

Byla C-405/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. gegužės 24 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Hof van Cassatie (Belgija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. balandžio 26 d.

Kasatorė:

Vos Aannemingen BVBA

Kita kasacinio proceso šalis:

Belgische Staat

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas yra susijęs su ginču tarp *Vos Aannemingen BVBA* (kasatorė) ir mokesčių administratoriaus Belgische Staat (Belgijos valstybė), kita kasacinio proceso šalis) dėl galimybės taikyti pridėtinės vertės mokesčio atskaitą viešinimo ir administravimo išlaidoms, taip pat nekilnojamojo turto agentų komisiniams. Jis pateiktas dėl *Hof van beroep Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija) sprendimo, kuriuo buvo patenkintas kitos kasacinio proceso šalies apeliacinis skundas ir pirminis kasatorės ieškinys pripažintas pagrįstu tik iš dalies, būtent tik dėl paskirtos administracinės baudos grąžinimo. Pirmojoje instancijoje kasatorei taip pat buvo priteistas ir jos sumokėto 92 313,99 EUR pridėtinės vertės mokesčio su palūkanomis grąžinimas.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl 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 išaiškinimo

Prejudiciniai klausimai

1. Ar Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnį reikia aiškinti taip, kad aplinkybė, jog išlaidos yra naudingos ir trečiajam asmeniui, kaip tai yra tuomet, kai parduodant butus projekto vystytojas dengia viešinimo ir administravimo išlaidas ar nekilnojamojo turto agentų komisinius, naudingus ir žemės savininkams, neprieštarauja tam, kad šioms išlaidoms tenkanti pridėtinės vertės mokesčių būtų galima visiškai atskaityti, jeigu nustatoma, jog tarp išlaidų ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, o nauda trečiajam asmeniui yra šalutinė, palyginus su apmokestinamojo asmens įmonės poreikiais?

2. Ar šis principas taikomas ir tuomet, kai kalbama ne apie bendrąsias išlaidas, o apie išlaidas, priskiriamas konkrečioms pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamiems arba neapmokestinamiems pardavimo sandoriams, kaip šiuo atveju – viena vertus, butų pardavimas ir, kita vertus, žemės sklypų pardavimas?

3. Ar aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo turi galimybę (teisę) išlaidas iš dalies perkelti trečiajam asmeniui, kuriam jos naudingos, tačiau to nepadarę, turi kokios nors įtakos klausimui dėl galimybės atskaityti tokioms išlaidoms taikomą pridėtinės vertės mokesčių?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

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 (toliau – Šeštoji direktyva 77/388/EEB) 17 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Grondwet (Konstitucija) 149 straipsnis;

Burgerlijk Wetboek (Civilinis kodeksas) 1319 straipsnis, 1320 straipsnis ir 1322 straipsnis;

Gerechtelijk Wetboek (Teismų kodeksas) 19 straipsnio 1 ir 2 dalys, 1068 straipsnio 1 dalis ir 1138 straipsnio 3 punktas;

Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (1969 m. liepos 3 d. Įstatymas, kuriuo nustatomas pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 45 straipsnio 1 dalis;

Koninklijk Besluit Nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (1969 m. gruodžio 10 d. Karališkasis dekretas Nr. 3 dėl atskaitos taikant pridėtinės vertės mokestį) 1 straipsnio 2 dalis (redakcija, galiojusi iki jo pakeitimo, padaryto 2015 m. sausio 24 d. Karališkuoju dekretu).

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Vienintelė kasatorės ekonominė veikla – daugiabučių namų statyba ir pardavimas. Tretiesiems asmenims priklausančiuose žemės sklypuose ji stato butus, o po to juos parduvinėja. Dėl to ji patiria viešinimo ir administravimo išlaidų, be to, moka komisinius nekilnojamojo turto agentams. Buto pardavimo dokumentuose kasatorė nurodoma kaip pastato pardavėja, o žemės savininkas – kaip žemės sklypo pardavėjas.
- 2 Kasatorė visiškai atskaitė dėl viešinimo ir administravimo išlaidų, taip pat dėl nekilnojamojo turto agentų komisinių sumokėtą pridėtinės vertės mokestį.
- 3 Atlikęs patikrinimą, mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad už laikotarpį nuo 1999 m. sausio 1 d. iki 2001 m. rugsėjo 30 d. pridėtinės vertės mokestį galima atskaityti tik tiek, kiek jis yra susijęs su pastatų pardavimu, o tiek, kiek jis yra susijęs su žemės sklypų pardavimu – negalima. Teisė į atskaitą egzistuoja tik tokia apimtimi, kokia atitinka procentinį dydį, apskaičiuojamą pagal trupmeną, kurios skaitiklis – pastato kaina, o vardiklis – pastato kaina, pridėjus žemės sklypo kainą.
- 4 Administratorius išdavė mokėjimo nurodymą, pagal kurį kasatorė, išsaugodama visas teises, sumokėjo 92 313,99 EUR pridėtinės vertės mokesčio sumą, palūkanas ir baudas.
- 5 Po to kasatorė pateikė prieštaravimą dėl mokėjimo nurodymo ir pareikalavo sugrąžinti sumokėtas sumas.

2016 m. kovo 21 d. sprendimu *Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Rytų Flandrijos pirmosios instancijos teismas, Gento skyrius, Belgija) patenkino kasatorės ieškinį. Šiuo atžvilgiu jis iš esmės nurodė, kad pastato ir žemės sklypo pardavimas sudaro vieną ir tą patį prekių tiekimą, todėl turi būti laikoma, kad viešinimas ir nekilnojamojo turto agento paslaugos, už kurias sumokėjo kasatorė, apskritai imant, yra jos vienintelės ekonominės veiklos bendrųjų išlaidų dalis. Aplinkybė, jog žemės savininkai gali gauti naudos iš viešinimo išlaidų ir nekilnojamojo turto agentų komisinių, turi būti vertinama kaip šalutinė, palyginus su kasatorės poreikiais.

- 6 Dėl šio sprendimo administratorius pateikė apeliacinį skundą *Hof van beroep Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija). 2017 m. lapkričio 28 d. sprendimu apeliacinis skundas buvo patenkintas ir pirminis kasatorės ieškinys pripažintas pagrįstu tik iš dalies, būtent tik dėl paskirtos administracinės baudos.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 7 Kasatorės nuomone, viešinimo ir administravimo išlaidos, taip pat nekilnojamojo turto agentų komisiniai yra susiję su jos ekonominės veiklos vykdymu tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, todėl pateisinama visiška mokesčio atskaita.

Ji nurodo, jog todėl apeliacinis teismas negalėjo nesuteikti teisės į visišką šioms išlaidoms tenkančio mokesčio atskaitą motyvuodamas tuo, kad negalima pritarti kasatorės teiginiui, jog atskaitai taikyti pakanka tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su jos apmokestinamaisiais sandoriais, kad kasatorė šiuo klausimu neatsižvelgia į tai, jog teisiškai įmanoma atskirai parduoti žemės sklypą ir pastatą, ir kad nors yra tam tikras ryšys tarp pastatų pardavimo ir žemės sklypų pardavimo, šiuo atveju vis dėlto kalbama ne apie minėtą tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį.

- 8 Kasatorė taip pat teigia, kad apmokestinamasis asmuo gali taikyti visišką atskaitą, jeigu pirkimo sandoris objektyviai įvykdomas atsižvelgiant į būsimą tam tikros veiklos arba visos jo apmokestinamosios veiklos vykdymą, net jeigu sandoris naudingas trečiajam asmeniui ir pastarasis įprastai būtų turėjęs perimti dalį išlaidų, su sąlyga, kad trečiojo asmens asmeninė nauda yra šalutinė, palyginus su įmonės poreikiais.

Apeliacinis teismas nenagrinėjo jos teiginio, kad žemės savininkams netiesiogiai suteikta nauda yra šalutinė, palyginus su įmonės poreikiais, todėl savo sprendimo jis taip pat negalėjo grįžti argumentu, kad kasatorė dalį išlaidų gali perkelti žemės savininkams ir kad tai yra išlaidos, kurias įprastai turėtų dengti tie žemės savininkai.

- 9 Galiausiai kasatorė nurodo, kad apmokestinamasis asmuo, kuris tuo metu, kai įsigyja paslaugą, veikia kaip toks ir šią paslaugą naudoja tam tikriems su savo ekonomine veikla susijusiems sandoriams, gali atskaityti už šią paslaugą mokėtiną ar sumokėtą pridėtinės vertės mokestį taip pat ir tada, kai kalbama ne apie bendras, o apie specifines išlaidas.

Todėl apeliacinis teismas negalėjo nesuteikti teisės į visišką minėtoms išlaidoms tenkančio mokesčio atskaitą motyvuodamas tuo, kad tai yra išlaidos, atsiradusios parduodant specifinius pastatus ir žemės sklypus.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 10 Vadovaujantis Mokesčių kodekso 45 straipsnio 1 dalies 1 punktu, kuriuo perkeliama Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 2 dalis, kiekvienas apmokestinamasis asmuo gali iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti mokestį, mokamą už jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas tiek, kiek jis tas prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.

- 11 Pagal suformuotą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją iš esmės tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo pridėtinės vertės mokestį atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos sudaro apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, 57 punktą).

Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla (žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, 58 punktą).

- 12 2013 m. liepos 18 d. Sprendime *AES-3C* (C-124/12) Teisingumo Teismas, vadovaudamasis 1996 m. spalio 16 d. Sprendimu *Fillibeck* (C-258/95) nusprendė, kad Šeštąją direktyvą 77/388/EEB reikia aiškinti taip, kad nemokamas darbuotojų vežimas, kurį darbdavys užtikrina tarp jų namų ir darbo vietos, iš esmės tenkina asmeninius darbuotojų poreikius ir todėl yra nesusijęs su įmonės tikslais, taigi šioms vežimo paslaugoms tenkančio pridėtinės vertės mokesčio iš esmės negalima atskaityti. Tačiau tai netaikoma atvejams, kai dėl įmonės poreikių, atsižvelgiant į ypatingas aplinkybes, kaip antai sunkumą pasinaudoti kitomis transporto priemonėmis ir darbo vietų keitimą, reikalaujama, kad darbdavys užtikrintų darbuotojų vežimą, nes tuomet toks paslaugos teikimas yra susijęs su veiklos tikslais, todėl galima atskaityti tokioms vežimo paslaugoms tenkantį pridėtinės vertės mokestį (29 punktas). Teisingumo Teismas taip pat priminė, jog aplinkybė, kad darbuotojai gali gauti naudos iš darbdavio paslaugų, teikiamų įmonės interesais, turi būti laikoma šalutine, palyginus su įmonės poreikiais (33 punktas).
- 13 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Iberdrola* (C-132/16) Teisingumo Teismas nusprendė, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą, atitinkantį Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 2 dalies a punktą, reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį už paslaugų, kurias sudaro trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, teikimą, kai šis trečiasis asmuo neatlygintinai naudojasi šių paslaugų rezultatu, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo, tiek, kiek šios paslaugos neviršija to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius pardavimo sandorius, ir kiek šių paslaugų išlaidos įtraukiamos į tų sandorių kainą.

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, nors šie sprendimai taip pat susiję su atvejais, kai trečiasis asmuo gauna naudos iš pirkimo paslaugos, tačiau jie neleidžia aiškiai nustatyti, ar kasatorės teisinė pozicija tokioje situacijoje, kokia susiklostė pagrindinėje byloje, yra teisinga ir pridėtinės vertės mokestis, sumokėtas už jos parduodant butus patirtas viešinimo ir administravimo išlaidas, taip pat nekilnojamojo turto agentų komisinius, gali būti visiškai atskaitomas ir tada, kai šios išlaidos yra naudingos ir žemės savininkams ir galėjo būti jiems iš dalies perkeltos, su sąlyga, jog nustatoma, kad nauda tretiesiems asmenims yra šalutinė, palyginus su kasatorės įmonės tikslais.
- 15 Dėl to prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, jog būtina nurodytus klausimus pateikti Teisingumo Teismui, kad jis priimtų prejudicinį sprendimą.

DARBINIS VERTINIMAS