

GENERALINIO ADVOKATO

YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2007 m. gruodžio 13 d.¹

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą siekiama apibrėžti išperkamosios nuomos bendrovės, kuri vykdo dvejopą veiklą, t. y. nuomoja automobilius ir teikia finansines paslaugas, teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM).

2. Kadangi PVM apmokestinama tik pirmoji veikla, atitinkama bendrovė gali atskaityti tik šio mokesčio, kurį ji sumokėjo įsigydama verslo veiklai reikalingų prekių ir paslaugų, dalį, atitinkančią proporciją tarp apmokestinamos veiklos apyvartos ir visos jos apyvartos.

3. Pagrindinėje byloje siekiama išsiaiškinti, ar apskaičiuojant atskaitos proporciją reikia atsižvelgti į automobilių pardavimo apyvartą pasibaigus lizingo sutartims.

4. Šis klausimas kilo dėl to, kad Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB² 19 straipsnio, kuriame detalai nustatoma šios proporcijos apskaičiavimo metodika, 2 dalyje nurodyta, kad į šį apskaičiavimą nereikia įtraukti apyvartos, priskirtinos tiekiamam ilgalaikiam turtui, kurį apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui.

5. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies sąvoka „ilgalaikis turtas“ turi būti suprantama kaip apimanti turtą, kurį išperkamosios nuomos įmonė įsigyja norėdama jį nuomoti lizingo sąlygomis ir parduoti pasibaigus lizingo sutartims.

6. Šioje išvadoje paaiškinsiu, kad ši sąvoka, mano nuomone, turi būti suprantama kaip neapimanti prekių, kurias įmonė perka, kad nuomotų lizingo sąlygomis, o vėliau

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

parduotų, kai prekių pardavimas, pasibaigus atitinkamoms lizingo sutartims, yra neat-siejama šios įmonės įprastos ekonominės veiklos dalis.

iš savo klientų ir kuri turi mokėti valstybei narei, atskaityti PVM, kuri patys sumokėjo įsigydami verslo veiklai reikalingų prekių ir paslaugų.

I — Teisinis pagrindas

A — Šeštoji direktyva

7. PVM yra vartojimo mokestis, kuriuo bendrai apmokestinamos prekės ir paslaugos. Bendrijos PVM sistemos ypatumas yra tas, kad prekės ir paslaugos yra apmokestinamos mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas jų kainai, mokamai sudarant kiekvieną gamybos ar platinimo grandinės sandorį, ir kurio našta turi tekti tik galutiniam vartotojui.

8. Siekiant nuo šios naštos atleisti PVM susigrąžinimą užsitikrinančius apmokestinamuosius asmenis, Šeštojoje direktyvoje numatytas atskaitos mechanizmas, kuriuo siekiama užtikrinti mokesčio „neutralumą“ jų atžvilgiu. Todėl apmokestinamieji asmenys turi teisę iš mokesčio, kurį jie susigrąžino

9. Tačiau atskaitos teisė reiškia, kad apmokestinamasis asmuo šias prekes ar paslaugas naudoja veiklai, kuri yra apmokestinama PVM. Šeštojoje direktyvoje yra nemažai nuostatų, kuriomis siekiama užtikrinti šios sistemos taikymą, kai apmokestinamasis asmuo tas pačias prekes ar paslaugas naudoja tiek apmokestinamai, tiek neapmokestinamai veiklai. Šiomis nuostatomis įgyvendinamas Šeštosios direktyvos dvyliktoje konstatuojamoje dalyje nustatytas tikslas, pagal kurį būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jomis daroma įtaka faktiškai surenkamoms sumoms, o atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse.

10. Todėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti apmokestinamiems sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis. Pagal tą patį straipsnį ši atskaitos proporcija yra nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų.

11. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas <...>

- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma <...>

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

12. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis, kuri yra svarbiausia šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą nuostata, suformuluota taip:

„Nukrypstant nuo 1 dalies, apskaičiuojant atskaitos proporciją nereikia įtraukti sumų, priskirtinų tiekiamam ilgalaikiam turtui, kurį apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Į apskaičiavimą taip pat neturi būti įtraukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. Kai valstybės narės pasinaudoja galimybe, numatyta 20 straipsnio 5 dalyje, nereikalauti ilgalaikio turto atskaitos tikslinimo, jos gali reikalauti apskaičiuojant atskaitos proporciją įtraukti ilgalaikio turto tiekimą.“ (Pataisytas vertimas)

13. Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje nustatytos atskaitos tikslinimo taisyklės. Jame numatyta:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka <...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas

ar pasigamintas. Per metus turi būt tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

<...>

<...>

5. Jei kokioje nors valstybėje narėje 2 ir 3 dalies taikymo rezultatai praktikoje būtų nežymūs, toji valstybė narė gali pasikonsultavusi (su PVM komitetu) atsisakyti taikyti tų dalių nuostatas atsižvelgdama į poreikį vengti konkurencijos iškreipimo, į bendrą mokesčio įtaką toje valstybėje narėje ir į efektyvaus administravimo poreikį.

Kai nekilnojamasis turtas įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki dvidešimties metų.

<...>“

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. <...>

B — *Nacionalinė teisė*

14. 1994 m. gegužės 18 d. Įstatymo 38 straipsnio 1 dalimi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis ir 19 straipsnio 1 ir 2 dalys buvo perkeltos į Danijos teisę. Šis straipsnis suformuluotas taip:

4. Taikydamos 2 ir 3 punktų nuostatas, valstybės narės gali:

„Jeigu registruota įmonė prekes ir paslaugas ketina naudoti tikslais, dėl kurių taikoma atskaita pagal 37 straipsnį ir kitais verslo tikslais, atskaita gali būti taikoma tik tai mokesčio

— apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką

daliai, kuri yra proporcinga registruotino verslo daliai tenkančiai apyvartai. Apskaičiuojant pajamas nereikia įtraukti sumų, priskirtinų verslui skirto ilgalaikio turto tiekimui. Mechanizmai, įranga ir panašios verslo priemonės, kurių pardavimo kaina (be šiame įstatyme numatyto mokesčio) viršija 50 000 DKK (nuo 1996 m. – 75 000 DKK), yra ilgalaikis turtas <...>“

pirkimas ir pardavimas buvo organizuojamas profesionaliai ir sistemingai. Taigi 1998 m. *Erhvervsfinans* lizingo sąlygomis išnuomojo 4 500 automobilių, o pardavė daugiau kaip 600.

II — Pagrindinės bylos aplinkybės

15. Bendrovė *BG Erhvervsfinans A/S*³, kurios teisių perėmėjos yra bendrovės *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S*, 1995–1998 m. vykdė plataus masto daugiausia automobilių lizingo (išperkamosios nuomos) veiklą. Ji taip pat teikė finansines paslaugas.

16. Lizingo veikla apėmė automobilių nuomą paprastai 36 mėnesiams ir jų pardavimą pasibaigus lizingo sutartims. Nustatant lizingo įmokų dydį, buvo atsižvelgiama į numatomas pajamas iš šio pardavimo, o šių automobilių

17. Automobilių nuoma lizingo sąlygomis ir jų pardavimas yra PVM apmokestinama veikla. Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punktą finansinės paslaugos yra neapmokestinamos šiuo mokesčiu.

18. 1995–1998 m. *Erhvervsfinans* patyrė bendrųjų išlaidų, susijusių su verslui skirtomis patalpomis, biuro įranga, kompiuterine technika, telefonais, sąskaitų apmokėjimo tikrinimu ir t. t., kurios buvo apmokestintos PVM. Todėl pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 2 dalies nuostatas ji turėjo apskaičiuoti savo teisės atskaityti šį mokestį proporciją.

19. Atlikdama šį apskaičiavimą *Erhvervsfinans* į metinę apyvartą įtraukė iš automobilių pardavimo gautas pajamas, nes manė, kad šis pardavimas turi būti laikomas įprastu prekių pardavimu.

3 — Toliau – *Erhvervsfinans*.

20. 1999 m. lapkričio 17 d. Sprendimu Danijos mokesčių institucijos nutarė, kad pasibaigus lizingo sutartims parduoti automobiliai turi būti laikomi „ilgalaikiu turtu, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“, o iš jų pardavimo gautos pajamos neturi būti įtrauktos į atskaitos proporciją. Dėl šio sprendimo minėta proporcija sumažėjo.

21. *Erhvervsfinans* šį sprendimą apskundė *Landsskatteret* (Nacionalinis mokesčių teismas), kuris ieškinį patenkino. Šis teismas manė, lizingo sąlygomis nuomojami automobiliai yra perkami tam, kad būtų išnuomoti lizingo sąlygomis ir, pasibaigus lizingo sutartims, parduoti tretiesiems asmenims ar galbūt nuomininkui. Dėl šios aplinkybės jis padarė išvadą, kad lizingo sąlygomis nuomojamų automobilių pardavimas turi būti laikomas įprasta *Erhvervsfinans* veikla ir dėl to jos automobilių nebuvo galima laikyti „ilgalaikiu turtu“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme.

22. Danijos mokesčių ministerija (*Skatteministeriet*) apeliacine tvarka apskundė sprendimą *Østre Landsretten* (Rytų regiono teismas), kuris pripažino skundą pagrįstu, laikydamasis nuomonės, kad lizingo sąlygomis nuomojami automobiliai buvo ilgalaikis turtas minėtos nuostatos prasme.

23. Tada *Erhvervsfinans* teisių perėmėjos *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S* apskundė *Østre Landsretten* sprendimą *Højesteret*.

24. Šiomis aplinkybėmis *Højesteret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar (Šeštosios direktyvos) 19 straipsnio 2 dalyje pateikta sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ turi būti aiškinama kaip apimanti turtą, kurį išperkamosios nuomos įmonė įsigyja su tikslu jį nuomoti lizingo sąlygomis ir parduoti pasibaigus lizingo sutartims?“

III — Analizė

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu siekia išsiaiškinti, ar apskaičiuojant apskaitos proporciją turi būti įtrauktos pajamos, gautos įprastai pardavus tokį turtą, pavyzdžiui, *Erhvervsfinans* lizingo sąlygomis nuomojamus automobilius.

26. Atsakymo į šį klausimą reikšmė yra labai aiški. Jei Teisingumo Teismas laikysis nuomonės, kad tokios pajamos turi būti įtrauktos į šį apskaičiavimą, jas reikės

pridėti prie šios proporcijos apskaičiavimo trupmenos skaitiklio ir vardiklio, o dėl to taps didesnis galutinis rezultatas, taigi ir apmokestinamojo asmens atskaitos teisė.

Teismas išaiškino Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB⁵ 17 straipsnyje pateiktą sąvoką „ilgalaikis turtas“. Jis nusprendė, kad lemiamą reikšmę apibrėžiant šią sąvoką turi atitinkamo turto naudojimo ilgalaikiškumas bei įsigijimo išlaidų nurašymas ir kad valstybės narės turėjo tam tikrą diskreciją apibrėždamos kiekvieną iš šių kriterijų.

27. Su tokiu rezultatu nesutinkanti Danijos vyriausybė mano, jog turtas, kurį išperkamosios nuomos įmonė įsigyja tam, kad nuomotų jį lizingo sąlygomis ir parduotų pasibaigus lizingo sutartims, turi būti laikomas „ilgalaikiu turtu, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme dėl toliau nurodytų motyvų.

28. Šios vyriausybės manymu, ši nuostata turi būti aiškinama kartu su Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalimi, kurioje nurodoma, kad valstybės narės gali apibrėžti „ilgalaikio turto“ sąvoką. Todėl šios sąvokos turinys turi būti vienodas visoje direktyvoje, kaip tai patvirtina 19 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje pateikta nuoroda į 20 straipsnio 5 dalį. Todėl valstybės narės gali apibrėžti „ilgalaikio turto“ sąvoką atsižvelgdamos tiek į minėtos direktyvos 19 straipsnį, tiek į 20 straipsnį.

29. Šią nuomonę patvirtina 1977 m. vasario 1 d. Sprendimas *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*⁴, kuriame Teisingumo

30. Danijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje aptariamai lizingo sąlygomis išnuomoti automobiliai atitinka minėtus kriterijus. Ji taip pat tvirtina, kad nėra reikalo tokį ilgalaikį turtą skirti kitaip nuo kitų prekių, kaip reikalavo *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S*.

31. Galiausiai Danijos vyriausybė pažymi, kad jos pozicija atitinka Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies bei šios nuostatos priėmimo *travaux préparatoires* tikslą.

4 — Byla 51/76, Rink. p. 113.

5 — 1967 m. balandžio 11 d. Direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka (OL L 71, 1967, p. 1303, toliau – Antroji direktyva). Remiantis šios direktyvos 17 straipsniu, valstybės narės pereinamuoju laikotarpiu turėjo galimybę į atskaitos sistemą iš dalies arba visiškai neįtraukti ilgalaikio turto.

32. Taigi Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies tikslas užtikrinti, kad didesnės vertės ilgalaikio turto pardavimas neiškraipytų atskaitos proporcijos. Net jeigu perkant tokį turtą jau buvo nuspręsta, kad po naudojimo jis bus parduotas, pardavimo kainos įtraukimas į atskaitos proporcijos apskaičiavimą gali ją iškraipyti.

33. Tokio turto pardavimai yra išimtinio pobūdžio sandoriai, kurie turi ribotos įtakos įmonės ištekliais, palyginti su einamuoju verslu. Jei didelė suma būtų įtraukta į atskaitos proporcijos apskaičiavimą kaip pardavimo kaina po to, kai tam tikras turtas kelerius metus įmonėje buvo naudojamas, atskaitos proporcija būtų iškraipyta, nes pardavimo suma neatspindėtų tikrosios šio sandorio įtakos įmonės ištekliais.

34. Danijos vyriausybės manymu, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies *travaux préparatoires* rodo, kad Europos Bendrijų Komisija turėjo konkretų tikslą neįtraukti visos ilgalaikiam turtui priskirtinos apyvartos, neatsižvelgdama į tai, ar ilgalaikio turto pardavimas buvo apmokestinamo asmens įprasta verslo veikla.

35. Nesutinku su šia analize. Kaip ir ieškovai pagrindinėje byloje bei Komisija, manau, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje pateikta sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ neapima turto, kurį įmonė įsigyja tam, kad išnuomotų lizingo sąlygomis ir parduotų pasibaigus lizingo sutartims, kai turto pardavimas pasibaigus atitinkamoms lizingo sutartims yra neatsiejama apmokestinamojo asmens įprastos ekonominės veiklos dalis.

36. Savo nuomonę grindžiu atskaitos sistemos, kuriai priklauso ši nuostata, struktūra bei jos tikslu.

37. Pirmiausia pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies sąvokos „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ formuluotė neleidžia atsakyti į nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą.

38. Taip pat neginčijama, jog nei šis straipsnis, nei kita Šeštosios direktyvos nuostata neapibrėžia ilgalaikio turto sąvokos.

39. Žinoma, šios direktyvos 20 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad taikydamos šio

straipsnio 2 ir 3 dalis valstybės narės gali apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką. Tačiau, priešingai nei Danijos vyriausybė, manau, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies trečiame sakinyje pateikta nuoroda į 20 straipsnio 5 dalies nuostatas neleidžia direktyvos 20 straipsnio 4 dalies aiškinti jos formuluotei prieštaraujancia prasme.

ilgalaikio turto sąvoką atskaitos tikslinimo sistemoje nepraranda veiksmingumo ir nepažeidžiama dėl to, kad šios direktyvos 19 straipsnio sąvoka „ilgalaikis turtas“ privalo turėti nepriklausomą ir vienodą turinį visoje Europos Bendrijoje.

40. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalyje kiekvienai valstybei narei patikimas uždavinys apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką tik su atskaitos tikslinimu susijusių šio straipsnio 2 ir 3 dalių taikymo tikslais. Todėl ši galimybė negali būti taikoma su atskaitos proporcijos apskaičiavimu susijusio Šeštosios direktyvos 19 straipsnio kontekste, nepažeidžiant aiškios ir tikslios 20 straipsnio 4 dalies formuluotės.

43. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio tikslas suteikti galimybę ištaisyti atskaitos, kuria pasinaudojo apmokestinamasis asmuo, apskaičiavimo netikslumus. Šis straipsnis taikomas konkrečiai tada, kai po apmokestinamojo asmens deklaracijos pateikimo pakeičiami kriterijai, pagal kuriuos iš pradžių buvo nustatyta atskaitos suma⁶. Taip gali būti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, įsigijęs turto apmokestinamos veiklos vykdymui ir atskaitęs visą už šį turtą sumokėtą PVM, vėliau jį visiškai ar iš dalies panaudoja neapmokestinamai veiklai.

41. Toks pastarosios nuostatos apimties praplėtimas taip pat prieštarautų Šeštosios direktyvos dvyliktoje konstatuojamojo dalyje įtvirtintam 19 straipsnio tikslui, kad atskaitos proporcija turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse.

44. Tokia turto naudojimo pakeitimo tikimybė labiau tikėtina ilgalaikio turto atveju, nes apmokestinamasis asmuo jį paprastai naudoja kelerius metus. Dėl šios priežasties Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje sukuriamą

42. Be to, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta valstybių narių teisė apibrėžti

6 — 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uludenkaupungin Kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039, 25 punktą).

tam tikra su šiuo turtu susijusi tikslinimo sistema.

45. Todėl 20 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad iš pradžių įvykdyta atskaita gali būti tikslinama penkerius metus ilgalaikio turto atveju ir daugiausia dvidešimt metų nekilnojamojo turto atveju. Jame taip pat nustatyta šio tikslinimo apskaičiavimo metodika. Be to, šio straipsnio 3 dalyje aptariamas atvejis, kai atitinkamas ilgalaikis turtas nustoja būti apmokestinamojo asmens nuosavybe nesiėmus atitinkamam laikotarpiui, metinį tikslinimą pakeičiant vieninteliu tikslinimu, pagrįstu tariamu šio turto naudojimu likusį laikotarpį.

46. Atsižvelgiant į Danijos vyriausybės argumentus galima manyti, kad pagal su atskaitos tikslinimu susijusias nacionalinės teisės nuostatas, kurios buvo priimtos į nacionalinę teisę perkeltiant Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, toks turtas kaip apmokestinamojo asmens nupirkti automobiliai laikomas ilgalaikiu turtu. Šiam kvalifikavimui, kuris taikomas tikslinant atskaitą, neturi įtakos tai, kad apskaičiuojant minėtos direktyvos 19 straipsnyje numatytą atskaitos proporciją atsižvelgiama į pajamas, gautas iš įprasto automobilių pardavimo pasibaigus lizingo sutartims.

47. Iš tiesų tai, kad automobiliai, įsigyti turint tikslą juos išnuomoti lizingo sąlygomis, o vėliau parduoti vykdant įprastą apmokestinamojo asmens veiklą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio sąvoką „ilgalaikis turtas“, neklaido Danijos mokesčių institucijoms tikslinti apmokestinamojo asmens įsigyjant automobilius sumokėto PVM atskaitą, jei paaiškėja, kad priklausydami įmonei ir, priešingai nei numatyta juos įsigyjant, šie automobiliai toliau naudojami ne vien nuomai lizingo sąlygomis, kuri apmokestinama, bet neapmokestinamai veiklai.

48. Kitaip tariant, tai, kad automobiliai, įsigyti turint tikslą juos išnuomoti lizingo sąlygomis, o vėliau parduoti vykdant įprastą apmokestinamojo asmens veiklą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio sąvoką „ilgalaikis turtas“, neturi įtakos kvalifikuojant „ilgalaikį turtą“ šios direktyvos 20 straipsnio prasme, kiek tai susiję su automobilių naudojimo paskirties pakeitimu.

49. Galiausiai atskaitos tikslinimo taikymo automobiliams, kuriuos apmokestinamasis asmuo įsigijo tam, kad juos išnuomotų lizingo sąlygomis, o vėliau parduotų pasibaigus lizingo sutartims, klausimas nekeliamas *a priori* dėl to, kad apmokestinamasis asmuo šiuos automobilius naudojo tik apmokestinamai veiklai.

50. Iš to matyti, kad ta aplinkybė, jog Šeštosios direktyvos 19 straipsnio sąvoka „ilgalaikis turtas“ turi būti nepriklausomai ir vienodai aiškinama Bendrijoje, nepažeidžia Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytos atskaitos tikslinimo sistemos ir valstybių narių teisės šioje sistemoje apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką.

51. Taip pat manau, kad mano analizei neprieštaruja Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies paskutiniu sakiniu valstybėms narėms suteikta teisė apskaičiuojant atskaitos proporciją įtraukti ilgalaikio turto pardavimo pajamas, kai jos pasinaudoja šios direktyvos 20 straipsnio 5 dalyje numatyta galimybe.

52. Iš tiesų šia nuostata numatoma galimybė nukrypti nuo taisyklės, kad apskaičiuojant atskaitos proporciją neatsižvelgiama į pajamas, gautas pardavus ilgalaikį turtą. Ji neleidžia išplėsti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies pirmojo ir antrojo sakinių, kuriuose minimi sandoriai, kurių pajamos neįtraukiamos į atskaitos proporcijos apskaičiavimą, taikymo srities.

53. Galiausiai, mano nuomone, priešingai nei tvirtina Danijos vyriausybė, Antrosios

direktyvos 17 straipsnio sąvokos „ilgalaikis turtas“ išaiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateikė minėtame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, neturi reikšmės atsakymui į nagrinėjamą klausimą.

54. Žinoma, šis išaiškinimas gali būti pritaikytas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio kontekste, atsižvelgiant į bendrus bruožus, kurie šią nuostatą sieja su Antrosios direktyvos 17 straipsniu. Šiame straipsnyje numatyta, kad valstybės narės turėjo galimybę „neįtraukti ilgalaikio turto“ į Antrosios direktyvos 11 straipsnyje numatytą atskaitos sistemą, pagal kurią visi apmokestinamieji asmenys turėjo teisę atskaityti mokesčių, sumokėtų už verslui įsigytas prekes ir paslaugas.

55. Todėl Antrosios direktyvos 17 straipsnyje, kaip ir Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje, numatytos sąlygos, kuriomis į ilgalaikį turtą turėjo būti atsižvelgiama pagal atskaitos sistemą, kuria turėjo būti užtikrintas PVM sistemos neutralumas apmokestinamajam asmeniui⁷. Tačiau Teisingumo Teismui pateiktame prašyme išaiškinti ilgalaikio turto sąvoką byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, keliamas klausimas labai skyrėsi nuo šioje byloje keliamo klausimo.

7 — Šiuo klausimu taip pat žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Centralan Property* (C-63/04, Rink. p. I-11087, 55 punktas).

56. Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ankstesnėje byloje susidūrė su Antrosios direktyvos 17 straipsnio pagrindu priimtais Nyderlandų Karalystės teisės aktais, kuriuose Nyderlandų Karalystė nustatė, kad atskaityti galima tik 67 % įsigyjant „gamybos priemonės“ sumokėto PVM. Taip, kaip matyti iš šių teisės aktų priėmimo motyvų, Nyderlandų vyriausybė norėjo, kad atskaitos teisė neapimtų viso turto, įskaitant smulkia įrangą, kurį įmonė naudoja savo verslui, šį turtą priskiriant sąvokai „įmonės gamybos priemonės“.

57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* manydama, kad sąvoka „įmonės gamybos priemonės“ yra platesnė nei Antrosios direktyvos 17 straipsnyje pateikta sąvoka „ilgalaikis turtas“, atskaitė PVM, sumokėtą įsigyjant laikiklį ir dalyvavimo susirinkimuose blankus.

58. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui kilo klausimas, ar toks turtas turi būti laikomas ilgalaikiu turtu, kuriam gali būti netaikoma atskaitos teisė. Šiuo tikslu jis paprašė Teisingumo Teismo nuspręsti, ar ši sąvoka turi būti suprantama kaip apimanti turtą, kurio įsigijimo išlaidos nėra įtraukiamos į einamąsias išlaidas, bet paskirstomos keleriems metams.

59. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas atsakė, kad ilgalaikio turto sąvoka „apima turtą, kuris, naudojamas ekonominei veiklai vykdyti, išsiskiria dėl savo ilgalaikiškumo ir vertės, o tai reiškia, kad įsigijimo išlaidos ne apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet padengiamos per kelerius mokestinius metus“⁸. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes jis taip pat pridūrė, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją dėl sąlygų, kurios turi būti įvykdytos atsižvelgiant į turto ilgalaikiškumą, vertę bei taikytinas amortizacijos taisykles⁹.

60. Todėl minėtame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui buvo leista nuspręsti, ar nedidelės vertės biuro reikmenys gali būti laikomi ilgalaikiu turtu, kuriam gali būti netaikoma Antroje direktyvoje numatyta PVM atskaitos teisė. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas nenagrinėjo klausimo dėl tokio turto, koks nagrinėjamas šioje byloje ir kuris nupirktas tam, kad tam tikrą laikotarpį būtų nuomojamas lizingo sąlygomis, o vėliau, pasibaigus šiam laikotarpiui, perduotas.

61. Kitaip tariant, nors remiantis minėtame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* Teisingumo Teismo nurodytais kriterijais įmonės ekonominei veiklai įsigyti

⁸ — 12 punktas.

⁹ — 17 punktas.

automobiliai gali būti laikomi ilgalaikiu turtu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme, iš šių kriterijų negalima daryti išvados, kad tokie automobiliai turi būti taip kvalifikuojami tuo atveju, kai jų pardavimas pasibaigus lizingo sutartims yra neatsiejama apmokestinamojo asmens įprastos veiklos dalis.

62. Dėl šios priežasties manau, kad į *Højesteret* iškeltą klausimą negalima atsakyti vadovaujantis minėtame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* Teisingumo Teismo pateiktu ilgalaikio turto sąvokos išaiškinimu.

63. Kadangi nei Šeštoji direktyva, nei teismo praktika nepateikia lemiamų gairių, pagal nusistovėjusią teismo praktiką, norint priimti sprendimą pagrindinėje byloje, šios sąvokos reikšmę ir taikymo sritį reikia nustatyti atsižvelgiant į atskaitos sistemos, kuriai priklauso ilgalaikio turto sąvoka, struktūrą ir tikslą¹⁰.

64. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštąją direktyvą sukurta atskaitos sistema

siekiami užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą. Todėl šios sistemos tikslas visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo PVM, kurį jis sumokėjo vykdydamas šiuo mokesčiu apmokestinamą veiklą, naštos¹¹.

65. Kai apmokestinamasis asmuo įgyja turtą ir paslaugas, kurie naudojami tiek apmokestinamai, tiek ir neapmokestinamai veiklai, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi ir 19 straipsniu jam suteikiama teisė visiškai atskaityti tą už turtą ir paslaugas sumokėto PVM dalį, kuri yra proporcinga jų naudojimui apmokestinamai veiklai.

66. Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi ir 19 straipsniu nustatydamas atskaitos proporcijos sistemą laikėsi prezumpcijos, kad dalis, kuria šis mišriai naudojamas turtas ir paslaugos naudojami atitinkamai apmokestinamai ir neapmokestinamai veiklai, yra proporcinga pajamoms iš kiekvienos iš šių dviejų veiklos kategorijų.

67. Dėl to Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad įsigyjant tokį turtą ir

10 — Žr., be kita ko, 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Harbs* (C-321/02, Rink. p. I-7101, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Žr. neseniai priimtą 2007 m. spalio 25 d. Sprendimą *CO.GEP* (C-174/06, Rink. p. I-9359, 30 punktas).

11 — 1993 m. birželio 22 d. Sprendimas *Sofitam* (C-333/91, Rink. p. I-3513, 10 punktas).

paslaugas sumokėto PVM atskaitos proporcija yra apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklis yra apmokestinamos veiklos apyvarta, o vardiklis – visa apyvarta.

Teismo, jei visos apmokestinamojo asmens finansinių sandorių, susijusių su apmokestinamąja veikla, pajamos būtų įtrauktos į proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį, net jeigu jos gautos nenaudojant PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų arba tam buvo naudotos labai ribotai, atskaitos apskaičiavimas būtų iškreiptas.

68. Tuomet Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje numatytas apyvartos, priskirtinos „ilgalaikio turto, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“, pardavimui, neįtraukimas į apskaičiavimą įgauna visą prasmę. Tokio turto pardavimo pajamos neturi būti įtrauktos į minėtą apskaičiavimą, nes toks pardavimas iš esmės yra išimtinio pobūdžio arba bent jau nėra įprastas. Todėl nereikalaujama, kad turto ir paslaugų mišrus naudojimas būtų proporcingas iš to gaunamoms pajamoms. Taigi šių pajamų įtraukimas apskaičiuojant atskaitos proporciją iškreiptų jos rezultatą ta prasme, kad ji neatspindėtų atitinkamos turto ar paslaugų dalies mišraus naudojimo apmokestinamai ir neapmokestinamai veiklai.

70. Todėl tai, kad pajamos iš ilgalaikio turto pardavimo, kaip ir pajamos iš atsitiktinių sandorių, nėra įtraukiamos, pateisinama tuo, kad tokie sandoriai nėra įprasta apmokestinamojo asmens veikla.

69. Šią analizę patvirtina 1996 m. liepos 11 d. sprendimas *Régie Dauphinoise*¹², kuriame Teisingumo Teismas išdėstė motyvus, dėl kurių Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje taip pat numatyta, kad apskaičiuojant atskaitos proporciją neturi būti įtrauktos pajamos iš atsitiktinių nekilnojamo turto ar finansinių sandorių. Anot Teisingumo

71. Kaip pabrėžia ieškovai pagrindinėje byloje, šis pateisinimas taip pat buvo aiškiai išdėstytas 1973 m. birželio 29 d. Komisijos pateikto Šeštosios Tarybos direktyvos pasiūlymo aiškinamajame memorandume¹³.

13 — Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas (Europos Bendrijų biuletenis, priedas 11/73). Pagal šį pasiūlymą 19 straipsnio 2 dalis buvo pateisinama šiomis sąlygomis: „šioje dalyje nurodytos sudėtinės dalys neturi būti įtrauktos apskaičiuojant proporciją, kad neatspindėdamos apmokestinamojo asmens verslo veiklos jos neiškraipytų tikrosios proporcijos reikšmės. Taip yra su ilgalaikio turto pardavimu ir nekilnojamojo turto ar finansiniais sandoriais, kurie yra tik atsitiktiniai, t. y. jie yra tik antraeilės svarbos ar papildomi bendrų įmonės pajamų kontekste. Šie sandoriai yra neįtraukiami tik jei jie nėra apmokestinamojo asmens įprasta verslo veikla“ (p. 20).

12 — C-306/94, Rink. p. I-3695, 21 punktas.

72. Todėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „ilgalaikio turto“ sąvoka neturi apimti turto, kurio įgijimas ir vėlesnis pardavimas yra neatsiejama apmokestinamojo asmens PVM apmokestinamos įprastos veiklos dalis. Iš tiesų, kai šis įgijimas ir pardavimas yra įprasta veikla, reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens įgytas turtas ir paslaugos būtų naudojami apmokestinamai veiklai. Todėl, siekiant, kad atskaitos proporcija atspindėtų įprastą apmokestinamojo asmens veiklą, taigi ir mišraus turto ir paslaugų naudojimo apmokestinamai veiklai dalį, apskaičiuojant atskaitos proporciją turi būti įtrauktos tokio turto pardavimo pajamos. Neįtraukus šių pajamų, apmokestinamasis asmuo už šios veiklos dalį negalėtų susigrąžinti PVM, kurio jis turi teisę reikalauti, ir nebūtų pasiektas Bendrijos PVM sistemos neutralumo tikslas.

73. Pagrindinėje byloje iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo informacijos matyti, kad lizingo sąlygomis nuomojamų automobilių pirkimas ir pardavimas buvo organizuojamas profesionaliai ir sistemingai ir kad į tikėtinas pardavimo pajamas buvo atsižvelgiama nustatant lizingo įmokų dydį. Iš to išplaukia, kad šių automobilių pardavimas buvo ne atsitiktinio pobūdžio, bet įprasta ir nuolatinė veikla.

Kaip pažymi Komisija, šią analizę patvirtina 1998 m. *Erhvervsfinans* parduotų automobilių skaičius.

74. Šiomis aplinkybėmis nėra ginčytina, kad šios įmonės patirtomis bendromis išlaidomis verslui skirtoms patalpoms, biuro įrangai, kompiuterinei technikai, telefonams, sąskaitų apmokėjimo tikrinimui ir t. t. taip pat buvo padedama vykdyti minėtą pardavimą. Vadinasi, pateisinama tokio pardavimo pajamas įtraukti apskaičiuojant apskaitos proporciją tam, kad apmokestinamasis asmuo būtų atleistas nuo PVM dalies, kuria buvo apmokestintos bendrosios išlaidos, patirtos vykdant šią apmokestinamą veiklą.

75. Todėl į nagrinėjamą klausimą siūlau atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ turi būti aiškinama kaip neapimanti turto, kurį išperkamosios nuomos įmonė įsigyja tam, kad jį nuomotų lizingo sąlygomis ir parduotų pasibaigus lizingo sutartims, kai šio turto pardavimas pasibaigus minėtoms sutartims yra neatsiejama šios įmonės įprastos ekonominės veiklos dalis.

IV — Išvada

76. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į *Højesteret* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„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 19 straipsnio 2 dalies sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ turi būti aiškinama kaip neapimanti turto, kurį išperkamosios nuomos įmonė įsigyja, kad jį nuomotų lizingo sąlygomis ir parduotų pasibaigus lizingo sutartims, kai šio turto pardavimas pasibaigus minėtoms sutartims yra neatsiejama šios įmonės įprastos ekonominės veiklos dalis.“