

Byla C-63/04

Centralan Property Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(*High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 20 straipsnio 3 dalis – Ilgalaikis turtas – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Atskaitų patikslinimas – Nekilnojamasis turtas – Turto perleidimas dviem susijusiais sandoriais, iš kurių vienas neapmokestinamas, o kitas apmokestinamas – Proporcijos nustatymas“

Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2005 m. kovo 17 d. I-0000

2005 m. gruodžio 15 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas . I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Ilgalaikis turtas – Anksčiau atliktos atskaitos tikslinimas – Turto perleidimas dviem susijusiais sandoriais, iš kurių vienas neapmokestinamas, o kitas apmokestinamas, prieš tikslinimo laikotarpio pabaigą – Proporcijos nustatymas

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 dalis ir 20 straipsnio 3 dalis)

Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17–20 straipsniuose numatytos atskaitų ir tikslinimo sistemos tikslas – sukurti glaudų ir tiesioginį ryšį tarp teisės perkant sumokėto mokesčio atskaitų ir prekių bei paslaugų naudojimo apmokestinamiems sandoriams.

Šios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis, kuri konkrečiai reglamentuoja ilgalaikio turto tiekimo nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui atvejį, reikalauja aiškinti taip: kai su vienu asmeniu už didelį atlyginimą sudaryta ilgalaikio turto 999 metų nuomos sutartis, o po trijų dienų kitam asmeniui už gerokai mažesnę sumą perleista šio turto susigrąžinimo teisė („freehold reversion“), jeigu šie du sandoriai

- yra neatskiriama susiję ir
- pirmas sandoris yra neapmokestinamas, o antras sandoris yra apmokestinamas,
- ir jei šie sandoriai yra prekių tiekimas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, nes jais perduota teisė kaip savininkui disponuoti ilgalaikiu turtu,

nagrinjamas turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai abiejų sandorių vertėms yra iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.

(žr. 56, 73, 82 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. gruodžio 15 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 20 straipsnio 3 dalis – Ilgalaikis turtas – Perkant sumok?to mokes?io atskaita – Atskait? patikslinimas – Nekilnojamasis turtas – Turto perleidimas dviem susijusiais sandoriais, iš kuri? vienas neapmokestinamas, o kitas apmokestinamas – Proporcijos nustatymas“

Byloje C?63/04,

d?l *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtin? Karalyst?) 2003 m. vasario 21 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 13 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Centralan Property Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai A. La Pergola, J.?P. Puissochet, U. L?hmus, ir A. Ó Caoimh (praneš?jas),

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2005 m. vasario 16 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Centralan Property Ltd*, atstovaujamos QC R. Cordara ir *barrister* P. Key, ?galiot? *solicitor* Landwell kontoros,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos K. Manji, padedamo QC N. Fleming,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažin?s su 2005 m. kovo 17 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios

Tarybos direktyvos (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 20 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Centralan Property Ltd* (toliau – *Centralan*) ir *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*), Jungtinėje Karalystėje atsakingų už pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) surinkimą, bylą dėl šios bendrovės perkant sumokėto PVM atskaitų patikslinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalis išdėstyta taip:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančį sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a) pastatą ar pastatų dalį ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jį pirmą panaudojimą; <...>

Valstybės narės gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos <...>“

5 Direktyvos 5 straipsnis „Prekių tiekimas“ nurodo:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

a) tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą;

b) daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios jį turėtojui suteikia teisę naudotis nekilnojamuoju turtu;

c) akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jį savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyta:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčių:

<...>

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, <...> skaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu steigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybės narė pripažįsta steigtomis tokiu tikslu;

<...>

B. *Kiti atleidimo nuo mokesčių atvejai*

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

<...>

b) nekilnojamojo turto nuoma <...>

<...>

g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;

<...>

C. *Pasirinkimo galimybės*

Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

a) nekilnojamojo turto nuomos;

b) B dalies d, g ir h punktuose nurodytą sandorių atveju.

Valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas.“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčių, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaituotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas ar tiekiamas prekes arba suteiktas ar teikiamas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems

taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

Tačiau valstybės narės gali:

<...>

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

<...>“ (Pataisytas vertimas)

8 Šeštosios direktyvos 19 straipsnis nustato šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nurodytos PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarką.

9 Atskaitos patikslinimą reglamentuoja Šeštosios direktyvos 20 straipsnis, išdėstyta taip:

„<...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kurių turima teisė, metiniais svyravimais, lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

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

Tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas yra įgyjamas kaip gamybos priemonė, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinimas atliekamas vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį.

Tačiau pastaruoju atveju valstybės narės gali atsisakyti teisės reikalauti tikslinimo, jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris tuo ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis yra atskaitomas.

<...>“

Nacionalinė teisė

PVM teisė

10 Jungtinėje Karalystėje su Šeštąja direktyva susijusios nuostatos yra tvirtintos 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (Value Added Tax Act 1994, toliau – VATA 1994) ir 1995 m.

Nuostatuose dėl pridėtinės vertės mokesčio (Value Added Tax Regulations 1995, toliau – PVM nuostatai).

11 Pagal PVM nuostatų 101 straipsnio 1 dalį perkant sumokėto mokesčio atskaita „taikoma tik apmokestinamiems sandoriams“.

12 PVM nuostatų 114 straipsnio dalis, taikoma pagrindinės bylos aplinkyboms, numato patikslinimą per dešimties metų laikotarpį, atliekamą šių nuostatų 115 straipsnyje numatytu metodu. Kiekvieno vienerių metų periodu („interval“) ilgalaikio turto savininkas gali PVM nuostatų numatytomis sąlygomis patikslinti dešimtadalį perkant sumokėto mokesčio.

13 PVM nuostatų 115 straipsnio 3 dalis įgyvendina Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį. Šioje nuostatoje numatyta, kad ji taikoma, „kai ilgalaikio turto savininkas visas savo teises į jį perduoda <...> kitu nei paskutinis ilgalaikiam turtui taikomą periodu“.

14 Pagal VATA 1994 9 priedo 1 grupės a punkto ii papunktį naujų negyvenamųjų pastatų perleidimas nepatenka į neapmokestinamą tiekimą apibrėžimą. Pagal šiame priede esančias pastabas ne anksčiau kaip prieš trejus metus pastatyti pastatai laikomi naujais.

15 1994 m. lapkričio 30 d. įsigaliojusi 3 A dalis, įtraukta į VATA 1994 10 priedo 2 straipsnį, numato, kad jei juridinis asmuo pasirenka nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies b punktą, šis pasirinkimas netaikomas sandoriams su juridiniu asmeniu, kuris su juo susijęs VATA 1994 prasme, jei kuris nors iš jų nėra „visiškai apmokestinamas asmuo“. Ši dalis buvo galutinai panaikinta nuo 1996 m. lapkričio 26 dienos.

Nekilnojamojo turto teisė

16 Iš bylos matyti, kad pagal Anglijos ir Velso teisės absoliučioji nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą („freehold“), jei ji neapsunkinta kitomis „mažesnėmis“ teisėmis, galima apibūdinti kaip teisė neribotai naudotis nekilnojamuoju turtu. Nuoma („lease“) yra teisė valdyti turtą nuomos sutarties pagrindu („leasehold“), atitinkanti teisę nustatyti laikotarpį naudotis turtu. Nuomos termino ribos nėra nustatytos ir 999 metų nuoma yra įprasta. Absoliučioji nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą („freehold“) turintis asmuo gali už didelį vienkartinį užmokestį („premium“) sudaryti 999 metų nuomos sutartį, vėliau nereikalaudamas mokėti nuomos arba nustatydamas labai mažą nuomą.

17 Absoliučioji nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą turintis asmuo, sudaręs nuomos sutartį, turi ne absoliučioji neapsunkinti nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą („unencumbered freehold“), o tik „freehold reversion“, t. y. turto susigrąžinimo teisė, kuri atitinka teisę naudotis turtu pasibaigus nuomos sutartiai ir iki šios sutarties pabaigos gauti nuomą, jei ji nustatyta (toliau – turto susigrąžinimo teisė). Jei nuoma yra labai maža, o nuomos terminas labai ilgas, turto susigrąžinimo teisė mažai verta.

18 Neapsunkinti absoliučioji nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą turintis asmuo gali perleisti savo teises į pastatą keliais sandoriais. Pirma, jis gali perleisti teisę nustatyti laikotarpį naudotis turtu, sudarydamas nuomos sutartį (už nuomą, už vienkartinį užmokestį arba už abu). Antra, jis gali, perleisdamas turto susigrąžinimo teisę, suteikti teisę naudotis turtu pasibaigus nuomos sutartiai kartu su teise sutarties galiojimo metu gauti visą deramą nuomą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

19 *Centralan* yra *University of Central Lancashire Higher Education Corporation* (toliau – universitetas), kuris pats visiškai priklauso *Centralan Holdings Ltd.*, visiškai priklausanti dukterinė įmonė. *Centralan* pasirinko būti apmokestinama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies

b punkt?.

20 *Inhoco 546 Ltd* (toliau – *Inhoco*) kaip ir *Centralan* yra *Centralan Holdings Ltd*. visiškai priklausanti dukterin? ?mon?. Kitaip nei *Centralan*, *Inhoco* nepasirinko b?ti apmokestinama pagal min?t? nuostat?.

21 1994 m. universitetas, kuriam taikoma tik perkant sumok?to PVM atskaita, pasistatydino pastat?, vadinam? *Harrington Building* (toliau – *Harrington* pastatas).

22 1994 m. rugs?jo 14 d. *Centralan* nusipirko iš universiteto *Harrington* pastat? už 6 500 000 GBP be 1 370 500 GBP dydžio PVM ir išnuomojo j? universitetui 20 met? už 300 000 GBP metin? nuomos mokest? be PVM (toliau – 20 met? nuomos sutartis). Šis sandoris leido *Centralan* atskaityti ?sigijus *Harrington* pastat? sumok?t? PVM.

23 Universiteto atžvilgiu ankstesniame punkte aprašyti sandoriai pakeit? neatskaitom? PVM, sumok?t? pasta?ius *Harrington* pastat?, neatskaitomu PVM už nuomos mokest?, mokam? per vis? 20 met? nuomos sutarties galiojimo laikotarp?. *Commissioners* šio pakeitimo negin?ijo.

24 Tre?iu periodu po *Harrington* pastato ?gijimo arba po šio sprendimo 15 punkte min?to dalinio VATA 1994 pakeitimo *Centralan* perdav? visas savo teises ? min?t? pastat?, tod?l tur?jo b?ti taikoma PVM nuostat? 115 straipsnio 3 dalis.

25 Šis perdavimas atliktas dviem vienas po kito sudarytais sandoriais.

26 Pirmiausia, išlaikydama 20 met? nuomos sutart? su universitetu, 1996 m. lapkri?io 22 d. *Centralan* 999 metams už 6 370 000 GBP ir simbolin? nuomos mokest?, mok?tin? tik jai pareikalavus, išnuomojo pastat? bendrovei *Inhoco* (toliau – 999 met? nuomos sutartis).

27 1996 m. lapkri?io 25 d. sudarytu antru sandoriu *Centralan* už 1 000 GBP perleido Universitetui turto susigr?žinimo teis? ? *Harrington* pastat? (toliau – turto susigr?žinimo teis?s perleidimas).

28 999 met? nuomos sutartis buvo neapmokestinamasis sandoris, nes *Centralan*, nors pasirinko nekilnojamojo turto nuomos apmokestinim?, yra su *Inhoco* susij?s juridinis asmuo VATA 1994 10 priedo 2 straipsnio 3 A dalies prasme.

29 Turto susigr?žinimo teis?s perleidimas buvo apmokestinamasis sandoris, nes, nors universitetas ir *Centralan* yra susij? juridiniai asmenys min?to 10 priedo prasme, pagal VATA 1994 9 priedo 1 grup?s a punkto ii papunkt?, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dal? ir 13 straipsnio B dalies g punkt?, atleidimas nuo mokes?io netaikomas naujesni? nei trej? met? pastat? tiekimui.

30 Atsižvelgiant ? šiuos sandorius, pateiktas klausimas susij?s su perkant sumok?tu PVM, kur? *Centralan* sumok?jo ?sigydamas *Harrington* pastat?, atskaitos patikslinimo s?lygomis pagal PVM nuostat? 115 straipsnio 3 dal?. *Commissioners* teigia, kad b?tina atsižvelgti ? 999 met? nuomos sutart? ir galima nepaisyti turto susigr?žinimo teis?s perleidimo, nes jis buvo nereikšmingas. Kitu atveju, j? nuomone, reik?t? atskirai vertinti 999 m. nuomos sutarties sudarym? ir turto susigr?žinimo teis?s perleidim?, siekiant nustatyti kiekvieno iš ši? sandori? vert?. Pagal pirm? aiškinim? *Centralan* tur?t? pervesti 796 250 GBP PVM, o pagal antr? mok?tina PVM suma b?t? 796 090 GBP.

31 *Centralan* gin?ijo ši? pozicij? *VAT and Duties Tribunal*. Ji tvirtina, kad perdav? visas savo teises ? *Harrington* pastat? tik perleidusi turto susigr?žinimo teis?, tod?l ji turi sumok?ti ne daugiau kaip 943,93 GBP PVM pagal PVM nuostat? 115 straipsn?.

32 *VAT and Duties Tribunal*, atmesdamas *Centralan* pretenzijas ir pirm? *Commissioners* išaiškinim?, konstatavo, kad ši bendrov? perleido visas savo teises ? *Harrington* pastat? dviem tiekimais, t. y. sudariusi 999 met? nuomos sutart? ir perleidusi turto susigr?žinimo teis?. *VAT and Duties Tribunal* nuomone, šie du tiekimai atlikti tuo pa?iu laikotarpiu ir, be to, jie buvo neišvengiamai susij? ir iš anksto numatyti ta prasme, kad sudarius 999 met? nuomos sutart? nebuvo ?manoma neperleisti turto susigr?žinimo teis?s.

33 Šiomis aplinkyb?mis *VAT and Duties Tribunal* nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis, taigi ir PVM nuostat? 115 straipsnio 3 dalis turi b?ti aiškinamos kaip netiesiogiai numatan?ios, jog jeigu visos nuosavyb?s teis?s ? ilgalaik? turt? perleidžiamos dviem etapais, apiman?iais du tiekimus, iš kuri? vienas yra neapmokestinamas, o kitas apmokestinamas, b?tina nustatyti j? proporcij?. Remdamasis šiais argumentais jis nusprend?, kad *Centralan* turi sumok?ti 796 090 GBP PVM.

34 *Commissioners* neapskund? sprendimo atmesti j? išaiškinim?, jog reikia nepaisyti turto susigr?žinimo teis?s perleidimo, nes jis buvo nereikšmingas.

35 Šiomis aplinkyb?mis, siekdamas užtikrinti teising? PVM nuostat? 115 straipsnio 3 dalies taikym? bylos d?l apeliacinio *Centralan* skundo aplinkyb?ms, *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar, jei apmokestinamasis asmuo per patikslinimo laikotarp? Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies prasme parduoda pastat?, laikom? ilgalaikiu turtu, ir pastatas parduodamas dviem tiekimais, t. y. i) išnuomojant pastat? 999 metams (pagal (Šeštosios) direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? neapmokestinamas sandoris) už 6 000 000 (GBP), o po trij? dien? ii) parduodant nekilnojamo turto susigr?žinimo teis? (*freehold reversion*) (pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g punkt? ir 4 straipsnio 3 dalies a punkt? apmokestinamas sandoris) už 1 000 GBP be PVM, kurie iš anksto buvo arba nebuvo iš anksto numatyti ta prasme, kad ?gyvendinus pirm?j? sandor?, nebebuvo ?manoma ne?gyvendinti antrojo sandorio,

Šeštosios PVM direktyvos 20 straipsnio 3 dalis aiškintina taip:

a) ilgalaikis turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri visiškai apmokestinama;

b) ilgalaikis turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri visiškai neapmokestinama;

ar

c) ilgalaikis turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai apmokestinamo *freehold reversion* pardavimo ir neapmokestinamos 999 met? nuomos vertei iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama?“

D?l prejudicinio klausimo

36 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dal? pagrindin?s bylos aplinkyb?mis ilgalaikis nekilnojamasis turtas iki

pasibaigiant šioje nuostatoje numatytam tikslinimo laikotarpiui laikytinas turtu, naudojamu visiškai apmokestinamai ekonominei veiklai, ar turtu, naudojamu visiškai neapmokestinamai ekonominei veiklai, ar turtu, naudojamu iš dalies apmokestinamai, iš dalies neapmokestinamai ekonominei veiklai, proporcingai dviejų d?l šio turto sudaryt? sandori?, t. y. 999 metų nuomos sutarties ir po trijų dienų turto susigrąžinimo teis?s perleidimo, vertei.

37 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyv? aišku, kad šis klausimas pateiktas, siekiant apibr?žti perkant sumok?to PVM atskaitos patikslinimo pagrindin?s bylos aplinkyb?mis metod?.

38 Šiuo aspektu pažym?tina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, *VAT and Duties Tribunal* nusat?, jog šiame punkte nurodyti sandoriai yra neišvengiamai susij? ir iš anksto numatyti. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas sprendime nebekelia klausimo d?l tokios nuostatos. Taigi šio teismo klausim? reikia nagrin?ti tik tiek, kiek jis susij?s su pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, kai sudaryti du neatskiriamai susij? sandoriai.

39 Siekiant atsakyti ? taip patikslint? klausim?, apibr?žtina, ? kur? iš min?tų sandori? reikia atsižvelgti taikant Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dal? arba, jei b?t? toks atvejis, kaip reik?t? vertinti kiekvien? iš šių sandorių siekiant min?to tikslo.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

40 *Centralan* teigia, kad ilgalaikis turtas iki Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyto tikslinimo laikotarpio pabaigos yra arba „visiškai apmokestinamas“, arba „visiškai neapmokestinamas“, atsižvelgiant ? tai, ar tiekimas, kuriuo apmokestinamasis asmuo galiausiai perleidžia savo teises ? atitinkam? ilgalaik? turt?, yra apmokestinamas, ar neapmokestinamas. Šio straipsnio 3 dalyje n?ra jokio pagrindo, leidžian?io atsižvelgti ? kelis sandorius pagal j? vert?, taigi ši nuostata nenumato viso nekilnojamojo turto arba vis? teisi? ? š? turt? perleidimo palaipsniui, t. y. atskir? skirtingu metu su skirtingais asmenimis sudaryt? sandori? d?l ?vairių teisių perleidimo. Be to, negalima aiškinti, kad pagal ši? nuostat? keli? vienas po kito einan?i? perleidim? skirtingiems ?kio subjektams atveju galima remtis sandorių ekonomine verte ir ? tam tikr? sandor? neatsižvelgti d?l jo nedidel?s vert?s.

41 Tod?l *Centralan* mano, kad tikslinimui svarbus tik turto susigrąžinimo teis?s perleidimas.

42 Jungtin? Karalyst? tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatyt? perkant sumok?to PVM atskaitos taikymo taisykl? tikslas yra kuo tiksliau nustatyti atskaitom? PVM dal?, kad atskaita atitikt? apmokestinam? sandorių s?naudas. Jos nuomone, ši? nuostat? reikia aiškinti taip, kad jei ilgalaikis turtas tiekiamas dviem iš anksto numatytais sandoriais, iš kurių vienas yra apmokestinamas, o kitas atleistas nuo mokes?io, manoma, kad apmokestinamasis asmuo nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui ilgalaik? turt? naudoja ir apmokestinamai veiklai, ir neapmokestinamai veiklai, proporcingai apmokestinam? perleidim? ir neapmokestinam? perleidim?, kuriais ilgalaikis turtas buvo parduotas, vertei.

43 Taigi, Jungtin?s Karalyst?s nuomone, reikia nustatyti sandorių proporcij?, nes turto tiekimas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme atliktas dviem iš anksto numatytais sandoriais, iš kurių vienas yra apmokestinamas, o kitas neapmokestinamas. Ji pabr?žia, kad laikantis *Centralan* pasi?lyto vertinimo, *Harrington* pastato perleidimas b?t? visiškai apmokestinamas, nors turto susigrąžinimo teis?s perleidimo vert? sudaro mažiau nei 0,02 % šio turto vert?s.

44 Europos Bendrij? Komisija tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis numato tik vien? sandor?, kuris apibr?žia turto apmokestinim? iki tikslinimo laikotarpio pabaigos. Ji primena, kad pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dal? „prekių tiekimu“ laikomas tik teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Komisijos nuomone, pagal taikom? nacionalin? teis?

999 metų nuomos sutartis nėra nuosavybės perleidimas, nes turto susigrąžinimo teisė išlieka. Todėl tokia nuomos sutartis savaime negali būti laikoma ilgalaikio turto tiekimu minėto 20 straipsnio 3 dalies prasme.

45 Taigi Komisija kaip ir *Centralan* mano, kad tikslinimui svarbus tik turto susigrąžinimo teisės perleidimas.

46 Pastabose raštu Komisija taip pat nurodė, kad jei Teisingumo Teismas vertintų, jog pagrindinės bylos aplinkybomis reikia taikyti piktnaudžiavimo teisę principą, atsakymą? ? prejudicinę klausimą prašymą pateikusiam teismui reikia papildyti tuo, kad jis turėtų neatsižvelgti ? vieną ar kelis sandorius, kuriuos apmokestinamasis asmuo arba tarpusavyje susijusi apmokestinamųjų asmenų grupė sudarė siekdami ne ekonominių tikslų, o turėdami vienintelį tikslą – sukurti dirbtinę situaciją, kad sudarytų sąlygas, būtinas atskaityti perkant sumokėtą PVM.

47 Vis dėlto dėl galimo piktnaudžiavimo teisę principo taikymo per posėdį Komisija pripažino, kad šis klausimas nebuvo svarstomas nacionaliniuose teismuose ir kad ji klaidingai manė, jog, atsižvelgiant ? trumpą laikotarpį tarp *Harrington* pastato pastatymo bei perpardavimo su 20 metų nuomos sutartimi ir dviejų pagrindinių byloje nagrinėjamos sandorių sudarymo, galima daryti išvadą, kad visos šios aplinkybės sukūrė iš anksto parengtą sistemą.

48 Per šį posėdį Jungtinė Karalystė taip pat sutiko su Komisijos pastabomis raštu dėl piktnaudžiavimo teisę principo.

Teisingumo Teismo atsakymas

Pirminės pastabos

49 Siekiant atsakyti ? pateiktą klausimą, pirmiausia primintinas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies kontekstas, t. y. šios direktyvos 17–21 straipsniuose numatytą atskaitų sistemą ir šia sistema siekiamas tikslas.

50 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta teisė ? atskaitų yra sudėtinis PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali būti ribojama. Ji tuoj pat taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (žr., *inter alia*, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfria ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą).

51 Kaip Teisingumo Teismas konstatavo, atskaitų sistemos tikslas yra atleisti verslininką nuo sumokėto ar mokėtino PVM. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM (žr., *inter alia*, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą; 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 15 punktą; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik* C-465/03, Rink. p. I-4357, 34 punktą).

52 Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies teksto matyti, kad suinteresuotas asmuo gali gyti teisė ? atskaitų, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis asmuo šios direktyvos prasme ir, antra, nagrinėjamos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiems sandoriams (šiuo aspektu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 24 punktą).

53 Dėl prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja vienu metu ir sandoriams, kuriems taikoma atskaita, ir sandoriams, kuriems atskaita netaikoma, Šeštosios direktyvos 17

straipsnio 5 dalis numato, kad atskaita taikoma tik PVM daliai, proporcingai apmokestinamiems sandoriams. Ši dalis apskaičiuojama pagal šios direktyvos 19 straipsnio taisykles (šiuo aspektu žr. 1996 m. liepos 11 d. Sprendimo *Régie Dauphinoise*, C-306/94, Rink. p. I-3695, 3 ir 4 punktus bei 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rink. p. I-6109, 24 punkt?).

54 Taigi perkant sumokėto PVM atskaitą lemiantis kriterijus yra atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimas apmokestinamiems sandoriams. Kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekių apmokestinamiems sandoriams, jis gali atskaityti už šią prekių sumokėtiną ar mokėtiną PVM (1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrucht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 27 punktą). Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas naudojimas lemia pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, dydį ir vėliau galimą tikslinimą, atliekamą pagal šios direktyvos 20 straipsnyje numatytą sąlygą, dydį (šiuo aspektu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 15 punktą ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schloßstraße*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 37 punktą).

55 Ilgalaikio turto atveju Šeštosios direktyvos 20 straipsnis numato specialią tikslinimo sistemą. Šiuo aspektu pažymėtina, jog remdamasis 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir sąlygų (OL 71, 1967, p. 1303), Teisingumo Teismas nustatė, kad ilgalaikio turto atveju numatyta speciali sistema ši direktyva aiškina ir pagrindžia ilgalaikiu šią prekių naudojimu ir tuo, kad įgijimo išlaidos ilgai nurašomos (šiuo aspektu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rink. p. 113, 12 ir 13 punktus). Ši nuostata *mutatis mutandis* taikoma specialiai atskaitos tikslinimo ilgalaikio turto atveju sistemai, numatyta Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje.

56 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis konkrečiai reglamentuoja atvejų nepasibaigus ilgalaikio turto tiekimo tikslinimo laikotarpiui. Šiuo atveju kasmetinis patikslinimas pakeičiamas vieninteliu patikslinimu, pagrįstu numanomu nagrinėjamo ilgalaikio turto naudojimu likusį laiką. Pagal šią nuostatą perkant sumokėtas PVM atskaitomas nelygu, ar tiekimas yra apmokestinamas, ar neapmokestinamas.

57 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Šeštojoje direktyvoje numatytais tikslinimo taisyklėmis siekiama sustiprinti atskaitos sistemą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape vykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę atskaitai tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiems tiekimams. Ši direktyvos nuostata tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę perkant sumokėto PVM atskaitai su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiems sandoriams.

58 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatyta tikslinimo taisyklės taikymas pagrindinės bylos aplinkybėmis aiškintinas atsižvelgiant į šiuos argumentus.

Dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies taikymo

59 Šiuo aspektu pirmiausia apibrėžtina, kuris arba, jei reikia, kurie iš pagrindinės bylos sandorių gali būti „tiekimu nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui“ Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme.

60 Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

61 Pateiktame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslino, kad *Harrington*

pastatas parduotas dviem tiekimais. Vis dėlto *Centralan* tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis nesuderinama su visų teisų ? nekilnojamųjų? turtų perdavimu palaiptinui, nes Komisija nusatė, jog ši nuostata numato tik vieną sandorį. Šiuo aspektu Komisija, nurodydama nacionalinę nuosavybės teisę, tvirtina, kad tik turto susigrąžinimo teisės perdavimas gali sudaryti teisės kaip savininkui disponuoti minėtu pastatu perdavimą.

62 Vis dėlto, nepriimant sprendimo dėl pastarojo tvirtinimo pagrįstumo, nes Teisingumo Teismas yra nekompetentingas aiškinti nacionalinę valstybių narių teisę, konstatuotina, kad iš Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies matyti, jog prekės tiekimo sąvoka nesiremia taikomos nacionalinės teisės numatytais nuosavybės perleidimo būdais, o ?traukia visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę kaip savininkui disponuoti šiuo turtu (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).

63 Šiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas turi kiekvienu atveju nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris dėl turto yra teisės kaip savininkui disponuoti turtu perdavimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo aspektu žr. minėto sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 13 punktą).

64 Taigi pagrindinėje byloje, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiks teismas prieit? išvadą, kad specifinėmis bylos aplinkybėmis abu glaudžiai susiję sandoriai, kuriuos *Centralan* sudarė atitinkamai su *Inhoco* ir universitetu, perdavė kiekvienam iš jų teisę kaip savininkui disponuoti *Harrington* pastatu, kiekvienas iš šių dviejų sandorių galėtų būti laikomas „tiekimu“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies, taigi ir jos 20 straipsnio 3 dalies prasme.

65 Šiam aiškinimui negali turėti įtakos Komisijos teiginys, kad sunku sutikti, jog dviems skirtingiems asmenims turint skirtingas teises ? turtą, kiekvienas jų turėtų teisę juo disponuoti kaip savininkas.

66 Iš tiesų ?vairios detalios taisyklės, valstybių narių teisės sistemose ?gyvendinančios bendros nuosavybės sampratą, nurodo, kad teisę kaip savininkui disponuoti turtu gali turėti daugiau nei vienas asmuo. Taigi šio sprendimo 64 punkte pateiktas aiškinimas nekelia abejonių nei dėl to, kad iš karto po 999 metų nuomos sutarties sudarymo *Centralan* dar turėjo turto susigrąžinimo teisę, nei dėl to, kad minėtos sutarties sudarymas suvaržė nuosavybės teisę tuo, kad buvo galima perleisti tik turto susigrąžinimo teisę, o ne absoliutią nuosavybės teisę.

67 Iš išdėstytų argumentų matyti, kad pagrindinėje byloje tiek pirmas sandoris, t. y. 999 metų nuomos sutartis, tiek antras sandoris, t. y. turto susigrąžinimo teisės perdavimas, gali būti laikomi „tiekimu“ Šeštosios direktyvos prasme.

68 Jei kiekvienas iš šių sandorių yra tiekimas, nustatyтина, ? kur? reikia atsižvelgti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatyto tikslinio tikslais arba, jei reikia, apimtis, kuria šiuo tikslu reikia atsižvelgti ? kiekvieną iš jų.

69 Šiuo aspektu, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jei reikia, galima atsižvelgti ?:

– sandorį, kuriuo *Centralan* galutinai perdavė savo turėtą teisę ? *Harrington* pastatą, t. y. turto susigrąžinimo teisės perleidimą, kuris yra apmokestinamas sandoris,

- sandor?, kuris yra ekonomiškai reikšmingiausias, t. y. 999 met? nuomos sutart?, kuri yra atleistas nuo mokes?io sandoris, arba
- ? abu šiuos sandorius.

70 Pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dal?, kai ilgalaikio turto tiekimas ?vyksta tikslinio laikotarpiui nepasibaigus, manoma, kad apmokestinamasis asmuo j? naudoja verslo reikm?ms iki atskaitos tikslinio laikotarpio pabaigos. Manoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, manoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama.

71 Raemdamasi tuo, kad iš šios nuostatos formuluot?s galima spr?sti, jog ji taikoma tik tuomet, kai „tiekim? tikslinio laikotarpiui nepasibaigus“ sudaro vienintelis tiekimas, *Centralan* pabr?žia, kad nuosavyb?s teis? ? *Harrington* pastat? visiškai per?jo tik perdavus turto susigr?žinimo teis?. Ji tvirtina, kad atskaita turi b?ti tikslinama tik nuo šio perdavimo dienos.

72 Vis d?lto negalima iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies formuluot?s daryti išvados, kad jei „tiekim?“ sudaro du glaudžiai ir neišvengiamai susij? sandoriai, iš kuri? kiekvienas gal?t? b?ti atskiru tiekimu, atliekant šioje nuostatoje numatyt? patikslinim? galima b?t? atsižvelgti tik ? vien? iš ši? sandori?.

73 Kaip matyti iš šio sprendimo 50–57 punkt?, Šeštosios direktyvos 17?20 straipsniuose numatytos atskait? ir tikslinio sistemos tikslas – sukurti glaud? ir tiesiogin? ryš? tarp teis?s ? perkant sumok?to PVM atskait? ir preki? bei paslaug? naudojimo apmokestinamiems sandoriams.

74 Konkre?iomis pagrindin?s bylos aplinkyb?mis š? tiksl? geriausiai galima pasiekti atsižvelgiant ? kiekvien? iš dviej? nagrin?jam? tiekim? proporcingai j? atitinkamai vertei. Iš ties?, perkant sumok?to PVM atskaitos patikslinimas teisingiau nei min?t? ver?i? proporcij? nustatymas atspindi numanomai apmokestinam? arba neapmokestinam? *Harrington* pastato naudojim?.

75 Kita vertus, pagrindin?s bylos aplinkyb?mis atsižvelgiant tik ? paskutin? sandor? neb?t? pasiektas min?tas tikslas, nes tai prilygt? visiškai aplinkyb?s, kad nagrin?jamas ilgalaikio turto tiekimas taip pat buvo atliktas neapmokestinamu sandoriu, nepaisymui.

76 Jei b?t? atsižvelgta tik ? ekonomiškai reikšmingiausi? sandor?, tikriausiai neb?t? pasiektas tikslas, nes b?t? nepaisoma aplinkyb?s, kad nagrin?jamo turto tiekimas taip pat atliktas apmokestinamu sandoriu. Tokio sprendimo pasekm?s b?t? dar nenuoseklesn?s, nes dviej? vienas po kito ?vykusi? tiekim? atitinkamos vert?s yra panašios.

77 Tokiu aiškinimu negalima abejoti, remiantis tuo, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje n?ra aiškiai numatyto proporcijos nustatymo mechanizmo, nors kitose šios direktyvos nuostatose, t. y. 17 straipsnio 5 dalyje, toks mechanizmas aiškiai numatytas. Iš ties? su ilgalaikiu turtu susijusios tikslinio taisykl?s, kuri? dal? numato 20 straipsnio 3 dalis, aiškinamos atsižvelgiant ? j? tiksl? užtikrinti, kad perkant sumok?tas PVM visiškai atitikt? ilgalaiki? s?naud? naudojim? apmokestinamiems sandoriams.

78 Be to, tok? išaiškinim? patvirtina nusistov?jusi Teisingumo Teismo praktika. Pastarasis nusprend?, kad reikia atsižvelgti proporcingai taip pat ir tuomet, kai atitinkama Šeštosios direktyvos nuostata aiškiai to nenumato (min?to sprendimo *Armbrecht* 29 ir 32 punktai bei 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C?230/94, Rink. p. I?4517, 38 punktas).

79 *Centralan* ir Komisija nurodo, kad gali kilti praktini? sunkum?, jei taikant Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dal? b?t? atsižvelgiama ? abu tiekimus. Šiuo aspektu jos konkre?iai nurodo

pavyzd?, kai du tiekimai atlikti skirtingu laikotarpiu.

80 Šioje byloje nereikia nagrinėti pavyzdžio, nes jis hipotetinis, – užtenka pastebėti, kad jei iš tikrųjų atsižvelgiant į daugiau nei vieną tiekimą, įvykdytų nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui, kiltų tam tikrų praktinių sunkumų, jie nebūtų tokie neveikiami, kad neigiamai paveiktų PVM sistemos taikymą. Iš tiesų, kaip generalinio advokato pasiūlyto išvados 56–58 punktuose, tokiu atveju būtų galima, pavyzdžiui, toliau atlikti pirminės atskaitos dalies, susijusios su apmokestinamojo asmens nuosavybėje likusia turto dalimi, tikslinimą pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, kol, nelygu atvejui, ši turto dalis bus perleista nauju tiekimu arba baigsis tikslinimo laikotarpis.

81 Galiausiai, atsižvelgiant į tai, kad, jei pagrindinės bylos aplinkybomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas padarytų šio sprendimo 64 punkte nurodytą išvadą, jog kiekvienu nagrinėjamu sandoriu perduota teisė kaip savininkui disponuoti nagrinėjamu ilgalaikiu turtu, Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatytas tikslinimas turėtų būti atliktas proporcingai atsižvelgiant į abiejų nagrinjamų tiekimų vertes, ir klausimo dėl galimo piktnaudžiavimo teise principo taikymo tokiomis aplinkybomis nagrinėti nereikia.

82 Šiomis aplinkybomis į pateiktą klausimą atsakyтина, jog Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis aiškinama taip: kai su vienu asmeniu už didelį atlyginimą sudaryta ilgalaikio turto 999 metų nuomos sutartis, o po trijų dienų kitam asmeniui už gerokai mažesnę sumą perleista šio turto susigrąžinimo teisė („freehold reversion“), jeigu šie du sandoriai

- yra neatskiriama susiję ir
- pirmas sandoris yra neapmokestinamas, o antras sandoris yra apmokestinamas,
- ir jei šie sandoriai yra prekės tiekimas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, nes jais perduota teisė kaip savininkui disponuoti ilgalaikiu turtu,

nagrinjamas turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai dviejų sandorių vertės yra iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 20 straipsnio 3 dalis aiškinama taip: kai su vienu asmeniu už didelį atlyginimą sudaryta ilgalaikio turto 999 metų nuomos sutartis, o po trijų dienų kitam asmeniui už gerokai mažesnę sumą perleista šio turto susigrąžinimo teisė („freehold reversion“), jeigu šie du sandoriai

- yra neatskiriama susiję ir
- pirmas sandoris yra neapmokestinamas, o antras sandoris yra apmokestinamas,

– ir jei šie sandoriai yra prekės tiekimas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, nes jais perduota teisė kaip savininkui disponuoti ilgalaikiu turtu,

nagrinėjamas turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai dviejų sandorių vertėms yra iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.