

GENERALINIO ADVOKATO

F. G. JACOBS IŠVADA,
pateikta 2005 m. sausio 20 d.¹

1. Šioje byloje Nyderlandų Hoge Raad (Aukščiausiasis teismas) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti tam tikrus pirkimo PVM atskaitymą ir jo tikslinimą reglamentuojančių taisyklių aspektus tais atvejais, kai ilgalaikis turtas yra iš dalies naudojamas apmokestinamiems į PVM atskaitą įtraukiamiems sandoriams ir iš dalies asmeniniams tikslams.

Bendrijos nuostatos, taikomos PVM

Pagrindinės nuostatos

3. PVM sistemos esmė yra išdėstyta Pirmosios direktyvos³ 2 straipsnyje:

2. Teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar nacionalinė taisyklė, neleidžianti tokio ilgalaikio turto priskirti versle naudojamam turtui, jo naudojimą asmeniniams tikslams laikant prekių tiekimu ar paslaugų teikimu² už atlygį, yra suderinama su Bendrijos teise.

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo sandorių skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — Nors teisės aktų versijose anglų kalba vartojamas žodis „taxable“ (o versijose prancūzų kalba – žodžiai „opérations taxées“, žr. 8 punktą toliau), šiame kontekste kalbant apie PVM apmokestinamus sandorius man priimtinesnis žodis „taxed“, o ne „taxable“. Tai leistų skirti į mokesčio taikymo sritį patenkančius sandorius, kuriems taikoma išimtis, ir į mokesčio taikymo sritį nepatenkančius sandorius.

3 — 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301).

Kiekvieno sandorio metu iš apskaičiuojamo, atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu, pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

6. PVM taikymo sritis apibrėžiama 2 straipsnyje, pagal kurį tarp PVM apmokestinamų sandorių patenka „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ ir prekių importas.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“

4. Taigi šioje mokesčio sistemoje, kurioje apmokestinimą mokesčiu seka mokesčio atskaitymas, verslininkas neturi mokėti PVM už verslo tikslams įsigytas prekes ir paslaugas. Tačiau po mažmeninės prekybos etapo, taip pat visų ne verslo tikslams sudaromų sandorių atžvilgiu PVM nėra nei renkamas, nei atskaitomas.

7. Apmokestinamasis asmuo yra apibrėžiamas 4 straipsnio 1 dalyje kaip ekonominę veiklą vykstantis asmuo, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Pagal 4 straipsnio 2 dalį ekonominė veikla apima „visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą“, ekonomine veikla taip pat laikomas ir „materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų“.

5. Tikslesnės taisyklės yra įtvirtintos Šeštojoje direktyvoje⁴.

8. Teisės atskaityti mokesť pagrindai yra įtvirtinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje. 17 straipsnio 2 dalis numato: „Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: a) pridėtinės vertės mokesť, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas <...>“. Pagal 17 straipsnio 1 dalį ši teisė atsiranda tuo metu, kai atskaitytinas mokesťis tampa apskaičiuotinas.

4 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, toliau — Šeštoji direktyva).

9. Kadangi teisė atskaityti mokestį atsiranda tik apmokestinamiesiems sandoriams naudojamų prekių tiekimų ir paslaugų teikimų atvejais, tokia teisė neatsiranda, jei jie yra naudojami atleistiems nuo mokesčio sandoriams, t. y. visų pirma nurodytiesiems direktyvos 13 straipsnyje, arba sandoriams, kurie visiškai nepatenka į PVM taikymo sritį, pavyzdžiui, tokiems, kurie nėra atliekami už atlygį arba kurių nevykdo apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, ypač kaip dalies 4 straipsnyje numatytos ekonominės veiklos.

A — Su „mišriu“ naudojimu susijusios problemos

10. Keletas nuostatų yra skirtos panaikinti sunkumus, kurie gali kilti tais atvejais, kai dėl kokios nors priežasties apmokestinamam asmeniui tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos gali būti iš dalies naudojamos apmokestinamiems pardavimo sandoriams ir iš dalies kitiems tikslams. Akivaizdu, kad tokiu atveju yra svarbu skirti apmokestinamus ir kitokius sandorius bei išlaikyti atitikimą tarp sumokėto pirkimo mokesčio atskaitymo ir apmokestinimo pardavimo mokesčių.

11. Šios nuostatos yra skirtos dviem „mišraus“ naudojimo atvejams. Pasitaiko atvejų, kai vykdydamas savo verslą apmokestinamasis asmuo įsigija prekių ar paslaugų, kurias iš

dalies naudoja savo versle ir iš dalies su verslu nesusijusiems tikslams. Tačiau pasitaiko ir tokių atvejų, kai įmonė atlieka tiek apmokestinamuosius, tiek neapmokestinamuosius sandorius.

12. Taigi visų pirma, kalbant apie verslui naudojamų prekių naudojimą asmeniniams tikslams ir kitas panašias situacijas, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis numato: „Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį.“

13. Taip pat, kalbant apie paslaugas, 6 straipsnio 2 dalis numato: „Paslaugų tiekimu už atlygį laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

- b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais. išigijimo kaina arba, jos nesant, – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

Šios dalies nuostatomis valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

- c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

14. Taigi, atsižvelgiant į galimybę taikyti išimtį iš 6 straipsnio 2 dalies, šios dvi nuostatos reiškia, kad tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo sau pačiam tiekia savo verslo prekes ar teikia savo verslo paslaugas, tačiau tai daro ne verslo tikslams, jis privalo už šį sandorį sumokėti PVM, jei jis atskaitė pirkimo PVM, sumokėtą už šiuo tikslu įsigytas prekes ar paslaugas.

<...>“

15. Tokiais atvejais apmokestinamoji vertė yra nustatoma pagal 11 straipsnio A dalies 1 pastraipą, pagal kurią ją sudaro:

16. Antra, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis reglamentuoja situacijas, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas tiek sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, tiek sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas. Tokiais atvejais pagal pirmąją pastraipą „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

„<...>“

- b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 <...> dalyje, atveju – tų prekių ar panašių prekių

17. Antroji pastraipa numato, kad tokia proporcija iš esmės yra nustatoma pagal 19 straipsnį, kuris apibrėžia ją kaip trupmeną, gaunamą visą sandorių, už kuriuos sumokėtą PVM galima įtraukti į atskaitą,

apyvartos sumą dalijant iš visos apyvartos sumos⁵.

18. Be to, Šeštosios direktyvos 20 straipsnis numato, kad reikiamais atvejais į atskaitą įtraukiamo pirkimo mokesčio suma turi būti tikslinama:

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti 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.

<...>

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų.

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

<...>“

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma <...>

„Pereinamojo laikotarpio“ nuostatos dėl draudimo pasinaudoti teise atskaityti PVM

5 — Tačiau 17 straipsnio 5 dalis taip pat leidžia valstybėms narėms tam tikrose ribose nukrypti nuo šios taisyklės. Visų pirma yra numatyta galimybė atskirti apmokestinamos ir neapmokestinamos verslo dalių apskaitą bei galimybė nustatyti atskaitomą sumokėto pirkimo mokesčio dalį atsižvelgiant į patiektų prekių ar suteiktų paslaugų panaudojimą – pavyzdžiui, pusė sumokėto mokesčio už prekių, kurių pusė panaudojama apmokestinamiems pardavimams ir pusė – neapmokestinamiems pardavimams, pirkimus būtų atskaitoma, neatsižvelgiant į sąlyginę dviejų pardavimų vertę.

19. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis numato, kad Taryba Komisijos siūlymu gali vienbalsiai nuspręsti, su kokiomis išlaidomis susijęs PVM negali būti atskaitomas, tačiau

pabrėžia, kad mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas nuo išlaidų, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, nuo išlaidų prabangai, pramogoms ir pasilinksminimams.

„1. Tais atvejais, kai prekės ir paslaugos yra naudojamos jo įmonės tikslams, apmokestinamas asmuo turi teisę atskaityti iš mokėtino mokesčio:

- a) pridėtinės vertės mokestį, nurodytą sąskaitose, kurios jam buvo pateiktos už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas;

20. Situaciją iki bus priimtas Tarybos sprendimas numato 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa: „Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančius šios direktyvos įsigaliojimo metu“.

<...>

21. Atitinkamos taisyklės nebuvo priimtos, todėl toliau taikomos pereinamojo laikotarpio nuostatos.

4. Iš atskaitos sistemos gali būti išimtos tam tikros prekės ir paslaugos, ypač tos, kurios gali būti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams.“ (Neoficialus vertimas)

22. Prieš pat įsigaliojant Šeštajai direktyvai, valstybių narių (įskaitant Nyderlandus) PVM reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų pagrindas buvo Antroji direktyva⁶. Šios direktyvos 11 straipsnis visų pirma numatė:

23. Taigi 11 straipsnio 1 dalis buvo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies⁷ pirmtakė, o 11 straipsnio 4 dalimi buvo siekiama panašaus tikslo, kaip ir Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalimi bei 6 straipsnio 2 dalimi, nors jos buvo suformuluotos skirtingai.

6 — 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka (OL 71, 1967, p. 1303).

7 — Cituota šios išvados 8 punkte.

Atitinkami Nyderlandų teisės aktai

24. Nyderlanduose PVM reglamentuoja 1968 m. *Wet op de Omzetbelasting* (Įstatymas dėl PVM) ir jo įgyvendinimo taisyklės *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting*. *Hoge Raad* aiškina, kad šie teisės aktai veikia taip.

25. Pagal 1968 m. Įstatymo 2 straipsnį ir 15 straipsnio 1 dalį verslininkas gali atskaityti PVM, kuriuo buvo apmokestintos kito verslininko jam patiekto prekės ar suteiktos paslaugos, jei jis šias prekes ar paslaugas naudoja savo versle. Taigi tais atvejais, kai prekės ar paslaugos yra naudojamos tiek su verslu susijusiems, tiek nesusijusiems (visų pirma asmeniniams) tikslams, mokestis negali būti atskaitomas tiek, kiek prekės ar paslaugos yra naudojamos ne verslo tikslams.

26. Įstatymo 15 straipsnio 4 dalis numato, kad prekės ar paslaugos naudojimo verslo tikslams ir naudojimo ne verslo tikslams santykis turi būti nustatytas pradedant naudoti prekes ar paslaugas. *Uitvoeringsbeschikking* 12 straipsnio 3 dalis, priimta remiantis Įstatymo 15 straipsnio 6 dalimi, numato, kad tuo metu, kai pateikiama deklaracija už tų mokestinių metų paskutinį apmokestinimo laikotarpį, atskaitomas PVM yra perskaičiuojamas naudojant visų metų duomenis. Atskaityto mokesčio perskaičiuoti ar peržiūrėti vėliau nebeleidžiama, įstatymas taip pat

nenumato galimybės vėliau apmokestinti dėl naudojimo ne verslo tikslams, kaip tai yra numatyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkte.

27. Šios taisyklės *Uitvoeringsbeschikking* buvo įtvirtintos 1969 m., siekiant įgyvendinti Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies nuostatas. Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymo tikslu jos buvo priimtos anksčiau, nei įsigaliojo pastaroji direktyva.

Faktai, procesas nacionaliniame teisme ir pateikti klausimai

28. 1997 m. kovo mėn. P. Charles ir T. S. Charles-Tijmens (toliau – apeliantai) kartu įsigijo vieno aukšto atostogų namą Nyderlanduose. Šis namas buvo skirtas ir nuomoti, ir asmeniniam naudojimui bei nagrinėjamu laikotarpiu taip ir buvo naudojamas — 87,5 % laiko nuomojamas, o 12,5 % laiko naudojamas asmeniniams tikslams.

29. Pagal Bendrijos ir nacionalinę teisę nuoma yra apmokestinamasis sandoris ir apeliantai šiuo tikslu yra laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu.

30. Savo 1997 m. antrojo ketvirčio PVM deklaracijoje apeliančiai iš pradžių atskaitė 87,5 % mokesčio, sumokėto už vieno aukšto namą, įgydami teisę susigrąžinti 91 Nyderlandų guldeno sumą, kuri buvo patvirtinta 1997 m. spalio 1 d. Sprendimu. Tačiau vėliau jie ėmė laikytis požiūrio, kad sumokėtas pirkimo mokestis turi būti atskaitomas 100 %, todėl pateikė skundą dėl šio sprendimo, prašydami papildomai grąžinti 13 Nyderlandų guldenų sumą. Mokesčių inspektorius šį skundą atmetė kaip nepriimtina.

32. Byla toliau apeliacine tvarka nagrinėjama *Hoge Raad*, kuris laikosi nuomonės, kad du iš apeliacinio skundo pagrindų kelia su Bendrijos teise susijusius klausimus.

33. Pirma, apeliančiai teigia, kad draudimas dalį PVM įtraukti į atskaitą prieštarauja Šeštajai direktyvai. Iš 6 straipsnio 2 dalies išplaukia, kad vieno aukšto namo naudojimas asmeniniams tikslams turi būti laikomas apmokestinama paslauga, nes jie nusprendė visą pastatą priskirti versle naudojamam turtui. Dėl šios priežasties pagal 17 straipsnio 2 dalį jie turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM.

31. Tada apeliančiai iškėlė bylą *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*, apskrities apeliaciniame teisme, kuris patvirtino 1997 m. spalio 1 d. Sprendimą. Jis nurodė, kad vieno aukšto namą apeliančiai naudoja PVM apmokestinamoms verslo paslaugoms teikti, bet taip pat ir asmeniniams tikslams, todėl viso už vieno aukšto namą sumokėto mokesčio atskaityti negalima. Jis laikėsi nuomonės, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnio 2 dalis nėra kliūtis tokiems PVM atskaitymo apribojimams nustatyti, o pagal 17 straipsnio 6 dalį valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, nustatytus jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojusius direktyvos įsigaliojimo metu. Kadangi atitinkamos Nyderlandų nuostatos nuo to laiko nebuvo keičiamos, šioje byloje nagrinėjamas atskaitos apribojimas yra pagrįstai leidžiamas.

34. Antra, jie nesutinka su tuo, kaip *Ge-rechthof* Šeštosios vertino direktyvos 17 straipsnio 6 dalį. Direktyvai įsigaliojus Nyderlandų teisės aktai, išskyrus motorinėms transporto priemonėms skirtą išimtį, šios nuostatos prasme nenumatė jokių kitų teisės į PVM atskaitą išimčių. 17 straipsnio 6 dalis yra susijusi tik su išimtimis, numatytomis Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje „tam tikroms prekėms ir paslaugoms“. 1968 m. Įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta dalinė atskaitos išimtis nebuvo pagrįsta šia nuostata ir nėra tos pačios rūšies išimtis. Tokių prekių kaip šiuo atveju turimas omenyje vieno aukšto namas atžvilgiu įstatyme nebuvo numatyta teisės įtraukti į

atskaitą išimtis, numatyta Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje, tad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis nepateisina dalinės išimties iš atskaitos.

37. Todėl *Hoge Raad* prašo Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar aprašytasis iki Šeštosios direktyvos priėmimo galiojęs teisinis režimas,

35. *Hoge Raad*, palyginęs atitinkamus Bendrijos ir nacionalinės teisės aktus, pastebi, kad tiek vienais, tiek kitais yra siekiama to paties tikslo ir kad jie gali turėti tokį pat poveikį bei, kiek tuo nėra ribojama konkurencija, bet kokie tarp jų egzistuojantys skirtumai gali būti vertinami kaip pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį leidžiamos išimtis.

— draudžiantis ilgalaikį turtą ar jam prilyginamą prekę ar paslaugą visiškai priskirti versle naudojamam turtui, jei pirkėjas šią prekę ar paslaugą naudoja ir verslo, ir su juo nesusijusiems tikslams (ypač asmeniniams tikslams),

36. Tačiau teismas pabrėžia, kad jų poveikis ne visuomet yra toks pats. Pagal direktyvą apmokestinamasis asmuo turi teisę nedelsiant atskaityti visą mokestį, o su naudojimu asmeniniams tikslams susijęs tikslinimas nėra daromas tol, kol atitinkamas daiktas ar paslauga nėra faktiškai panaudojami asmeniniams tikslams. Pagal Nyderlandų įstatymą daikto ar paslaugos naudojimo asmeniniams tikslams ateityje apimtis turi būti nustatyta pirmaisiais metais, mokesčio atskaitymas yra ribojamas šia apimtimi ir nėra numatyta galimybė tikslinti atskaitos dydžio, jei ši apimtis skiriasi ateinančiais metais. Padidinęs naudojimo asmeniniams tikslams apimtis apmokestinamasis asmuo gautų nepagrįstą pranašumą, tačiau nėra numatyta jokio mechanizmo, leidžiančio užkirsti kelią manipuliacijoms, o tai galėtų riboti konkurenciją. Ir atvirkščiai, naudojimo asmeniniams tikslams sumažinimas užkrautų apmokestinamajam asmeniui nepagrįstą PVM našta.

— ir todėl draudžiantis nedelsiant ir visiškai atskaityti šios prekės ar šios paslaugos pirkimo metu sąskaitoje nurodytą mokestį, ir

— nenumatantis apmokestinimo PVM, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkte,

yra suderinamas su Šeštąja direktyva, ypač jos 17 straipsnio 1, 2 ir 6 dalimis bei 6 straipsnio 2 dalimi.

38. Nyderlandų vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas, taip pat jos abi, kartu su apeliантаis pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybė, atsakė į du Teisingumo Teismo raštu pateiktus klausimus. Apeliантаi, Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija posėdyje pateikė savo žodinius paaiškinimus.

atitinkamų mechanizmų¹⁰ bei 6 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje įtvirtintos nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo apimtį¹¹ analizė, kartu įvertinant šių mechanizmų poveikį, atsižvelgiant į tai, ar prekės yra priskirtos versle naudojamam, ar asmeniniam turtui¹². Taip pat palyginsiu prekių neįtraukimo į versle naudojamą turtą ir jų priskyrimo versle naudojamam turtui, nelaikant prekių naudojimo asmeniniams tikslams už atlygį teikiamomis paslaugomis, poveikį¹³. Galiausiai įvertinsiu 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtinto leidimo palikti galioti anksčiau priimtus galiojančius teisės aktus taikymo apimtį¹⁴.

Vertinimas

39. Klausimai ir pareiškimai, kuriuos *Hoge Raad* pateikė Teisingumo Teismui, kelia keletą klausimų, kurių tarpusavio sąsajos nėra paprastos, tad aš manau, kad šiame etape labai praverstų trumpas metodo, kurį ketinu naudoti, aptarimas.

Nyderlandų teisėje numatyta galimybė rinktis

40. Išanalizavęs atitinkamas Nyderlandų teisės nuostatas⁸, aš nagrinėsiu Teisingumo Teismo praktikos suformuluotą reikalavimą leisti apmokestinamajam asmeniui integruoti į savo verslą turtą, kuris yra iš dalies naudojamas asmeniniams tikslams⁹. Po to seks įvairių Šeštojoje direktyvoje įtvirtintų

41. Nyderlandų vyriausybė visų pirma neigia, kad pagal Nyderlandų teisę apmokestinamasis asmuo, įsigyjantis ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir asmeniniams tikslams, negali pasirinkti jo visiškai priskirti versle naudojamam turtui. Ji pateikė aplinkraščio, kuriame pateikiamas 2002 m. lapkričio 27 d. valstybės finansų ministro sprendimas, patvirtinantis galimybę rinktis, kopiją.

8 — 41–46 punktai.

9 — 47 ir tolesni punktai.

10 — 51–61 punktai.

11 — 62–71 punktai.

12 — 73–82 punktai.

13 — 83–90 punktai.

14 — 93–103 punktai.

Posėdyje apelianų atstovai ginčijo šį teiginį, o Nyderlandų vyriausybė pakartojo, kad administracinės taisyklės numato tokio pasirinkimo galimybę.

— šis administracinis sprendimas buvo priimtas 2002 m., o byloje nagrinėjamas laikotarpis, su kuriuo yra susijęs procesas nacionaliniame teisme, yra 1997 m.okestiniai metai,

42. Teisingumo Teismas neturi kompetencijos aiškinti Nyderlandų teisę. Jis turi vadovautis nacionalinės teisės aiškinimu, kurį pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. *Hoge Raad* klausimas aiškiai yra susijęs su teisine situacija, kuriai esant draudžiama „ilgalaikį turtą <...> visiškai priskirti versle naudojamam turtui, jei pirkėjas šią prekę <...> naudoja ir verslo, ir su juo nesusijusiems (ypač asmeniniams) tikslams“.

— sprendime aiškiai nurodoma, kad mokesčių mokėtojai nusprendus ilgalaikį turtą visiškai priskirti versle naudojamam turtui atskaitymas yra neleidžiamas tiek, kiek prekės nėra naudojamos verslo tikslams, ir kad šis apribojimas grindžiamas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, ir

43. Tačiau pastebėtina, kad:

— nors ir egzistuoja pradinio pasirinkimo galimybė, šiuo atžvilgiu nėra numatyta vėlesnio patikslinimo, atsižvelgiant į naudojimo pasikeitimus, galimybė.

— Nyderlandų vyriausybė remiasi administraciniu sprendimu, o Teisingumo Teismas keletą kartų yra nurodęs, kad bet kokia nacionalinės teisės aktų neatitiktis Bendrijos teisei turi būti pašalinama priimant privalomas nacionalinės teisės nuostatas, turinčias tokią pačią teisinę galią kaip atitinkamas teisės aktas¹⁵,

Ginčijami Nyderlandų sistemos aspektai

44. Akivaizdu, kad aprašyta sistema skiriasi nuo Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyto mechanizmo. Jų abiejų siekiamas tikslas gali būti tas pats, tačiau, kaip išaiškino *Hoge Raad*, panašu, kad realus jų poveikis

15 — Žr., pavyzdžiui, 2000 m. liepos 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-160/99, Rink. p. I-6137, 23 punktas).

skirsis, ypač tuo atveju, jei laikui bėgant keisis ilgalaikio turto, įsigyto naudojimui ir verslo, ir asmeniniams tikslams, asmeninio naudojimo apimtys.

Pasirinkimo galimybės reikalavimas

45. Reikia nuspręsti, ar Nyderlandų sistemos aspektai vis dėlto gali būti suderinami su Šeštosios direktyvos nuostatomis.

47. Teisingumo Teismas yra ne kartą patvirtinęs, kad „apmokestinamasis asmuo gali rinktis, ar, taikant Šeštąją direktyvą, integruoti į savo verslą dalį naudojimui asmeniniams tikslams perduoto turto“¹⁶.

48. Taigi, tiek, kiek pagal Nyderlandų taisyklės tai nėra leidžiama, atrodo, kad šios taisyklės yra nesuderinamos su direktyva.

46. Nyderlandų sistemos aspektai, kuriuos *Hoge Raad* nurodė savo klausimuose, yra tokie: i) verslo tikslams ir su verslu nesusijusiems tikslams naudojamas ilgalaikis turas negali būti visiškai priskirtas versle naudojamam turtui; todėl ii) už tokį ilgalaikį turtą sumokėtas pirkimo mokestis negali būti visiškai atskaitomas ir iii) nėra nuostatų, pagal kurias PVM būtų apmokestinamas tokių prekių naudojimas asmeniniams tikslams. Akivaizdu, kad antrasis ir trečiasis aspektai yra tiesioginiai ir automatiški pirmojo aspekto padariniai, tačiau aš taip pat pridurčiau dar vieną svarbų aspektą, į kurį *Hoge Raad* atkreipia dėmesį savo paaiškinimuose, nors jis ir nėra akivaizdus tiesioginis ir automatinis pirmojo aspekto padarinys: iv) nustačius ilgalaikio turto, kaip verslo tikslams naudojamo turto ir kaip asmeniniams tikslams naudojamo turto, paskirstymo proporcijas, jų nebegalima tikslinti pasibaigus pirmiesiems mokestiniams metams.

49. Tačiau Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad šios taisyklės atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą reikalavimą, pagal kurį negali būti atskaitomas mokestis, sumokėtas už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, kurias mokesčių mokėtojas panaudojo neapmokestinamiems sandoriams, bei 6 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą reikalavimą užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis ir galutinius vartotojus¹⁷. Kaip ir Komisija, ji yra įsitikinusi, kad neatitikimai tarp Nyderlandų tai-

16 — 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101, 40 punktas); taip pat žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimą *Armbricht* (C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktas) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831, 25 punktas).

17 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktas). Detalesni paaiškinimai dėl vienodo požiūrio užtikrinimo būdų pateikiami generalinio advokato Ruiz-Jarabo Colomer išvadoje, 2004 m. lapkričio 23 d. pateiktoje byloje *Hotel Scandic Gäddede* (2005 m. sausio 20 d. Sprendimas, C-412/03, Rink. p. I-743, 24–32 punktai).

syklių ir 6 straipsnio 2 dalies yra leidžiami pagal paskutiniame šios dalies sakinyje įtvirtintą nukrypti leidžiančią nuostatą¹⁸. Be to, posėdyje Vokietijos vyriausybė specialiai paprašė Teisingumo Teismo iš naujo įvertinti savo praktiką, pagal kurią reikalaujama leisti apmokestinamajam asmeniui visais atvejais ilgalaikį turtą savo nuožiūra priskirti versle naudojamam turtui.

50. Dėl šios priežasties pageidautina šį aspektą išnagrinėti atidžiau.

B — PVM direktyvomis įtvirtintoje schemoje egzistuojančios atitinkamos problemos ir sprendimai

51. Nereikia įrodinėti, kad pagal PVM direktyvomis įtvirtintą schemą už prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo įsigijo savo apmokestinamiems verslo sandoriams, sumokėtas pirkimo mokestis turi būti atskaitomas, o už galutiniam vartojimui asmeniniams tikslams įsigytas prekes ar paslaugas turi būti sumokamas visas mokestis.

52. Pirkimo mokesčio atskaitymas yra susijęs su apmokestinimu pardavimo mokesčiu, todėl tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens įsigijamos prekės arba paslaugos

yra panaudojamos PVM neapmokestinamiems sandoriams ar į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negali būti nei imamas pardavimo mokestis, nei atskaitomas pirkimo mokestis.

53. Sunkumų gali kilti tais atvejais, kai įsigytos prekės ar paslaugos tuo pat metu panaudojamos keliais skirtingais būdais.

54. Šeštoji direktyva numato du būdus tokiems sunkumams išvengti, nors aplinkybės, kurioms esant jie gali būti taikomi, skiriasi ir jie nėra lengvai keičiami tarpusavyje.

55. Pirmasis būdas yra susijęs su situacija, kai apmokestinamasis asmuo savo asmeniniams tikslams naudoja prekes ir paslaugas, kurios iš pradžių buvo vertinamos kaip įsigytos apmokestinamiems verslo sandoriams ir už kurias sumokėtas pirkimo PVM buvo iš pradžių atskaitytas. Pagal sąlygiškai panašias nuostatas, įtvirtintas 5 straipsnio 6 dalyje, reglamentuojančioje galutinį prekių sunaudojimą, bei 6 straipsnio 2 dalyje, reglamentuojančioje paslaugų panaudojimą, kaip ir šiuo atveju, iš esmės yra laikoma, kad apmokestinamasis asmuo veikia dvejopai, kaip tiekėjas savo verslui ir kaip prekes ar paslaugas asmeninėms reikmėms įsigyjantis asmuo, todėl už „sandorį“ jis turi apskaityti pardavimo PVM.

18 — Žr. 13 punktą.

56. Antrasis būdas yra proporcingas atskaitymas, reglamentuojamas 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje įtvirtinta sistema, taikomas tais atvejais, kai verslas vykdo ir apmokestinamus, ir neapmokestinamus pardavimo sandorius. Pagrindinė taisyklė yra ta, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti per metus apskaičiuoto pirkimo mokesčio dalį, kuri yra lygi apmokestinamų pardavimo sandorių grynajai vertei, padalytai iš visų verslo sudarytų pardavimo sandorių grynosios vertės.

57. 20 straipsnis taip pat numato, kad atskaitymai turi būti patikslinti, ypač jei pasikeičia apskaičiuojant atskaitomą sumą taikomi faktoriai. Tokių pasikeitimų atsiradimo tikimybė yra labai didelė ilgalaikio turto, kuris dažnai naudojamas keletą metų, per kuriuos jo panaudojimo tikslas gali keistis, atveju. Todėl yra nustatytas penkerių metų trukmės tikslinimo laikotarpis, kuris gali būti pratęstas iki 20 metų nekilnojamojo turto atveju, per kurį galima nustatyti įvairias atskaitas¹⁹.

58. Būtų naudinga palyginti pagrindinius šių sistemų aspektus.

59. Pirma, abi sistemos taikomos tik tais atvejais, kai apmokestinamos prekės arba paslaugos yra įsigyjamose verslo srityje. 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis yra susijusios su verslininko tiekiamomis prekėmis, kurios yra versle naudojamas turtas, arba verslo teikiamomis paslaugomis. 17 straipsnio 5 dalis yra susijusi su prekėmis ar paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems – tai yra tokiems, kuriems taikoma išimtis, – sandoriams. Nė viena iš šių nuostatų negali būti taikoma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo įsigyja prekes asmeninėms reikmėms ar naudoja jas PVM neapmokestinamiems sandoriams. Tokiais atvejais pirkimo mokestis negali būti atskaitomas, o į sandorius neatsižvelgiama skaičiuojant atskaitomą dalį²⁰. Taip pat, net jei apmokestinamasis asmuo asmeninėms reikmėms įsigytas prekes perleistų savo verslui, tai taip pat nepatektų į PVM taikymo sritį, nes apmokestinamasis asmuo veiktų ne „kaip toks“, o kaip paprastas fizinis asmuo.

60. Antra, abi sistemos yra skirtos užtikrinti atitikimą tarp sumokėto pirkimo mokesčio ir apmokestinimo pardavimo mokesčiu, tačiau realiai abi jos veikia kaip veidrodinis viena kitos atspindys. 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis numato, kad tais atvejais, kai buvo atskaitytas sumokėtas pirkimo mokestis, pardavimo mokesčiu turi būti apmokestinami sandoriai, kurie kitais atvejais – dėl tos priežasties, kad nėra vykdomi už atlygį, – nepatenka į PVM taikymo sritį.

¹⁹ — Dėl praktinių sistemos veikimo pavyzdžių tais atvejais, kai ilgalaikio turto naudojimas kinta kiekvienais metais žr. P. Farmer ir R. Lyal, *EC Tax Law* (1994), p. 196 ir B. J. M. Terra, *Europees indirect belastingrecht* (2002), p. 459.

²⁰ — Žr., kaip vieną naujausių, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *EDM* (C-77/01, Rink. p. I-4295, 53–54 punktai).

17 straipsnio 5 dalis numato, kad tiek, kiek sandoris negali būti apmokestinamas, nes jam taikoma išimtis, atitinkama sumokėto pirkimo mokesčio dalis negalės būti atskaitoma. Taigi, tuo atveju, jei abi sistemos iš dalies sutampa, pirmiausia turėtų būti taikomos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, kad naudojimas asmeniniams tikslams taptų apmokestinamu pardavimu; tuomet visi apmokestinami pardavimai, įskaitant ir naudojamą asmeniniams tikslams, 17 straipsnio 5 dalies taikymo tikslais turi būti sumuojami ir atskiriami nuo pardavimų, kuriems taikoma išimtis.

6 straipsnio 2 dalyje numatytos galimybės taikyti išimtis apimtį

62. 6 straipsnio 2 dalyje apibrėžiamos tam tikros „sandorių“ kategorijos, kurios turi būti laikomos paslaugų teikimu už atlygį, nors įprastiniais atvejais jos nebūtų laikomos teikiamomis už atlygį ir todėl kitais atvejais nepatektų į PVM taikymo sritį.

63. 6 straipsnio 2 dalies paskutinis sakinyss leidžia valstybėms narėms „šios dalies nuostatomis <...> taikyti išimtis“ su sąlyga, kad tai nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.

61. Galiausiai abi sistemos leidžia daryti patikslinimus atsižvelgiant į besikeičiančias aplinkybes, nors mechanizmas ir skiriasi kiekvienu atveju. 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies atveju patikslinimas vyksta automatiškai, nes mokesčiu apmokestinama tada, kai prekė ar paslauga yra vartojama. 17 straipsnio 5 dalies atveju teisė atskaityti mokesť yra apskaičiuojama metiniu pagrindu ir dėl tos priežasties kiekvienais metais gali skirtis, o 20 straipsnis papildomai numato kelerių metų tikslinimo laikotarpį ilgalaikio turto atveju.

64. Mano nuomone, šio leidimo taikymo sritis leidžia nagrinėjamo sandorio, bendrai ar iš dalies, kategorijas vertinti kaip nesančias paslaugų teikimu už atlygį, ir dėl šios priežasties nepatenkančias į PVM taikymo sritį. Tai neleidžia valstybėms narėms pakeisti Šeštojoje direktyvoje numatytų taisyklių ar nustatyti kitų, joje nenumatytų taisyklių.

65. Ši išvada išplaukia iš pačios nuostatos formuluotės ir yra patvirtinta Teisingumo Teismo sprendime *Cookie's World*²¹.

21 — 2003 m. lapkričio 11 d. Sprendimas (C-155/01, Rink. p. I-8785, 58–59 punktai); taip pat žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimą *Kühne* (50/88, Rink. p. 1925, 16–19 punktai).

66. Atitinkamai neatrodo, kad 6 straipsnio 2 dalies paskutinis sakiny s leidžia valstybės narėms drausti mokesčių mokėtojams priskirti versle naudojamam turtui prekes, kurios yra naudojamos ir verslo, ir asmeniniams tikslams.

67. Kita vertus, šis sakiny s leidžia valstybės narėms neatlygintiną šių prekių naudojimą asmeniniams tikslams vertinti kaip neatlygintiną prekių tiekimą ar paslaugų tiekimą, kuris todėl nėra apmokestinamas, šitaip nesuteikiant teisės atskaityti už šiam naudojimui priskiriamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus sumokėto pirkimo mokesčio.

68. Tačiau šiuo klausimu reikėtų pateikti tokias tris išvadas.

69. Pirma, nors 6 straipsnio 2 dalies paskutinis sakiny s ir nesuteikia valstybės narėms teisės neleisti mokesčių mokėtojams priskirti versle naudojamam turtui prekių, kurios yra naudojamos ir verslo, ir asmeniniams tikslams, jis – ar kas nors kita toje dalyje – taip pat tiesiogiai ir nedraudžia joms to daryti. 6 straipsnio 2 dalis tik skirta situacijai, kai prekės buvo priskirtos versle naudojamam turtui, o tuomet naudojamos asmeniniams tikslams.

70. Antra, tais atvejais, kai prekės nėra priskirtos apmokestinamojo asmens versle naudojamam turtui, jos iš viso nepatenka į PVM taikymo sritį. Dėl šios priežasties joms netaikomos nei 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, nei 17 straipsnio 5 dalis.

71. Trečia, jei valstybė narė nukrypsta nuo 6 straipsnio 2 dalies, visus ar dalį nagrinėjamų prekių tiekimų ar paslaugų teikimų vertindama kaip neatlygintinus ir dėl tos priežasties nepatenkančius į PVM taikymo sritį, to poveikis tam tikrais atžvilgiais yra palyginamas su atitinkamų pirkimų išskyrimu iš versle naudojamo turto: mokesčio mokėtojas neturi teisės atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio, tačiau atitinkami sandoriai taip pat yra išskiriami apskaičiuojant atskaitomą mokesčio dalį 17 straipsnio 5 dalyje numatytais tikslais.

72. Dėl šios priežasties yra pageidautina atidžiau įvertinti prekių, kurios yra naudojamos ir verslo, ir asmeniniams tikslams, priskyrimo versle naudojamam turtui ir priskyrimo asmeniniams tikslams naudojamam turtui poveikį.

Prekių priskyrimo versle naudojamam turtui ar asmeniniams tikslams naudojamam turtui pasekmės

73. Kai prekės yra įsigyjamos kaip apmokestinamojo asmens versle naudojamo turto

dalį, jas įsigyjant sumokėtas PVM gali būti nedelsiant atskaitomas, išskyrus atvejį, jei jos vien tik ar iš dalies yra naudojamos neapmokestinamiems sandoriams. Tuo atveju, kai jos yra naudojamos vien tik neapmokestinamiems sandoriams, nėra leidžiami jokie atskaitymai. Kai jos neapmokestinamiems sandoriams naudojamos iš dalies, 17 straipsnio 5 dalis nustato atskaitomą proporciją. Taip apskaičiuojant, sumokėtas pirkimo PVM gali būti atskaitomas tuomet, kai tolesnis naudojimas apima naudojimą asmeniniais tikslams, jei naudojimas yra apmokestinamas pagal 5 straipsnio 6 dalį arba 6 straipsnio 2 dalį.

74. Pastaruoju atveju, nors apmokestinamojo asmens prekių ar paslaugų naudojimas asmeniniais tikslams yra apmokestinamas PVM, kaip ir bet kurio kito privataus asmens, prekes ar paslaugas naudojančio asmeniui tikslams, apmokestinamasis asmuo gali tam tikrais atvejais, taikydamas 5 straipsnio 6 dalį ir 6 straipsnio 2 dalį, gauti tam tikros mokestinės naudos, nes, be kita ko:

- mokestis yra atskaitomas nedelsiant, o mokesčio mokėjimas atidedamas ir išdėstomas per naudojimo asmeniniais tikslams laikotarpį, taip sudarant galimybę gauti naudos per pinigų srautus,

mažesnė, nei kaina, už kurią jos galėtų būti įsigytos iš kito verslininko veikiant kaip fiziniam asmeniui,

- ilgalaikio turto, įskaitant nekilnojamąjį turtą, atveju prekių ar turto naudojimo „paslaugos“ teikimo savikaina (o atitinkamai ir pardavimo mokestis) apmokestinamajam asmeniui gali būti ypač maža, atsižvelgiant į įsigijimo sąnaudas (taigi ir į atskaitomą sumokėtą pirkimo mokestį), tad naudojimas asmeniniais tikslams realiai bus apmokestinamas mažesniu mokesčiu – nauda, kuri, tikėtina, didės didėjant naudojimo asmeniniais tikslams proporcijai.

75. Tais atvejais, kai prekės įsigyjamos kaip apmokestinamojo asmens asmeninio turto dalis, jos nepatenka į PVM taikymo sritį ir nėra leidžiami jokie atskaitymai. Jei vėliau šios prekės yra naudojamos verslo tikslams, teisė atkaityti mokestį taip pat neatsiranda dėl to, kad pradinę teisę atskaityti mokestį lemia statusas, kuriuo asmuo įsigyja prekes²², ir dėl to, kad asmuo, kuris perleidžia prekes – savo asmeninį turtą – savo verslui ar sudaro savo verslui galimybę naudotis šiomis prekėmis, kaip apmokestinamasis asmuo tiekia šias prekes neatlygintinai. Bet koks pirkimo mokestis, sumokėtas už prekes ar paslaugas, įsigytas veikiant kaip privačiam

- PVM mokamas atsižvelgiant į prekių ar paslaugų savikainą, kuri, tikėtina, būtų

22 — 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lemartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795).

asmeniui, o vėliau naudojamas verslo tikslams, šitaip tampa tokių įsigytų prekių ar paslaugų savikainos dalimi, sukurdamas apmokestinamajam asmeniui našta, kuri gali būti vertinama kaip nepriimtina atsižvelgiant į PVM neutralumo principą.

76. Taigi, jei ir asmeniniams, ir verslo tikslams naudojamos prekės yra priskirtos asmeniniam turtui, apmokestinamasis asmuo bus nepalankioje padėtyje. Jei jos būtų priskirtos versle naudojamam turtui, jis galėtų gauti naudos tais atvejais, kai naudojimas asmeniniams tikslams yra laikomas prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygį pagal 5 straipsnio 6 dalį ir 6 straipsnio 2 dalį.

77. Apmokestinamojo asmens gaunamos naudos ar patiriamų nuostolių tiesioginė išraiška, be jokios abejonės, yra mokesčių inspekcijos surenkamos arba nesurenkamos atitinkamos mokestinės pajamos.

78. Šiomis aplinkybėmis yra akivaizdu, kad pasirinkimo galimybė sprendžiant, ar mišraus naudojimo prekes priskirti verslui, ar asmeniniam turtui, yra naudinga mokesčių mokėtojui, iš kurio galima tikėtis, kad jis visuomet sieks priskirti prekes versle naudojamam turtui. Mokesčių inspekcija, atvirkščiai, sieks, kad asmeniniam turtui privalomai būtų priskiriama prekių dalis, proporcinga jų naudojimui asmeniniams tikslams.

79. Tačiau, nors teisėtai galima būtų tvirtinti, jog asmeniniam naudojimui priskirtos prekės ar prekių dalis neturėtų patekti į PVM sistemą nuo jų įsigijimo momento, kad niekada nebūtų atskaitomas sumokėtas pirkimo mokestis, šiuo atveju nėra atsižvelgiama į faktą, kad tais atvejais, kai prekės yra priskiriamos asmeniniams tikslams naudojamam turtui, nėra numatytas tikslinimo mechanizmas spręsti situacijas, kai prekės vėl perduodamos naudoti verslo tikslams.

80. Konkrečiai kalbant, apeliantai šioje byloje galėjo įsigyti vieno aukšto namą, ketindami jame praleisti didžiąją metų dalį ir jį nuomoti tik, pavyzdžiui, pusantro mėnesio. Pagal aprašytas Nyderlanduose galiojančias taisykles jie būtų turėję jį priskirti 12,5 % versle naudojamam turtui ir 87,5 % asmeniniams tikslams naudojamam turtui, atitinkamai į atskaitą įtraukiant tik 12,5 % pirkimo PVM. Kitais metais apeliantai galėjo nuspręsti, kad jie geriau gyvens kur nors kitur arba kad nuomojant gaunamos pajamos yra nepakankamos ir kad geriau jie vieno aukšto namą toliau vien tik nuomos. Nei Nyderlandų taisyklės, nei Šeštoji direktyva nenumato mechanizmo, pagal kurį priskyrimas versle naudojamam turtui galėtų lemti sumokėto pirkimo mokesčio likučio dalies atskaitą. Tačiau, jei vėliau jie sumanytų parduoti vieno aukšto namą kaip nuomos verslą, pardavimą jie turėtų apmokestinti PVM.

81. Atvirkščiai, tais atvejais, kai prekės yra priskiriamos versle naudojamam turtui ir vėliau perduodamos naudojimui asmeniniams tikslams, Šeštoji direktyva 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje numato tikslinio mechanizmą, nors ir netobulą.

82. Taigi darau išvadą, kad Teisingumo Teismo praktika tiek, kiek ji numato, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę rinktis dėl verslo tikslams ir asmeniniams tikslams naudojamo ilgalaikio turto priskyrimo arba versle naudojamam turtui, arba asmeniniams tikslams naudojamam turtui, yra pateisinama, nes, nors ji ir galėtų suteikti jam galimą mokestinę naudą, priešingu atveju jam būtų padaroma žala, kuri yra nesuderinama su PVM principais ir kuri negali būti atlyginama. Taip pat panašu, kad pagal galiojančius teisės aktus (o gal ir iš viso) nėra įmanomas ir joks kitas su fiskalinio neutralumo principu suderinamas sprendimas.

Nukrypimo nuo 6 straipsnio 2 dalies pasekmės

83. Kaip aš anksčiau nurodžiau, 6 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje įtvirtinta galimybė taikyti išimtis gali apimti tik nagrinėjamo naudojimo asmeniniams tikslams laikymą neatlygintinu paslaugos teikimu, taigi, nepatenkančiu į PVM taikymo

sritį. Aš taip pat nurodžiau, kad tai gali turėti tokias pat pasekmes, kaip prekių pašalinimas iš apmokestinamojo asmens versle naudojamam turtui.

84. Tačiau reikėtų pabrėžti šių dviejų situacijų skirtumus.

85. Tais atvejais, kai prekės yra pašalinamos iš versle naudojamo turto, nekyla jokių klausimų dėl sumokėto pirkimo mokesčio atskaitymo, o kai prekės yra priskiriamos versle naudojamam turtui, sumokėtas pirkimo mokestis iš esmės gali būti tuojau pat atskaitomas arba visas, arba 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje nustatytomis proporcijomis, kurias apskaičiuojant negali būti atsižvelgiama į pirkimus, nepatenkančius į PVM taikymo sritį.

86. Kyla sunkumų, jei valstybė narė vertina versle naudojamo turto naudojimą asmeniniams tikslams kaip nepatenkantį į PVM taikymo sritį, nes paskesnis įvykis – naudojimas asmeniniams tikslams – atrodo turįs grįžtamąjį poveikį atitinkamo sumokėto pirkimo mokesčio klasifikavimui, o kartu ir galimybei jį įtraukti į atskaitą, nors iš principo šis mokestis turėtų būti tuojau pat atskaitomas. Kaip matyti, nėra įmanoma iš anksto tiksliai nustatyti naudojimo asmeniniams tikslams apimčių, kad būtų galima iš anksto neįtraukti į atskaitą teisingos mokesčio dalies.

87. Šiuo atžvilgiu gali būti svarbu tai, kad nėra galimybės nukrypti nuo 5 straipsnio 6 dalies nuostatų, kurios yra susijusios labiau su asmeniniu vartojimu, o ne su prekių, sudarančių versle naudojamo turto dalį, naudojimu asmeniniams tikslams. Taigi PVM visada yra apmokestinimas asmeninis vartojimas, tad mano ką tik nurodytos problemos yra išvengiama.

88. Kalbant apie paslaugas, kurias sudaro 6 straipsnio 2 dalyje numatytas versle naudojamo turto naudojimas, galima daryti prielaidą, kad naudojamas visada bus ilgalaikis turtas. Kitų prekių rūšių naudojimas arba apims vartojimą, arba bus toks, kad nebus įmanomas joks patikimas apskaitos mokesčių tikslams mechanizmas.

89. Nors į turto versle naudojimą, kuri valstybės narės vertina kaip nepatenkantį į PVM taikymo sritį, negali būti atsižvelgiama apskaičiuojant pagal 17 straipsnio 5 dalį ir 19 straipsnį atskaitomą mokesčio dalį, į jį vis dėlto galima atsižvelgti 20 straipsnio, kuris numato galimybę tikslinti pradinę atskaitą tuo atveju, jei pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota pradinė atskaitoma suma, kontekste.

90. Ilgalaikio turto, ypač nekilnojamojo, atveju 20 straipsnyje numatytas laikotarpis, per kurį galima daryti patikslinimus, leidžia lanksčiau vertinti situaciją, jei naudojimas asmeniniams tikslams yra vertinamas ne kaip paslaugos teikimas už atlygį, o asmeniniams tikslams naudojamą turtą atskyrus nuo versle naudojamo turto, taip apmokestinamajam asmeniui išvengiant didelės žalos pastaruoju atveju ir jam negaunant naudos, kurią jis galėtų gauti tam tikrais atvejais taikant 6 straipsnio 2 dalį.

Išvados dėl 6 straipsnio 2 dalies

91. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, darau išvadą, kad nacionalinės teisės aktai, neleidžiantys apmokestinamajam asmeniui ilgalaikio turto visiškai priskirti jo versle naudojamam turtui tais atvejais, kai jis šį turtą naudoja ir savo verslo tikslams, ir su verslu nesusijusiems, visų pirma asmeniniams tikslams, yra nei suderinami su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi, nei leidžiami pagal jos paskutinį sakinį.

92. Vis dėlto teisės aktai, pagal kuriuos tokių prekių naudojimas vertinamas ne kaip prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį ir dėl tos priežasties nepatenka į PVM taikymo

sritį, gali būti leidžiami pagal šį sakinį, jei jie neriboja konkurencijos ir yra taikomi kartu su Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta patikslinimo sistema.

gali būti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams“. (Neoficialus vertimas)

17 straipsnio 6 dalis

93. Dar reikia atsakyti į klausimą, ar nagrinėjamos Nyderlandų taisyklės gali būti leidžiamos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą tuo pagrindu, kad jose įtvirtinta teisė įtraukti į atskaitą išimtis buvo numatyta nacionalinėje teisėje iki direktyvos įsigaliojimo.

94. Kadangi iki įsigaliojant Šeštajai direktyvai Nyderlandų Karalystei buvo privalomos Antrojoje direktyvoje numatytos suderintos PVM taisyklės, akivaizdu, kad gali būti leidžiamos tik su Antrąja direktyva suderinamos išimtis.

95. Pastarosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalis numato bendrą atskaitymo teisę tais atvejais, kai prekės ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamojo asmens versle, tačiau 11 straipsnio 4 dalis leido numatyti atskaitos sistemos išimtis „tam tikroms prekėms ir paslaugoms, ypač toms, kurios

96. Klausimus Teisingumo Teismui pateikęs teismas ir Nyderlandų vyriausybė teigia, kad ginčijamos nacionalinės taisyklės buvo priimtose įgyvendinant Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalį. Net ir be šių patvirtinimų tokia išvada atrodo pagrįsta tuo faktu, kad nagrinėjamomis taisyklėmis yra siekiama leisti apriboti atskaitymus tik tais atvejais, kai patiektos prekės ar suteiktos paslaugos yra naudojamos verslo tikslams.

97. Komisija nurodo, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą yra leidžiamos tik Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje numatytos išimtis. Tačiau Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad ši nuostata taip pat gali būti taikoma pagal 11 straipsnio 1 dalį priimtoms taisyklėms.

98. Aš sutinku su Komisija. Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalį pakeitė Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis. Nepasikeitusioje ankstesnės normos taikymo srityje

nacionalinės teisės aktai dabar turi atitikti pastarąją normą, skaitomą kartu su, be kita ko, 5 straipsnio 6 dalimi ir 6 straipsnio 2 dalimi. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis pakeitė Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalį, tačiau leidžia palikti pagal pastarąją normą galiojusius apribojimus.

99. Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalis numato apribojimus tam tikroms prekių ar paslaugų rūšims, pavyzdžiui, automobiliams, o ne bendrą apribojimą visam naudojimui asmeniniams tikslams, kaip Teisingumo Teismas tai patvirtino savo su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąja pastraipa ir su šios nuostatos įstatyminiu kontekstu susijusioje praktikoje.

100. Savo išvadoje *Lennartz*²³ byloje aš nurodžiau, kad 17 straipsnio 6 dalis negali pateisinti bendros priemonės, taikomos visoms išlaidų rūšims, apimančioms naudojimą verslo ir asmeniniams tikslams, egzistavimo,

o Teisingumo Teismas laikėsi tokios pačios nuomonės²⁴, nors ir tiesiogiai nenurodydamas 17 straipsnio 6 dalies.

101. Byloje *Komisija prieš Prancūziją*²⁵ aš detalčiau nagrinėjau šią nuostatą ir jos įstatyminį kontekstą, ir mano cituoti šaltiniai leidžia daryti išvadą, kad apribojimų rūšys, kurias turėjo omenyje teisės aktų leidėjas, yra susijusios su išlaidų kategorijomis, apibrėžiamomis atsižvelgiant į įsigytų prekių ar paslaugų pobūdį, o ne į tikslą, kuriam jos yra panaudojamos. Reikia pastebėti, kad byloje, kuriose Teisingumo Teismas vertino, kaip valstybė narė taiko 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos reikalavimus²⁶, visada būdavo nagrinėjamas būtent šis apribojimas.

102. Kaip savo sprendime kreiptis į Teisingumo Teismą nurodė *Hoge Raad* ir kaip Komisija nurodė savo pastabose, ši požiūrį visų pirma patvirtina Teisingumo Teismo sprendimas *Royco Leasing*²⁷ byloje.

103. Taigi atrodo, kad ginčijamos taisyklės negali atitikti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos reikalavimų.

24 — Sprendimo 35 punktas.

25 — 1998 m. liepos 18 d. Sprendimas (C-43/96, Rink. p. I-3903, 12 ir paskesni išvados punktai).

26 — Aš turiu omenyje 1999 m. spalio 5 d. Sprendimą *Royco Leasing* ir kt. (C-305/97, Rink. p. I-6671); 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013); 2001 m. birželio 14 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-345/99, Rink. p. I-4493) ir (C-409/99, Rink. p. I-4539); 2002 m. sausio 8 d. Sprendimą *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81), taip pat sprendimą *Cookie's World*, nurodytą 21 išnašoje.

27 — Nurodyta 26 išnašoje, sprendimo 20 ir paskesni punktai.

23 — Cituota 22 išnašoje, 76–79 punktai.

Išvada

104. Atsižvelgiant į anksčiau pateiktus svarstymus, aš laikausi nuomonės, kad Teisingumo Teismas turėtų taip atsakyti į *Hoge Raad* pateiktą klausimą:

„Nacionalinės teisės aktai, kurie apmokestinamajam asmeniui neleidžia pasirinkti viso ilgalaikio turto, naudojamo verslo tikslams ir su verslu nesusijusiems tikslams, visų pirma asmeniniams tikslams, priskirti versle naudojamam turtui, nėra suderinami su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 6 straipsnio 2 dalimi ir negali patekti į šios dalies paskutiniame sakinyje įtvirtintos nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritį.

Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tokių prekių naudojimas vertinamas ne kaip prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį ir dėl tos priežasties nepatenka į PVM taikymo sritį, vis dėlto gali patekti į šios nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritį, jei tai neriboja konkurencijos ir jei jie yra taikomi kartu su Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytu patikslinimo mechanizmu.

Nacionalinės teisės aktai, galioję Šeštosios direktyvos įsigaliojimo metu, numatantys bendrą atskaitymo apribojimą visų prekių ir paslaugų, naudojamų su verslu nesusijusiems tikslams, atžvilgiu, nepatenka į šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo sritį.“