



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2011 m. gruodžio 8 d.¹

Byla C-594/10

T. G. van Laarhoven

(Hoge Raad der Nederlanden pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji direktyva — Pirkimo mokesčio atskaita — Apribojimas — Pereinamuoju laikotarpiu leidžiamos taikyti ankstesnės normos — Galiojančio apribojimo pakeitimas, kuris lemia apribojimo išplėtimą, kiek tai susiję su suma — Lengvojo automobilio naudojimas tiek verslo, tiek privatiems poreikiams — Naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas“

I – Įžanga

1. Teisė į atskaitą iš principo negali būti ribojama. Tačiau Šeštąja direktyva² ir vėlesne PVM sistemos direktyva³ leidžiama toliau taikyti atskaitą ribojančias nacionalines normas, galiojusias įsigaliojant Šeštajai direktyvai. Tačiau kaip yra tuo atveju, kai vėlesniais tokios normos pakeitimais teisė į atskaitą, kiek tai susiję su suma, yra dar labiau apribojama? Į šį klausimą Teismo prašoma iš esmės atsakyti šioje byloje. Vis dėlto šiuo atveju taip pat reikia išaiškinti, ar nagrinėjamą Nyderlandų reglamentavimą iš tiesų reikia vertinti remiantis Sąjungos teisės aktais, susijusiais su pirkimo mokesčio atskaita, ar vis dėlto remiantis teisės aktais, susijusiais su naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimu. Pagal šį reglamentavimą naudojant lengvąjį automobilį tiek verslo, tiek privatiems poreikiams leidžiama nedelsiant ir visiškai taikyti pirkimo mokesčio atskaitą, o už automobilio naudojimą privatiems poreikiams nustatytas tik papildomas metinis mokestis, apskaičiuojamas pagal bendrą tarifą.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB 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).

3 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Kadangi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susijusios su 2006 metais, o ši direktyva pagal 413 straipsnį įsigaliojo tik nuo 2007 m. sausio 1 d., nagrinėjamoje byloje reikia remtis Šeštąja direktyva.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisės aktai

2. Šeštosios direktyvos 6 straipsnyje „Paslaugų teikimas“, be kita ko, nustatyta:

„2. Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirto 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;

<...>

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

3. Šeštosios direktyvos VIII antraštinės dalies „Apmokestinamoji vertė“ 11 straipsnyje, kiek tai reikšminga šiai bylai, nustatyta:

„A.Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

<...>

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

<...>“

4. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“, remiantis jos 28f straipsnio 1 punkte išdėstyta redakcija, be kita ko, nustatyta:

„2. 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, valstybės viduje apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiais išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinės vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar reprezentacijai.

Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.

<...>“

5. Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje „Atskaitos tikslinimas“ nustatyta:

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

- 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, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės pateiktos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali reikalauti tikslinimo.

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, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

<...>“

B – *Nyderlandų teisė*

6. Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, Nyderlandai, įgyvendindami Šeštąją direktyvą, paliko galioti vieną normą, kuri apriboja pirkimo mokesčio atskaitą, susijusią su lengvuoju automobiliu, kurį verslininkas naudoja ne tik verslo, bet ir privatiems poreikiams⁴. Pagal šią normą pirkimo PVM, kuriuo apmokestinamas lengvojo automobilio turėjimas, įskaitant jo įsigijimą, įtraukiamas į PVM atskaitą taip, lyg tas automobilis būtų naudojamas tik verslo poreikiams. Tačiau vėliau kiekvienų metų pabaigoje automobilis papildomai apmokestinamas. Toks apmokestinimas vykdomas taikant konkretų procentą bendrajai sumai, kuri apskaičiuojant gyventojų pajamų mokestį laikoma atskaitoma suma privatiems tikslams. Šią bendrąją sumą savo laiku sudarė tam tikras procentas nuo kataloge nurodytos naujo automobilio kainos ar automobilio vertės.

7. Bėgant laikui šis reglamentavimas buvo ne kartą keičiamas, ir dėl to, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, daugeliu atvejų galutinai atskaitytina suma sumažėjo.

8. Viena vertus, daug kartų buvo pakeistas minėtas fiksuotas procentas. Įsigaliojant Šeštajai direktyvai jis buvo lygus 12 %, paskui atitinkamai – 12,5 %, 13,5 % ir 13 %, o nuo 1992 m. sausio 1 d. jis vėl yra lygus 12 %. Antra vertus, per tą laiką padidėjo ir atskaitoma suma, kuriai taikomas šis fiksuotas procentas. Iš pradžių ji buvo lygi mažiausiai 20 % kataloge nurodytos naujo automobilio kainos, vėliau tam tikrais atvejais, ypač kai naudojant automobilį privatiems poreikiams buvo viršijama tam tikra rida, tarifas padidėjo iki 24 %, o vėliau – ir iki 25 %. Nuo 2004 m. sausio 1 d. iki šiai bylai aktualaus mokestinio laikotarpio mokesčio atskaitoma suma sudarė 22 %, išskyrus, kai rida automobilį naudojant privatiems poreikiams neviršijo 500 km. Be to, atskaitoma suma tam tikrais laikotarpiais galėjo padidėti dėl to, kad keitėsi kelionės į darbą kvalifikavimas kaip naudojimas dėl verslo ar privačių tikslų.

4 — 1968 m. *Wet op de omzetbelasting* (1968 m. PVM įstatymas) 15 straipsnio 6 dalis kartu su 1968 m. *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (1968 m. PVM įgyvendinimo reglamentas) 15 straipsniu.

III – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

9. T. G. van Laarhoven Nyderlanduose turi individualų mokesčių konsultavimo biurą. 2006 m. įmonės turtui priklausė vienas po kito įsigyti du lengvieji automobiliai, kuriuos T. G. van Laarhoven naudojo tiek privatiems, tiek verslo poreikiams. PVM mokesčio deklaracijoje už ketvirtąjį ketvirtį jis nurodė 538 eurų sumą kaip PVM nepriemoką už automobilio naudojimą privatiems poreikiams 2006 m., viršijant 500 km ridą, tačiau vėliau ginčijo šį apmokestinimą ir pareikalavo grąžinti sumokėtą sumą. Kadangi ir administracinis, ir teisminis skundas pirmosios instancijos teismui buvo atmesti, jis pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas). Jis, be kita ko, teigė, kad Nyderlandų mokesčių teisės normos prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos nuostatai dėl padėties išlaikymo (*standstill* išlyga).

10. Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad* pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrai pastraipai prieštarauja atskaitą ribojančios normos, kaip antai nagrinėjama šioje byloje, kuria valstybė narė norėjo pasinaudoti galimybe netaikyti atskaitos (arba išlaikyti tokią galimybę) tam tikrų prekių ir paslaugų atžvilgiu, pakeitimai, jeigu juos atlikus suma, kurios negalima atskaityti, daugeliu atvejų padidėjo, bet atskaitą ribojančios normos logika ir struktūra liko nepakitusios?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar nacionalinis teismas turi visiškai neatsižvelgti į atskaitą ribojančią normą, ar pakanka neatsižvelgti tiek, kiek ja buvo išplėsti įsigaliojant Šeštajai direktyvai galioję atskaitos netaikymo ir ribojimo atvejai?“

11. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme dalyvavo T. G. van Laarhoven, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Komisija, o Jungtinės Karalystės vyriausybė pateikė tik rašytines pastabas.

IV – Teisinis vertinimas

A – Pirminės pastabos

12. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai nustatyta teisė į atskaitą⁵ yra esminė sudedamoji bendrosios PVM sistemos dalis⁶. Šia teise siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos⁷, ją galima įgyvendinti nedelsiant⁸ ir ja užtikrinamas šio mokesčio neutralumas⁹. Todėl teisė į pirkimo PVM atskaitą iš principo negali būti ribojama¹⁰.

5 — 2001 m. birželio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-345/99, Rink. p. I-4493, 18 punktas) ir 2009 m. balandžio 23 d. sprendimai *Puffer* (C-460/07, Rink. p. I-3251, 82 punktas) ir *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, Rink. p. I-3459, 17 punktas).

6 — 1995 m. liepos 6 d. Sprendimas *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas), 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Magoora* (C-414/07, Rink. p. I-10921, 28 punktas) ir 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Vengriją* (C-274/10, Rink. p. I-7289, 43 punktas).

7 — 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktas), 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, Rink. p. I-3303, 39 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567, 27 punktas).

8 — 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfriša* (C-110/98 - C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf Handel* (C-152/02, Rink. p. I-5583, 35 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, Rink. p. I-7467, 37 punktas).

9 — 2002 m. sausio 8 d. Sprendimas *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81, 59 punktas), 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p. I-9549, 26 punktas) ir Sprendimas *Magoora* (minėtas 6 išnašoje, 28 punktas).

10 — Žr. Sprendimą *Magoora* (minėtas 6 išnašoje, 28 punktas), Sprendimą *Pannon Gép Centrum* (minėtas 8 išnašoje, 37 punktas) ir Sprendimą *Komisija prieš Vengriją* (minėtas 6 išnašoje, 43 punktas).

13. Tačiau teisės į atskaitą principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, ypač jos antroje pastraipoje, nustatyta nuo šio principo nukrypti leidžianti nuostata¹¹. Pagal ją valstybės narės gali toliau taikyti įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusius teisės aktus dėl atskaitos ribojimo, kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas¹². Kadangi iki šiol Taryba šių nuostatų nepriėmė¹³, valstybės narės šioje byloje nagrinėjamu laikotarpiu galėjo toliau taikyti galiojančias, teisę į pirkimo PVM atskaitą ribojančias teisės normas¹⁴.

14. *Hoge Raad* prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrą pastraipą, atsižvelgiant į Nyderlandų normą, susijusią su automobilio, naudojamo tiek verslo, tiek privatiems poreikiams, apmokestinimu PVM. Anot *Hoge Raad*, ši Nyderlandų norma, galiojusi įsigaliojant Šeštajai direktyvai, riboja teisę į pirkimo PVM atskaitą. Teismui abejonės, ar ši Nyderlandų norma neprieštarauja Šeštosios direktyvos nuostatoms, grindžiamos tuo, kad įsigaliojus direktyvai ši norma buvo ne kartą keičiama, dėl ko pirkimo PVM atskaitos galimybės, kiek tai susiję su atskaitytina suma, buvo dar labiau apribotos.

15. Vis dėlto kyla klausimas, ar Nyderlandų teisės normoje apskritai galima išvelgti teisės į pirkimo PVM atskaitą apribojimą, kurį reiktų vertinti pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį.

16. Kaip nurodo Komisija, Nyderlandų norma iš tiesų leidžia apmokestinamiesiems asmenims iš karto atskaityti visą pirkimo PVM sumą, sumokėtą už automobilį, planuojamą naudoti tiek verslo, tiek privatiems poreikiams. Todėl ši norma atitinka nusistovėjusią teismų praktiką, pagal kurią apmokestinamasis asmuo visą ilgalaikį turtą, naudojamą ne tik verslo, bet ir privatiems poreikiams, gali priskirti prie verslui naudojamo turto¹⁵ ir visiškai ir nedelsiant įtraukti į atskaitą už įsigytą prekę mokėtiną PVM pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnius¹⁶.

17. Tačiau, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, teisė į pirkimo PVM atskaitą ribojama tuo, kad Nyderlandų normoje numatytas papildomas periodinis automobilio apmokestinimas dėl jo naudojimo privatiems poreikiams. Kiekvienų metų pabaigoje renkamas PVM už naudojimą privatiems poreikiams, kuris apskaičiuojamas taikant fiksuotą procentą bendrai sumai, kuri savo ruožtu lygi tam tikrai kataloge nurodytos naujo automobilio kainos ar automobilio vertės daliai.

18. Pagal Šeštosios direktyvos sistemą toks papildomas naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas neturėtų būti laikomas teisės į atskaitą, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, ribojimu, kuris, be to, būtų leistinas tik išimtiniais atvejais ir tik laikinai. Toks vėlesnis įmonės turto, kuriam buvo galima nedelsiant ir visiškai taikyti atskaitą, naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas PVM neprieštarauja Šeštosios direktyvos sukurtos sistemos logikai¹⁷.

11 — Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 5 išnašoje, 19 punktas) ir Sprendimas *Magoora* (minėtas 6 išnašoje, 29 punktas).

12 — Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 5 išnašoje, 19 punktas), Sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca* (minėtas 9 išnašoje, 28 punktas) ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimas *X Holding* (C-538/08 ir C-33/09, Rink. p. I-3129, 38 punktas).

13 — Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 83 punktas), Sprendimas *X Holding* (minėtas 12 išnašoje, 39 punktas) ir 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Oasis East* (C-395/09, Rink. p. I-8811, 20 punktas). PVM sistemos direktyvos 176 straipsnyje yra nuostata, analogiška Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje esančiai nuostatai.

14 — Kai prekės ir paslaugos, kurioms netaikoma atskaita, yra pakankamai aiškiai apibrėžtos ir kai atskaitos apribojimas nėra bendro pobūdžio, žr. Sprendimą *X Holding* (minėtas 12 išnašoje, 40–45 punktai).

15 — 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123, 46 punktas), 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Wollny* (C-72/05, Rink. p. I-8297, 21 punktas) ir Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 39 punktas).

16 — 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* (C-434/03, Rink. p. I-7037, 24 punktas), Sprendimas *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 22 punktas) ir Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 40 punktas).

17 — Sprendimas *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 33 punktas).

19. Pačioje direktyvoje numatyta, kad tuo atveju, kai galima nedelsiant ir visiškai pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą, už įmonės turto naudojimą privatiems poreikiams mokėtinas PVM¹⁸. Tam Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkte nustatyta, kad naudojimas privatiems poreikiams laikytinas paslaugų teikimu už atlygį, ir todėl apmokestinamasis asmuo pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą turi sumokėti PVM nuo tokio naudojimo išlaidų sumos¹⁹.

20. To paties siekiama ir pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, kuriame numatytos pradinės atskaitos tikslinio taisyklės ir kuris, kaip ir direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas, nepaisant to, kad šių nuostatų taikymo sritys nevisiškai sutampa, taikytinas tais atvejais, kai prekės ar paslaugos naudojamos tiek verslo, tiek privatiems poreikiams²⁰.

21. Abiem direktyvos nuostatomis siekiama, viena vertus, užkirsti kelią tam, kad apmokestinamasis asmuo, kuris privatiems poreikiams naudoja vien verslo tikslams priskirtą turtą, gautų nepagrįstos ekonominės naudos dėl iš pradžių pritaikytos pirkimo PVM atskaitos, palyginti su galutiniu vartotoju. Kita vertus, abi šios nuostatos turi užtikrinti pirkimo PVM atskaitos ir pardavimo PVM surinkimo atitiktį²¹.

22. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Hoge Raad* nurodo, kad Nyderlandų teisės normose dėl įmonės turtui priklausančių daiktų naudojimo privatiems poreikiams iki pat 2007 m. sausio 1 d. nebuvo numatyta jokių mokesčių, susijusių su naudojimu privatiems tikslams pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktą. Vis dėlto, nepaisant to, konstatuotina, kad nagrinėjamoje Nyderlandų teisės normoje reglamentuojamas automobilių, naudojamų tiek verslo, tiek privatiems poreikiams, apmokestinimas ir leidžiama nedelsiant ir visiškai taikyti pirkimo PVM atskaitą. Siekiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui suteikti naudingų nuorodų dėl šios normos atitikties Šeštajai direktyvai, reikia išaiškinti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a dalį ir 20 straipsnį, o ne Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį.

23. Vis dėlto vėliau, tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas nepritarė tokiai mano nuomonei, papildomai išnagrinėsiu ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, kaip to prašo *Hoge Raad*.

B – Dėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 20 straipsnio aiškinimo

24. Kaip minėta, pagal teismų praktiką Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 20 straipsnio taikymo sritys gali sutapti. Taip visų pirma yra tada, kai įmonei priskirtas turto objektas suteikė teisę nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM ir vėliau yra naudojamas ne tik verslo, bet ir privatiems poreikiams²². Ar ir kokiomis sąlygomis kurią nors iš šių dviejų direktyvos nuostatų reikėtų nagrinėti pirmiausia, iš ligšiolinės teismų praktikos, kiek galima spręsti, nėra aišku.

25. Žiūrint sistemiškai, atrodytų, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas yra speciali nuostata, nes ji susijusi vien su naudojimu privatiems, t. y. ne verslo, poreikiams, o ne su naudojimu neapmokestinamoje veikloje²³. Be to, šios nuostatos taikymas reiškia, kad naudojimas privatiems poreikiams laikomas apmokestinamu sandoriu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį²⁴. Tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti

18 — Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* (minėtas 16 išnašoje, 30 punktas) ir Sprendimas *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 24, 31 ir 33 punktai).

19 — Žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101, 42 ir paskesni punktai), Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* (minėtas 16 išnašoje, 25 punktas) ir Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 41 ir paskesni punktai).

20 — Sprendimas *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 34 punktas).

21 — Sprendimas *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 35 ir paskesni punktai).

22 — Žr. šios išvados 20 punktą.

23 — Žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039, 33 punktas).

24 — Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 41 punktas).

sumokėtą pirkimo PVM nuo viso įmonei priskirto turto objekto²⁵ ir išsaugo šią teisę, todėl atskaitos tikslinimas pagal direktyvos 20 straipsnį nebereikalingas, be to, atrodo, kad nėra įvykdomos šio straipsnio taikymo sąlygos. Taip pat Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą galima taikyti lanksčiau nei 20 straipsnio 2 dalį, kurioje numatyta, kad tikslinama kasmet.

26. Nors Nyderlandų teisės norma dėl mišriai naudojamų lengvųjų automobilių apmokestinimo numačius kasmetinį mokesčio mokėjimą turi tam tikrų panašumų į Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, kurioje taip pat numatytas kasmetinis PVM atskaitos tikslinimas, valstybės narės, po Teisingumo Teismo sprendimo *Wollny*²⁶ apmokestinusios naudojimą privatiems poreikiams pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą, neviršydamos turimos diskrecijos gali dėl apmokestinamosios vertės apskaičiavimo numatyti PVM atskaitų tikslinimo taisyklių, nustatytų direktyvos 20 straipsnyje, taikymą.

27. Šiai bylai išnagrinėti nėra būtina galutinai atsakyti į klausimą dėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 20 straipsnio santykio. Atsižvelgiant į bendrą tikslą²⁷ ir vienodą ekonominių poveikį²⁸, pakanka konstatuoti, kad abi nuostatos, kaip ir pati teisė į atskaitą, galiausiai skirtos apmokestinimo neutralumui užtikrinti²⁹. O tai užtikrinama tik tada, kai kompensacija pagal vieną iš šių nuostatų nėra nei mažesnė, nei didesnė už sumą, atitinkančią faktinį naudojimą privatiems poreikiams. Vėlesnis apmokestinimas PVM turi būti atliekamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, privatiems poreikiams naudojantis turtą, kurio visą pirkimo PVM jis yra įtraukęs į atskaitą, nepagrįstai nepaturtėtų³⁰.

28. Teisingumo Teismas dėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto kartu su 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu yra aiškiai nurodęs, kad, nepaisant to, jog sąvoka „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“ yra Sąjungos teisės sąvoka, valstybės narės, nustatydamos susijusių išlaidų sumos apskaičiavimo taisykles, turi tam tikrą diskreciją. Be to, valstybės narės turi tam tikrą diskreciją ir pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 ir 4 dalis, kuriose nustatyta, kad pradinė atskaita turi būti tikslinama „valstybių narių nustatyta tvarka“ ir kad, be kita, vykdydamos 20 straipsnio 2 dalį valstybės narės gali apibrėžti mokėtino mokesčio dydį, į kurį atsižvelgiama tikslinant atskaitą, ir nustatyti paprastesnes administracines procedūras.

29. Nors tokia diskrecija iš tiesų leidžia taisyti tam tikrą subendrinantį apskaičiavimo metodą, turi būti užtikrinta, kad subendrinimas iš principo atitiktų Šeštosios direktyvos reikalavimus, keliamus vėlesniam kompensavimui už gautą naudą. Todėl bendras sumos apskaičiavimas negali būti neproporcingas faktiniam naudojimui privatiems poreikiams.

30. Šioje byloje nagrinėjamos Nyderlandų normos atveju man tai atrodo mažų mažiausiai abejotina. 2006 mokestiniais metais, kai kilo šis ginčas, papildomas mokestis buvo apskaičiuojamas šitaip: jei naudojamo privatiems poreikiams automobilio rida per metus buvo ne mažesnė nei 500 km, atskaitoma suma sudarė mažiausiai 22 % automobilio vertės. Šiai atskaitomai sumai buvo taikomas 12 % dydžio mokestis. Anot Komisijos, toks subendrinimas nėra suderinamas su Šeštąja direktyva, nes, nesant detalesnės diferenciacijos, 500 km viršijančio privataus naudojimo atveju jis neužkerta kelio nepagrįstam apmokestinamojo asmens praturtėjimui, o neatsižvelgus į galimą transporto priemonės vertės sumažėjimą, – didesniam jo apmokestinimui.

25 — Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 42 punktas).

26 — Minėtas 15 išnašoje, 37 punktas.

27 — Sprendimas *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 37 punktas).

28 — Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (minėtas 23 išnašoje, 30 punktas).

29 — Žr. Sprendimą *Uudenkaupungin kaupunki* (minėtas 23 išnašoje, 26 punktas) dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio.

30 — Žr. Sprendimą *Wollny* (minėtas 15 išnašoje, 32–36 punktai).

31. Mano nuomone, tai turėtų įvertinti pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra aišku, ar 2006 m. atskaitoma suma buvo skaičiuojama remiantis kataloge nurodyta naujo automobilio kaina, ar faktine automobilio verte. Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodoma, kad 2006 m. atskaitoma suma buvo apskaičiuojama taikant *mažiausiai* 22 % tarifą, todėl negalima atmesti galimybės, kad, esant didesnei naudojimo privatiems poreikiams apimčiai, nebuvo taikoma detalesnė diferenciacija.

32. Jei pagrindinėje byloje *Hoge Raad* nustatyta, kad taikant nagrinėjamą Nyderlandų teisės normą buvo per daug apmokestintas faktinis automobilio naudojimas privatiems poreikiams³¹, atsižvelgdamas į Bendrijos teisės viršenybę ir savo pareigą ginti kiekvienam asmeniui Bendrijos teisės suteikiamas teises, jis turėtų netaikyti nacionalinės normos, kiek ja viršijamos teisingo naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimo ribos³².

33. Todėl *Hoge Raad* reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktu ir 20 straipsniu draudžiama tokia nacionalinė norma, pagal kurią, nors ir leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM už tiek verslo, tiek privatiems poreikiams naudojamą lengvąjį automobilį, vis dėlto numatomas papildomas subendrintas vėlesnis naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas, kuris nėra proporcingas faktiniam naudojimui privatiems poreikiams. Jei nacionalinis teismas susiduria su tokia norma ir jeigu ji lemia pernelyg didelį faktinio lengvojo automobilio naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimą, jis turi netaikyti tokios normos, kiek ja viršijamos teisingo naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimo ribos.

C – Papildomai dėl pirmojo prejudicinio klausimo

34. Toliau alternatyviai aptarsiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį tam atvejui, jei Teisingumo Teismas, nepaisydamas aplinkybės, kad nagrinėjama Nyderlandų teisės norma leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM ir numatomas tik papildomas apmokestinimas PVM už naudojimą privatiems poreikiams, nuspėstų, kad ją reikia išaiškinti, kaip to prašoma prejudiciniame klausime. Tam, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, padarysiu – mano nuomone, neteisingą – prielaidą, kad Nyderlandų teisės norma apribojama teisė į atskaitą.

35. Kaip minėta, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrą pastraipą valstybės narės galėjo išlaikyti savo įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusias teisės nuostatas dėl teisės į atskaitą ribojimo³³.

36. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad vien aplinkybė, jog teisė į atskaitą ribojanti konkreti nacionalinė norma buvo priimta po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo, dar nereiškia, kad jai negali būti taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta išlyga. Todėl normos, kuri pagal savo esmę atitinka ankstesnį reglamentavimą arba jį sušvelnina, atveju darytina prielaida, kad ji patenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje nustatytą išlygą³⁴.

31 — Nors pernelyg mažas apmokestinimas taip pat kelia problemų, pagrindinėje byloje tai nėra aktualu, nes joje kalbama tik apie apmokestinamojo asmens apskųstą sprendimą dėl papildomo apmokestinimo, siekiant, kad mokestis būtų panaikintas arba bent jau sumažintas.

32 — Žr. mano 2007 m. gruodžio 13 d. išvados 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimui *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283) 72 punktą. Sprendime *Magoora* (minėtas 6 išnašoje, 44 punktas) Teisingumo Teismas pasirinko nacionalinės teisės aiškinimo atsižvelgiant į Sąjungos teisę metodą.

33 — Žr. šios išvados 13 punktą.

34 — Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 85 ir 87 punktai). Apie *standstill* išlygą, numatytą EB sutarties 57 straipsnio 1 dalyje ir atitinkamai SESV 64 straipsnio 1 dalyje dėl laisvo kapitalo judėjimo iš ir į trečiąsias šalis, žr. 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimą *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051, 41 punktas) ir 2010 m. vasario 11 d. Sprendimą *Fokus Invest* (C-541/08, Rink. p. I-1025, 42 punktas).

37. Savo ruožtu nacionalinė norma nėra pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrą pastraipą leidžiamas teisės į atskaitą ribojimas ir prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 daliai, jei įsigaliojus Šeštajai direktyvai pagal ją išplečiama galiojančių apribojimų apimtis ir todėl ji nutolsta nuo direktyvos tikslų³⁵.

38. Šiuo aspektu Sprendime *Puffer*³⁶ Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisės norma, grindžiama kitokia idėja negu ankstesni teisės aktai ir įtvirtinanti naujas procedūras, negali būti prilyginta įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusioms teisės normoms.

39. Priešingai nei Nyderlandų vyriausybė, nemanau, kad Sprendimą *Puffer* reikėtų suprasti taip, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antros pastraipos išlygos nebeatitinkantis pakeitimas konstatuotinas tik tuomet, kai naujas reglamentavimas grindžiamas kitokia idėja arba kai sukuriamos naujos procedūros. Tai tik vienas iš galimų atvejų, kai pagal nacionalinę normą išplečiama galiojančių ribojimų apimtis ir taip nutolstama nuo direktyvos tikslo.

40. Tai visų pirma patvirtina Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją*³⁷, nuo kurio pradėjo plėtotis teismo praktika dėl neteisėtų išplėtimų, ir Sprendimas *X Holding*³⁸, priimtas jau po Sprendimo *Puffer*. Abiejuose šiuose sprendimuose su kitokia idėja ir naujomis procedūromis susiję kriterijai nebuvo reikšmingi. Šie sprendimai kaip tik parodė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antros pastraipos išlyga taip pat iš principo netaikoma, kai galiojančių PVM atskaitos apribojimų apimtis išplečiama, vien kiek tai susiję su suma.

41. Kalbant apie nagrinėjamą Nyderlandų teisės normą konstatuotina, kad dar įsigaliojant Šeštajai direktyvai joje buvo numatyta, jog tiek verslo, tiek privatiems poreikiams naudojamų automobilių atveju *galutinė* PVM atskaita, kiek ji susijusi su naudojimu privatiems poreikiams, negalima. Tokiai ankstesnei normai, jeigu joje galima išvelgti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytos teisės į atskaitą apribojimą, iš principo gali būti taikytina Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta išlyga. Kyla tik klausimas, ar dėl padarytų šios normos pakeitimų ją reikia vertinti kitaip, ar ne. Tai, kad apskritai buvo priimti pakeitimai, savaime neprieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymui. Lemiamą reikšmę turi pakeitimų apimtis.

42. Kadangi, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, Nyderlandų teisės normos idėja ir struktūra nuo Šeštosios direktyvos įsigaliojimo nepasikeitė ir nėra kitų požymių, dėl kurių reikėtų laikytis kitokios nuomonės, tikrinant normos pakeitimus reikėtų koncentruotis į tai, kad pakeitimai daugeliu atveju papildomai apribojo galutinę atskaitą, kiek tai susiję su atskaitos suma.

43. Kaip minėta, papildomo, su atskaitos suma susijusio apribojimo, galiojančio ne tik išimtiniais atvejais, iš principo pakanka prielaidai dėl galiojančių apribojimų apimties išplėtimo³⁹.

44. Tačiau būtų pernelyg anksti iš to automatiškai daryti išvadą, kad dėl to Nyderlandų teisės norma nutolo nuo Šeštosios direktyvos tikslų.

35 — 2001 m. birželio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-40/00, Rink. p. I-4539, 17 punktas), Sprendimas *Metropol ir Stadler* (minėtas 9 išnašoje, 46 punktas), 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *Cookies World* (C-155/01, Rink. p. I-8785, 66 punktas), Sprendimas *Magoora* (minėtas 6 išnašoje, 37 punktas), Sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca* (minėtas 9 išnašoje, 28 punktas) ir Sprendimas *Puffer* (minėtas 5 išnašoje, 86 punktas).

36 — Minėtas 5 išnašoje, 87 punktas. Taip pat žr. Sprendimą *Cookies World* (minėtas 35 išnašoje, 63 punktas), o apie vadinamąją *standstill* išlygą, numatytą EG sutarties 57 straipsnio 1 dalyje ir atitinkamai SESV 64 straipsnio 1 dalyje dėl laisvo kapitalo judėjimo iš ir į trečiąsias šalis, žr. Sprendime *Holböck* (minėtas 34 išnašoje, 41 punktas) ir Sprendime *Fokus Invest* (minėtas 34 išnašoje, 42 punktas).

37 — Minėtas 35 išnašoje, 17 punktas.

38 — Minėtas 12 išnašoje, 62 ir paskesni punktai.

39 — Žr. šios išvados 40 punktą.

45. Reikia atsižvelgti į nagrinėjamo apribojimo mechanizmo ypatumus. Kaip matėme, šiuos ypatumus sudaro tai, kad mišriai naudojamų automobilių atveju iš pradžių leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM, o vėliau naudojimas privatiems poreikiams papildomai apmokestinamas PVM, todėl, žiūrint iš šios perspektyvos, PVM atskaita nebuvo galutinė.

46. Kaip minėta, toks apribojimas tikrai atitinka Šeštosios direktyvos tikslus, jei taip siekiama atgauti tą iš pradžių suteiktos pirkimo PVM atskaitos dalį, kuri atitinka automobilio naudojimą privatiems poreikiams. Jei pradinė ribojanti norma neatitinka šio reikalavimo, susijusio su tinkamu naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimu PVM, bet vėlesniais šios normos pakeitimais priartėjama prie šio reikalavimo įvykdymo, ši norma, bendrai paėmus, iš esmės priartėja prie Šeštosios direktyvos tikslų, net jei būtų papildomai apribota anksčiau galiojusi galutinė PVM atskaita.

47. Tik jeigu papildomas apribojimas nėra skirtas vėliau tinkamai apmokestinti PVM automobilio, kuris dėl nedelsiant pritaikytos PVM atskaitos iš pradžių nebuvo apmokestintas, naudojimo privatiems poreikiams, visų pirma siekiant užkirsti kelią apmokestinamojo asmens nepagrįstam praturtėjimui, reikėtų konstatuoti, kad tokia norma nutolstama nuo Šeštosios direktyvos tikslų ir todėl jai netaikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje nustatyta išlyga. Kaip yra šioje byloje nagrinėjamos Nyderlandų teisės normos atveju, turi nuspręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

48. Todėl alternatyviai siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa draudžia įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusios nacionalinės normos pakeitimais:

- pagal kuriuos apribojama mišriai naudojamų įmonės turto objektų PVM atskaita, iš pradžių nedelsiant ir visiškai, tačiau galiausiai tik iš dalies leidus atskaityti PVM, nes naudojimas privatiems poreikiams vėliau apmokestinamas PVM,
- kai suma, kurios negalima įtraukti į galutinę atskaitą, po tokių pakeitimų daugeliu atvejų padidėjo, nors normos idėja ir struktūra nepasikeitė,

tik tuomet (ir tiek), kai papildomu apribojimu viršijama tai, kas reikalinga naudojimą privatiems poreikiams adekvačiai apmokestinti PVM.

D – Taip pat papildomai dėl antrojo prejudicinio klausimo

49. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų atsakyti į pirmąjį prejudicinį klausimą, kaip jis buvo suformuluotas, toliau alternatyviai išnagrinėsiu ir antrąjį prejudicinį klausimą.

50. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar nacionalinis teismas, nustatęs, kad nacionalinei normai dėl jos pakeitimų netaikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa ir dėl to ji prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 daliai, turėtų šios normos netaikyti visos, ar tik tiek, kiek ja buvo išplėsti įsigaliojant Šeštajai direktyvai galioję atskaitos netaikymo ar apribojimo atvejai.

51. Kaip teisingai pastebi Nyderlandų vyriausybė, jei Nyderlandų norma būtų visiškai netaikoma, kiek ja ribojama galutinė privačiam naudojimui tenkančio mokesčio atskaita mišriai naudojamų lengvųjų automobilių atveju, tai lemtų rezultatą, kuris būtų nesuderinamas su Šeštąja direktyva, nes tuomet naudojimas privatiems poreikiams nebūtų apmokestinamas PVM. Todėl pagal Sąjungos teisę visos normos netaikymas yra negalimas.

52. Kadangi pakeistai nacionalinei normai Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa ir šiaip nebūtų taikoma tik tiek, kiek joje nustatytas papildomas apribojimas viršija tai, kas reikalinga naudojimui privatiems poreikiams adekvačiai apmokestinti PVM, pagal Sąjungos teisę nacionalinis teismas turi taikyti naują normą tik tiek, kiek reikia tokiam apmokestinimui. Tokiais atvejais nereikia vadovautis ankstesne norma.

53. Jei pakeista norma nustatytas papildomas galutinės PVM atskaitos apribojimas viršytų tai, kas reikalinga siekiant apmokestinti naudojimui privatiems poreikiams, ir jei dėl to ji lemia neleistiną apribojimų išplėtimą, nacionalinis teismas, pasinaudojęs nacionalinės teisės suteikiamomis galimybėmis, turėtų nuspręsti, ar jis gali pakeistos redakcijos normą taikyti tik tiek, kiek ji apima prieš tai galiojusį apribojimą, ar vis dėlto gali netaikyti naujos normos⁴⁰ ir taikyti prieš tai galiojusią.

54. Apskritai reikėtų atsižvelgti į tai, kad šiuo atžvilgiu reikšminga nebūtinai apribojimo apimtis, kuri galiojo pagal nacionalinę teisę įsigaliojant Šeštajai direktyvai. Jei įsigaliojus Šeštajai direktyvai, tačiau prieš konkrečiu atveju vertinamą normą šis apribojimas buvo sušvelnintas, valstybė narė iš principo nebegali gražinti situacijos, buvusios iki tokių švelnesnių nacionalinės teisės nuostatų priėmimo⁴¹.

55. Todėl alternatyviai siūlau Teisingumo Teismui į antrąją prejudicinę klausimą atsakyti taip: jei papildomas pirkimo PVM atskaitos apribojimas, nustatytas pakeitus nacionalinę normą, viršija tai, kas reikalinga naudojimui privatiems poreikiams adekvačiai apmokestinti PVM, ir dėl to pakeistai normai nebetaikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, nacionalinis teismas turi šią normą taikyti tik tiek, kiek reikia tokiam apmokestinimui. Visiškas naujos ir (arba) ankstesnės normos netaikymas, lemiantis, kad naudojimas privatiems poreikiams neapmokestinamas PVM, nėra suderinamas su Šeštąja direktyva.

V – Išvada

56. Todėl siūlyčiau Teisingumo Teismui *Hoge Raad* atsakyti taip:

Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktu ir 20 straipsniu draudžiama tokia nacionalinė norma, pagal kurią, nors ir leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM už tiek verslo, tiek privatiems poreikiams naudojamą lengvąjį automobilį, vis dėlto numatomas papildomas subendrintas vėlesnis naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas, kuris nėra proporcingas faktiniam naudojimui privatiems poreikiams. Jei nacionalinis teismas susiduria su tokia norma ir jeigu ji lemia pernelyg didelį faktinio lengvojo automobilio naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimą, jis turi jos netaikyti, kiek ja viršijamos teisingo naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimo ribos

57. Alternatyviai siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa draudžia įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusios nacionalinės normos pakeitimus:

- pagal kuriuos apribojama mišriai naudojamų įmonės turto objektų PVM atskaita, iš pradžių nedelsiant ir visiškai, tačiau galiausiai tik iš dalies leidus atskaityti PVM, nes naudojimas privatiems poreikiams vėliau apmokestinamas PVM,

40 — Žr. Sprendimą *Magoora* (minėtas 6 išnašoje, 44 punktas). Taip pat žr. J. Kokott, Th. Henze „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands“, *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, p. 279 ir 290.

41 — Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 35 išnašoje, 17, 18 ir 24 punktai).

— kai suma, kurios negalima įtraukti į galutinę atskaitą, po tokių pakeitimų daugeliu atvejų padidėjo, nors normos idėja ir struktūra nepasikeitė,

tik tuomet (ir tiek), kai papildomu apribojimu viršijama tai, kas reikalinga naudojimui privatiems poreikiams adekvačiai apmokestinti PVM.

2. Jei papildomas pirkimo PVM atskaitos apribojimas, nustatytas pakeitus nacionalinę normą, viršija tai, kas reikalinga naudojimui privatiems poreikiams adekvačiai apmokestinti PVM, ir dėl to pakeistai normai nebetaikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, nacionalinis teismas turi šią normą taikyti tik tiek, kiek reikia tokiam apmokestinimui. Visiškas naujos ir (arba) ankstesnės normos netaikymas, lemiantis, kad naudojimas privatiems poreikiams neapmokestinamas PVM, nėra suderinamas su Šeštąja direktyva.