

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2009 m. birželio 18 d.¹

1. Ši prejudicinė byla vėl susijusi su Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 19 straipsnio 2 dalyje numatyta „atsitiktinio sandorio“ sąvoka².

2. Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nustatyta apmokestinamajam asmeniui, naudojančiam prekes ir paslaugas apmokestinamiesiems ir atleistiems nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sandoriams, taikomos atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarka.

3. Pagal Bendrijos PVM sistemą ūkio subjektas turi teisę atskaityti visą PVM, kurį jis sumokėjo vykdydamas šiuo mokesčiu apmokestinamą veiklą. Vykdydamas apmokestinamą ir ateistą nuo mokesčio veiklą bei įsigydamas prekių ir paslaugų šių dviejų rūšių veikloms, jis gali atskaityti tik šio mokesčio, kurį sumokėjo įsigydamas prekių ir paslaugų,

dalį, proporcingą apmokestinamosios veiklos apyvartai.

4. Taigi remiantis Šeštosios direktyvos 19 straipsniu ši teisė į atskaitą lygi trupmenos, kurios skaitiklis – apmokestinamųjų sandorių apyvarta, o vardiklis – atleistiems nuo mokesčio sandoriams priskirta apyvarta, rezultatui. Taip pat šio straipsnio 2 dalyje numatyta, kad neatsižvelgiama į tam tikrų nekilnojamojo turto ir finansinių sandorių apyvartą, jeigu šie sandoriai atsitiktiniai.

5. Iš to išplaukia, kad kai sandoris yra atleistas nuo PVM priskyrus jį „atsitiktiniam sandoriui“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme ir taip sumažinus šio straipsnio numatytos trupmenos vardiklį, mokesčių mokėtojui suteikiama teisė į didesnę atskaitą.

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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva), nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), tačiau taikoma pagrindinės bylos nagrinėjimo metu.

6. Ši „atsitiktinio sandorio“ sąvoka jau aiškinta du kartus: 1996 m. liepos 11 d.

Sprendime *Régie dauphinoise*³ ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendime *EDM*⁴. Taip pat neseniai 2008 m. kovo 6 d. Sprendime *Nordania Finans ir BG Factoring*⁵ Teisingumo Teismas pateikė svarbių gairių, kaip aiškinti „atsitiktinio sandorio“ sąvoką.

pardavimas yra atleistas nuo mokesčio sandoris.

7. Šioje byloje šalys nesutaria dėl Teisingumo Teismo sprendimuose jo nustatytų kriterijų aiškinimo ir kokios pasekmės pagrindinės bylos aplinkybėmis gali iš jo kilti.

9. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar šios įmonės savo vardu pastatytų pastatų pardavimas gali būti laikomas „atsitiktiniu sandoriu“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme. Jis, be kita ko, klausia, ar šis aiškinamas priklauso nuo to, kad toks pardavimas, vertinamas atskirai, susijęs su labai ribotu prekių ir paslaugų, kurių atžvilgiu yra mokamas PVM, panaudojimu. Jis taip pat klausia Teisingumo Teismo apie neutralumo principo įtaką šiam aiškinimui.

8. Ši byla yra susijusi su statybos įmone, kurios pagrindinė veikla – vykdyti darbus trečiųjų šalių vardu ir kuri kartais prieš parduodama pastatus juos pastato savo vardu. Pagal taikytiną nacionalinę teisę pastatų statyba savo vardu yra apmokestinamasis sandoris, o vėlesnis pastatytų pastatų

10. Šioje išvadoje pateiksiu motyvus, dėl kurių labai riboto mišraus naudojimo prekių ir paslaugų naudojimo kriterijus negali būti taikomas kai, kaip ir šioje byloje, atleista nuo mokesčio nekilnojamojo turto pardavimo veikla kartu su apmokestinamąja statybos veikla sudaro vieną ir tą patį sandorį. Teisingumo Teismui pasiūlysiu nuspręsti, kad statybos įmonės savo vardu pastatytų pastatų pardavimas, kai šių pastatų statyba yra apmokestinama PVM, o jų vėlesnis pardavimas atleistas nuo PVM, negali būti laikomas „atsitiktiniu sandoriu“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, nes šis pardavimas yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas statybos veiklos išplėtimas.

3 – C-306/94, Rink. p. I-3695.

4 – C-77/01, Rink. p. I-4295.

5 – C-98/07, Rink. p. I-1281.

I — Teisinis pagrindas

A — Šeštoji direktyva

1. Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniuose numatyta atskaitos sistema

11. PVM yra vartojimo mokestis, kuriuo bendrai apmokestinamos prekės ir paslaugos ir kurio našta turi tekti tik galutiniam vartotojui. Siekiant nuo šios naštos atleisti PVM surinkimą užtikrinančius apmokestinamuosius asmenis, Šeštojoje direktyvoje numatytas atskaitos mechanizmas, skirtas užtikrinti mokesčio „neutralumą“. Todėl apmokestinamieji asmenys turi teisę iš mokesčio, kurį jie surinko iš savo klientų ir kurį turi mokėti valstybei narei, atskaityti PVM, kurį patys sumokėjo įsigydami savo veiklai reikalingų prekių ir paslaugų.

12. Tačiau atskaitos teisė reiškia, kad apmokestinamasis asmuo šias prekes ar paslaugas naudoja veiklai, kuri yra apmokestinama PVM. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“.

13. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja sandoriams, dėl kurių jam atsiranda teisė į atskaitą, ir nuo PVM atleistiems sandoriams, dėl kurių neatsiranda ši teisė, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams. Pagal tą pačią nuostatą ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų.

14. Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatyta:

„1. 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.

nagrinėjamu laikotarpiu siekė apie 14% jos visų metinių pajamų⁶.

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia įtraukti sumų, priskirtinų tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Į apskaičiavimą taip pat neturi būti įtraukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B skirsnio d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. <...>“

2. Atsitiktinio sandorio sąvokos aiškinimas

a) Sprendimas *Régie dauphinoise*

15. *Régie dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL* (toliau - *Régie*) vykdė nuomojamo turto administravimo veiklą ir tuo pačiu metu buvo bendrosios nuosavybės administratorė. Tokiu būdu ji gaudavo avansus iš bendrasavininkų, kurių nuosavybę administravo. Ji šias sumas savo vardu investuodavo finansų įstaigose. Taip *Régie* tapo pervestų sumų savininkė nuo jų įmokėjimo į jos sąskaitą momento. Jai išlikdavo pareiga grąžinti pervestas sumas, tačiau ji gaudavo pajamas iš investicijų, kurios

16. Teisingumo Teismas pirmiausia svarstė, ar nagrinėjamas investavimas priskiriamas PVM taikymo sričiai. Teismas manė, kad juo buvo vykdoma ekonominė veikla, nes investavimas galėjo būti vertinamas kaip terminuoto pinigų skolinimo paslaugos finansų įstaigoms teikimas, atlyginamas palūkanų pervedimu.

17. Siekdamas atsakyti į klausimą, ar *Régie* investavo minėtus įnašus kaip apmokestinamasis asmuo, Teisingumo Teismas nurodė, kad „administratoriaus gaunamos palūkanos už sumų, kurias jis gauna už nekilnojamojo turto administravimą, investavimą yra tiesioginis, pastovus ir būtinas apmokestinamosios veiklos išplėtimas, nes administratorius taip investuodamas veikia kaip apmokestinamasis asmuo.“⁷

18. Toliau Teisingumo Teismas konstatavo, kad investavimas yra pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punktą atleistas nuo PVM sandoris.

6 — 6 punkte minėtas sprendimas *Régie dauphinoise*.

7 — Ten pat, 18 punktas.

19. Galiausiai Teisingumo Teismas pareiškė nuomonę dėl klausimo, ar *Régie* investavimas buvo „atsitiktiniai finansiniai sandoriai“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme. Teismas 21 ir 22 punktuose nusprendė:

prasme, o atsižvelgus į jį apskaičiuojant atskaitos proporciją būtų paveiktas (PVM) neutralumas.“

b) Sprendimas *EDM*

„Neįtraukiant atsitiktinių finansinių sandorių į trupmenos vardiklį, skirtą apskaičiuoti atskaitos proporciją pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį, yra siekiama įgyvendinti bendros PVM sistemos garantuojamą visiško neutralumo tikslą. <...> jei visos pajamos iš apmokestinamojo asmens finansinių sandorių, susijusių su apmokestinamąja veikla, būtų įtrauktos į tą vardiklį, net jeigu jos gautos PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų nenaudojant arba jas naudojant labai ribotai, atskaitos apskaičiavimas būtų iškreiptas.

20. Byla, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *EDM*, susijusi su valdymo bendrove kasybos sektoriuje, kurios pagrindinė veikla apėmė kasybos bendrovių akcijų valdymą, mokslo ir technologinių tyrimų vykdymą siekiant investuoti į naujų bendrovių formavimą. Ši valdymo bendrovė taip pat suteikdavo paskolas bendrovėms, kurių akcijų turėjo, ir investavo padėdama banko indėlius ar įsigydama vertybinių popierių, kaip antai izdo vekseliai ar indėlių sertifikatai.

Tačiau reikia priminti, kad turtą administruojančių bendrovių investavimas yra susijęs su avansais, kuriuos pervedė bendrasavininkiai ir nuomininkai, kurių nekilnojamąjį turtą jos administruoja. Šios bendrovės, sutikus jų klientams, gali savo vardu šiuos pinigus investuoti finansų įstaigose. Būtent todėl, kaip tai Teisingumo Teismas pažymėjo šio sprendimo 18 punkte, palūkanų iš šio investavimo gavimas yra tiesioginis, pastovus ir būtinas nekilnojamąjį turtą administruojančių bendrovių apmokestinamosios veiklos išplėtimas. Todėl toks investavimas negali būti apibūdinamas kaip „atsitiktiniai sandoriai“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies

21. Teisingumo Teismas sprendė, ar nuo PVM atleista finansinė veikla, dėl kurios pajamos buvo gerokai didesnės už pajamas iš pagrindinės veiklos, gali būti laikoma atsitiktiniais sandoriais.

22. Jis priminė, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsniu siekiama išvengti, kad sandoriai, kuriems nenaudojamos PVM apmokestinamos prekės ir paslaugos, ar sandoriai,

apimantys labai ribotą turto ar paslaugų, apmokestinamų PVM, panaudojimą iškreiptų atskaitos apskaičiavimą, ir užtikrinti bendrosios PVM sistemos užtikrinamą neutralumą⁸.

23. Teisingumo Teismas nusprendė, kad nagrinėjama patrunuojančiosios bendrovės veikla turi būti traktuojama kaip „atsitiktiniai sandoriai“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrojo sakinio prasme tiek, kiek šie sandoriai susiję su labai ribotu turto ar paslaugų, apmokestinamų PVM, naudojimu⁹.

24. Jis patikslino, kad nors pajamų, gautų iš finansinės veiklos, priskirtinos Šeštosios direktyvos taikymo sričiai, dydis gali reikšti tai, jog ši veikla neturėtų būti laikoma „atsitiktine“ šios nuostatos prasme, aplinkybės, kad iš minėtos veiklos gaunamos pajamos yra didesnės už atitinkamos įmonės pagrindinės veiklos pajamas, nepakanka, kad jie negalėtų būti laikomi atsitiktiniais sandoriais¹⁰. Teisingumo Teismas iš anksto konstatavo, kad valdymo bendrovės pagrindinė tyrinėjimo veikla yra rentabili tik vidutinės trukmės laikotarpiu arba taip pat gali būti nerentabili¹¹.

8 — Minėto sprendimo EDM 75 punktas.

9 — Ten pat, 78 punktas.

10 — Ten pat.

11 — Minėto sprendimo EDM 77 punktas.

3. Sprendimas *Nordania Finans ir BG Factoring*

25. Byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Nordania Finans ir BG Factoring*, norėta išsiaiškinti, ar automobiliai, kuriuos išperkamosios nuomos įmonė įsigyja su tikslu juos išnuomoti, o vėliau, pasibaigus išperkamosios nuomos sutartims, parduoti, gali ar negali būti laikomi ilgalaikiu turto.

26. Kartu su apmokestinama PVM išperkamosios nuomos veikla ši įmonė taip pat teikė neapmokestinamas PVM finansines paslaugas. Todėl reikia nustatyti, ar skaičiuojant atskaitos proporciją apyvartos iš automobilių pardavimo, pasibaigus išperkamosios nuomos sutartims, suma turi būti įtraukta į skaitiklį ir vardiklį, kaip uždirbta iš apmokestinamosios veiklos, ar neįtraukta, kaip atitinkanti ilgalaikio turto įsigijimo sumą.

27. Teisingumo Teismas nusprendė, kad į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje numatytą sąvoką „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui“ nepatenka automobiliai, kuriuos išperkamosios nuomos įmonė įsigyja su tikslu juos išnuomoti, o vėliau, pasibaigus išperkamosios nuomos sutartims, parduoti, nes šių automobilių pardavimas, atsižvelgiant į šių sutarčių kontekstą, yra šios įmonės įprasta ekonominė veikla.

B — *Nacionalinės mokesčių teisės aktai*

28. PVM įstatymo (momsloven) 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM moka apmokestinamieji asmenys, kurie savo vardu ir ant savo sklypo stato pastatus skirtus parduoti. Šio įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad su pastatais, kurie yra apmokestinami PVM pagal 1 dalį, susiję darbai ir panaudotos medžiagos turi būti laikomi paslaugų teikimu už atlygį ir todėl apmokestinamomis paslaugomis.

29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti lygybę tarp statybos įmonių, kurios, turėdamos tikslą parduoti, pačios atlieka statybos darbus, ir statybos įmonių, kurios tais pačiais tikslais perduoda vykdyti statybos darbus trečiosioms šalims, nes pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punktą nekilnojamojo turto pardavimas yra atleistas nuo PVM.

30. Dėl teisės į atskaitą PVM įstatymo 37 straipsnyje numatyta, kad įmonės, įregistruotos kaip PVM mokėtojos, apskaičiuodamos pirkimo mokestį gali atskaityti mokestį už įmonės prekių ir paslaugų, naudojamų tik įmonės tiekimui, pirkimus, kurie nėra atleisti nuo mokesčio.

31. Dėl pirkimų mišriam naudojimui PVM įstatymo 38 straipsnyje numatyta:

„Prekėms ir paslaugoms, kurias registruota įmonė naudoja tikslais, kurie leidžia mokesčio atskaitą pagal 37 dalį, taip pat ir kitais įmonės tikslais, atskaita galima dėl tos mokesčio dalies, kuri yra proporcinga pajamoms iš veiklos, dėl kurios įmonė buvo registruota. Apskaičiuojant apyvartą neatsižvelgiama į pajamų sumas, susijusias su ilgalaikio turto, kuris buvo naudojamas įmonės tikslais, tiekimu. <...> Taip pat neatsižvelgiama į pajamų sumas, priskirtinas atsitiktiniams nekilnojamojo turto sandoriams <...>“

II — Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

32. *NCC Construction Danmark A/S* (toliau – *NCC*) yra įmonė, kuri veikia statybų sektoriuje, be kita ko, kaip rangovė. Ji atlieka statybos darbus ir trečiųjų asmenų, ir savo vardu. Nekilnojamojo turto pardavimas nėra viena iš ieškovės pagrindinių veiklos rūšių, veikiau atskira veikla, kuri išplaukia iš jos, kaip PVM mokėtojos, veiklos statybų srityje.

33. Remiantis PVM įstatymo 6 straipsniu, ieškovė už savo vardu atliktus statybos darbus moka statybos PVM taip, lyg ji būtų trečiasis asmuo, kurio naudai atliekami darbai. Reikalavimas mokėti statybos PVM už savo vardu atliktus statybos darbus apima *NCC* darbuotojų atliktus statybos darbus ir jam panaudotas medžiagas bei PVM už planavimo ir žemės darbus. PVM taip pat mokamas už įprastą pelną iš panašių statybos darbų.

turi būti atsižvelgta kaip į pajamas iš nuo PVM atleistos veiklos.

34. 2002 m. *NCC* pardavė savo vardu pastatytus pastatus. Iš 2232 jos darbuotojų tik aštuoni vykdė šį pardavimą. Tais metais jos apyvarta siekė beveik 4 milijardus DKK. 185 milijonai DKK buvo gauti iš savo vardu pastatytų pastatų pardavimo. Pardavimo organizavimo dalis *NCC* bendrose išlaidose, tai yra – administravimo, biuro, patalpų išlaidos, apskaita ir kt., sudarė maždaug 0,6%.

36. Danijos mokesčių institucijos išsiuntė *NCC* prašymą sumokėti 562 519 DKK PVM už antrąją 2002 m. dalį, nes pajamos iš pastatų pardavimo sudarė 4,7% visų pajamų 2002 metais (185 milijonai DKK iš 3 966 milijonų DKK).

37. 2006 m. vasario 8 d. *NCC* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo.

35. Daugelį metų nacionalinės mokesčių institucijos buvo suteikusios statybos įmonėms neribotą teisę atskaityti mokesčių už išlaidas, kurios gali būti susijusios su pačia statybos veikla ir pardavimu. Nuo 2002 m. balandžio 1 d. mokesčiai už bendrąsias išlaidas galėjo būti atskaitomas tik iš dalies, nes į apyvartą iš nekilnojamojo turto pardavimo

38. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad šiuo metu *NCC* vardu pastatytų pastatų pardavimo veiklą vykdo atskira bendrovė.

39. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui šalys pateikė tokius argumentus.

40. *NCC* tvirtino, kad jos vardu pastatytų pastatų pardavimo sandoriai yra „atsitiktiniai sandoriai“ PVM įstatymo 38 straipsnio 1 dalies ketvirtojo sakinio ir Šeštosios direktyvos prasme, nes jie apima tik labai ribotą turto ir paslaugų, apmokestinamų PVM, panaudojimą. Ji teigė, kad sprendžiant, ar sandoris yra atsitiktinis pagal minėtame Teisingumo Teismo sprendime *EDM* nurodytą poziciją, lemiamą reikšmę turi tai, kad bendras turtas ar paslaugos naudojami labai ribotai ir kad šis aiškinimas skirtas tam, jog šiuo atžvilgiu atskaita užtikrintų PVM neutralumą.

41. *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija) ginčija šią analizę ir tvirtina, kad remiantis minėtais sprendimais *Régie dauphinoise* ir *EDM* sandoris gali būti laikomas „atsitiktiniu“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, tik jeigu jis atitinka dvi sąlygas, t. y. pirma, jis nėra nei apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos sudėtinė dalis, nei tiesioginis, pastovus ir būtinas apmokestinamosios veiklos išplėtimas, antra, jis turi apimti tik labai ribotą bendro turto ir paslaugų panaudojimą.

42. Ji tvirtina, kad minėtame sprendime *EDM* pirmoji sąlyga buvo patenkinta, todėl Teisingumo Teismas nagrinėjo antrąją, tačiau tai nereiškia, kad minėtas sprendimas *Régie dauphinoise* tapo nebesvarbus.

43. *Skatteministeriet* tvirtina, kad *NCC* savo vardu pastatytų pastatų pardavimas yra tiesioginis, pastovus ir būtinas statybos veiklos išplėtimas. Be to, ji nurodo, kad būtų klaidinga atskirai vertinti pardavimo veiklą, nes pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo taip pat uždirbamos užsiimant bendra statybos veikla.

44. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus *Østre Landsret* nusprendė sustabdyti bylą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos klausimus:

„1. Ar Šeštosios <...> direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrajame sakinyje esanti sąvoka „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ turi būti aiškinama kaip taikoma statybų įmonės veiklai, kuri dėl vėlesnio savo vardu pastatytų pastatų pardavimo yra apmokestinama PVM kaip visiškai apmokestinama PVM veikla turint tikslą perparduoti?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą yra svarbi PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimtis?

3. Ar PVM teisės aktų neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybos įmonė, iš kurios pagal atitinkamos valstybės narės teisės aktus remiantis Šeštosios <...> direktyvos 5 straipsnio 7 dalimi ir 6 straipsnio 3 dalimi reikalaujama mokėti PVM už jos vidaus tiekimą statant pastatus savo vardu ir turint tikslą juos vėliau parduoti, turi tik dalinę teisę į PVM atskaitą bendriems statybos įmonės tikslams skirtų išlaidų atžvilgiu, turint omenyje tai, kad vėlesnis nekilnojamojo turto pardavimas, remiantis PVM reglamentuojančiais valstybės narės teisės aktais, yra atleistas nuo PVM pagal Šeštosios <...> direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktą, skaitomą kartu su F priedo 16 punktu?“

46. Šiais trim klausimais siekiama išsiaiškinti, ar iš *NCC* nekilnojamojo turto pardavimo gautos pajamos gali būti neįtrauktos į trupmenos vardiklį, skirtą apskaičiuoti atskaitos proporciją. Todėl Teisingumo Teismui siūlyčiau į juos atsakyti kartu ir taip juos suprasti. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad statybų įmonės savo vardu pastatytų pastatų pardavimas, kai šių pastatų statyba yra apmokestinama PVM ir vėlesnis jų pardavimas yra atleistas nuo PVM, gali būti laikomas „atsitiktiniu sandoriu“ šios nuostatos prasme, o teigiamo atsakymo atveju, – kokiomis sąlygomis.

III — Vertinimas

45. Trys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai yra glaudžiai susiję. Iš tiesų pirmaisiais dviem klausimais norima sužinoti, ar *NCC* savo vardu pastatyto nekilnojamojo turto pardavimas gali būti „atsitiktinis sandoris“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, ir, jei taip, ar šiam vertinimui svarbu, kokia dalis PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų buvo panaudota atskirai pardavimo veiklai. Trečiasis klausimas susijęs su neutralumo principo reikšme atsakant į minėtus klausimus.

47. Prieš nagrinėjant šį klausimą reikia pabrėžti, kad Danijos teisės aktai, kuriuose numatyta, jog naujų pastatų pardavimas yra atleistas nuo PVM, o statybų įmonės pastatų statyba savo vardu yra apmokestinama, atitinka Šeštąją direktyvą.

48. Pirmiausia, kiek tai susiję su naujų pastatų pardavimo atleidimu nuo PVM, šis atleidimas yra grindžiamas Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punkto nuostatomis, pagal kurias pereinamuoju laikotarpiu, trunkančiu penkerius metus nuo 1978 m. sausio 1 d., valstybės narės gali toliau atleisti nuo PVM F priede nurodytą veiklą pagal jose egzistuojančias sąlygas.

49. Šeštosios direktyvos F priedo „28 straipsnio 3 dalies b punkte nurodyti sandoriai“ 16 punkte numatytas „4 straipsnio 3 dalyje nurodytų pastatų ir žemės tiekimas“, t. y. pagal pastarąją nuostatą pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimas prieš jų pirmą panaudojimą¹².

50. Be to, Danijos vyriausybė pažymi, kad minėtas atleidimas galiojo vidaus teisėje dar iki įsigaliojant Šeštajai direktyvai, ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nacionalinės teisės aktai šiuo klausimu atitinka Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punkto ir jos F priedo 16 punkto nuostatas.

51. Dėl statybos įmonės pastatų statybos savo vardu apmokestinimo pažymėtina, kad jis yra pagrįstas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalimi ir 6 straipsnio 3 dalimi, pagal kurias apmokestinamojo asmens prekių sau tiekimas ar paslaugų teikimas ekonominės veiklos tikslais laikomi apmokestinamąja veikla.

52. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyta, kad valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygį prekių panaudojimą

apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įgijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.

53. Taip pat Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 3 dalyje nurodoma, kad tam tikromis aplinkybėmis valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa PVM už tokią paslaugą suma, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.

54. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimo analizė turi būti paremta prielaida, kad nacionalinės teisės aktai tiek, kiek juose numatytas, viena vertus, naujų pastatų pardavimo atleidimas ir, kita vertus, statybos įmonės pastatų statybos apmokestinimas, atitinka Bendrijos PVM sistemą.

55. NCC tvirtina, kad jos vardu pastatytų pastatų pardavimas turi būti laikomas atsitiktiniais sandoriais remiantis tokiais pagrindais.

12 — Direktyvos 2006/112 371 straipsniu ir jos X priedo B dalies 19 punktu pratęstas šios teisės atleisti nuo PVM naujų pastatų pardavimą galiojimas.

56. Šis pardavimas nėra jos pagrindinės veiklos dalis ir nėra atskira įmonės veiklos sritis. Jis tiesiogiai išplaukia iš statybos veiklos, kuri yra visiškai apmokestinama, ir, palyginti su įmonės bendra apyvarta, šis pardavimas yra atsitiktinis ir nereikšmingas (185 milijonai DKK, palyginti su 3 966 milijonais DKK iš pagrindinės veiklos).

57. Be to, atskaitos apskaičiavimas būtų iškreiptas, jei būtų atsižvelgiama į apyvartą iš nekilnojamojo turto pardavimo, nes 2002 m. tik maždaug 0,6 % bendrų išlaidų buvo panaudota pardavimui. Minėto sprendimo *Régie dauphinoise* 21 punkte ir minėto sprendimo *EDM* 76 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad jei visos pajamos iš apmokestinamojo asmens finansinių sandorių, susijusių su apmokestinamąja veikla, būtų įtrauktos į trupmenos, skirtos apskaičiuoti atskaitos proporciją, vardiklį, net jeigu jos gautos PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų nenaudojant arba jas naudojant labai ribotai, atskaitos apskaičiavimas būtų iškreiptas.

58. Galiausiai *NCC* nurodo, kad Teisingumo Teismas nuolat primindavo, jog bendrąja PVM sistema turi būti užtikrintas visiškas neutralumas, neatsižvelgiant į įmonės tikslus ir rezultatus. Tačiau Danijos normomis PVM srityje nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos pagrindinio principo, nes jose pasirinkta viename ir tame pačiame sandoryje išskirti du atskirus sandorius: pirma, statybą, kuri yra apmokestinama vykdant darbus ir, antra, pardavimą, atleista nuo PVM.

59. Taigi tai, kad nuo 2002 m. balandžio 1 d. atsižvelgiama į apyvartą iš nekilnojamojo turto pardavimo, prieštarauja neutralumo principui, nes viename ir tame pačiame sandoryje išskiriant du atskirus sandorius apmokestinamasis asmuo nebus visiškai atleistas nuo statant nekilnojamąjį turtą savo vardu sumokėto PVM naštos.

60. Manau, kad *NCC* teiginiui negalima pritari, nes šios įmonės savo vardu pastatytų pastatų pardavimas ir statyba kyla iš apmokestinamojo asmens nuolat vykdomo vieno ir to paties sandorio.

61. Šią analizę grindžiu Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniuose numatyta atskaita ir su Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta „atsitiktinio sandorio“ sąvoka susijusia Teisingumo Teismo praktika.

62. Ši sąvoka nėra apibrėžta Šeštojoje direktyvoje. Joje taip pat nėra jokios nuorodos į valstybių narių teisę, kuria būtų siekiama

apibrėžti jos prasmę ir apimtį. Taigi aiškinant šią sąvoką reikia atsižvelgti į jos teisinį kontekstą ir ja siekiamus tikslus¹³.

63. Savaiame suprantama, kad Šeštojoje direktyvoje numatyta atskaita siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo PVM, kurį jis sumokėjo įsigydamas apmokestinamiesiems sandoriams reikalingų prekių ir paslaugų¹⁴. Taip pat matėme, kad kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir apmokestinamuosius, ir atleistus nuo PVM sandorius, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį leidžiama atskaityti tik tokią proporcingą PVM dalį, kuri priskirtina apmokestinamiesiems sandoriams. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad įsigyjant tokį turtą ir paslaugas sumokėto PVM atskaitos proporcija apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklis yra apmokestinamos veiklos apyvarta, o vardiklis – visa apyvarta.

64. Šiomis nuostatomis Bendrijos teisės aktu leidėjas preziumavo, kad apmokestinamojo asmens savo apmokestinamajai veiklai, kuriai tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir neapmokestinamai veiklai, kuriai tenkantis PVM negali būti atskaitomas, naudojamų

prekių ir paslaugų dalys yra proporcingos atitinkamos veiklos apyvartai.

65. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje įtvirtinant, kad neturi būti įtraukiamos ir sumos, priskirtinos nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams bei ilgalaikiam turtui, siekiama, kad būtų neatsižvelgta į sumas, kurios nesusijusios su PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų naudojimu ir kurios galėtų iškreipti atskaitos proporcijos apskaičiavimą.

66. Šis tikslas buvo aiškiai išdėstytas 1973 m. birželio 29 d. Europos Bendrijų Komisijos Europos Sąjungos Tarybai pateikto Šeštosios direktyvos pasiūlymo aiškinamajame memorandum¹⁵. Tai taip pat buvo aiškiai nurodyta minėtuose sprendimuose *Régie dauphinoise*¹⁶, *EDM*¹⁷ ir *Nordania Finans ir BG Factoring*¹⁸. Anot Teisingumo Teismo, jei visos apmokestinamojo asmens finansinių sandorių, susijusių su apmokestinamąja veikla, pajamos būtų įtrauktos į proporcijos apskaičiavimo

15 — 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, p. 20). 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 neįskraipytų tikrosios proporcijos reikšmės. Taip yra su ilgalaikio turto pardavimu ir nekilnojamojo turto ar finansiniais sandoriais, kurie tik atsitiktiniai, t. y. jie tik antraeilės svarbos ar papildomi atsižvelgiant į įmonės pajamas. Šie sandoriai neįtraukiami, tik jeigu jie nėra apmokestinamojo asmens įprasta verslo veikla.“

16 — 21 punktas.

17 — 75 ir 76 punktai.

18 — 23 punktas.

13 — Minėto sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring* 18 punktas.

14 — 1993 m. birželio 22 d. Sprendimas *Sofitam* (C-333/91, Rink. p. I-3513, 10 punktas) ir minėto sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring* 19 punktas. Žr. neseniai priimtą 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, Rink. p. I-3459, 17 punktas).

trupmenos vardiklį, net jeigu jos gautos nenaudojant PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų arba tam buvo naudotos labai ribotai, atskaitos apskaičiavimas būtų iškreiptas.

2 dalies prasme taikoma sandoriams, jeigu jie yra neįprasti ar išimtiniai.

67. Nėra jokios abejonės, kad ši bylą, susijusią su finansiniais sandoriais ir ilgalaikio turto sąvoka, kontekste atlikta analizė gali būti taikoma šioje byloje, kuri susijusi su nekilnojamojo turto pardavimu.

68. Iš anksčiau išdėstytų argumentų ir minėtų sprendimų *Régie dauphinoise*, *EDM* bei *Nordania Finans ir BG Factoring* galima daryti kelias išvadas dėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos „atsitiktinio sandorio“ sąvokos prasmės ir apimtys.

69. Pirmoji iš jų yra tai, kad ši sąvoka gali būti taikoma pirmiausia vienkartiniais sandoriams, kurie nesusiję su įprasta įmonės veikla. Iš įmonės nebenaudojamo nekilnojamojo turto pardavimo galima gauti dideles pajamas, nors šiam sandoriui įvykdyti reikėjo vos kelių skambučių telefonu. Tokiu atveju galima preziumuoti, kad sąvoka „atsitiktinis sandoris“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio

70. Jei sandoris atleistas nuo PVM yra įprastas, tai, atvirkščiai, leidžia preziumuoti, kad jis nėra „atsitiktinis sandoris“ šios nuostatos prasme¹⁹. Tačiau ši prezumpcija nėra nenuginčijama.

71. Iš tiesų antroji išvada, remiantis minėtomis nuorodomis, yra tai, jog dėl įprasto sandorio pobūdžio negalima automatiškai atmesti, kad jis negali būti atsitiktinis. Minėtame sprendime *EDM* Teisingumo Teismas pripažino, kad tai galėjo būti valdymo bendrovės kasybos srityje nuolat vykdomo lėšų investavimo ir teikiamų paslaugų atvejais. Nors jos finansinė veikla buvo įprasta, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ji galėjo būti „atsitiktiniai sandoriai“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme su sąlyga, kad jie apėmė labai ribotą PVM apmokestinamo turto ir paslaugų panaudojimą.

72. Vis dėlto ši galimybė, kad apmokestinamojo asmens įprasta veikla būtų pripažinta „atsitiktine“ minėtos nuostatos prasme,

¹⁹ — Šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Nordania Finans ir BG Factoring*.

priklauso nuo išankstinės sąlygos, apie kurią minėtame sprendime EDM Teisingumo Teismas aiškiai nepriminė, tačiau kuri tiesiogiai išplaukia iš minėto sprendimo *Régie dauphinoise* ir kuri logiškai turėtų būti taikoma atsižvelgiant į Bendrijos atskaitos sistemą.

asmens teisė būti atleistam nuo PVM, kuri sumokėjo vykdydamas ekonominę veiklą, naštos priklauso nuo sąlygos, kad jis pats yra apmokestintas šiuo mokesčiu. Taigi teisė į atskaitą reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi naudoti PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas savo apmokestinamajai veiklai.

73. Iš tiesų iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukianti trečioji išvada yra tokia, kad tam, jog atleista nuo PVM veikla galėtų būti laikoma atsitiktiniu sandoriu, ji neturi būti tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos veiklos išplėtimas. Kaip nurodo Danijos vyriausybė ir Komisija, atleistas nuo PVM sandoris negali būti vertinamas kaip „atsitiktinis sandoris“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, jei tarp jo ir apmokestinamosios veiklos yra minėtas ryšys.

76. Kai tik apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ir paslaugas ir apmokestinamajai, ir atleistai nuo PVM veiklai, pradedama taikyti atskaitos proporcijos taisyklė, pagal kurią atskaitos dydis yra proporcingas apyvartai iš apmokestinamųjų sandorių. Taigi ši atskaita grindžiama prezumpcija, kad apmokestinamasis asmuo naudoja šias prekes ir paslaugas savo apmokestinamajai ir atleistai nuo PVM veiklai, proporcingai kiekvienos iš šių veiklos rūšių apyvartoms.

74. Ši sąlyga nurodyta minėtame sprendime *Régie dauphinoise*, kalbant apie administratoriaus gaunamas palūkanas iš sumų, kurias jis gauna iš klientų už jų nekilnojamojo turto administravimą, investavimo²⁰.

77. Pačioje Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje leidžiama nesiremti pastarąja prezumpcija, jei mišraus naudojimo prekės ir paslaugos neapmokestinamajai veiklai naudojamos labai ribotai.

75. Atrodo logiška, kad tokia sąlyga turi būti taikoma atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos numatytą atskaitos sistemą. Ši sistema grindžiama principu, pagal kurį apmokestinamojo

78. Taigi šios išimties taikymas reiškia, kad atleista nuo PVM veikla gali būti atskirta nuo apmokestinamosios veiklos. Kitaip tariant, tai reiškia, kad galima nustatyti, kokia dalis prekių ir paslaugų yra naudojama atleistai nuo PVM veiklai. Jei atleista nuo PVM veikla yra glaudžiai susijusi su apmokestinamąja veikla ar iš dalies su ja sutampa, Šeštosios

20 — Prisiminkime, kad Teisingumo Teismas manė, kad jei ši veikla yra tiesioginis, pastovus ir būtinas nekilnojamojo turto administravimo įmonės apmokestinamosios veiklos išplėtimas, ji negali būti laikoma atsitiktiniu sandoriu (minėto sprendimo *Régie dauphinoise* 22 punktas).

direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje numatyta išimtis negali būti taikoma, nes neįmanoma nustatyti, kuri dalis mišraus naudojimo prekių ir paslaugų buvo naudojama kiekvienai iš šių veiklos rūšių.

79. Todėl tokiu atveju prezumpcija, kuria grindžiama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaitos proporcija, yra nenuginčijama. Kitaip tariant, apskaičiuojant atskaitos proporciją negalima neatsižvelgti į apyvartą iš neapmokestinamosios veiklos, nes mišraus naudojimo prekės ir paslaugos šiai veiklai nenaudojamos ribotai dėl jos pobūdžio.

80. Taigi byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Régie dauphinoise*, Teisingumo Teismas manė, kad administratoriaus vykdoma lėšų investavimo veikla buvo tiesioginis, tęstinis ir būtinas jo apmokestinamos veiklos išplėtimas, nes šio administratoriaus nuolat investuojamos lėšos buvo tiesiogiai uždirbtos iš administravimo veiklos. Iš tiesų šios lėšos buvo klientų, kurių nekilnojamąjį turtą jis administravo, pervesti avansai. Be to, galėjo atrodyti, kad investuoti būtina, nes buvo galima manyti, kad reikia užtikrinti administratoriaus finansinę pusiausvyrą.

81. Byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *EDM*, Teisingumo Teismas, atvirkščiai,

aiškiai nepasakydamas, galėjo manyti, kad nagrinėjama valdymo bendrovės finansinė veikla nebuvo tiesioginis, tęstinis ir būtinas jos apmokestinamos veiklos išplėtimas, nes šios bendrovės finansų įstaigose padėtos ar paskolintos lėšos buvo ne gautos iš jos apmokestinamosios veiklos, bet sudarė nuosavą kapitalą²¹.

82. Minėtame sprendime *Régie dauphinoise* Teisingumo Teismo įtvirtinta taisyklė taikoma *a fortiori*, kai, kaip ir nagrinėjamoje byloje, atleista nuo PVM ir apmokestinamoji veiklos rūšys kyla iš to paties sandorio. Tokioje situacijoje būtų nelogiška neatsižvelgti į apyvartą iš atleistos nuo PVM veiklos, nes tas pats sandoris iš pradžių yra apmokestinamasis sandoris, kuriam tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir atleistas nuo PVM sandoris, kuriam tenkantis PVM negali būti atskaitomas.

83. Kaip nurodė pati *NCC*, nuo PVM atleistas pastatų pardavimas ir apmokestinama jo statyba kyla iš tos pačios ūkinės operacijos – *NCC* šių pastatų statybos pardavimui. Taigi,

21 — 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendime *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, Rink. p. I-9567, 29 punktą) Teisingumo Teismas nusprendė, kad patronuojančiosios bendrovės paskolų teikimas dukterinėms bendrovėms, kurioms ji teikia ir administravimo, apskaitos, informatikos ir bendras valdymo paslaugas, negali būti apmokestinamas PVM, nes tai buvo tiesioginis, tęstinis ir būtinas šios paslaugos teikimo išplėtimas, kadangi šios paskolos nebuvo nei būtinai, nei tiesiogiai susijusios su suteiktomis paslaugomis.

kaip patvirtino ir Danijos vyriausybė, būtų nelogiška pajamas iš *NCC* savo vardu pastatytų pastatų pardavimo priskirti vien pardavimo skyriaus veiklai, nes jos taip pat yra gautos iš dalies apmokestinamos PVM statybos veiklos.

84. Žinoma, kaip teisingai pabrėžė *NCC*, dėl šios analizės sumažėja leidžiamas atskaityti PVM, sumokėtas įsigyjant prekių ir paslaugų bendrosioms išlaidoms, nors šios įmonės pastatų statyba savo vardu yra apmokestinamoji veikla. Vis dėlto manau, kad esant tokiai Bendrijos PVM sistemai ši situacija neprieštarauja neutralumo principui.

85. Tiesa, kad šis principas reiškia, jog mokesčių mokėtojai turi teisę atskaityti iš jų mokėtino PVM visą sumokėtą įsigijant prekių ir paslaugų savo apmokestinamajai veiklai PVM²². Teisė į atskaitą, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis Bendrijos PVM sistemos principas ir iš esmės negali būti ribojama²³.

22 — Minėto sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring* 19 punktas.

23 — 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 ir 15 punktai bei jame nurodyta teismų praktika) ir minėto sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 15 punktas.

86. Tačiau, kaip teisingai nurodė Komisija, šis principas neturi viršesnės už įstatymą galios. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje jis yra įtvirtintas bendrais bruožais ir gali būti apribojimų bei išimčių joje aiškiai numatytais atvejais pagrindas²⁴. Nacionalinės teisės nuostata, kuria įgyvendinama Šeštojoje direktyvoje įtvirtinta išimtis, negali būti panaikinta ar pripažinta netaikoma dėl neutralumo principo ar teisės į atskaitą.

87. Kaip jau minėjau, PVM įstatymas, kuriame numatyta, jog naujų pastatų pardavimas yra atleistas nuo PVM, o jų statyba savo vardu yra apmokestinama, atitinka Šeštąją direktyvą. Be to, šio teisės akto sukeltos pasekmės *NCC* yra tokios, kokių ir siekė nacionalinis įstatymų leidėjas, t. y. užtikrinti lygybę tarp statybos įmonių, kurios parduoda pačių pastatytus pastatus, ir nekilnojamojo turto pardavėjų, kurie turi perduoti vykdyti statybos darbus trečiosioms šalims.

88. Taigi minėto teisės akto poveikis, apie kurį pranešė *NCC*, kyla iš Šeštojoje direkty-

24 — Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 18 punktas.

voje aiškiai nurodytų su neutralumo principu susijusių išimčių ir Danijos vyriausybė, remdamasi šiomis nuostatomis, siekė šio poveikio.

Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatytos trupmenos vardiklį.

89. Būtent todėl manau, kad, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos turinį, neutralumo principu nedraudžiama, kad apyvarta iš NCC parduoto nekilnojamojo turto, kaip susijusi su nuo PVM atleista veikla, būtų įtraukta į

90. Atsižvelgdamas į šiuo paaiškinimus siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, jog statybos įmonės savo vardu pastatytų pastatų pardavimas, kai šių pastatų statyba yra apmokestinama PVM ir jų pardavimas atleistas nuo PVM, negali būti laikomas „atsitiktiniu sandoriu“ šios nuostatos prasme, jei šis pardavimas yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas statybos veiklos išplėtimas.

IV — Išvada

91. Atsižvelgdamas į išdėstytus paaiškinimus į *Østre Landsret* pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad statybos įmonės savo vardu pastatytų pastatų pardavimas, kai šių pastatų statyba yra apmokestinama PVM ir jų pardavimas atleistas nuo PVM, negali būti laikomas „atsitiktiniu sandoriu“ šios nuostatos prasme, jei šis pardavimas yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas statybos veiklos išplėtimas.“