

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. kovo 3 d.*

Byloje C-32/03

dėl *Højesteret* (Danija) 2003 m. sausio 22 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. sausio 28 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

I/S Fini H

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský ir U. Lõhmus (pranešėjas),

generalinis advokatas F. G. Jacobs,
posėdžio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

* Proceso kalba: danų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. rugsėjo 15 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— *I/S Fini H*, atstovaujamos advokačių S. Halling-Overgaard ir M. Krarug,

— *Skatteministeriet*, atstovaujamos P. Biering,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde ir P. Biering,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir T. Fich,

susipažinęs su 2004 m. spalio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos

mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 4 straipsnio 1–3 dalių išaiškinimu.

- 2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp komandinės ūkinės bendrijos *I/S Fini H* (toliau – *Fini H*) ir Mokesčių ir akcizų ministerijos (*Skatteministeriet*). *Skatteministeriet* prašo, kad ši bendrija grąžintų neigiamą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą laikotarpiu nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1998 m. kovo 31 dienos. Be to, ji atsisako *Fini H* sumokėti neigiamą PVM už laikotarpį nuo 1998 m. balandžio 1 d. iki 1998 m. rugsėjo 30 dienos.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos ketvirtą konstatuojamąją dalį jos tikslas, *inter alia*, užtikrinti, jog bendra apyvartos mokesčių sistema būtų nediskriminacinė.
- 4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnis nurodo:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą ir įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

3. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančią sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla <...>.

<...>“

5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis išdėstyta taip:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

- 6 2000 m. rugpjūčio 16 d. Suvestiniame reglamente Nr. 804 paskelbto PVM įstatymo (*Momsloven*, toliau – PVM įstatymas) 3 straipsnis išdėstytas taip:

„Apmokestinamasis asmuo – fizinis arba juridinis asmuo, savarankiškai vykdamas ekonominę veiklą.“

- 7 Teisė į PVM išlaidų, atsiradusių iš savarankiškos ekonominės veiklos, atskaitą numatyta PVM įstatymo 37 straipsnyje.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 *Fini H* yra 1989 m. įsteigta komanditinė ūkinė bendrija, kurios tikslas – vykdyti restorano veiklą. Siekdama vykdyti šią veiklą 1988 m. gegužės 20 d. ji išsinuomojo patalpas. Nuomos sutartis buvo sudaryta dešimčiai metų, todėl ji galėjo būti nutraukta tik 1998 m. rugsėjo 30 dieną.
- 9 1993 m. pabaigoje *Fini H* nutraukė restorano veiklą, ir dėl to patalpos nebenaudotos. Ji bandė nutraukti nuomos sutartį, tačiau nuomotojas, remdamasis tuo, kad sutartyje nebuvo numatyta priešlaikinio sutarties nutraukimo sąlyga, nesutiko jos nutraukti. Be to, *Fini H* nepavyko rasti nuomos, kuri pasibaigia tik suėjus nuomos sutartyje numatytam terminui, perėmėjo.

- 10 Nuo 1993 m. pabaigos iki 1998 m. rugsėjo 30 d. *Fini H* PVM registre ir toliau buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, nors jau buvo nutraukusi restorano veiklą. Todėl ji ir toliau atskaitė savo sumokėtą pirkimo mokestį iš dėl nagrinėjamos nuomos atsiradusių išlaidų, t. y. nuomos bei šildymo, elektros ir telefoninių pokalbių mokesčių. Kadangi restoranas buvo uždarytas ir nereikėjo deklaruoti pardavimo mokesčio, *Fini H* gavo grynąsias pajamas.

- 11 1998 m. rugsėjo mėn. regioninė mokesčių inspekcija (*told-og skatteregionen*, toliau – inspekcija) prašė grąžinti nuo 1993 m. spalio mėn. iki 1998 m. kovo mėn. *Fini H* sumokėtą neigiamą PVM. Taip pat inspekcija nusprendė, kad už laikotarpį nuo 1998 m. balandžio 1 d. iki 1998 m. spalio 30 d. nepervestas PVM nebus grąžintas. Inspekcija tvirtino, kad nuo 1993 m. trečiojo ketvirčio *Fini H* nevykdė jokios veiklos, už kurią ją būtų galima apmokestinti PVM.

- 12 Šią poziciją patvirtino Aukščiausioji administracinė mokesčių inspekcija (*Lands-skatteetten*). Ji nusprendė, kad nutraukdama savo restorano veiklą *Fini H* nebevykdė ekonominės veiklos PVM įstatymo 3 straipsnio prasme. Pati nagrinėjama nuomos sutartis negali reikšti apmokestinimo PVM pagal minėtą 3 straipsnį. *Lands-skatteetten* papildomai nurodė, jog tai, kad patalpos tam tikrą laiką buvo naudojamos ekonominės veiklos tikslais – restorano veiklai vykdyti, negali pateisinti *Fini H* apmokestinimo PVM pagal minėtą 3 straipsnį, kai ji yra nutraukta.

- 13 Dėl šio *Landsskatteetten* sprendimo *Fini H* pareiškė ieškinį *Vestre Landsret* (Danija), kuris 2001 m. rugpjūčio 29 d. Sprendimu jį atmetė. *Vestre Landsret* nusprendė, kad norint suteikti teisę atskaityti pirkimo mokestį, apmokestinamos išlaidos PVM įstatymo 3 straipsnio prasme turi būti susijusios su savarankiška

ekonomine veikla. Jis taip pat nutarė, kad nuomos ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčių išlaidos, atsiradusios *Fini H* nutraukus savo veiklą, kurios nėra susijusios su įprastomis likvidavimo operacijomis, negali būti priskirtos dėl savarankiškos ekonominės veiklos atsiradusiomis išlaidoms PVM įstatymo 3 straipsnio prasme.

14 *Fini H* dėl šio *Vestre Landsret* sprendimo pateikė *Højesteret* apeliacinį skundą.

15 Tokiomis aplinkybėmis *Højesteret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1–3 dalių prasme asmuo gali būti laikomas vykdančiu savarankišką ekonominę veiklą, jeigu jis yra sudaręs nuomos sutartį, susijusią su jo savarankiška ekonomine veikla, kurios jis faktiškai nebevykdo, nors nuomos sutartis vis dar galioja nustatytą laikotarpį, dėl ją nutraukti neleidžiančios sąlygos, ir jeigu nutraukus faktinę veiklą, taikant nuomos sutartį nebuvo sudaryta jokių PVM apmokestinamų sandorių, siekiant ir toliau gauti pajamų?

2. Ar skirtųsi atsakymas į pirmą klausimą, jeigu atitinkamas asmuo per likusį sutarties galiojimo terminą, per kurį negali nutraukti sutarties, aktyviai siekia naudoti komercinės nuomos sutartį PVM apmokestinamiems sandoriams sudaryti siekdamas ir toliau gauti nuolatinių pajamų, arba ją nutraukti, ir ar likęs sutarties nenutraukimo terminas arba likusi šio termino dalis šiuo požiūriu turi kokią nors reikšmę?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 16 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1–3 dalis reikia aiškinti taip, kad asmuo, kuris nutraukė savo ekonominę veiklą, tačiau vis dar moka šiai veiklai naudojamų patalpų nuomos ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius, nes nuomos sutartyje yra numatyta sutarties nenutraukimo sąlyga, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme, todėl turi teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.
- 17 *Finis H* tvirtina, kad savo teisę atskaityti ji grindžia tuo, jog nuomos sutartis buvo sudaryta siekiant pradėti ekonominę veiklą arba ją toliau vykdyti. Jeigu jai nebūtų pripažinta teisė į PVM atskaitą, ji būtų privalėjusi mokėti komercinei veiklai vykdyti įsigytų prekių ir paslaugų PVM.
- 18 Danijos vyriausybės ir Europos Bendrijų Komisijos manymu, kai apmokestinamasis asmuo nebevykdo ekonominės veiklos, teisė atskaityti jam nebetaikoma nuo tos dienos, kurią jis nutraukė veiklą, arba praėjus nuo tos dienos pradėtam skaičiuoti protingam trumpam laikotarpiui. Iš tikrųjų apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise į atskaitą neribotą laiką vien remdamasis tuo, kad praeityje vykdė ekonominę veiklą.
- 19 Šiuo aspektu primintina, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis apmokestinamuosius asmenis apibrėžia nurodydama, kad jie vykdo ekonominę veiklą. Iš tikrųjų dėl to, kad vykdo veiklą, asmuo yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kuris pagal Šeštąją direktyvą turi teisę į atskaitą.

- 20 Minėto 4 straipsnio 2 dalis nustato, jog „ekonominė veikla“ yra suprantama taip, kad ji, konkrečiai kalbant, apima gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą ir įvairių profesijų atstovų veiklą. Šioje nuostatoje vartojama sąvoka „visokia veikla“ reiškia, kad atitinkamą ekonominę veiklą gali sudaryti keletas vienas po kito einančių sudarytų sandorių.
- 21 Iš teismo praktikos taip pat išplaukia, kad pagal Šeštąją direktyvą ekonominę veiklą nebūtinai sudaro vienas aktas, tačiau ją gali sudaryti keletas vienas po kito einančių aktų (ypač žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 22 punktą).
- 22 Todėl pagal Šeštąją direktyvą parengiamieji darbai turi būti pripažįstami ekonomine veikla. Bet kuris asmuo, vykdamas tokius parengiamuosius darbus, pagal šios direktyvos 4 straipsnį laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir turi teisę į atskaitą (minėto sprendimo *Rompelman* 23 punktas ir 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO, C-110/94*, Rink. p. I-857, 18 punktas). Ši teisė į atskaitą išlieka ir tuo atveju, kai jis, atsižvelgdamas į pelno ataskaitą, nusprendžia nebetęsti veiklos ir likviduoti įmonę, jeigu dėl numatytos veiklos nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai (minėto sprendimo *INZO* 20 punktas).
- 23 Dėl viso turto perdavimo Teisingumo Teismas pažymėjo, kad kai apmokestinamasis asmuo nevykdo sandorių pasinaudojęs šiam tikslui suteiktomis paslaugomis, visos šių paslaugų išlaidos turi būti laikomos neatsiejamomis nuo jo verslo ekonominės veiklos visumos iki turto perdavimo ir jam turi būti suteikta teisė į atskaitą. Bet koks kitoks aiškinimas sukeltų tokias pasekmes, jog būtų neteisingai daromas skirtumas tarp ekonominei veiklai skirtų išlaidų iki pradedant vykdyti faktinę veiklą ir išlaidų, atsiradusių užbaigiant vykdomą veiklą (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey*

National, C-408/98, Rink. p. I-1361, 35 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 39 punktą).

- 24 Tokia išvada reiškia, kad sandoriai, kaip antai mokesčiai, kuriuos *Fini H* ir toliau mokėjo restorano likvidavimo laikotarpiu, turi būti laikomi neatsiejama nuo ekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme.
- 25 Tokį aiškinimą pagrindžia ir atskaitos sistema, kurios atžvilgiu Teisingumo Teismas pakartotinai nusprendė, kad šia sistema siekiama bet kokią ekonominę veiklą vykdančią pardavėją visiškai atleisti nuo apskaičiuotos arba sumokėtos PVM naštos. Todėl bendroji PVM sistema užtikrina visišką bet kokios ekonominės veiklos, nepaisant jos tikslo ir rezultatų apmokestinimo, neutralumą, jeigu veikla yra iš esmės apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Rompelman* 19 punktą; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktą; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrija ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 44 punktą; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 19 punktą ir minėto sprendimo *Abbey National* 24 punktą).
- 26 Tačiau tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė atskaityti pirkimo PVM, ir siekiant nustatyti tokios teisės apimtį, turi būti nustatytas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir konkretaus pardavimo sandorio arba sandorių (minėto sprendimo *Midland* 24 punktas).
- 27 Pagrindinės bylos atveju *Fini H* pareiga toliau mokėti komercinę nuomą ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už pastatą, kurį ji išsinuomojo siekdama

vykdyti restorano veiklą iki nuomos sutarties pabaigos, dėl to, kad sutartyje nebuvo įtraukta sutarties nutraukimo sąlyga, iš esmės galėjo būti laikoma tiesiogiai susijusia su restorano veikla.

- 28 Kadangi *Fini H* sudarė nuomos sutartį siekdama turėti patalpas, būtinas vykdyti restorano veiklą, ir atsižvelgiant į tai, kad šios patalpos iš tikrųjų buvo naudojamos šiam verslui, darytina išvada, kad komandinės ūkinės bendrijos pareiga nutraukus minėtą verslą mokėti nuomą ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius buvo tiesioginė šios veiklos vykdymo pasekmė.
- 29 Todėl šiomis aplinkybėmis klausimui, ar ši veikla buvo ekonominė Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme, neturi reikšmės pareigos mokėti nuomą ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už šias patalpas trukmė, jeigu laikotarpis yra tikrai būtinas užbaigti verslo likvidavimo procedūrą.
- 30 Iš to išplaukia, kad dėl nuomos ir komunalinių paslaugų tiekimo mokesčių už patalpas, kurios prieš tai naudotos vykdyti restorano veiklą, mokėjimo tuo metu, kai restoranas nevykdė veiklos, t. y. nuo 1993 m. spalio mėn. iki 1998 m. rugsėjo mėn., apmokestinamajam asmeniui turi būti suteikta teisė į PVM atskaitą tokiomis pačiomis sąlygomis, kuriomis ji buvo suteikta nuo restorano veiklos pradžios iki jos pabaigos, nes per visą nuomos terminą patalpos buvo tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla.
- 31 Teisė į PVM atskaitą likviduojant verslą turi būti pripažįstama tiek, kiek ją taikant neatsiranda sukčiavimo ar piktnaudžiavimo padėtimi situacijų.

- 32 Šiuo požiūriu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad sukčiavimo ar piktnaudžiavimo padėtimi atvejais negalima remtis Bendrijos teise (žr., *inter alia*, 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.* C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 punktą ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamentis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punktą). Pavyzdžiui, toks atvejis būtų, jei remdamasi teise į PVM atskaitą iš nuomos ir komunalinių paslaugų tiekimo mokesčių restorano veiklos vykdymo nutraukimo laikotarpiu *Fini H* ir toliau naudotūsi prieš tai restoranui naudojamomis patalpomis išimtinai asmeniniais tikslais.
- 33 Jeigu mokesčių inspekcija nuspręstų, kad teise į atskaitą buvo pasinaudota sukčiaujant arba piktnaudžiaujant padėtimi, ji privalėtų atgaline data prašyti grąžinti atskaitymus (žr., *inter alia*, minėtų sprendimų *Rompelman* 24 punktą; *INZO* 24 punktą ir *Gabalfrisa ir kt.* 46 punktą).
- 34 Tačiau bet kuriuo atveju tik nacionalinis teismas turi teisę panaikinti naudojimąsi teise į atskaitą įrodęs, kad, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, šia teise pasinaudota sukčiaujant arba piktnaudžiaujant padėtimi.
- 35 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1–3 dalis reikia aiškinti taip, jog ekonominę veiklą nutraukęs asmuo, kuris dėl sudarytos nuomos sutarties, kurioje yra ją nutraukti neleidžianti sąlyga, ir toliau moka nuomą bei komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už patalpas, kurios buvo naudojamos minėtai veiklai, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu šio straipsnio prasme ir jis gali atskaityti PVM iš šitokiu būdu sumokėtų mokesčių, jeigu egzistuoja tiesioginis ir betarpiškas sumokėtų mokesčių ir ekonominės veiklos ryšys ir jei nėra ketinimo sukčiauti arba piktnaudžiauti padėtimi.

Dėl antrojo klausimo

- 36 Atsižvelgiant į pirmojo klausimo atsakymą, atsakymas į antrąjį klausimą neturi reikšmės, todėl į jį atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas etapų nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas. Kitų šalių, kurios pateikė Teisingumo Teismui savo pastabas, išlaidos nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 4 straipsnio 1–3 dalys turi būti aiškinamos taip, kad ekonominę veiklą nutraukęs asmuo, kuris dėl sudarytos nuomos sutarties, kurioje yra ją nutraukti neleidžianti sąlyga, ir toliau moka nuomą bei komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už patalpas, kurios buvo naudojamos minėtai veiklai, pagal šį straipsnį yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir jam suteikiama teisė į šitokiu būdu sumokėtų mokesčių PVM atskaitą, jeigu yra nustatytas tiesioginis ir betarpiškas sumokėtų mokesčių ir ekonominės veiklos ryšys ir jei nėra nustatyta ketinimų sukčiauti arba piktnaudžiavimo padėtimi atvejų.

Parašai.