

GENERALINIO ADVOKATO
L. A. GEELHOED IŠVADA,
pateikta 2005 m. rugsėjo 22 d.¹

I — Įvadas

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

Šeštoji PVM direktyva

1. *Vestre Landsret* (Vakarų regiono teismas, Danija) prašyme priimti prejudicinį sprendimą keliamas klausimas, ar tuo atveju, kai išperkamosios nuomos (angl. k. *sale and lease back*) bendrovė įsigyja naudotas transporto priemones, jas išnuomoja ar galiausiai perparduoda, toks perpardavimas: 1) turi būti laikomas atleistu nuo PVM remiantis Šeštosios PVM direktyvos² 13 straipsnio B skirsnio prasme; ar 2) jam turi būti taikomas speciali naudotų prekių perpardavimo tvarka, įtvirtinta Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnyje.

2. Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnis apibrėžia jos pagrindinę taikymo sritį. Direktyvos 2 straipsnio 1 dalis nurodo, kad PVM apmokestinamas prekių ar paslaugų tiekimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

3. Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnis nurodo, kaip apskaičiuoti apmokestinamąją vertę prekių tiekimui ir paslaugų teikimui (šalies viduje), patenkantiems į direktyvos taikymo sritį. Bendroji šio apskaičiavimo taisyklė yra Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, kuris nurodo, kad apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo

¹ — Originalo kalba: anglų.

² — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (OL L 145, 1977 6 13, p. 1).

gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina.

tytas, arba prekių, kurių įsigijus ar pagaminus, pridėtinės vertės mokestis nėra atskaitomas pagal 17 straipsnio 6 dalį, tiekiamą.“ (Pataisytas vertimas)

4. Šeštosios PVM direktyvos X antraštinėje dalyje pateiktas atleidimo nuo mokesčio atvejų, kai pirkėjui parduodamos prekės ir (arba) paslaugos neapmokestinamos PVM mokesčiu, sąrašas. 13 straipsnis numato atleidimą nuo mokesčio šalies teritorijos ribose dviem atvejais. Pirma, 13 straipsnio A skirsnyje išvardyti standartiniai tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimo nuo mokesčio atvejai. Antra, 13 straipsnio B skirsnyje išvardyti kiti papildomi atleidimo nuo mokesčio atvejai. Atitinkama šio straipsnio dalis, svarbi šiai bylai, numato, kad

5. Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnyje aptariama asmenų, kurie nėra vartotojai, teisės į pirkimo mokesčio atskaitą atsiradimas ir apimtis. 17 straipsnio 6 dalis numato, kad:

„nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui:

„Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas <...>. Kol anksčiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

<...>

c) prekių, naudojamų tik veiklai, kuri pagal šį straipsnį ar pagal 28 straipsnio 3 dalies b punktą atleidžiama nuo mokesčio, kai už šias prekes mokestis nebuvo atskai-

6. Taryba dar nėra nustačiusi šiai bylai svarbių išsamesnių taisyklių dėl atskaitytinų išlaidų.

7. 28 straipsnio 3 punkto b papunktyje numatyta, kad per pereinamąjį Šeštosios PVM direktyvos įgyvendinimo laikotarpį valstybės narės gali ir toliau neapmokestinti F priede nurodytos veiklos pagal atitinkamoje valstybėje narėje egzistuojančias sąlygas.

prekybininkas iš kliento, atėmus jam taikytiną pridėtinės vertės mokestį, taikant maržos sistemą suma, kuri apmokestinama PVM mokesčiu, yra pelno marža. Toliau bus pateikta svarbių šiai bylai 26a straipsnio nuostatų, susijusių su šia byla, apžvalga.

Direktyva 94/5

8. Direktyva 94/5³ buvo priimta remiantis Šeštosios direktyvos 32 straipsniu, kuris numato, kad Taryba turi priimti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams⁴. Ši direktyva įtvirtina specialias nuostatas naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams dirbiniams, įterpdama 26a straipsnį į Šeštąją PVM direktyvą.

9. Šis straipsnis įtvirtina vadinamąją „maržos sistemą“, kurią naudotų prekių prekybininkai gali tam tikromis aplinkybėmis pasirinkti taikyti vietoj įprastų PVM nuostatų. Jei pagal įprastą PVM nuostatą PVM apmokestinama suma yra visas atlygis, kurį gauna

10. Pagal 26a straipsnio A skirsnio d punktą naudotos prekės yra „materialus kilnojamasis turtas, tinkamas naudoti esamos būklės arba po remonto, kitas nei meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai ir taurieji metalai ar brangakmeniai, kaip juos apibrėžia valstybės narės“.

11. Pagal 26a straipsnio B skirsnio 1 dalį apmokestinamųjų prekybininkų tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų atžvilgiu valstybės narės, laikydamosi toliau išdėstytų nuostatų, taiko specialią tvarką apmokestinant prekybininko gautą maržą (t. y. „maržos sistema“). 26a straipsnio B skirsnio 2 dalis nustato, kad ši maržos sistema taikoma tik toms nurodytoms prekėms, kurias apmokestinamajam prekybininkui Bendrijoje patiekia:

„— neapmokestinamasis asmuo,

3 — 1994 m. vasario 14 d. Tarybos Direktyva 94/5/EB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB – Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams (OL L 60, 1994 3 3, p. 16).

4 — Šis straipsnis buvo išbrauktas iš Šeštosios PVM direktyvos Direktyva 94/5.

arba

- kitas apmokestinamasis asmuo, jeigu tokio kito apmokestinamojo asmens tiekiamos prekės neapmokestinamos pagal 13 straipsnio B skirsnio c punktą,

13. 26a straipsnio B skirsnio 3 dalyje apibrėžiama, kad prekių tiekimo atveju apmokestinamoji vertė pagal maržos sistemą yra „apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėmus jai taikytino pridėtinės vertės mokesčio sumą. Minėtoji marža yra lygi prekių pardavimo kainos, kurią gauna apmokestinamasis prekybininkas, ir pirkimo kainos skirtumui“.

arba

- kitas apmokestinamasis asmuo, jeigu tokio kito apmokestinamojo asmens tiekiamos prekės atitinka 24 straipsnyje numatytas atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir tiekiamas ilgalaikis turtas,

14. 26a straipsnio A skirsnio e punktas „apmokestinamąjį prekybininką“ apibrėžia kaip „apmokestinamąjį asmenį, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes ir (arba) meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus <...>“.

arba

- kitas apmokestinamasis prekybininkas, jeigu tokio kito apmokestinamojo prekybininko tiekiamos prekės buvo apmokestintos pridėtinės vertės mokesčiu taikant šią specialią procedūrą“.

15. 26a straipsnio B skirsnio 6 dalis numato, kad, remiantis šiomis specialiomis nuostatomis, apmokestinamieji asmenys neturi teisės iš pirkimo mokesčio atskaityti pridėtinės vertės mokesį, sumokėtą už prekes, kurias jiems patiekė apmokestinamasis prekybininkas.

- 12. Visais šiais atvejais prekybininkas, nesant maržos sistemos, privalėtų PVM mokesį apskaičiuoti nuo visos sumos, gautos iš pirkėjo, ir negalėtų daryti PVM atskaitos.

16. 26a straipsnio B skirsnio 11 dalis numato, kad apmokestinamasis prekybininkas gali taikyti įprastą apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką bet kokių prekių tiekimui, kuriam taikoma speciali tvarka pagal 26a straipsnio B skirsnio 2 ar 4 dalis.

B — *Danijos teisė*

20. Danijos PVM įstatymo 9 skyriuje įtvirtinti straipsniai, svarbūs šioje byloje:

Bendrosios PVM nuostatos

„42 straipsnis. Įmonės negali atskaityti mokesčio už pirkimus, susijusio su <...>

17. Danijos PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktas (žr. naujausią 2003 m. rugpjūčio 8 d. Konsoliduotą įstatymą Nr. 703) nustato, kad „mokestis mokamas už atlygintinus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą Danijoje“.

7) asmeninių motorinių transporto priemonių, galinčių gabenti ne daugiau kaip devynis asmenis, įsigijimu ar naudojimu (tačiau žr. 4, 6 ir 7 punktus); <...>

18. Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalis išvardija prekes ir paslaugas, kurios yra atleistos nuo PVM ir kurios išvardytos Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje.

6 dalis. Įmonės, kurios prekiauja motorinėmis transporto priemonėmis arba jas nuomoja ar turi vairavimo mokyklas, nepaisant į 1 dalies 7 punkto, gali atskaityti mokesčių už pirkimus <...>, skirtus šiai veiklai“.

19. Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalis numato, kad

„Prekių, kurios naudojamos tik pagal šio straipsnio 1 dalį atleistoje nuo PVM veikloje, arba prekių, kurių įsigijimui ar gamybai netaikoma teisė į atskaitą pagal 9 skyrių, tiekimas atleidžiamas nuo PVM.“

21. 42 straipsnio 1 dalies 7 punktas yra paremtas Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalies susilaikymo („standstill“) nuostata, kuri numato, kad valstybės narės gali, kol Taryba patvirtins taisyklės dėl atskaitos teisių suderinimo, taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.

22. 13 straipsnio 2 dalies poveikis pasireiškia tuo, kad bendrovėms, patenkančioms į 42 straipsnio 1 dalies 7 punkto taikymo sritį, nesuteikiama teisė daryti atskaitą, šios bendrovės pagal šią straipsnio dalį nedeklaruoja transporto priemonių pirkimo PVM.

25. Be to, šios veiklos dalį sudaro tai, kad *Jyske Finans* įsigyja iš prekybininkų naudotas transporto priemones su baltaisiais numeriais ir šias transporto priemones perduoda pagal išperkamosios nuomos sutartį kitiems prekybininkams. Baigiantis šiai išperkamosios nuomos sutarčiai, *Jyske Finans* perparduoda šias naudotas transporto priemones.

Nuostatos dėl PVM naudotų prekių atžvilgiu

23. Danija PVM įstatymo (1994 m. gegužės 18 d. Įstatymas Nr. 375) 69–71 straipsniuose perkėlė Direktyvą 94/5, kuriuose, kaip ir direktyvoje, įtvirtintos panašios nuostatos, susijusios su šia byla.

26. Pagrindinė byla susijusi su *Jyske Finans* atliktu 145 naudotų transporto priemonių perpardavimu nuo 1999 m. sausio 1 d. iki 2001 m. gegužės 31 dienos. Nė vienu atveju šių naudotų transporto priemonių *Jyske Finans* pardavėjai nedeklaravo pardavimo PVM. Taip atsitiko dėl to, kad, kaip nurodyta Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalyje, šie pardavėjai anksčiau įsigydavo šias transporto priemones neturėdami teisės į pirkimo PVM atskaitą, o tai reiškia, kad šis pardavimas buvo atleistas nuo PVM.

III — Faktinės ir procesinės aplinkybės

24. *Jyske Finans A/S* (toliau – *Jyske Finans*) vykdo transporto priemonių išperkamosios nuomos veiklą, kurios dalį sudaro privačių transporto priemonių su vadinamaisiais „baltaisiais numeriais“ – Danijoje tai yra įprasti numeriai – įsigijimas iš pardavėjų, o vėliau tų pačių transporto priemonių perdavimas pagal išperkamosios nuomos sutartį tiems patiems pardavėjams (angl. *sale-and-lease-back*).

27. 2001 m. gegužės mėn. Danijos mokesčių administratorius (*Told-og Skatterregion Horsens*) pareikalavo iš *Jyske Finans* sumokėti jai šių transporto priemonių perpardavimo PVM, atitinkantį 2 236 413 DKK sumą.

28. 2003 m. sausio 22 d. *Jyske Finans* pareiškė ieškinį *Vestre Landsret* ginčydama, kad ji neprivalėjo mokėti šios sumos PVM remdamasi, *inter alia*, tuo, kad tai nesuderinama su Šeštąja PVM direktyva ir PVM

sumokėjimas reikštų dvigubą apmokestinimą. Toks dvigubas apmokestinimas tikrai atsirastų, mat nors *Jyske Finans* ir turėtų Danijos PVM įstatymo 42 straipsnio 6 dalyje numatytą teisę taikyti jos parduotoms transporto priemonėms PVM atskaitą, nebūtų galima jos įgyvendinti, nes iš tikrųjų jokio PVM šių transporto priemonių pardavėjai pardavimo momentu nemokėjo.

susijusio mokesčio, dėl ko šio turto įsigijimo metu nebuvo galimybės atskaičiuoti PVM?

29. *Vestre Landsret* prašo Teisingumo Teismo atsakyti į šiuos klausimus:

- 1) 1. „Ar Šeštosios direktyvos (77/388/EEB) 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčiu, turi būti aiškinamas taip: šios nuostatos draudžia valstybei narei palikti pagal PVM įstatymą nusistovėjusią teisinę padėtį, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris į savo verslui skirtą turtą didele dalimi integravo ilgalaikį turtą, priešingai nei naudotų transporto priemonių perpardavinėtojai ir kiti ūkio subjektai, kurie parduoda naudotas transporto priemones, turi mokėti PVM už šio ilgalaikio turto pardavimą net tuo atveju, kai šis turtas buvo įsigytas iš apmokestinamųjų asmenų, nedeklaravusių su šio turto kaina

- 2) Ar Šeštosios direktyvos 26a straipsnio A skirsnyje e punktas reiškia, kad apmokestinamasis prekybininkas apima tik asmenis, kurių pagrindinę veiklą sudaro naudotų transporto priemonių pirkimas ir pardavimas, kai nagrinėjamos naudotos prekės yra įsigytos turint vienintelį ar pagrindinį įsigijimo tikslą gauti pelną jas perparduodant; ar ši sąvoka taip pat apima asmenis, kurie paprastai šias prekes parduoda pasibaigus išperkamosios nuomos laikotarpiui, ir tokia veikla, esant anksčiau minėtoms aplinkybėms, yra tik papildoma bendroje ekonominėje išperkamosios nuomos veikloje?“

30. Pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį rašytines pastabas pateikė *Jyske Finans*, *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S*, *Skatteministeriet* ir Danijos Karalystė, Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika ir Europos Bendrijų Komisija. Posėdis įvyko 2005 m. liepos 7 d., per kurį visi anksčiau išvardyti asmenys, išskyrus Lenkijos Respubliką, pateikė paaikškinimus.

IV — Analizė

A — Dėl pirmojo klausimo

31. Pirmuoju klausimu *Vestre Landsret* iš esmės klausia, ar tai, kad nacionalinis PVM įstatymas, numatantis, jog apmokestinamasis asmuo, šiuo atveju *Jyske Finans* – išperkamosios nuomos įmonė, kuri perparduoda panaudotas transporto priemones, – turi mokėti PVM nuo šio perpardavimo, prieštarauja Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktu, nepaisant to, kad ji negali atskaityti pirkimo PVM nuo šių transporto priemonių kainos.

32. Pirmiausia pažymiu, kad Danijos vyriausybė ir į pagrindinę bylą įstojęs asmuo *Nordania Finans* iškėlė klausimą, ar *Jyske Finans* perkamos ir pagal išperkamosios nuomos sutartį perduodamos transporto priemonės reiškia ilgalaikį turtą Šeštosios PVM direktyvos prasme. Šis klausimas buvo iškeltas kitoje Danijos Aukščiausiojo Teismo (*Højesteret*) nagrinėjamoje byloje dėl Danijos PVM įstatymo nuostatos ir dėl to jis lėmė pirmojo *Vestre Landsret* Teisingumo Teismui pateikto klausimo šioje byloje formuluotę⁵.

33. Šiuo aspektu norėčiau pažymėti, kad šis klausimas nebuvo paminėtas nacionalinio teismo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ir nė vienas iš bylą įstojusių asmenų šiuo klausimu nepateikė svarbių argumentų. Todėl Teisingumo Teismas privalo apsiriboti atsakymu į *Vestre Landsret* pateiktus klausimus. Jis būtent negali nuspręsti dėl Danijos įstatymo galiojimo remdamasis ta prielaida, kuria šie klausimai yra pagrįsti. Todėl tai aptarti plačiau man nėra nei būtina, nei tinkama.

34. Pereinant prie pirmojo klausimo esmės, kaip jau minėta aukščiau, 13 straipsnio B skirsnio c punktas numato du atleidimo nuo PVM atvejus.

35. Pirmasis susijęs su prekių, „naudojamų tik veikeliai, kuri pagal šį straipsnį ar pagal 28 straipsnio 3 dalies b punktą atleidžiama nuo mokesčio, kai šių prekių atžvilgiu nesuteikiama teisė į atskaitą <...>“, tiekimu.

36. Antrasis susijęs su prekėmis, kurias įsigijus ar pagaminus PVM nėra atskaitytinas pagal 17 straipsnio 6 dalį.

5 — Būtent frazė „apmokestinamasis asmuo, kuris į savo verslui skirtą turtą didele dalimi integravo ilgalaikį turtą“.

37. Yra aišku, kad nė vienas iš šių atvejų netinka *Jyske Finans* naudotoms transporto priemonėms perparduoti dėl dviejų priežasčių.

38. Pirma, *Jyske Finanse* tiekiamos prekės – naudotos transporto priemonės – remiantis *Vestre Landsret* pateikta informacija, nėra naudojamos tik veikelai, kuri pagal 13 straipsnį atleidžiama nuo mokesčio (nepaisant to, ar tai visuomenei naudinga, ar kitokia veikla). 28 straipsnio 3 dalies b punkto pereinamojo laikotarpio nuostatos taip pat netaikytinos šioje byloje. Tokie tiekimai iš principo yra apmokestinami pagal direktyvos 2 straipsnyje įtvirtintą bendrąją taisyklę.

39. Antra, Danijos PVM įstatymo 42 straipsnio 6 dalis aiškiai suteikia *Jyske Finans*, kaip įmonei, kuri parduoda ar nuomoja motorines transporto priemones, teisę į PVM atskaitą už įsigytas šioms tikslams prekes. Nacionalinis teismas savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pripažįsta, kad priežastis, dėl kurios šiuo atveju nebuvo taikyta atskaita, yra ta, jog paprasčiausia nebuvo sumokėtas pirkimo PVM, kurį būtų galima atskaityti. Taip yra todėl, kad *Jyske Finans* įsigijo naudotų transporto priemonių iš prekybininkų, kurie pagal Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalį ir 42 straipsnį sąskaitoje faktūroje nenurodo pardavimo PVM.

40. Pasekmė – *Jyske Finanse* neatitiko atleidimo nuo PVM taikymo perpardavimui sąlygos pagal Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktą, pagal kurį *Jyske Finans* neturi teisės į atskaitą.

41. Be to, kad ir koks būtų Šeštojoje PVM direktyvoje, tiksliau 13 straipsnio B skirsnio c punkte, įtvirtintos bendrosios PVM sistemos aiškinimas, *Jyske Finans*, kaip nurodyta sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, privalo mokėti PVM nuo perparduotų transporto priemonių.

42. Danijos valdžia pritaria, kad išvada, jog *Jyske Finans* privalo sumokėti PVM nuo perpardavimo neturint teisės taikyti nuo pirkimų sumokėto PVM atskaitos, reiškia, kad ji nukenčia dėl dvigubo apmokestinimo.

43. *Jyske Finans* tvirtinimu, tokia išvada neatitinka Šeštosios PVM direktyvos tikslo, nes PVM iš esmės yra mokestis, kurį moka galutinis vartotojas, ir jo našta neturėtų tekti ūkio subjektui, esančiam komercinėje grandinėje, kurios pabaigoje yra galutinis vartotojas. Jos nuomone, šioje grandinėje esantys ūkio subjektai turėtų likti neutralūs PVM atžvilgiu, išskyrus atvejį, kai Šeštosios PVM

direktyvoje aiškiai nustatyta šio principo išimtis. Todėl *Jyske Finans* tvirtina, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti teigiamai.

nuo mokesčio atvejų taikymo sritis paprastai turi būti aiškinama siaurai⁶.

44. Manęs šis teiginys neįtikino.

45. Iš tiesų, kaip nagrinėsiu toliau, tuomet, kai Šeštosios PVM direktyvos nuostatą galima aiškinti įvairiai, ją, jei įmanoma, reikia aiškinti kuo labiau atsižvelgiant į direktyvos tikslus. Aišku ir tai, kad vienas iš direktyvos tikslų yra mokesčio neutralumas ir dvigubo apmokestinimo vengimas tarp apmokestinamųjų asmenų.

46. Tačiau gilinantįs į 13 straipsnio B skirsnio c punkto formuluotę, aiškiai matyti, jog ji reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo *Jyske Finans* mokėtų PVM nuo transporto priemonių tiekimų perpardavimo būdu. Mano nuomone, nėra jokio pagrindo šį straipsnį aiškinti kitaip.

47. Taip yra ypač dėl to, kad, kaip ir išimties iš Šeštojoje PVM direktyvoje numatyto PVM režimo, 13 straipsnio nustatytų atleidimo

48. Taigi negalima 13 straipsnio aiškinti kaip numatančio apmokestinamųjų asmenų, šiuo atveju *Jyske Finans*, dvigubo apmokestinimo vengimą. Dvigubo apmokestinimo vengimo tikslas negali būti aukščiau už aiškiai vienos iš direktyvos nuostatų formuluotę⁷.

49. Todėl atsakymas į pirmąjį *Vestre Landsret* pateiktą klausimą turėtų būti toks: Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu, neturi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei palikti pagal jos PVM įstatymą nusistovėjusią teisinę padėtį, pagal kurią apmokestinamas asmuo turi mokėti PVM nuo naudotų transporto priemonių, naudojamų versle, perpardavimo net ir tuo atveju, jei šis asmuo negali atskaityti įsigyjant transporto priemones sumokėto PVM, nes PVM faktiškai nebuvo sumokėtas.

6 — Žr., pvz., 2005 m. kovo 3 d. Sprendimą *Fonden Marselisborg* (C-428/02, Rink. p. I-1527) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, Rink. p. I-13711).

7 — Kaip pavyzdį dėl negalėjimo pašalinti dvigubo apmokestinimo žr. sprendimą *ORO Amsterdam Beheer BV* ir *Concerto* (C-165/88, Rink. 1989, p. 4081), kurį aš aptarsiu vėliau.

B — *Dël antrojo klausimo*

50. Antruoju klausimu *Vestre Landsret* iš esmės klausia, ar apmokestinamasis asmuo, kuris perparduota naudotas transporto priemonės, jo paties panaudotas savo išperkamosios nuomos veikloje, reiškia „apmokestinamąjį prekybininką“ ir todėl jam taikomas Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnyje numatyta naudotų prekių tvarka.

51. Remiantis pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis, neginčijama, kad aptariamoms naudotos transporto priemonės reiškia „naudotas prekes“ pagal 26a straipsnio A skirsnio d punktą, nei tai, kad transporto priemonės buvo įsigytos iš asmenų, kurie patenka į sąvoką, apibrėžtą 26a straipsnio B skirsnio 2 dalyje.

52. Remiantis pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis, esminis dalykas, nustatant, ar *Jyske Finans* gali taikyti maržos sistemą pritaikiusi PVM, yra tai, ar ji patenka į apmokestinamojo prekybininko apibrėžimą pagal 26a straipsnio A skirsnio e punktą, t. y. ji yra „apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes ir (arba) meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus“.

53. Jei aš remčiausi tik direktyvos versija anglų k., būtų aišku, kad *Jyske Finans* patektų į šį apibrėžimą, nes ji įsigijo transporto priemonės „savo verslo tikslams“ (*for the purposes of his undertaking*). Kriterijus „siekiant perparduoti“ (*with a view to resale*) šioje versijoje iš pirmo žvilgsnio nereiškia būtinos sąlygos kvalifikuoti kaip apmokestinamąjį prekybininką.

54. Tai nebūtų priimtinas samprotavimo būdas, nes kitos kalbinės versijos šiuo klausimu iš esmės skiriasi nuo teksto anglų kalba.

55. Kitos 26a straipsnio kalbinės versijos apibrėžia apmokestinamąjį prekybininką kaip asmenį, kuris savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja *perparduoti skirtas* naudotas prekes ir (arba) meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus⁸. Kitaip tariant, tokiose versijose yra aišku, kad būtinas reikalavimas, norint kvalifikuoti asmenį kaip apmokestinamąjį prekybininką, yra tai, jog prekės būtų nupirktos ar įsigytos turint tikslą jas perparduoti.

8 — Apmokestinamasis prekybininkas versijoje prancūzų k. apibūdinamas kaip „l'assujéti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ...“, o versijoje olandų k. kaip „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop ...“

56. Todėl frazės „turint tikslą perparduoti“ aiškinimas yra pagrindinis *Vestre Landsret* antrojo klausimo analizės dalykas.

57. Kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ši frazė iš pirmo žvilgsnio gali turėti keletą galimų reikšmių pagrindinėje byloje nagrinėjamomis faktinėmis aplinkybėmis. Ją būtent įmanoma aiškinti kaip taikytiną apmokestinamiesiems asmenims, įsigyjantiems naudotas transporto priemones, kai:

- pagrindinė apmokestinamojo asmens veikla yra naudotų transporto priemonių pirkimas ir perpardavimas,
- pagrindinė apmokestinamojo asmens veikla yra naudotų transporto priemonių pirkimas ir perpardavimas, o aptariamoms transporto priemonėms buvo pirktos turint vienintelį tikslą jas perparduoti, arba
- apmokestinamasis asmuo, įsigydamas transporto priemones, planavo jas panaudojęs savo verslo tikslams vėliau perparduoti.

58. Nėra jokių duomenų, kad priimant Direktyvą 94/5 Bendrijos teisės aktų leidėjas atsižvelgė ar aiškiai nurodė, kuris iš šių aiškinimų buvo teisingas ir ar sąvoka „apmokestinamasis prekybininkas“ apima tokias aplinkybes, kokios yra šioje byloje.

59. Iš tikrųjų, kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Prancūzija prieš Tarybą ir Parlamentą*, leidžiant teisės aktus yra būdinga, kad teisės aktų leidėjai negali iš anksto numatyti ir suformuluoti visų galimų faktinių teisės akto taikymo aplinkybių⁹. Tai būtų nepraktiška, be to, neįmanoma. Pavyzdžiui, verslo ir mokesčių srityse teisės aktų leidėjai neabejotinai negali numatyti ir aiškiai suregulamentuoti visų galimų verslo modelių ar verslo organizavimo formų, kurios laipsniškai vystosi.

60. Todėl Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į 26a straipsnio redakciją, privalo nustatyti, kuris iš galimų aiškinimų labiausiai atitinka specialios naudotų prekių tvarkos tikslą ir kuris labiausiai atitinka Bendrijos teisės aktų leidėjų tikslą.

⁹ — 2004 m. kovo 17 d. Išvada byloje *Prancūzija prieš Parlamentą ir Tarybą* (C-241/03, Rink. p. I-4021, 74 ir 75 punktai).

61. Šis tikslas yra išreikštas dviem aspektais, įtvirtintais Direktyvos 94/5 preambulėje, būtent:

— dvigubo apmokestinimo vengimas ir

— konkurencijos iškraipymo tarp apmokestinamųjų asmenų vengimas.

62. Todėl preambulėje pabrėžiamas reikalingumas priimti „Bendrijos taisykles, padedančias išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo tarp apmokestinamųjų asmenų“, ir nustatyta, kad „Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose pažymėjo būtinybę pasiekti suderinimo lygį, leidžiantį išvengti dvigubo apmokestinimo prekyboje Bendrijos viduje“¹⁰.

63. Preambulėje toliau pabrėžiama būtinybė vengti „taikyti labai skirtingas (PVM) sistemas, iškraipančias konkurenciją ir prekybą valstybėse narėse ir tarp jų“¹¹.

64. Šiuos tikslus visai neseniai pažymėjo generalinė advokatė C. Stix-Hackl savo išvadoje byloje *Förvaltnings AB Stenholmen prieš Riksskattverket*¹². Ši byla buvo susijusi su galimu Direktyvos 94/5 taikymu arkliui, kuris buvo nupirkta iš privataus asmens ir ištreniruotas, paskui parduotas kaip jodinėti skirtas žirgas. Darydama išvadą, kad direktyva taikytina, generalinė advokatė pažymėjo, jog ši išvada suderinama su 26a straipsnyje numatytais dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo vengimo tikslais:

„Šeštosios direktyvos 26a straipsnio tikslas ir Bendrijos teisės aktų leidėjų siekis yra vengti tokių iškraipymų, kaip matyti iš Direktyvos 94/5, kuri įtvirtino šias specialias nuostatas“¹³.

65. Teisingumo Teismas šiuo klausimu aiškiai sutiko su generalinės advokatės nuomone, atmesdamas apribojantį atitinkamos 26a straipsnio sąvokos aiškinimą naudotoms prekėms, motyvuodamas tuo, kad:

„...šiems tikimams netaikant nuostatų, taikytinų naudotoms prekėms, prieštarautų

10 — 3 ir 5 konstatuojamosios dalys.

11 — 2 konstatuojamoji dalis.

12 — 2003 m. liepos 10 d. Išvada byloje *Förvaltnings AB Stenholmen prieš Riksskattverket* (C-320/02, Rink. p. I-3509).

13 — Ten pat, 60 ir 61 punktai. Taip pat žr. 2005 m. vasario 24 d. generalinės advokatės J. Kokott išvados dar nagrinėjamoje byloje *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-305/03) 59 dalį; dėl Komisijos siūlymų, susijusių su Direktyva 94/5, žr. sprendimą *Komisija prieš Olandiją* (16/84, Rink. p. 2355).

teisės aktų leidėjų aiškiam siekiui vengti dvigubo apmokestinimo“.¹⁴

66. Šiuo tikslu yra aiškiai grindžiamas, pa-
vyzdžiui, 26a straipsnio B skirsnio 2 dalyje
pateiktas pardavėjų apibrėžimas: iš pastarųjų
perpardavėjai privalo būti įsigiję naudotų
prekių tam, kad jiems būtų taikoma
26a straipsnyje numatyta sistema. Kaip prieš
tai nurodžiau, kiekvienu atveju, nesant mar-
žos sistemos, perpardavėjas turi mokėti PVM
nuo visos gautos pinigų sumos, bet negali
ataskaityti sumokėto pirkimo PVM.

67. Todėl, kai galimas skirtingas 26a straips-
nio aiškinimas, tinkamiausias būtų tas, kuris
geriausiai atitinka dvigubo apmokestinimo ar
konkurencijos iškraipymo vengimo tikslus.

68. Grįžtant prie trijų galimų termino „ap-
mokestinamasis prekybininkas“ aiškinimų,
kuriuos apibendrinau anksčiau, reikėtų pa-
žymėti, jog sutinkama, kad taikant platesnį
aiškinimą geriausiai būtų pasiektas dvigubo
apmokestinimo vengimo tikslas, tai yra,
praplečiant šią savoką taip, jog būtų apimti
apmokestinamieji asmenys, perkantys nau-
dotas transporto priemones ir turintys tikslą
jas vėliau perparduoti.

69. Kaip pastebėjo nacionalinis teismas, pa-
teikęs prašymą priimti prejudicinį spren-
dimą, jei *Jyske Finans* turėjo teisę taikyti
maržos sistemą apskaičiuodama sumą nuo
kurios mokamas PVM, dvigubas apmokesti-
nimas būtų sumažintas ar netaikytas. Taip
yra dėl to, kad iš perpardavimo, kuriam
taikomas PVM, būtų maža naudos arba jos iš
viso nebūtų dėl transporto priemonių vertės
amortizacijos.

70. Taikant bet kokį kitą aiškinimą, kuriuos
minėjau anksčiau – reikalaujant, kad pagrin-
dinė apmokestinamojo asmens veikla būtų
naudotų transporto priemonių (pirkimas ir)
pardavimas ir kad tam tikros transporto
priemonės būtų nupirktos turint vienintelį
tikslą jas perparduoti – tokie apmokestina-
mieji asmenys, šiuo atveju *Jyske Finans*, būtų
pašalinti iš 26a straipsnio taikymo srities.

71. Be to, jei apmokestinamųjų asmenų,
esančių *Jyske Finans* padėtyje, neapimtų
26a straipsnyje įtvirtintos specialios nuosta-
tos dėl naudotų prekių taikymo srities, tai
iškreiptų konkurenciją naudotų transporto
priemonių perpardavimo sektoriuje. Jei ap-
mokestinamieji asmenys, šiuo atveju *Jyske
Finans*, būtų priversti perkelti PVM našta
pirkėjams padidindami perpardavimo kainą,
tie naudotų transporto priemonių prekybi-
ninkai, kurių pagrindinė veikla yra perparda-

¹⁴ — Sprendimas *Förvaltnings AB Stenholmen prieš Riksskattver-
ket* (minėtas 12 išnašoje, 25 punktas).

vimas, dėl to, kad jiems būtų taikomas 26a straipsnis, turėtų konkurencinių pranašumų šiame sektoriuje. Mokesčio neutralumo tarp apmokestinamųjų asmenų svarbą taip pat liudija platesnis 26a straipsnio aiškinimas, taikomas ūkio subjektams, šiuo atveju *Jyske Finans*¹⁵.

72. Aš pridurčiau, kad manęs neįtikino Danijos valdžios tvirtinimas, jog negalima ar net neįmanoma vien naudotų transporto priemonių prekybininkų perpardavimo prilyginti išperkamosios nuomos bendrovių, šiuo atveju *Jyske Finans*, perpardavimui.

73. Bet kuriuo atveju man neaišku, kaip visais atvejais tinkamai galima daryti skirtumą tarp apmokestinamųjų asmenų, kurių „pagrindinė“ veikla yra naudotų prekių perpardavimas (naudotų transporto priemonių prekybininkai) ir, pavyzdžiui, *Jyske Finans*, kuri naudoja šias prekes ne tik perparduoti, bet ir kitai veiklai – šiuo atveju išperkamajai nuomai.

74. Pavyzdžiui, šioje byloje iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, taip

pat iš *Jyske Finans* argumentų matyti, kad transporto priemonių perpardavimas yra jos verslo plano dalis. Todėl jos transporto priemonių nuomos sutartys sudaromos konkrečiam laikotarpiui su aiškia sąlyga dėl perpardavimo pasibaigus sutarčiai (nors ir esant atitinkamoms sąlygoms). Be to, ji apskaičiuoja fiksuotą mėnesinį išperkamosios nuomos mokesį, nustatytą pagal sumokėtą pradinę transporto priemonės kainą, atėmus tikėtiną jos perpardavimo kainą. Todėl man aišku, kad transporto priemonių perpardavimas gali būti *Jyske Finans* tikslas, nors ir ne vienintelis, jas įsigyjant.

75. Atsižvelgdamas į visus šiuos motyvus, aš nesutinku su Danijos valdžios motyvu, kad 26a straipsnyje nurodyto „apmokestinamojo prekybininko“ sąvoka turėtų būti aiškinama kaip apimanti įmones, kurių pagrindinę veiklą sudaro naudotų prekių pirkimas-pardavimas ir kurių esminis siekis perkant šias prekes yra gauti pelno jas perparduodant. Aš nesutinku ir su Lenkijos valdžios tvirtinimu, kad turėtų būti taikomas šis siauras aiškinimas, nes specialios 26a straipsnio nuostatos dėl naudotų prekių nustato išimtį iš bendro PVM režimo prekėms ir paslaugoms.

15 — 2002 m. gruodžio 20 d. atsakyme Danijos Finansų įmonių asociacijai Komisija (Mokesčių ir Muitų sąjungos generalinis direktoratas) pažymėjo, kad 26a straipsnio A skyriaus e punkte nėra nieko, kas galėtų apriboti šių nuostatų taikymą tik apmokestinamiesiems asmenims, kurių pagrindinė ar išimtinė veikla yra naudotų prekių pirkimo-pardavimo verslas.

76. Iš to išplaukia, kad sąvoka „apmokestinamasis prekybininkas“, mano manymu, turėtų būti aiškinama kaip apimanti apmokestinamuosius asmenis, perkančius naudotas transporto priemones turint tikslą jas vėliau perparduoti, net jei toks perpardavimas nėra vienintelis ar pagrindinis pirkimo tikslas.

79. Darydamas išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, kuris pasirinko integruoti prekes į savo verslui skirtą turtą, jei jis patenka į 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, turės sumokėti visą PVM, generalinis advokatas pažymi, kad, jo nuomone, 26a straipsnis netaikytinas. Jis pridūrė, kad „(26a straipsnio sistema yra numatyta išimtinai apmokestinamiesiems asmenims, tai yra tiems, kurių pagrindinė veikla yra naudotų prekių pirkimas-pardavimas“¹⁷.

77. Nepritardama šiai išvadai Danijos valdžia argumentuose nurodo du papildomus aspektus.

80. Šis teiginys, mano nuomone, yra nepakankamas pakeisti jau nurodytą išvadą, kad apmokestinamieji asmenys, pavyzdžiui, *Jyske Finans*, patenka į „apmokestinamojo prekybininko“ sąvoką remiantis toliau nurodytais motyvais.

78. Pirma, ji remiasi tam tikromis generalinio advokato M. Saggio pateiktomis pastabomis jo išvadoje *Backsi* byloje¹⁶. Ši byla nebuvo tiesiogiai susijusi su 26a straipsniu. Skyriuje, kuriuo rėmėsi Danijos valdžia, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį buvo iškeltas bendras apmokestinamojo asmens, kuris įsigijo prekių verslo tikslams iš privataus asmens ir kuris neturėjo teisės daryti atskaitos, vėliau perleido jas, prievolės mokėti PVM klausimas. Pagrindinis dalykas kalbant apie PVM atskaitos tikslus buvo skirtumas tarp (dalinio) prekių priskyrimo įmonės turtui ir šių prekių atskyrimo nuo įmonės turto.

81. Visų pirma pastaba buvo aiški tos bylos *obiter dictum*, kuri, kaip nurodyta anksčiau, buvo susijusi visai su kitu klausimu. Nėra jokių duomenų, kad Teisingumo Teismui buvo pateikti svarūs argumentai dėl reikaloavimo pagal 26a straipsnį, jog perpardavimas yra vienintelė ar pagrindinė apmokestinamojo asmens veikla (priešinga svarbiai bet papildomai apmokestinamojo asmens veiklai).

16 — 2000 m. balandžio 13 d. Išvada byloje *Backsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831).

17 — Ten pat, 34 dalis.

82. Be to, Teisingumo Teismas savo sprendime šia nuomone nesirėmė ir specialiai nesvarstė 26a straipsnio sistemos galimo taikymo.

dabartinėje bendrojoje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje neįmanoma rasti jokių būtinų pagrindų, skirtų apibrėžti ir įtvirtinti išsamias bendrosios mokesčių sistemos, sudarančios sąlygas išvengti dvigubo apmokestinimo prekiaujant naudotomis prekėmis, taikymo taisykles¹⁸.

83. Antra, Danijos valdžia remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *ORO*, būtent Teisingumo Teismo teiginiu, kad:

„Apskritai Bendrijos PVM sistema yra laipsniško nacionalinės teisės aktų suderinimo, atlikto remiantis Sutarties 99 ir 100 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas kelis kartus yra nusprendęs, kad šis suderinimas, įtvirtintas vėlesnėse direktyvose, ypač Šeštojoje direktyvoje, vis dar nėra galutinis.

84. Danijos vyriausybės nuomone, šis samprotavimas panašiai taikytinas ir šioje byloje. Faktas, kad *Jyske Finans*, remiantis jos pateiktu sąvokos „apmokestinamasis prekybininkas“ aiškinimu, būtų dvigubai apmokestinta dėl, šios vyriausybės nuomone, paprasčiausios PVM sistemos spragos, atsiradusios iš esmės dėl dalinio suderinimo.

Derinimo tikslas yra neleisti atsirasti dvigubam apmokestinimui, nes už pirkimą sumokėto mokesčio atskaita kiekvienu apmokestinimo etapu yra sudėtinė PVM sistemos dalis.

85. Remiantis šiuo motyvu, pakanka pastebėti, kad *ORO* byla, iš tikrųjų susijusi su mokestiniu naudotų prekių vertinimu, buvo nagrinėjama prieš įsigaliojant specialiai 26a straipsnyje numatyta tvarkai. Dėl to Teisingumo Teismas privalėjo aiškinti ne dar negaliojančią specialią PVM sistemą, bet klausimą, ar dvigubo apmokestinimo egzistavimas, kaip nacionalinių toje byloje taikytų PVM teisės aktų rezultatas, prieštaravo bendriems Šeštosios direktyvos tikslams. Todėl Teisingumo Teismo samprotavimai šioje byloje nėra tinkami.

Tačiau, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 32 straipsnio, šis tikslas dar nepasiekta ir

18 — 7 išnašoje minėto sprendimo 21 ir 23 punktai.

86. Tad atsakymas į antrąjį klausimą turėtų būti toks: Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punkto sąvoka „apmokestinamasis prekybininkas“ neturi būti aiškinama kaip apimanti tik apmokestinamąjį asmenį, kurio pagrindinę veiklą sudaro panaudotų transporto priemonių

pirkimas ir pardavimas, kai nagrinėjamos panaudotos prekės yra įsigytos turint vienintelį ar pagrindinį tikslą gauti finansinės naudos jas perparduodant. Kitaip tariant, ši sąvoka apima asmenis, kurie pirkdami šias prekes turėjo tikslą vėliau, panaudoję savo verslo tikslams, jas perparduoti.

V — Išvada

87. Remdamasis prieš tai išdėstytais motyvais, aš manau, kad Teisingumo Teismas turėtų taip atsakyti į *Vestre Landsret* pateiktus klausimus:

- „1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (Šeštoji PVM direktyva) 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu, neturi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei palikti pagal jos PVM įstatymą nusistovėjusią teisinę padėtį, pagal kurią apmokestinamas asmuo turi mokėti PVM nuo naudotų transporto priemonių, naudojamų jo versle, perpardavimo net ir tuo atveju, jei šis asmuo negali atskaityti įsigyjant transporto priemones sumokėto PVM, nes PVM faktiškai nebuvo sumokėtas.

2. Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punkte nurodyta sąvoka „apmokestinamas prekybininkas“ apima tik apmokestinamąjį asmenį, kuris pirkdamas prekes turėjo tikslą vėliau, panaudojęs savo verslo tikslams, jas perparduoti.“