



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 2 straipsnio 1 dalies a punktas — 14 straipsnio 1 dalis — Apmokestinamieji sandoriai — Sąvoka „prekių tiekimas už atlygį“ — Nekilnojamojo turto perdavimas valstybei ar teritorinei savivaldai siekiant padengti mokestinę skolą — Netaikymas“

Byloje C-36/16

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2015 m. rugsėjo 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Minister Finansów

prieš

Posnania Investment SA

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (pranešėja) ir E. Jarašiūnas,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2017 m. vasario 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: lenkų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a punkto ir 14 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija, toliau – ministras) ginčą su *Posnania Investment PA* (toliau – *Posnania*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinimo taikymo sandoriui, pagal kurį ši bendrovė perdavė teritorinės savivaldos vienetui nekilnojamojo turto nuosavybės teisę mainais už mokesčių skolas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

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

<...>“

- 4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai 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 ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 5 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

- 6 PVM direktyvos 16 straipsnyje nustatyta:

„Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti arba jų realizavimas neatlygintinai, arba platesne prasme jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygį, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

Tačiau prekių tiekimu už atlygį nelaikomas toks prekių sunaudojimas, kai veikloje jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.“

Lenkijos teisė

- 7 Iš dalies pakeisto 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*; 2011 m. Dz. U., Nr. 177, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 6 punkte nustatyta:

„Toliau pateiktose nuostatose „prekės“ – tai daiktai ir jų dalys, taip pat visų formų energija.“

- 8 Šio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyta:

„Prekių ir paslaugų mokesčiu apmokestinamas už atlygį atliekamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas nacionalinėje teritorijoje.“

- 9 Šio įstatymo 7 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytas prekių tiekimas suprantamas kaip teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas.“

- 10 To paties įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamaisiais asmenimis laikomi juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato.“

- 11 PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, įskaitant gamtinių resursų gavybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą, įskaitant atvejus, kai vienkartinio pobūdžio veiksmai vykdomi aplinkybėmis, kurios rodo ketinimą vykdyti veiklą reguliariai. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 12 1997 m. rugpjūčio 29 d. Įstatymo dėl mokesčių kodekso (*Ordynacja podatkowa*, 2015 m. Dz. U., 613 pozicija) 66 straipsnis numato:

„1. Ypatingas mokesčių prievolės išnykimo atvejis yra daikto nuosavybės teisės arba turtinių teisių perdavimas:

- 1) valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų į valstybės biudžetą, skolas;
- 2) savivaldybei, apskričiai arba vaivadijai mainais už mokesčių, mokamų į jų biudžetą, skolas.

2. Perdavimas įvyksta pagal apmokestinamojo asmens prašymą:

- 1) 1 dalies 1 punkte numatytu atveju, remiantis sutartimi, sudaryta tarp rajono, vykdančio centrinės administracijos funkciją, pirmininko ir apmokestinamojo asmens, gavus kompetentingo mokesčių tarnybos vadovo arba kompetentingo muitinės vadovo sutikimą;
- 2) 1 dalies 2 punkte numatytu atveju, remiantis sutartimi, sudaryta tarp mero, miesto pirmininko, rajono pirmininko arba vaivadijos maršalkos ir apmokestinamojo asmens.

<...>

4. 1 dalyje minėtais atvejais mokestinė skola išnyksta daikto nuosavybės teisės arba turtinių teisių perėjimo momentu.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 13 *Posnania* yra pagal Lenkijos teisę įsteigta bendrovė, kuri verčiasi prekyba nekilnojamuoju turtu, todėl ji yra apmokestinama PVM. Siekdama kompensuoti skolas, susidariusias dėl apskaičiuoto nesumokėto mokesčio, bendrovė kreipėsi į Červonako savivaldybę (Lenkija, toliau – savivaldybė) su prašymu remiantis mokesčių kodekso 66 straipsniu sudaryti sutartį, pagal kurią už šias mokesčių skolas savivaldybei būtų perduota neužstatyto žemės sklypo nuosavybės teisė.
- 14 Ši sutartis, sudaryta 2013 m. vasario 5 d., panaikino dalį *Posnania* mokesčių skolų ir kartu savivaldybei buvo perduota neužstatyto žemės sklypo nuosavybės teisė.
- 15 *Posnania* kreipėsi į ministrą su prašymu pateikti mokesčių išaiškinimą siekiant sužinoti, ar tokiu atveju su savivaldybe sudarytas sandoris yra apmokestinamas PVM ir ar dėl šios priežasties bendrovė turi išrašyti atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą.
- 16 Savo prašyme *Posnania* nurodo, kad, jos nuomone, nagrinėjamas sandoris nėra apmokestinamas PVM, ir tai ji grindžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) – jurisprudencija, pagal kurią nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų į valstybės biudžetą, skolas yra PVM neapmokestinamas sandoris.
- 17 2013 m. gegužės 10 d. mokesčių išaiškiniame ministras nurodė, kad, bendrovei *Posnania* perdavus savivaldybei nekilnojamojo turto nuosavybės teisę, savivaldybė turėjo visas nuosavybės teises, dėl to minėtas nuosavybės teisės perdavimas siekiant sumažinti mokesčių skolas yra laikytinas prekių tiekimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal Lenkijos teisę, ir iš principo yra apmokestinamas PVM.
- 18 *Posnania* kreipėsi į *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) su ieškiniu, prašydama panaikinti minėtą mokesčių išaiškinimą.
- 19 2014 m. vasario 13 d. sprendimu teismas patenkino ieškinį ir panaikino šį mokesčių išaiškinimą; jis laikėsi nuomonės, kad PVM gali būti taikomas perdavus prekių nuosavybės teisę viešosios valdžios institucijos nurodymu arba pagal įstatymą su sąlyga, kad toks perdavimas vyksta už atlygį. Atsižvelgdamas į tai, kad, remiantis Lenkijos teise, nagrinėjamu atveju taip nėra, teismas nusprendė, jog daikto nuosavybės teisės perdavimas valstybės išdui mainais už mokesčių, kurie mokami į valstybės biudžetą, skolas yra PVM neapmokestinamas sandoris.
- 20 Dėl šio sprendimo ministras padavė kasacinę skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 21 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jis pažymi, kad nors *Posnania* apmokestinamojo asmens statusas nėra ginčijamas, vis dėlto kyla klausimas, ar teisės valdyti daiktą kaip savininkui perdavimą mainais už mokesčių skolas išnykimą galima pripažinti „prekių tiekimu už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos nuostatas.
- 22 Šis teismas primena savo jurisprudenciją, pagal kurią daikto nuosavybės teisės perdavimas valstybės išdui mainais už mokesčių, kurie mokami į valstybės biudžetą, skolas yra PVM neapmokestinamas sandoris, nes mokestis – tai ne piniginis sandoris, kuris gali būti sudaromas kaip atlygis už kitą sandorį, be to, mokesčio pagrindinė savybė yra jo vienašališkumas.

- 23 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM apmokestinamo asmens žemės sklypo (daikto) nuosavybės teisės perdavimas:

- a) valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų į valstybės biudžetą, skolas arba
- b) savivaldybei, apskričiai arba vaivadijai mainais už mokesčių, mokamų į jų biudžetą, skolas, dėl kurio išnyksta mokesčių skola, yra apmokestinamas sandoris (prekių tiekimas už atlygį), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 14 straipsnio 1 dalį?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 24 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktas ir 14 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad PVM apmokestinamo asmens nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės narės išdui ar šios valstybės teritoriniam savivaldos vienetui mainais už mokesčių skolą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas už atlygį.
- 25 Visų pirma reikia priminti, kad PVM direktyva įtvirtina bendrą PVM sistemą, pagrįstą būtent vienu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39 punktą).
- 26 Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, PVM objektas yra prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 27 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Visų pirma, „ekonominė veikla“ laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.
- 28 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje „prekių tiekimas“ apibrėžtas kaip teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.
- 29 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio neginčijama, pirma, kad sutartimi, sudaryta tarp *Posnania* ir savivaldybės, buvo perduota nekilnojamojo turto nuosavybės teisė ir, antra, kad *Posnania* turi apmokestinamojo asmens statusą.
- 30 Trečia, daikto tiekimo vietos sąlyga yra neginčytinai įvykdyta, sandoris įvyko valstybės narės teritorijoje, t. y. Lenkijoje.
- 31 Ketvirta, dėl atlygintino nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimo viešajam subjektui sandorio pobūdžio, kaip antai šiuo atveju žemės sklypo nuosavybės teisės perdavimo savivaldybei mainais už mokesčių skolas, pažymėtina, kad daiktas perduodamas „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, tik tuo atveju, jei tarp prekių tiekėjo ir pirkėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai, ir prekių tiekėjo gauta kaina yra realus atlygis už pateiktą prekę (žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 26 punktą ir 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 32 punktą).
- 32 Nagrinėjamu atveju tarp nekilnojamojo daikto tiekėjo ir gavėjo neabejotinai egzistuoja teisinis ryšys, kaip antai ryšys, siejantis kreditorių su skolininku.

- 33 Tačiau mokesčių mokėtojo, kaip skolininko, prievolė mokesčių administratoriui, kaip skolos kreditoriui, yra vienašališko pobūdžio, nes mokesčio sumokėjimas lemia teisėtą mokesčių mokėtojo skolos išnykimą, net jei mokestis sumokėtas, kaip nagrinėjamu atveju, perleidžiant nekilnojamąjį daiktą.
- 34 Mokestis iš tiesų yra privalomas mokėjimas, valdžios institucijos nustatytas asmenų, patenkančių į jos mokestinę jurisdikciją, lėšoms. Šis mokestis per viešuosius biudžetus yra skiriamas atsiskaityti už komunalines paslaugas. Toks mokestis, nesvarbu, ar mokamas pinigais, ar, kaip šiuo atveju, materialiuoju turtu, nelemia jokio paslaugų teikimo, atliekamo viešosios institucijos, nei atitinkamai jokios priešpriešinės paslaugos, teikiamos mokesčiu apmokestinamo asmens.
- 35 Todėl tai nėra teisinis ryšys, kai atliekami veiksmai vienas kito naudai, kaip tai numatoma šio sprendimo 31 punkte primintuose Teisingumo Teismo sprendimuose.
- 36 Šiomis aplinkybėmis sandoris, pagal kurį siekiant padengti mokestinę skolą sumokama turtu, negali būti laikomas sandoriu už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, ir negali būti apmokestinamas PVM.
- 37 Reikia pridurti, kad, nors nacionalinis teismas yra vienintelis kompetentingas vertinti pagrindinės bylos faktus ir aiškinti nacionalinės teisės aktus, vis dėlto nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingus atsakymus, taigi jis turi kompetenciją, remdamasis pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis, pateikti gaires, kurios leistų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimti sprendimą (žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 32 punktą).
- 38 Kalbant apie sandorį nagrinėjamoje byloje, reikia pažymėti, kad negalima atmesti fakto, jog *Posnania*, kaip PVM apmokestinamas asmuo, pagrindinėje byloje dėl nagrinėjamo nekilnojamojo turto jau buvo pasinaudojusi pirkimo PVM atskaita.
- 39 Kaip pabrėžė generalinė advokatė savo išvados 44 punkte, jeigu egzistuoja neapmokestinto galutinio vartojimo rizika, ši rizika patenka į PVM direktyvos 16 straipsnio nuostatų taikymo sritį.
- 40 Iš tiesų, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris naudoja prekes savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ir į galutinį vartotoją, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekių (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Atsižvelgiant į šio tikslo pasiekimą pagal PVM direktyvos 16 straipsnį, prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti arba jų realizavimas neatlygintinai ar – platesne prasme – jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygį, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas (žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 24 punktą).
- 42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktas ir 14 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad PVM apmokestinamo asmens nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės narės išdui ar šios valstybės teritoriniam savivaldos vienetui mainais už mokesčių skolą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, nėra PVM apmokestinamas prekių tiekimas už atlygį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 43 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a punktas ir 14 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad PVM apmokestinamo asmens nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimas valstybės narės iždui ar šios valstybės teritoriniam savivaldos vienetui mainais už mokesčių skolą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, nėra PVM apmokestinamas prekių tiekimas už atlygį.

Parašai.