoris atitinka transporto priemonių nuomos funkcinis kriterijus, nesvarbu tai, kokios rūšies sutartis buvo sudaryta²⁹.

65. Todėl manau, kad kai apmokestinamasis asmuo už atlygį suteikia darbuotojui teisę asmeniniais tikslais naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis, ilgesniam nei trisdešimties dienų laikotarpiui, tai yra transporto priemonės nuoma, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 2 dalį.

66. Toks sprendimas taip pat atitiktų Direktyvos 2008/8 tikslą apmokestinti vietą, kur paslaugomis faktiškai naudojamosi³⁰. Iš tiesų tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo suteikia transporto priemones darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojamosi, turi būti laikoma šių darbuotojų gyvenamoji vieta.

67. Todėl siūlau papildyti atsakymą į prejudicinį klausimą ir nuspręsti, kad tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, jog apmokestinamasis asmuo suteikia už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su šia nuostata, teisę naudotis transporto priemone, kuri yra šio apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalis, ilgesnį kaip 30 dienų laikotarpį privatiems savo darbuotojo poreikiams, direktyvos 56 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „kita, ne trumpalaikė, transporto priemonės nuoma“ apima tokį teisės naudotis suteikimą.

Išvados

68. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į *Finanzgericht des Saarlandes* (Saro krašto finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

- 1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas teisės naudotis transporto priemone, kuri yra jo įmonės turto dalis, suteikimas darbuotojo privatiems poreikiams tuo atveju, kai darbuotojas už tai nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ar kitų apmokestinamojo asmens siūlomų privalumų, taip pat neatlieka papildomo darbo už teisės naudotis šia transporto priemone suteikimą, nėra susijęs su atlygintinų paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas.
- 2) Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad apmokestinamasis asmuo suteikia už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su šia nuostata, teisę naudotis transporto priemone, kuri yra šio apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalis, ilgesnį kaip 30 dienų

²⁹ Pagal analogiją, kiek tai susiję su teisės naudoti nekilnojamojį turtą ir nekilnojamojo turto nuomos skirtumais, žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 58 punktas).

³⁰ Direktyvos 2008/8 3 konstatuojamoji dalis.

laikotarpį privatiems savo darbuotojo poreikiams, direktyvos 56 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „kita, ne trumpalaikė, transporto priemonės nuoma“ apima tokią teisės naudotis suteikimą.