



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) sprendimas

2012 m. vasario 16 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 168 ir 176 straipsniai — Teisė į atskaitą — Sąlyga, susijusi su prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams — Teisės į atskaitą atsiradimas — Automobilio nuomos sutartis — Finansinės nuomos sutartis — Transporto priemonė, kurią darbdavys naudoja neatlygintinai vežti darbuotoją iš gyvenamosios vietos į darbo vietą ir atgal“

Byloje C-118/11

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. vasario 24 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. kovo 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Eon Aset Menidjment OOD

prieš

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues (pranešėjas), teisėjai U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinė advokatė V. Trstenjak,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir D. Drambozova,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: bulgarų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 168, 173 ir 176 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Eon Aset Menidjmont OOD* (toliau – *Eon Aset*) ir *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokestį, pagal kurį *Eon Aset* turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), atsisakius suteikti teisę į atskaitą.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisė

- 3 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą:
„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“
- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“
- 5 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą prekių tiekimu laikomas „faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka.“
- 6 Tos pačios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta:
„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“
- 7 Pagal PVM direktyvos 26 straipsnį:
„1. Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:
a) veiklai skirto turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies įtrauktas į atskaitą;
b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.
2. Valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“
- 8 Šios direktyvos 63 straipsnyje nurodyta, kad „apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“.

- 9 Šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jeigu atlikus paslaugų teikimą ar prekių tiekimą, išskyrus 14 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytą prekių nuomą tam tikram laikotarpiui ar pardavimą atidedant apmokėjimo terminą, sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.“

- 10 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

- 11 Pagal šios direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 12 Šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168, 169 ir 170 straipsnius, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 169 straipsnių.“

- 13 PVM direktyvos 176 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

Nacionalinė teisė

- 14 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006 m. rugpjūčio 4 d., DV, Nr. 63, toliau – ZDDS) 6 straipsnio 3 dalies 1 punktą prekių tiekimu už atlygį laikomas „prekės atskyrimas ar perdavimas naudoti apmokestinamojo asmens, savininko, jo tarnautojų ar darbuotojų, ar trečiųjų asmenų privatiems poreikiams, jei ją gaminant, importuojant ar įsigyjant sumokėtas PVM buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.

- 15 Pagal ZDDS 9 straipsnio 3 dalies 1 punktą paslaugų teikimu už atlygį laikomas „paslaugos teikimas apmokestinamajam fiziniam asmeniui jo privatiems poreikiams, savininkui, jo tarnautojams ar darbuotojams, ar tretiesiems asmenims, jei teikiant paslaugą naudota prekė, kurią gaminant, importuojant ar įsigyjant sumokėtas PVM buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.

16 Nukrypstant nuo šio 9 straipsnio 3 dalies, ZDDS 9 straipsnio 4 dalies 1 punkte nustatyta, kad paslaugų teikimu už atlygį nelaikomas „darbdavio atliekamas neatlygintinas jo tarnautojų ar darbuotojų, įskaitant ir einančių vadovų pareigas, vežimas iš gyvenamosios vietos į darbo vietą ir atgal, jei šios paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos tikslais“.

17 ZDDS 69 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jei registruotas asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, toks asmuo turi teisę atskaityti:

1. PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų teikėjas – pagal šį įstatymą taip pat registruotas apmokestinamasis asmuo.

<...>“

18 Pagal ZDDS 70 straipsnio 1 dalį:

„Net jei tenkinamos 69 ar 74 straipsnių sąlygos, teisė į pirkimo PVM atskaitą nesuteikiama, jei:

<...>

2) prekės ar paslaugos naudojamos neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai;

<...>“

19 Pagal ZDDS 70 straipsnio 3 dalį:

„1 dalies 2 punktas netaikomas:

<...>

2) darbdavio atliekamam tarnautojų ar darbuotojų, įskaitant ir einančių vadovų pareigas, vežimui iš jų gyvenamosios vietos į darbo vietą ir atgal, jei šias paslaugas darbdavys teikia neatlygintinai savo ekonominės veiklos tikslais;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 *Eon Aset* yra Bulgarijoje įsteigta bendrovė, vykdanči ekonominę veiklą įvairiose srityse.

21 Atlikusios mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2008 m. liepos 1 d. iki 2009 m. spalio 31 d., kompetentingos institucijos konstatavo, kad, pirma, *Eon Aset* su viena bendrove sudarė automobilio nuomos sutartį laikotarpiui nuo 2008 m. spalio 1 d. iki 2009 m. kovo 1 d. ir, antra, su kita bendrove sudarė 48 mėn. trukmės finansinės nuomos sutartį, susijusią su kitu automobiliu.

22 *Eon Aset* visose išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM įtraukė į atskaitą mokestiniu laikotarpiu, kuriuo jos gautos.

23 Minėtos institucijos nusprendė, kad nesant įrodymų šiuo klausimu transporto priemonės negali būti laikomos naudotomis *Eon Aset* ekonominei veiklai.

- 24 *Eon Aset* buvo atsisakyta suteikti teisę į atitinkamo PVM atskaitą pagal ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktą.
- 25 *Eon Aset* pateikė administracinį skundą dėl jai skirto tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokestį *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.
- 26 Šiam iš dalies patvirtinus minėtą pranešimą apie mokėtiną mokestį, *Eon Aset* pateikė skundą *Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas).
- 27 Grįsdama ieškinį *Eon Aset* tvirtina, kad pagrindinėje byloje aptariamai automobiliai buvo naudojami vežti jos vadovui iš namų į darbo vietą ir atgal. Remdamasi ZDDS 70 straipsnio 3 dalies 2 punktu *Eon Aset* mano, kad ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatytas teisės į atskaitą apribojimas netaikomas darbdavio atliekamam neatlygintinam darbuotojų vežimui iš gyvenamosios į darbo vietą ir atgal.
- 28 *Eon Aset* taip pat ginčija ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punkto suderinamumą su Sąjungos teise.
- 29 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Kaip turi būti aiškinama [PVM] direktyvos 168 straipsnyje numatyta sąlyga „naudoti“ ir, sprendžiant teisės į PVM atskaitą atsiradimo klausimą, kada turi būti tenkinama ši sąlyga: mokestiniu laikotarpiu, kuriuo įsigyjamose prekės ar paslaugos, ar pakanka, kad ji būtų tenkinama vėlesniu mokestiniu laikotarpiu?
 2. Ar atsižvelgiant į [PVM] direktyvos 168 ir 176 straipsnius leistina tokia nacionalinės teisės norma, kaip [ZDDS] 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, pagal kurią prekėms ir paslaugoms, kurios „yra naudojamos neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai“, nuo pat pradžių netaikoma teisės į PVM atskaitą sistema?
 3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas: ar [PVM] direktyvos 176 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, kuri siekia pasinaudoti jai suteikta galimybe nesuteikti teisės į PVM atskaitą tam tikrų prekių ir paslaugų atžvilgiu ir kuri išlaidų rūšis apibrėžia taip: prekės ir paslaugos, kurios naudojamos neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai, išskyrus [ZDDS] 70 straipsnio 3 dalyje numatytus atvejus, įvykdė sąlygą pakankamai apibrėžti prekių ir paslaugų rūšį, t. y. jas apibrėžti pagal jų pobūdį?
 4. Priklausomai nuo atsakymo į trečiąjį klausimą: kaip atsižvelgiant į [PVM] direktyvos 168 ir 173 straipsnius reikia vertinti apmokestinamojo asmens įsigytų prekių ar paslaugų paskirtį (dabartinis ar būsimas naudojimas): kaip teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygą ar kaip pagrindą patikslinti atskaitytiną mokesčio sumą?
 5. Jei paskirtis (naudojimas) būtų laikoma pagrindu patikslinti atskaitytiną mokesčio sumą, kaip reikėtų aiškinti [PVM] direktyvos 173 straipsnį: ar juo leidžiama atlikti patikslinimą ir tais atvejais, kai prekės ir paslaugos iš pradžių naudojamos neapmokestinamai veiklai arba jas įsigijus visai nėra naudojamos, tačiau jas turi įmonė ir vėlesniu mokestiniu laikotarpiu po jų įsigijimo jos yra priskiriamos prie apmokestinamos apmokestinamojo asmens veiklos?
 6. Jei [PVM] direktyvos 173 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad numatytas patikslinimas taikomas ir tais atvejais, kai įsigytos prekės ar paslaugos iš pradžių naudojamos neapmokestinamai veiklai arba visai nenaudojamos, tačiau vėliau priskiriamos apmokestinamajai apmokestinamojo asmens veiklai, ar tokiu atveju, – atsižvelgiant į [ZDDS] 70 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatytą apribojimą ir į tai, kad pagal šio įstatymo 79 straipsnio 1 ir 2 dalis

patikslinimas atliekamas tik tada, kai prekės iš pradžių naudojamos laikantis teisę į mokesčio atskaitą suteikiančių sąlygų, tačiau vėliau jų naudojimas mokesčio atskaitos sąlygų nebeatitinka, – reikia pripažinti, kad valstybė narė laikėsi pareigos kuo patikimiau ir teisingiau reglamentuoti visų apmokestinamųjų asmenų teisę atskaityti sumokėtą mokestį?

7. Priklausomai nuo atsakymų į ankstesnius klausimus: ar galima teigti, kad remiantis [ZDDS] nustatyta teisės į PVM atskaitą apribojimo ir atskaitytinios PVM sumos patikslinimo sistema tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, atsižvelgiant į [PVM] direktyvos 168 straipsnį, kaip PVM mokėtojas įregistruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, kurias jam tiekė arba suteikė kitas apmokestinamasis asmuo, mokestiniu laikotarpiu, kuriuo jam jos buvo tiekios arba suteiktos ir mokestis tapo mokėtinas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo, ketvirtąjo ir septintojo klausimų

- 30 Pirmuoju, ketvirtuoju ir septintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kokiomis sąlygomis pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą apmokestinamajam asmeniui leidžiama atskaityti PVM, sumokėtą, pirma, pagal automobilio nuomos sutartį ir, antra, už automobilio nuomą pagal finansinės nuomos sutartį, ir kada šios sąlygos turi būti įvykdytos teisės į atskaitą atsiradimo atžvilgiu.

Pirminės pastabos

- 31 Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, jeigu prekės ir paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams. Todėl pirmiausia pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą reikia kvalifikuoti apmokestinamojo sandorio sąvokos atžvilgiu.
- 32 Pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“, o pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį prekių tiekimo sąvoka būtinai „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“
- 33 Kadangi automobilio nuoma nėra prekių tiekimas, iš esmės ji turi būti laikoma paslaugos teikimu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, Rink. p. I-8785, 45 punktą ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 61 punktą).
- 34 Tačiau automobilio nuoma pagal finansinės nuomos sutartį gali turėti požymių, panašių į ilgalaikio turto įsigijimą.
- 35 Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo atsižvelgdamas į nuostatas, pagal kurias valstybės narės pereinamuoju laikotarpiu ilgalaikiam turtui gali netaikyti PVM atskaitos sistemos, kontekstą, ilgalaikis turtas apima turtą, kuris, naudojamas ekonominei veiklai vykdyti, išsiskiria dėl savo ilgalaikiškumo ir vertės, o tai reiškia, kad įsigijimo išlaidos ne apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet padengiamos per kelis mokestinius metus (šiuo klausimu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rink. p. 113, 12 punktą ir 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring*, C-98/07, Rink. p. I-1281, 27 ir 28 punktus).
- 36 Be to, pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą prekių tiekimu laikomas faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka.

- 37 Finansinės nuomos sutarties atveju prekė įsigyjama nebūtinai, nes tokioje sutartyje gali būti numatyta, kad finansinės nuomos gavėjas gali pasirinkti neįsigyti šios prekės pasibaigus nuomos laikotarpiui.
- 38 Tačiau, kaip matyti iš 17 tarptautinio apskaitos standarto (TAS), susijusio su nuomos sutartimis, perkelta į 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentą (EB) Nr. 1126/2008, priimančią tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL L 320, p. 1), paprastą nuomos sutartį reikia atskirti nuo finansinės nuomos sutarties, nes pastarajai būdinga tai, kad nuomininkui perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusių su teisine nuosavybe. Aplinkybė, kad pasibaigus sutarties terminui numatytas nuosavybės perdavimas arba kad diskontuota mokėjimų suma yra praktiškai identiška prekės rinkos vertei, atskirai ar bendrai yra kriterijai, leidžiantys nustatyti, ar sutartis gali būti laikoma finansinės nuomos sutartimi.
- 39 Kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktą).
- 40 Todėl tokiu atveju, kai automobilio finansinės nuomos sutartyje numatyta, kad šios transporto priemonės nuosavybė perduodama finansinės nuomos gavėjui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansinės nuomos gavėjas naudojami pagrindinėmis šios transporto priemonės nuosavybės teisėmis, visų pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusių su šios transporto priemonės teisine nuosavybe, ir kad diskontuota mokėjimų suma yra praktiškai identiška pardavimo vertei, sandoris turi būti laikomas ilgalaikio turto įsigijimu.
- 41 Atsižvelgdamas į bylos aplinkybes nacionalinis teismas turi nustatyti, ar tenkinami šio sprendimo ankstesniame punkte nurodyti kriterijai.
- Dėl teisės į atskaitą sąlygų
- 42 Remiantis PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, jeigu šios prekės ar paslaugos naudojamos jo ekonominei veiklai.
- 43 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad šioje direktyvoje numatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (visų pirma žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Rink. p. I-839, 27 punktą).
- 44 Kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos naudojamos atleistiems nuo PVM ar į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, dėl to jam negali atsirasti nei prievolės mokėti pardavimo mokestį, nei teisės į pirkimo mokesčio atskaitą (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punktą ir minėto Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* 28 punktą).
- 45 Kriterijus, susijęs su prekės ar paslaugos naudojimu įmonės ekonominės veiklos sandoriams, skiriasi pagal tai, ar kalbama apie paslaugos, ar ilgalaikio turto įsigijimą.

- 46 Kalbant apie tokį paslaugos įsigijimo sandorį, kaip automobilio nuoma, pažymėtina, kad tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, iš esmės būtinas, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 57 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 47 Teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Iš tiesų tokios išlaidos tiesioginiu ir iškart atsirandančiu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (minėto Sprendimo *SKF* 58 punktas ir nurodyta teismų praktika).
- 48 Abiem šio sprendimo 46 ir 47 punktuose nurodytais atvejais tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys reiškia, kad įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (minėto Sprendimo *SKF* 60 punktas).
- 49 Nors įvertinti, ar yra tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp pagrindinėje byloje aptariamos automobilio nuomos ir *Eon Aset* ekonominės veiklos, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Teisingumo Teismas turi šiam teismui pateikti naudingas gaires atsižvelgdamas į Sąjungos teisę.
- 50 Šioje byloje *Eon Aset* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme tvirtina, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą nuomos ar finansinės nuomos sutartį išsinuomotų automobiliai buvo naudojami jos vadovui iš gyvenamosios į darbo vietą ir atgal važti.
- 51 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog aplinkybė, kad kelionė iš gyvenamosios vietos į darbo vietą yra būtina sąlyga atvykti į darbą, taigi ir jį atlikti, nėra lemiamas veiksnys nuspręsti, kad darbuotojo vežimas iš gyvenamosios vietos į darbo vietą nėra atliekamas dėl privačių darbuotojo poreikių, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalį. Iš tiesų tai prieštarautų šios nuostatos tikslui, jei vien tokio netiesioginio ryšio pakaktų vežimo nelaikyti paslaugų teikimu už atlygį (šiuo klausimu žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 27 punktą).
- 52 Tačiau ypatingomis aplinkybėmis dėl verslo reikmių gali būti būtina, kad darbdavys pats užtikrintų darbuotojų vežimą iš gyvenamosios vietos į darbo vietą ir atgal, o tai reiškia, kad darbdavio organizuojamas vežimas būtų atliekamas verslo tikslais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Fillibeck* 29 ir 30 punktus).
- 53 Kalbant apie automobilio nuomą pagal finansinės nuomos sutartį, kuri gali būti laikoma ilgalaikio turto, skirto naudoti iš dalies privatiems tikslams, iš dalies – verslo tikslams, įsigijimo sandoriu, apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti. PVM taikymo atžvilgiu jis gali arba priskirti visą šį turtą prie versle naudojamo turto, arba jį visą laikyti privačiu turtu, taip jam visiškai netaikant PVM sistemos, arba jį priskirti prie savo versle naudojamo turto tiek, kiek jis faktiškai naudojamas verslui (šiuo klausimu žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktą ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktą bei nurodytą teismo praktiką).
- 54 Jeigu apmokestinamasis asmuo pasirenka ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir privatiems tikslams, laikyti verslui naudojamu turtu, įsigyjant šį turtą mokėtinas pirkimo PVM iš esmės yra visiškai ir nedelsiant atskaitytinas. Šiomis aplinkybėmis, kai dėl verslui priskirto turto suteikiama teisė visiškai ar iš dalies atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, jo naudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne verslo tikslams laikomas paslaugų teikimu už atlygį pagal

PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 24 ir 25 punktus bei nurodytą teismų praktiką ir minėto Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* 37 punktą).

- 55 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir privatiems tikslams, laikyti vien tik privačiu turtu, jokia už šio turto įsigijimą mokėtino ar sumokėto PVM dalis negali būti atskaitoma (2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 27 punktą). Tokiu atveju šio turto naudojimas verslo tikslams negali būti apmokestinamas PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bakcsi* 31 punktą).
- 56 Galiausiai, jeigu apmokestinamasis asmuo pasirenka turtą priskirti prie verslui naudojamą turto tik tiek, kiek faktiškai jį naudoja verslui, prie šiam verslui naudojamą turto nepriskirta turto dalis nėra įmonės turto dalis, todėl nepatenka į PVM sistemos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Armbrecht* 28 punktą).
- 57 Taip pat reikia pažymėti, kad PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog turtą įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo. Pagal esamą ar numatomą turto naudojimą nustatoma tik pradinės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, apimtis (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 15 punktą).
- 58 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo turtą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. savo ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkrečias aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bakcsi* 29 punktą).
- 59 Esant reikalui, įvertinti, ar pagal finansinės nuomos sutartį išsinuomotas automobilis buvo priskirtas prie versle naudojamą turto, ir, jeigu šis turtas priskirtas prie verslui naudojamą turto tik iš dalies, nustatyti teisės į atskaitą, kuria galima pasinaudoti, apimtį turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas.

Dėl teisės į atskaitą atsiradimo

- 60 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į PVM atskaitą įgyjama, atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį.
- 61 Šią nuostatą reikia skaityti atsižvelgiant į šios direktyvos 63 straipsnį, pagal kurį prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda patiekus prekes ar suteikus paslaugas.
- 62 Pagal šios direktyvos 64 straipsnį, kai automobilio nuoma yra paslaugų teikimas, dėl kurio atliekami keli mokėjimai iš eilės, pasibaigus laikotarpiui, su kuriuo susijęs kiekvienas iš šių mokėjimų, atsiranda teisė į atskaitą, ir kartu reikia atsižvelgti, ar yra tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp išsinuomos transporto priemonės ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos.
- 63 Jei kalbama apie ilgalaikį turtą, apmokestinamasis asmuo, kuris priskiria visą šį turtą prie verslui naudojamą turto, turi teisę nedelsdamas atskaityti PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 24 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

- 64 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, jog PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip:
- išsinuomotas automobilis laikomas naudojamu apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, jeigu yra tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp šios transporto priemonės naudojimo ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos, o pasibaigus laikotarpiui, su kuriuo susijęs kiekvienas mokėjimas, atsiranda teisė į atskaitą, ir kartu reikia atsižvelgti, ar yra toks ryšys,
 - laikoma, jog pagal finansinės nuomos sutartį išsinuomotas ir ilgalaikiu turtu laikomas automobilis yra naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo, įsigyja šį turtą ir jį visą priskiria prie savo verslui naudojamam turtui, atskaitydamas mokėtiną pirkimo PVM visiškai ir iškart, o bet koks šio turto naudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne jo verslo tikslams laikomas paslaugų teikimu už atlygį.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 65 Antruoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, kiek juo leidžiama apriboti teisę į atskaitą už prekes ir paslaugas, skirtas neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai, suderinamas su PVM direktyvos 168 ir 176 straipsniais.
- 66 Visų pirma reikia priminti, kad vykstant procesui pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas nėra kompetentingas nei aiškinti nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatų, nei spręsti dėl tokių nuostatų suderinamumo su Sąjungos teise. Tačiau jis gali nacionaliniam teismui pateikti nuorodą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, kurios jam leistų išspręsti jo nagrinėjamą teisinę problemą (visų pirma žr. 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Borawitz*, C-124/99, Rink. p. I-7293, 17 punktą ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-10385, 32 punktą).
- 67 Šiomis aplinkybėmis reikia manyti, kad šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 168 ir 176 straipsniais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teisė į atskaitą netaikoma prekėms ir paslaugoms, skirtoms neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai.
- 68 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM reglamentuojančios sistemos dalis, kuri iš esmės negali būti ribojama ir kuria galima naudotis visų mokesčių, sumokėtų už apmokestinamuosius pirkimo sandorius, atžvilgiu (žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 24 punktą).
- 69 Remiantis PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu ir šio sprendimo 43 ir paskesniuose punktuose minėta teismo praktika, darytina išvada, kad egzistuojant teisei į atskaitą galima manyti, jog apmokestinamasis asmuo įsigyja prekę ar paslaugą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir ją naudoja savo ekonominei veiklai.
- 70 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus teisė į atskaitą netaikoma, kai prekės ar paslaugos skirtos neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai.
- 71 Tokiais teisės aktais nesuteikiama teisė į PVM atskaitą, kai neįvykdytos būtinos šios teisės egzistavimo sąlygos.
- 72 Todėl ZDDS 70 straipsnio 1 dalimi neribojama teisė į atskaitą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 176 straipsnį.

- 73 Vis dėlto reikia pažymėti, kad valstybė narė negali apmokestinamiesiems asmenims, pasirinkusiems visą ir verslo, ir privatiems tikslams naudojamą ilgalaikį turtą priskirti prie verslui naudojamą turto, atsisakyti leisti visiškai ir nedelsiant atskaityti įsigyjant šį turtą mokėtiną pirkimo PVM, nes jie turi tokią teisę pagal šio sprendimo 63 punkte primintą nusistovėjusią teismo praktiką (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 28 punktą).
- 74 Todėl į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, jog PVM direktyvos 168 ir 176 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teisė į atskaitą netaikoma prekėms ir paslaugoms, skirtoms neatlygintiems sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai, jeigu ilgalaikiu turtu laikomos prekės nepriskirtos prie verslui naudojamą turto.

Dėl penktojo ir šeštojo klausimų

Dėl priimtinumų

- 75 Bulgarijos vyriausybė ir Komisija tvirtina, kad nereikia atsakyti į penktąjį ir šeštąjį klausimus, nes juose nurodytas atvejis nesusijęs su ginču pagrindinėje byloje.
- 76 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnyje nurodytą procedūrą, grindžiamą aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių įvertinimas priskiriamas nacionalinio teismo kompetencijai. Be to, tik nacionalinis teismas, nagrinėjantis bylą ir turintis priimti atsakomybę dėl priimtino teismo sprendimo, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes vertina tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės turi priimti sprendimą (visų pirma žr. 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktą ir 2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Varec*, C-450/06, Rink. p. I-581, 23 punktą bei nurodytą teismo praktiką).
- 77 Tačiau Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad išskirtinėmis aplinkybėmis, siekdamas patikrinti savo paties kompetenciją, jis gali patikrinti sąlygas, kuriomis į jį kreipėsi nacionalinis teismas. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima, tik jeigu yra akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas niekaip nesusijęs su pagrindinės bylos faktais arba dalyku, jeigu problema yra hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Bosman* 61 punktą ir *Varec* 24 punktą bei nurodytą teismo praktiką).
- 78 Taip yra šios bylos atveju. Iš tiesų iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad įsigytos prekės prieš jas priskiriant ekonominei veiklai buvo naudojamos neekonominei veiklai ar kad niekada nebuvo naudojamos. Todėl šiuose klausimuose nurodytas atvejis niekaip nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo dalyku.
- 79 Todėl penktąjį ir šeštąjį klausimus reikia pripažinti nepriimtinais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 80 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip:
 - išsinuomotas automobilis laikomas naudojamu apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, jeigu yra tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp šios transporto priemonės naudojimo ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos, o pasibaigus laikotarpiui, su kuriuo susijęs kiekvienas mokėjimas, atsiranda teisė į atskaitą, ir kartu reikia atsižvelgti, ar yra toks ryšys,
 - laikoma, jog pagal finansinės nuomos sutartį išsinuomotas ir ilgalaikiu turtu laikomas automobilis yra naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo, įsigyja šį turtą ir jį visą priskiria prie savo verslui naudojamą turto, atskaitydamas mokėtiną pirkimo pridėtinės vertės mokestį visiškai ir iškart, o bet koks šio turto naudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne jo verslo tikslams laikomas paslaugų teikimu už atlygį.
2. Direktyvos 2006/112 168 ir 176 straipsniais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teisė į atskaitą netaikoma prekėms ir paslaugoms, skirtoms neatlygintiniams sandoriams arba neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai, jeigu ilgalaikiu turtu laikomos prekės nepriskirtos prie verslui naudojamą turto.

Parašai.