Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. spalio 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 ir 173 straipsniai – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Transporto priemonių išperkamosios nuomos sandoriai – Prekės ir paslaugos, kartu naudojamos apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams – Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis – Proporcinė atskaita“

Byloje C-153/17

dėl *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) 2017 m. kovo 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. kovo 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro šeštosios kolegijos pirmininko pareigas einantis penktosios kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė W. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. vasario 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*, atstovaujamos QC N. Shaw ir baristerio M. Jones, įgaliotų solisitorės A. Brown,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brandon, padedamo QC O. Thomas ir baristerės A. Mannion,

– Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir R. Lyal,

susipažinęs su 2018 m. gegužės 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: anglų.

priima šį

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, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 168 ir 173 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Mokesčių ir muitų institucija, Jungtinė Karalystė, toliau – mokesčių institucija) ir *Volkswagen Financial Services (UK)* Ltd (toliau – VWFS) ginčą dėl metodo, taikomo nustatant grąžinamą pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį ši bendrovė sumokėjo vykdydama vieną iš savo veiklos sričių, t. y. be kita ko, teikdama motorinių transporto priemonių išperkamosios nuomos paslaugas, dalį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmoje ir antroje pastraipose nustatyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma."

4 Iš šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punkto matyti, kad valstybės narės neapmokestina „paskolos suteikim[o] bei deryb[ų] dėl paskolos ir suteiktos paskolos priežiūr[os], kurią atlieka paskolą suteikęs asmuo".

5 Minėtos direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„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;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę."

6 Tos pačios direktyvos 173 straipsnyje nurodyta:

„1. 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 175 straipsnių.

2. Valstybės narės gali imtis šių priemonių:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatyti proporcingą atskaitomą PVM dalį, jei kiekvienai veiklos rūšiai apskaita tvarkoma atskirai;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatytų proporcingą atskaitomą PVM dalį ir kiekvienai veiklos rūšiai apskaitą tvarkytų atskirai;

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;

e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas PVM yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.“

Jungtinės Karalystės teisė

7 PVM direktyvos nuostatos, susijusios su pirkimo PVM atskaita, į Jungtinės Karalystės teisę perkeltos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 26 straipsniu ir *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio taisyklės) 101 ir 102 straipsniais. Šių taisyklių 101 straipsnio 2 dalies d punkte įtvirtintas įprastas teisės į atskaitą nustatymo metodas.

8 Minėtų taisyklių 102 straipsnyje numatytas nukrypimas nuo šio įprasto metodo, pagal jį mokesčių institucijai leidžiama patvirtinti specialų atskaitomos sumokėto pirkimo PVM proporcingos dalies nustatymo metodą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 VWFS yra finansų įstaiga, ji 100 % priklauso *Volkswagen Financial Services AG* ir yra *Volkswagen AG* grupės dalis. Ši grupė gamina ir parduoda įvairių prekių ženklų, kaip antai *Volkswagen*, *Audi* ir *Škoda*, motorines transporto priemones.

10 VWFS teikiamos finansavimo paslaugos skirtos tik minėtos grupės prekių ženklų transporto priemonėms įsigyti. Be finansavimo pasiūlymų, ši bendrovė prisideda prie šių prekių ženklų automobilių pardavimo teikdama mokymą platintojų pardavimo darbuotojams. Tačiau išlaidos, susijusios su šiuo prisidėjimu, paprastai išskirstomos visam VWFS veiklos biudžetui ir kitoms grupės įmonėms, kurios, nors ir priklauso tai pačiai bendrovių grupei, neprisijungė su VWFS prie grupės apmokestinimo PVM schemos, netaikomas mokestis šioms išlaidoms padengti.

11 VWFS veikla apima įvairius sektorius, be kita ko, mažmeninės prekybos sektorių. Šiame sektoriuje ši bendrovė siūlo trijų rūšių produktus, skirtus ir įmonėmis, ir fiziniams asmenims, įskaitant motorinių transporto priemonių išperkamąją nuomą. Kai VWFS sudaro išperkamosios nuomos sutartį, ji nuperka transporto priemonę iš platintojo ir tiekia ją klientui; šioje sutartyje numatyta, kad nuosavybės teisė į transporto priemonę neperduodama klientui, kol neatliekami visi mokėjimai pagal sutartį.

12 Pagal Jungtinėje Karalystėje taikomus teisės aktus, kai VWFS sudaro tokią sutartį, ji laikoma transporto priemonės, dėl kurios sudaryta minėta sutartis, tiekėja; toje sutartyje, be kita ko, turi būti sąlyga, kad ta transporto priemonė yra tinkamos kokybės. Taigi šios bendrovės teikiama paslauga neapsiriboja kredito suteikimu, bet apima pagalbą, susijusią su pačia transporto priemone, kaip antai skundų dėl jos kokybės nagrinėjimą.

13 Pagal tokios išperkamosios nuomos sutarties sąlygas VWFS mokėtina kaina už transporto priemonės įsigijimą atitinka VWFS platintojui sumokėtą kainą be maržos. Tačiau nustatydama palūkanų normą, susijusią su sandorio „finansavimo“ dalimi, VWFS prie savo finansavimo išlaidų prideda maržą už bendrąsias išlaidas, pelno maržą ir išmoką už blogas skolas. Taigi pagal apskaitos sistemą, kurią VWFS naudoja tokios rūšies sandoriams, grąžinamų sumų dalis, atitinkanti palūkanas, įtraukiama į apyvartą, priešingai nei dalis, atitinkanti transporto priemonės pirkimo kainos grąžinamą sumą.

14 Šalys sutaria, kad nors išperkamosios nuomos sutartis yra vienas komercinis sandoris, ji, atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės PVM teisę, apima keleto atskirų paslaugų teikimą, įskaitant, viena vertus, transporto priemonės tiekimą, apmokestinamąjį sandorį, ir, kita vertus, kredito suteikimą, neapmokestinamąjį sandorį.

15 Kiek tai susiję su VWFS sumokėtu pirkimo PVM už visas savo veiklos sritis, dalis šio mokesčio susijusi arba tik su apmokestinamaisiais sandoriais, arba tik su neapmokestinamaisiais sandoriais, o kita dalis susijusi su sandoriais, priskirtinais abiem rūšims. Pastarasis PVM Jungtinėje Karalystėje vadinamas „likutiniu“. Kalbant konkrečiai, tai yra bendrosios išlaidos, susijusios su kasdieniu administravimu, kaip antai išlaidos, susijusios su darbuotojų mokymu ir įdarbinimu, su jų maitinimu ir gėrimais, su IT infrastruktūros priežiūra ir gerinimu, taip pat išlaidos, susijusios su patalpomis ir kanceliarinėmis prekėmis. Atsižvelgdamos į tai, kad VWFS yra iš dalies neapmokestinama įmonė, šalys nesutaria dėl klausimo, kiek VWFS gali atskaityti šį likutinį PVM.

16 Tam, kad būtų nustatyta sumokėto pirkimo mokesčio dalis, kurią VWFS gali atskaityti, ji su mokesčių institucija sutarė dėl „specialiojo dalinio neapmokestinimo metodo“. Remiantis šiuo metodu, pirkimo mokestis, sumokėtas už išlaidas, patirtas vykdant tik apmokestinamuosius sandorius, yra atskaitytinas, o mokestis už išlaidas, patirtas vykdant tik neapmokestinamuosius sandorius, nėra atskaitytinas.

17 2007 m. vasario 2 d. VWFS raštu kreipėsi į mokesčių instituciją su pasiūlymu, kad, taikant šį specialųjį metodą, sumokėtas likutinis pirkimo PVM būtų paskirstytas pagal jos veiklos sektorius, be kita ko, remiantis kiekvieno sektoriaus apyvarta, kuri vis dėlto apskaičiuojama neatsižvelgiant į pagal išperkamosios nuomos sutartis perparduodamų transporto priemonių vertę. Be to, specialus metodas taikomas apskaičiuojant likutinį PVM, atskaitytiną pagal kiekvieną sektorių.

18 Mokesčių institucijos ir VWFS ginčas susijęs su klausimu, kiek likutinis PVM, taip priskirtas mažmeninės prekybos sektoriui, turi būti laikomas, remiantis tokiu specialiu metodu, VWFS „naudojamu arba naudotinu“ apmokestinamiesiems sandoriams šiame sektoriuje vykdyti.

19 Šiuo aspektu VWFS siūlo remtis apmokestinamųjų sandorių skaičiaus ir visų sandorių minėtame sektoriuje skaičiaus santykiu. Remiantis jos siūlomu metodu, išperkamosios nuomos sandoriai turi būti laikomi dviem atskirais sandoriais, vienas iš jų yra apmokestinamasis, o kitas neapmokestinamasis, ir sandorių skaičius atitinka ne sutarčių skaičių, bet pagal šias sutartis atliktų mokėjimų, kurie paprastai yra mėnesiniai, skaičių.

20 Mokesčių institucija laikosi nuomonės, kad kiekviena likutinio PVM suma, priskirta išperkamosios nuomos sutartims, turi būti paskirstyta apmokestinamiesiems sandoriams ir neapmokestinamiesiems sandoriams pagal šių sandorių vertę, išskyrus pradinę transporto priemonės vertę jo tiekimo metu. Kadangi išperkamosios nuomos sandoris daugiausia priskirtinas finansavimo teikimui, o tai yra neapmokestinamasis teikimas, susigrąžinti galima tik likutinio PVM dalį, susijusią su kitų apmokestinamųjų sandorių, įvykdytų pagal šias sutartis, kaip antai atsiskaitymo mokesčių ir pasirinkimo pirkti mokesčių, verte.

21 2008 m. birželio 16 d. mokesčių institucija, remdamasi savo teisės į atskaitą aiškinimu, pateikė pranešimą apie VWFS mokėtiną PVM. Be to, 2008 m. rugsėjo 30 d. mokesčių institucija priėmė sprendimą dėl apmokestinimo bazės nustatymo.

22 VWFS apskundė šį sprendimą dėl apmokestinimo *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė), šis teismas patenkino jos skundą 2011 m. rugpjūčio 18 d. sprendimu.

23 Mokesčių institucija dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė). 2012 m. lapkričio 12 d. sprendimu tas teismas patenkino šį skundą.

24 VWFS pateikė apeliacinį skundą *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apeliacinis teismas (Anglija ir Velsas), Civilinių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė), šis teismas jį patenkino 2015 m. liepos 28 d. sprendimu.

25 2015 m. gruodžio 23 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) – leido mokesčių institucijai paduoti kasacinį skundą ir 2016 m. lapkričio 3 d. jį išnagrinėjo.

26 Šiomis aplinkybėmis *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu bendrosios išlaidos, susijusios su išperkamosios nuomos sandoriais (kuriuos sudaro neapmokestinamieji finansavimo teikimo sandoriai ir apmokestinamieji automobilių tiekimo sandoriai), įtraukiamos tik į apmokestinamojo asmens neapmokestinamojo finansavimo teikimo sandorio kainą, ar šis apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti nors dalį už šias išlaidas sumokėto pirkimo PVM arba jį visą?

2. Kaip reikia teisingai aiškinti 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300) 31 punktą, o ypač teiginį, kad bendrosios išlaidos „sudaro apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį ir pačios yra sudedamoji įmonės produktų kainos dalis“?

Tiksliau:
a) ar šią ištrauką reikia aiškinti taip, kad valstybė narė privalo visada priskirti tam tikrą pirkimo PVM kiekvienam sandoriui pagal bet kurį specialų metodą, priimtą pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą;
b) ar taip yra net ir tuo atveju, jei pagal faktines aplinkybes bendrosios išlaidos neįtraukiamos į įmonės apmokestinamųjų sandorių kainą?

3. Ar tai, kad bendrosios išlaidos yra faktiškai nors iš dalies panaudotos apmokestinamajam automobilių tiekimo sandoriui,
a) reiškia, kad tam tikra už šias išlaidas sumokėto pirkimo PVM dalis privalo būti atskaitytina;
b) ar taip yra net ir tuo atveju, jei pagal faktines aplinkybes bendrosios išlaidos neįtraukiamos į apmokestinamojo automobilių tiekimo sandorio kainą?

4. Ar gali būti iš esmės teisėta neatsižvelgti į apmokestinamąjį automobilių tiekimą (ar jo vertę) siekiant nustatyti specialų metodą pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Keturiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi būti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos paslaugomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, susijusios bendrosios išlaidos įtraukiamos ne į sumą, kurią klientas turi mokėti už atitinkamo turto tiekimą, t. y. apmokestinamąją sandorio dalį, bet į palūkanų, mokėtinų už sandorio „finansavimo“ dalį, sumą, t. y. neapmokestinamąją sandorio dalį, šios bendrosios išlaidos PVM tikslais turi būti laikomos sudedamąja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstybės narės gali taikyti paskirstymo metodą, pagal kurį neatsižvelgiama į atitinkamo turto pradinę vertę jo tiekimo metu.

Pirminės pastabos

28 Visų pirma reikia nustatyti, ar PVM požiūriu įvairūs sandoriai, susiję su išperkamosios nuomos paslaugomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, t. y. finansavimo teikimas ir transporto priemonių tiekimas, turi būti laikomi atskirais sandoriais, kurie apmokestinami atskirai, arba ar vienu sudėtiniu sandoriu, kurį sudaro keletas elementų.

29 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du ar daugiau atskirų prekių tiekimų ar paslaugų teikimų, ar vieną (2018 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog, viena vertus, iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas. Manytina, kad kai du ar daugiau elementų arba veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad egzistuoja vienas tiekimas ar teikimas (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 14 d. Nutarties *Gabarel*, C-555/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:272, 44 punktą ir 2017 m. spalio 4 d. Sprendimo *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 37 ir 38 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

31 Be to, vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinį teikimą, ir, atvirkščiai, vienas ar keli kiti elementai turi būti laikomi vienu ar keliais papildomais teikimais, kuriems taikoma pagrindinio teikimo apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį teikimą, visų pirma, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo pagrindine paslauga (2018 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Bendradarbiaudami, kaip įtvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar taip yra konkrečiu nagrinėjamu atveju, ir šiuo aspektu pateikti galutinį faktinių aplinkybių įvertinimą (2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 55 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 Taigi, siekdamas nustatyti, ar PVM tikslais komercinis sandoris apima kelis prekių tiekimus ar paslaugų teikimus, ar vieną prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į atitinkamo sandorio ekonominį tikslą ir prekių tiekimo ar paslaugų teikimo pagal tą sandorį gavėjų interesus, turi išsiaiškinti jam būdingus požymius (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 28 ir 29 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

34 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kiekviena automobilių išperkamosios nuomos sutartis apima kelis atskirus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus, t. y. viena vertus, transporto priemonės tiekimą ir, kita vertus, kredito suteikimą. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktų pastabų nematyti, kad šis vertinimas nebuvo atliktas laikantis minėtų kriterijų.

35 Būtent, kaip tvirtino Jungtinė Karalystė, šis išperkamosios nuomos sandorio išskaidymas suderinamas su Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią, nors PVM direktyvos 135 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami griežtai, žodžių junginys „paskolos suteikimas bei derybos dėl paskolos", kaip tai suprantama pagal to straipsnio 1 dalies b punktą, kai nenurodyta kreditoriaus arba skolininko tapatybė, negali apimti tik banko ir finansų įstaigų teikiamų paskolų ir kreditų.

36 Taigi turto pirkimo kainos mokėjimo atidėjimas už tai mokant palūkanas gali būti laikomas kredito suteikimu, kuris yra neapmokestinamasis sandoris pagal šią nuostatą, jeigu palūkanų mokėjimas yra ne atlygis, gautas už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, bet atlygis už šį kreditą (šiuo klausimu žr. 1993 m. spalio 27 d. Sprendimo *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, 12, 13 ir 19 punktus).

Dėl PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodo

37 Siekiant atsakyti į pateiktus klausimus, kurie performuluoti šio sprendimo 27 punkte, reikia priminti Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su teisės į PVM atskaitą atsiradimu ir apimtimi.

38 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog iš PVM direktyvos 168 straipsnio matyti, kad apmokestinamasis asmuo iš principo turi teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, jeigu nustatoma, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, naudojamos šiam apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 34 ir 35 punktus).

39 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši apmokestinamųjų asmenų teisė yra pagrindinis Europos Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas, todėl minėta teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 30 ir 31 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Iš tiesų atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, nepriklausomai nuo jos tikslų ar rezultato, tenka neutrali mokesčių našta (2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 32 punktas).

41 Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra iš esmės būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų

pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant 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 turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

43 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos bendrosios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visomis VWFS veiklos sritimis, o ne tik su kai kuriomis iš jų. Šiuo aspektu tai, kad VWFS nusprendė šias išlaidas įtraukti ne į apmokestinamųjų sandorių kainą, bet tik į neapmokestinamųjų sandorių kainą, neturi jokios įtakos tokiam faktinės aplinkybės konstatavimui.

44 Taigi, kadangi šios išlaidos buvo faktiškai nors iš dalies panaudotos transporto priemonių tiekimui, o tai yra apmokestinamieji sandoriai, minėtos išlaidos yra sudedamoji šių sandorių kainos dalis. Todėl atsiranda teisė į PVM atskaitą iš principo remiantis tuo, kas išdėstyta šio sprendimo 38–42 punktuose.

45 Dėl to, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų bendrųjų išlaidų aiškiai neatspindi apmokestinamųjų transporto priemonių tiekimo sandorių kaina, reikia priminti, kad šių ekonominių sandorių rezultatas neturi reikšmės teisei į atskaitą, jeigu pati veikla apmokestinama PVM (2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

46 Iš tiesų, kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, reikia užtikrinti teisę į PVM atskaitą netaikant papildomų kriterijų, susijusių, be kita ko, su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, pagal kurią apmokestinamasis asmuo – tai „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“ (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 44 punktas).

47 Vis dėlto šios teisės į atskaitą apimtis skiriasi atsižvelgiant į atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimo paskirtį. Iš tiesų, nors prekių ir paslaugų, kurios skirtos naudoti išimtinai apmokestinamiesiems sandoriams, atveju apmokestinamieji asmenys gali atskaityti visą mokestį už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, dėl mišrios paskirties prekių ir paslaugų iš PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalies matyti, kad gali būti atskaitoma tik tokia PVM dalis, kuri priskirtina naudojant šias prekes arba šias paslaugas įvykdytiems sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wolfgang und dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 25 punktą).

48 Nagrinėjamu atveju, kadangi bendrosios išlaidos, priskirtinos VWFS mažmeninės prekybos sektoriui, susijusios su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis vykdant ir sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir sandorius, nesuteikiančius tokios teisės, atskaitoma proporcinga dalis turi būti nustatoma remiantis atitinkamomis šios direktyvos nuostatomis.

49 Paprastai pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą atskaitoma proporcinga dalis nustatoma, vadovaujantis šios direktyvos 174 ir 175 straipsniais, visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams remiantis apyvarta.

50 Vis dėlto pagal minėtos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą valstybės narės gali leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą.

51 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog pagal šią nuostatą valstybės narės gali konkrečiam sandoriui taikyti ne apyvartos, o kitą paskirstymo metodą ar kriterijų su sąlyga, kad šiuo metodu būtų užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metodą (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24 punktas).

52 Taigi kiekviena valstybė narė, kuri nusprendžia leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą, turi užtikrinti, kad teisės į atskaitą apskaičiavimo tvarka leistų kuo tiksliau nustatyti PVM dalį, susijusią su teisę į atskaitą suteikiančiais sandoriais. Iš tiesų pagal neutralumo principą, būdingą bendrai PVM sistemai, reikalaujama, kad atskaitos apskaičiavimo tvarka objektyviai atspindėtų realią mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų dalį, kuri gali būti priskirta teisę į atskaitą suteikiantiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 30 ir 31 punktus).

53 Vis dėlto šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad pasirinktas metodas nebūtinai turi būti kuo tikslesnis, tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 51 punkto, jį taikant turi būti užtikrintas tikslesnis rezultatas, nei gaunamas taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wolfgang und dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 33 punktą).

54 Žinoma, 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056) 33 punkte dėl banko, atliekančio finansinės nuomos sandorius automobilių sektoriuje, Teisingumo Teismas nusprendė, jog – su sąlyga, kad tai patikrins nacionalinis teismas, – nors bankui vykdant tokius sandorius gali reikėti panaudoti tam tikras mišriai naudoti skirtas prekes ar paslaugas, pavyzdžiui, pastatus, elektros energijos vartojimo ar kai kurias kompleksines paslaugas, dažniausiai šis naudojimas reikalingas norint finansuoti ir administruoti finansinės nuomos davėjo su klientais sudarytas sutartis, o ne suteikti transporto priemones.

55 Būtent šiomis konkrečiomis aplinkybėmis to sprendimo 34 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad apskaičiuojant teisę į atskaitą taikant apyvarta pagrįstą metodą, kai atsižvelgiama į su nuompinigių dalimi susijusias sumas, kurias sumoka klientai kaip kompensaciją už automobilių naudojimą, sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcinga dalis nustatoma ne taip tiksliai, nei naudojant metodą, pagrįstą tik nuompinigių dalimi, atitinkančia palūkanas, kurios yra atlygis už finansinės nuomos davėjo patirtas išlaidas, susijusias su sutarčių finansavimu ir administravimu, nes iš esmės dėl šių dviejų užduočių naudojamos mišriai naudoti skirtos prekės ir paslaugos siekiant įvykdyti automobilių sektoriaus finansinės nuomos sandorius.

56 Tačiau, remiantis argumentais, kuriuos Teisingumo Teismas pateikė dėl byloje, kurioje priimtas 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), nagrinėtų finansinės nuomos sandorių, negalima daryti išvados, kad pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą valstybėms narėms apskritai leidžiama visų panašių rūšių sandoriams automobilių sektoriuje, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamiems išperkamosios nuomos sandoriams, taikyti paskirstymo metodą, pagal kurį neatsižvelgiama į transporto priemonės vertę jos tiekimo metu.

57 Kalbant konkrečiai, atsižvelgiant į esminį teisės į atskaitą pobūdį, nurodytą šio sprendimo 39 punkte, jeigu pagal atskaitos apskaičiavimo tvarką neatsižvelgiama į realų ir reikšmingą bendrųjų išlaidų dalies panaudojimą sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, tokia tvarka negali būti laikoma objektyviai atspindinčia mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų realią dalį, kuri gali būti priskirta šiems sandoriams. Todėl pagal tokią tvarką negali būti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, negu taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

58 Taigi nagrinėjamu atveju, kiek tai susiję su mokesčių institucijos taikomu PVM atskaitos proporcingos dalies apskaičiavimo metodu, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagal šį metodą atsižvelgiama į realų ir reikšmingą bendrųjų išlaidų dalies panaudojimą sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą.

59 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog PVM direktyvos 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi būti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos sandoriais, kaip antai nagrinėjamais pagrindinėje byloje, susijusios bendrosios išlaidos įtraukiamos ne į sumą, kurią klientas turi mokėti už atitinkamo turto tiekimą, t. y. apmokestinamąją sandorio dalį, bet į palūkanų, mokėtinų už sandorio „finansavimo“ dalį, sumą, t. y. neapmokestinamąją sandorio dalį, šios bendrosios išlaidos PVM tikslais turi būti laikomos sudedamąja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstybės narės negali taikyti paskirstymo metodo, pagal kurį neatsižvelgiama į atitinkamo turto pradinę vertę jo tiekimo metu, jeigu pagal šį metodą negali būti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

60 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi būti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos sandoriais, kaip antai nagrinėjamais pagrindinėje byloje, susijusios bendrosios išlaidos įtraukiamos ne į sumą, kurią klientas turi mokėti už atitinkamo turto tiekimą, t. y. apmokestinamąją sandorio dalį, bet į palūkanų, mokėtinų už sandorio „finansavimo“ dalį, sumą, t. y. neapmokestinamąją sandorio dalį, šios bendrosios išlaidos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tikslais turi būti laikomos sudedamąja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstybės narės negali taikyti paskirstymo metodo, pagal kurį neatsižvelgiama į atitinkamo turto pradinę vertę jo tiekimo metu, jeigu pagal šį metodą negali būti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

Parašai.