

**Byla C-288/19**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2019 m. balandžio 9 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Finanzgericht des Saarlandes* (Vokietija)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. kovo 18 d.

**Ieškovė:**

QM

**Atsakovė:**

*Finanzamt Saarbrücken*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis už teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimą už 2013 m. ir 2014 m.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

**Prejudicinis klausimas**

Ar PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad „transporto priemonių nuomos paslaugų teikimas neapmokestinamajam asmeniui“ apima ir teisės naudotis apmokestinamojo asmens įmonės veiklai skirta transporto priemone (įmonės automobiliu) suteikimą savo darbuotojams, jei jie už tai neatsilygina atliekamu darbu (ar jo dalimi), 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?

### **Nurodomi Sąjungos teisės aktai**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11) (toliau – PVM direktyva), konkrečiai 2, 24, 26, 45, 56 straipsniai.

### **Nurodomi nacionalinės teisės aktai**

*Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), konkrečiai 1, 3, 3a, 3f straipsniai

### **Bylos aplinkybių ir proceso santrauka**

- 1 Ieškovė yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigta akcinė bendrovė (S. A.), kurios buveinė yra Liuksemburgo Didžiojoje Kunigaikštystėje. Dviem savo darbuotojams, dirbantiems Liuksemburge, bet gyvenantiems Vokietijoje, ji leidžia naudotis dviem įmonei priklausančiais automobiliais, be kita ko, ir asmeniniais tikslais. Iš vieno iš dviejų darbuotojų atlyginimo nagrinėjamais metais ji atskaitė dalį jam suteikto tarnybinio automobilio eksploatavimo sąnaudų. Liuksemburge ieškovė yra apmokestinama pagal vadinamąją „supaprastintą procedūrą“, pagal kurią PVM negalima atskaityti. Atitinkamai ji nepasinaudojo teise atskaityti PVM iš abiejų tarnybinių automobilių eksploatavimo sąnaudų, todėl, taikant supaprastintą apmokestinimo procedūrą, Liuksemburge nereikėjo mokėti mokesčio už darbuotojams suteiktą teisę naudotis įmonės automobiliais.
- 2 2014 m. lapkritį ieškovė dėl teisės naudotis transporto priemone suteikimo pateikė prašymą registruotis PVM mokėtoja Vokietijos *Finanzamt* (mokesčių tarnyba), kuri yra atsakovė šioje byloje. PVM deklaracijose už nagrinėjamus metus nurodydama suteiktą teisę naudotis transporto priemone nuo 2013 m. ieškovė deklaravo 19 % apmokestinamas kitas paslaugas – 7 904 EUR 2013 m. ir 20 767 EUR 2014 m. – bei už jas sumokėtą PVM. Dėl už šiuos dvejus metus apskaičiuoto PVM ieškovė pateikė skundą, kurį atsakovė atmetė kaip nepagrįstą.
- 3 Savo ieškiniu ieškovė reikalauja pripažinti, kad PVM už 2013 ir 2014 m. yra 0 EUR.

### **Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 4 Ieškovė mano, kad nėra įvykdytos sąlygos Vokietijoje apmokestinti PVM teisės naudotis tarnybiniais automobiliais suteikimą.

- 5 Ji teigia, kad teisė naudotis tarnybiniais automobiliais suteikiama ne už atlygį, kaip tai suprantama pagal ES reikalavimus, nes darbuotojai nieko už tai nei moka, nei skiria tam dalį savo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais. Vien tik tai, kad darbuotojas dirba darbdaviui ir pagal pelno apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus naudojimas turi būti apmokestinamas kaip pajamos, dar nereiškia, kad tai yra naudojimas už atlygį.
- 6 Šis naudojimas, kaip teigia ieškovė, nėra ir nuomos paslauga. Pagal aktualią Teisingumo Teismo jurisprudenciją įmonės turto suteikimas naudoti privatiems poreikiams, jei naudos gavėjui nėra numatyta jokių pinigais mokamo nuomos mokesčio kaip atlygio už šį naudojimąsi, kvalifikuotinas ne kaip neapmokestinama nuoma, o kaip neatlygintinas *ad valorem* mokestis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktą. Taip pat ir pagal civilinės teisės aktus teisė naudotis įmonės automobiliu suteikimas vertintinas pagal darbo teisę, o ne pagal nuomos teisę. Pagal *Bundesfinanzhof* (Federalinis Finansų Teismas, toliau – BFH) jurisprudenciją teisė naudotis tarnybinio automobiliu suteikimas yra neatsiejama vadovaujančias pareigas einančių darbuotojų darbo užmokesčio dalis. Ieškovė teigia, kad atsakovės požiūris prieštarauja kone vienbalsei PVM komiteto nuomonei, pareikštai 2014 m. spalio 20 d. 101 posėdžio gairėse.
- 7 Atsakovė prašo atmesti ieškinį kaip nepagrįstą.
- 8 Jos manymu, teisė naudotis tarnybiniais automobiliais suteikimas darbuotojams kvalifikuotinas kaip atlygintina ilgalaikės transporto priemonių nuomos paslauga. Pagal *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija, toliau – BMF) reikalavimus, įtvirtintus *Umsatzsteueranwendungserlass* (Potvarkis dėl PVM taikymo), ir pagal reikšmingus BMF raštus teisės atvejai, kai prekybininkas suteikia savo darbuotojams teisę naudotis transporto priemone asmeniniams tikslams, kvalifikuotini kaip kita paslauga už atlygį, kuri paprastai sudaro dalis darbo, kuri darbuotojas atlieka atsilygindamas už naudojimąsi transporto priemone asmeniniams tikslams. Tai taikoma visada, kai teisė naudotis transporto priemone – kaip antai nagrinėjamu atveju – asmeniniams tikslams darbuotojui suteikiama tam tikram laikui, o ne vien tik kartas nuo karto. 2014 m. spalio 20 d. PVM komiteto gairėse nustatyta, kad tai, ar paslauga teikiama už atlygį, ar yra neatlygintina, neturi reikšmės. Tai, kad Liuksemburgo Didžioji Kunigaikštystė nepritarė priimtoms gairėms, teisė naudotis transporto priemone suteikimą laiko neatlygintina paslauga ir apmokestina ją toje vietoje, kur yra šią paslaugą teikiantis prekybininkas, t. y. Liuksemburge, prieštarauja PVM komiteto daugumos nuomonei.

### **Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka**

- 9 Sprendimas byloje priklauso nuo to, kaip reikia aiškinti PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalį. Jei šiame straipsnyje minima „transporto priemonių nuoma“ apima ir teisė naudotis apmokestinamojo asmens įmonei priskirta transporto

priemone (įmonės automobiliu) suteikimą savo darbuotojams, kurie už tai neatsilygina atliekamam darbu (ar jo dalimi), netrumpalaikės nuomos paslaugos teikimo vieta nustatoma pagal darbuotojo gyvenamąją vietą, kuri nagrinėjamu atveju yra Vokietijos Federacinėje Respublikoje.

- 10 Tačiau jei teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimas nelaikytinas transporto priemonių nuoma, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalį, pagal galiojančius Sąjungos teisės aktus ši paslauga, arba kaip PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte apibrėžta neapmokestinamajam asmeniui už atlygį teikiama paslauga, arba kaip už atlygį teikiama paslaugai prilyginama PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punkte apibrėžta paslauga, pagal PVM direktyvos 45 straipsnį teikiama toje vietoje, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą, nagrinėjamu atveju – Liuksemburge; tai reiškia, kad tokiau atveju atsakovė negalėtų jos apmokestinti.
- 11 Nagrinėdamas vienodo požiūrio į paslaugų, susijusių su įmonės veiklai skirtu turto naudojimu privatiems darbuotojų poreikiams (taigi ir su teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimą), teikimo vietą, PVM komitetas priėmė 2014 m. spalio 20 d. įvykusio 101 posėdžio gaires (dokumentas H – taxud.c.1(2015)721834-832 ir taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, toliau – PVM komiteto gairės). Liuksemburgo Didžioji Kunigaikštystė ir Vokietijos Federacinė Respublika jas supranta skirtingai; kitaip nei Vokietija, tokį teisės naudotis transporto priemone suteikimą, kaip antai nagrinėjamas šiuo atveju, Liuksemburgas laiko ne nuomos paslauga už atlygį, o pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktą už atlygį teikiama paslaugai prilyginama paslauga, kurios teikimo vieta pagal PVM direktyvos 45 straipsnį nustatoma pagal paslaugų teikėjo buvimo vietą (Liuksemburgas).
- 12 Kolegijos manymu, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti neigiamai.
- 13 Teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimas Vokietijoje PVM gali būti apmokestinamas tik remiantis *UStG* 3a straipsnio 3 dalies 2 punkto trečiu sakiniu. Priimdamas šią normą, Vokietijos teisės aktų leidėjas nuo 2013 m. sausio 1 d. į nacionalinę teisę perkėlė pakeistą PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalį. Šioje dalyje nustatyta, kad transporto priemonių nuomos paslaugų teikimo vieta yra ten, kur klientas, kuris nėra nei prekybininkas, nei PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, turi nuolatinę gyvenamąją vietą.
- 14 Kolegija mano, kad pagal PVM direktyvos 56 straipsnį bei su juo susijusį *UStG* 3a straipsnio 3 dalies 2 punkto trečią sakinį paslaugos teikimo vieta Vokietijoje gali būti tik tada, jei tai yra už atlygį teikiama nuomos paslauga. Tai yra abejotina.
- 15 Nagrinėjamu atveju paslauga gali būti laikoma teikiama už atlygį tik tada, jei darbuotojai už teisės naudotis automobiliu suteikimą mokėjo atlygį. Kolegija abejoja, ar tai darė ieškovės darbuotojas, kuris jokia su jo darbo pajamomis nesusijusio atlygio nemoka.

- 16 Prekybininko savo darbuotojams suteiktą teisę naudotis įmonės automobiliu asmeniniams tikslams Vokietijos mokesčių administratorius paprastai laiko ilgalaikę transporto priemonių nuoma ir mano, kad darbo dalis, kuria darbuotojas atsilygina už naudojimąsi automobiliu asmeniniams tikslams, yra atlygis. Šis požiūris grindžiamas ir mintimi, kad teisės naudotis transporto priemone asmeniniams tikslams suteikimas yra vadinamosios pajamos natūra, kurios darbuotojo atveju kaip darbo užmokestis (tai reiškia, kaip dalis atlygio už atliktą darbą) iš principo apmokestinamos pajamų mokesčiu.
- 17 Tačiau, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, tai, ko gero, nėra už atlygį teikiama paslauga. 2013 m. liepos 18 d. sprendime bylose *Medicom* ir *Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) Teisingumo Teismas, aiškindamas už atlygį teikiamos paslaugos sąvoką, pabrėžė, kad tokios paslaugos sąlyga yra tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio; tokio mokėjimo nebuvimo negalima kompensuoti tuo, jog taikant pajamų mokestį šis turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, privatus naudojimas laikomas apskaičiuotinomis pajamomis natūra, todėl tam tikra prasme darbo užmokesčio dalimi, kurios jo gavėjas atsisakė už suteiktą naudotis nagrinėjamu turtu.
- 18 Tačiau visas kitas atvejis yra, kai iš darbuotojų darbo užmokesčio atskaitoma tokia dalis, kuri lygi aptariamo turto suteikimo naudotis vertei, arba kai yra neabejotina, jog dalis darbuotojų atliekamo darbo gali būti laikoma atlygiu už suteiktą naudotis turtu (žr. ir 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Pavyzdžiui, byloje *Astra Zeneca UK* (2010 m. liepos 29 d. sprendimas, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) Teisingumo Teismas dalį darbuotojų atliekamo darbo laikė atlygiu.
- 19 Vokietijos mokesčių administratorius darbuotojų atliekamą darbą paprastai laiko atlygiu už teisės naudotis transporto priemone asmeniniams tikslams suteiktą, kai tai reglamentuojama darbo sutartyje arba grindžiama žodiniais susitarimais ar kitomis darbo santykių aplinkybėmis, jeigu teisė naudotis transporto priemone asmeniniams tikslams suteikiama tam tikram laikui, o ne vien tik kartais. BFH yra pritaręs šiam principui.
- 20 Jei už suteiktą teisę naudotis automobiliu darbuotojas nemoka, neskiria tam dalies savo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais ir taip pat neturi teisės pasirinkti iš kelių galimų privalumų, pagrindinėje byloje, ko gero, negalima kalbėti apie už atlygį teikiamą paslaugą. Tačiau abejonių dėl atlyginamumo atsiranda todėl, kad atsilyginimas, kuris pagal Vokietijos pajamų mokestį reglamentuojančius teisės aktus paprastai nustatomas kaip fiksuotas dydis, ko gero, nėra konkrečiai sutartas nuomos mokestis, kaip jis suprantamas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.
- 21 Ta aplinkybė, kad 2013 m. liepos 18 d. Teisingumo Teismo sprendimas bylose *Medicom* ir *Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) buvo priimtas dėl apmokestinimo išimties, o ne dėl galimybės apmokestinti sandorius, netrukdo jo taikyti nagrinėjamu atveju; juk atlygio buvimo ar nebuvimo klausimas, ko gero, turi būti sprendžiamas vienodai.

- 22 Tačiau net ir nelaikant šios paslaugos už atlygį teikiama paslauga, kyla kitas klausimas, ar, nepaisant visko, pagrindinėje byloje teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimo vieta vis tiek yra Vokietijoje. Atsakovė šiuo atžvilgiu remiasi PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalimi, argumentuodama, kad pagal šią nuostatą neturi reikšmės, ar paslauga teikiama už atlygį, ar ne, kol ji laikytina nuomos paslauga. Jei paaiškėtų, kad nuoma pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalį apima ir už atlygį teikiamas paslaugas, ir neatlygintino teisės naudotis suteikimo atvejus, pavyzdžiui, PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punkte apibrėžtą už atlygį teikiamai paslaugai prilyginamą paslaugą, kurią sudaro įmonės veiklai skirto turto naudojimas, nagrinėjamu atveju paslaugos teikimo vieta taip pat būtų Vokietijoje. Motyvuodamas savo požiūrį, Vokietijos mokesčių administratorius vėlgi remiasi PVM komiteto gairėmis. Jų 3 punkte nustatyta:
- 23 „PVM komiteto didžiosios daugumos nuomone, paslaugos, kurią sudaro turto naudojimas, teikimo vietai, neatsižvelgiant į tai, ar paslauga teikiama už atlygį, ar yra apmokestinama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktą, taikoma ta pati taisyklė.“
- 24 Abejotina, ar tai galioja ir transporto priemonių nuomos paslaugoms. PVM direktyvoje specialiai neregamentuojama, kaip turi būti nustatoma neatlygintinos paslaugos, kurią sudaro įmonės turto naudojimas privatiems poreikiams ir kuri pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalį yra prilyginama už atlygį teikiamai paslaugai, apmokestinimo vieta, todėl nėra būtina daryti skirtumo šią vietą nustatant; tačiau išimtis taikoma transporto priemonių nuomos paslaugoms, nes pastarosioms galioja PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalis. Gairių rekomendacija vienodai traktuoti už atlygį teikiamų paslaugų atvejus ir pagal PVM direktyvos 26 straipsnį už atlygį teikiamoms paslaugoms prilyginamas paslaugas turėtų prasmės tik tokių paslaugų atžvilgiu, kurių teikimo vieta nėra reglamentuota atskiroje nuostatoje, pavyzdžiui, tokioje, kaip antai PVM direktyvos 56 straipsnyje.
- 25 Atrodo, kad ir PVM komitetas teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimą iš esmės laiko „kita paslauga“ ir mano, kad transporto priemonės nuomos sąlyga yra už tai mokamas atlygis, žr. PVM komiteto gairių 3 punkto antrą pastraipą ir 1 punkto paskutinę pastraipą.
- 26 Atsižvelgdama į tai, kolegija įsitikinusi, kad PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalyje minimos nuomos paslauga gali būti tik už atlygį teikiama paslauga, o nagrinėjamu atveju, kiek galima spręsti iš bylos aplinkybių, taip nėra; naudojimasis įmonės veiklai skirtu turtu privatiems darbuotojų poreikiams ne už atlygį, ko gero, negali būti prilyginamas nuomos paslaugai.
- 27 Toliau nurodyti aspektai irgi liudija, kad toks teisės naudotis įmonės automobiliais suteikimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra nuomos paslauga, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 2 dalį.

- 28 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tam, kad būtų nuomos paslauga, reikia, kad visos sąlygos, apibūdinančios šį sandorį, būtų tenkinamos (2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Medicom ir Maison Patrice Alard*, C-210/11 ir C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, ir 2012 m. kovo 29 d. sprendimas byloje C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Be kita ko, šios sąlygos apima ir tai, kad tam tikro turto nuomininkui už sutartą nuomos mokestį sutartu laikotarpiu suteikiama teisė valdyti šį turtą, jokiai kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. Laikant, kad dalis gavėjo atliekamo darbo yra atlygis, kiltų abejonių, kaip reikėtų kvalifikuoti atlygio mokėjimą darbuotojo ligos atveju, kai atitinkamas darbuotojas nedirba.
- 29 Teisė naudotis transporto priemone suteikiama ne pagal nuomos sutartį; ją reglamentuoja darbo teisės aktai. Šios teisės suteikimas susijęs tik su darbuotojų darbo santykiais; tai papildomas atlygis už atliekamą darbą (pagal BFH jurisprudenciją taip pat ir tada, kai teisė buvo suteikta ne pagal eksplicitišką susitarimą). Pagrindinėje byloje ieškovė kitiems asmenims nesuteikia teisės naudotis transporto priemonėmis, visų pirma jos įmonės veikla nė kiek nesusijusi su komercine transporto priemonių nuoma. Teisės naudotis įmonės automobiliu suteikimas reglamentuotas darbo sutartyje arba atitinka įprastas ieškovės darbuotojams taikomas sąlygas, atskira nuomos sutartis nesudaroma. Vadinasi, atskiros sutarties, kuri būtų sudaroma greta darbo sutarties, nėra. Tai liudija ir ta aplinkybė, kad suteikta teisė naudotis transporto priemone baigiasi pasibaigus darbo santykiams ir po to nebėra pratęsiama.

DARBINIS VERTINIMAS