

Laikina versija

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 – Proporcinių atskaita“

Byloje C-153/17

dėl *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) 2017 m. kovo 22 d. nutartimi, kuri 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. vasario 8 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

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

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

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

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 prekė 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 prekė 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], kuri 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 prekė tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekė tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;
- c) mokėtiną PVM už prekė 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 prekė 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 169 straipsni?.

2. Valstyb?s nar?s gali imtis ši? priemoni?:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos r?šiai nustatyti proporcing? atskaitom? PVM dal?, jei kiekvienai veiklos r?šiai apskaita tvarkoma atskirai;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos r?šiai nustatyt? proporcing? atskaitom? PVM dal? ir kiekvienai veiklos r?šiai apskait? tvarkyt? atskirai;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyt? taisykl? 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.“

Jungtin?s Karalyst?s teis?

7 PVM direktyvos nuostatos, susijusios su pirkimo PVM atskaita, ? Jungtin?s Karalyst?s teis? perkeltos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) 26 straipsniu ir *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io taisykl?s) 101 ir 102 straipsniais. Ši? taisykl? 101 straipsnio 2 dalies d punkte ?tvirtintas ?prastas teis?s ? atskait? nustatymo metodas.

8 Min?t? taisykl? 102 straipsnyje numatytas nukrypimas nuo šio ?prasto metodo, pagal j? mokes?i? institucijai leidžiama patvirtinti special? atskaitomos sumok?to pirkimo PVM proporcingos dalies nustatymo metod?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 VWFS yra finans? ?staiga, ji 100 % priklauso *Volkswagen Financial Services AG* ir yra *Volkswagen AG* grup?s dalis. Ši grup? gamina ir parduoda ?vairi? preki? ženkl?, kaip antai *Volkswagen*, *Audi* ir *Škoda*, motorines transporto priemones.

10 VWFS teikiamos finansavimo paslaugos skirtos tik min?tos grup?s preki? ženkl? transporto priemon?ms ?sigyti. Be finansavimo pasi?lym?, ši bendrov? prisideda prie ši? preki? ženkl? automobili? pardavimo teikdama mokym? platintoj? pardavimo darbuotojams. Ta?iau išlaidos, susijusios su šiuo prisid?jimu, paprastai išskirstomos visam VWFS veiklos biudžetui ir kitoms grup?s ?mon?ms, kurios, nors ir priklauso tai pa?iai bendrovei? grupei, neprisijung? su VWFS prie grup?s apmokestinimo PVM schemas, netaikomas mokestis šioms išlaidoms padengti.

11 VWFS veikla apima ?vairius sektorius, be kita ko, mažmenin?s prekybos sektori?. Šiame sektoriuje ši bendrov? si?lo trij? r?ši? produktus, skirtus ir ?mon?mis, ir fiziniams asmenims, ?skaitant motorini? transporto priemoni? išperkam?j? nuom?. Kai VWFS sudaro išperkamosios nuomos sutart?, ji nuperka transporto priemon? iš platintojo ir tiekia j? klientui; šioje sutartyje numatyta, kad nuosavyb?s teis? ? transporto priemon? neperduodama klientui, kol neatliekami visi mok?jimai pagal sutart?.

12 Pagal Jungtin?je Karalyst?je taikomus teis?s aktus, kai VWFS sudaro toki? sutart?, ji laikoma transporto priemon?s, d?l kurios sudaryta min?ta sutartis, tiek?ja; 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 sigijimą atitinka VWFS platintojui sumokėtą kainą be maržos. Tačiau nustatydama palikaną 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, grąžinamą sumą dalis, atitinkanti palikanas, traukiama apyvartai, 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 Jungtinių Karalystės PVM teisę, apima keleto atskirų paslaugų teikimą, skaitant, 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, priskirtiniais 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 darbinimu, su jų maitinimu ir gėrimais, su IT infrastruktūros priežiūra ir gerinimu, taip pat išlaidos, susijusios su patalpomis ir kanceliarijinėmis 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 mokesčio 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 mokesčio 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 apskaituojama neatsižvelgiant į pagal išperkamosios nuomos sutartis perparduodamą transporto priemonių vertę. Be to, specialus metodas taikomas apskaituojant likutinį PVM, atskaitytiną pagal kiekvieną sektorių.

18 Mokesčio institucijos ir VWFS ginčą susijusį 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 siūlomą 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 atliktą mokėjimą, kurie paprastai yra mėnesiniai, skaičių.

20 Mokesčio institucija laikosi nuomonės, kad kiekviena likutinio PVM suma, priskirta išperkamosios nuomos sutartims, turi būti paskirstyta apmokestinamiesiems sandoriams ir neapmokestinamiesiems sandoriams pagal šio sandorių vertę, išskyrus pradinį transporto

priemonės vertė jo tiekimo metu. Kadangi išperkamosios nuomos sandoris daugiausia priskirtinas finansavimo teikimui, o tai yra neapmokestinamasis veikimas, susigrąžinti galima tik likutinio PVM dalį, susijusį su kitų apmokestinamųjų sandorių, vykdytų pagal šias sutartis, kaip antai atsiskaitymo mokesčių ir pasirinkimo pirkti mokesčių, verte.

21 2008 m. birželio 16 d. mokesčių institucija, remdamasi savo teisės atskaitę 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 pateikė 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 aplinkybomis *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), traukiamos tik apmokestinamojo asmens neapmokestinamojo finansavimo teikimo sandorio kainai, ar šis apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti nors dalį už šias išlaidas sumokėto pirkimo PVM arba jį visą?

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

Tiksliau:

a) ar ši ištrauka reikia aiškinti taip, kad valstybės 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 automobili? tiekimo sandorio kain??

4. Ar gali b?ti iš esm?s teis?ta neatsižvelgti ? apmokestinam?j? automobili? tiekim? (ar jo vert?) siekiant nustatyti special? metod? pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punkt??

D?I prejudicini? klausim?

27 Keturiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi b?ti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos paslaugomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, susijusios bendrosios išlaidos ?traukiamos ne ? sum?, kuri? klientas turi mok?ti už atitinkamo turto tiekim?, t. y. apmokestinam?j? sandorio dal?, bet ? pal?kan?, mok?tin? už sandorio „finansavimo“ dal?, sum?, t. y. neapmokestinam?j? sandorio dal?, šios bendrosios išlaidos PVM tikslais turi b?ti laikomos sudedam?ja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstyb?s nar?s gali taikyti paskirstymo metod?, pagal kur? neatsižvelgiama ? atitinkamo turto pradin? vert? jo tiekimo metu.

Pirmin?s pastabos

28 Vis? pirma reikia nustatyti, ar PVM poži?riu ?vair?s sandoriai, susij? su išperkamosios nuomos paslaugomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, t. y. finansavimo teikimas ir transporto priemoni? tiekimas, turi b?ti laikomi atskirais sandoriais, kurie apmokestinami atskirai, arba ar vienu sud?tiniu sandoriu, kur? sudaro keletas element?.

29 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai sandor? sudaro jo sud?tini? dali? ir veism? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du ar daugiau atskir? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ar vien? (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 nusprend?s, jog, viena vertus, iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad kiekvienas sandoris iš esm?s laikytinas atskiru ir savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kur? ekonominiu poži?riu sudaro vienas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, negali b?ti dirbtinai skaidomas, kad neb?t? pakeistas PVM sistemos veikimas. Manytina, kad kai du ar daugiau element? arba veism?, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? išskaidyti b?t? nenat?ralu, 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 punkt? ir 2017 m. spalio 4 d. Sprendimo *Federal Express Europe*, C?273/16, EU:C:2017:733, 37 ir 38 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

31 Be to, vienas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas yra tuomet, kai vienas ar keli elementai turi b?ti laikomi sudaran?iais pagrindin? teikim?, ir, atvirkš?iai, vienas ar keli kiti elementai turi b?ti laikomi vienu ar keliais papildomais teikimais, kuriems taikoma pagrindinio teikimo apmokestinimo tvarka. Konkre?iai kalbant, teikimas turi b?ti laikomas papildan?iu pagrindin? teikim?, vis? pirma, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemon? geriausiomis s?lygomis naudotis teik?jo 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 ?tvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar taip yra konkre?iu nagrin?jamu atveju, ir šiuo aspektu pateikti galutin? faktini? aplinkybi? ?vertinim? (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 sandorą gavėjo 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 Nagrinėjamo 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 pateiktą pastabą nematyti, kad šis vertinimas nebuvo atliktas laikantis minėtų kriterijų.

35 Būtent, kaip tvirtino Jungtinis Karalystų, 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 tapatybą, 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 patiekto 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 apmokestinamojo asmens 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 tikslo 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 atskaitai, yra iš esmės būtinasis, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisę atskaitai ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisę atskaitai prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitai atsiranda tik tada, kai įsigijimo išlaidos buvo trauktos apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę atskaitai, kainų (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Teisę atskaitai 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 atskaitai, 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 traukti ne apmokestinamųjų sandorių kainų, bet tik neapmokestinamųjų sandorių kainų, neturi jokios tokios 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 teisę atskaitai iš principo remiantis tuo, kas išdėstyta šio sprendimo 38–42 punktuose.

45 Dėl to, kad pagrindinėje byloje nagrinjamų bendrųjų išlaidų aiškiai neatspindi apmokestinamųjų transporto priemonių tiekimo sandorių kaina, reikia priminti, kad ši ekonominių sandorių rezultatas neturi reikšmės teisei atskaitai, jeigu pati veikla apmokestinama PVM (2016 m. birželio 2 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 atskaitai PVM atskaitai 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 tos veiklos tikslų ar rezultatų“ (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 44 punktas).

47 Vis dėlto šios teisės atskaitai apimtis skiriasi atsižvelgiant atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimo paskirtį. Iš tiesų, nors prekės ir paslaugos, 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 vykdytiems sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitai (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

teis? ? atskait?, ir sandorius, nesuteikian?ius tokios teis?s, atskaitoma proporcinga dalis turi b?ti nustatoma remiantis atitinkamomis šios direktyvos nuostatomis.

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

50 Vis d?lto pagal min?tos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punkt? valstyb?s nar?s gali leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?.

51 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog pagal ši? nuostat? valstyb?s nar?s gali konkre?iam sandoriui taikyti ne apyvartos, o kit? paskirstymo metod? ar kriterij? su s?lyga, kad šiuo metodu b?t? užtikrinamas tikslesnis sumok?to pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metod? (2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Baumann*, C?511/10, EU:C:2012:689, 24 punktas).

52 Taigi kiekviena valstyb? nar?, kuri nusprendžia leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?, turi užtikrinti, kad teis?s ? atskait? apskai?iavimo tvarka leist? kuo tiksliau nustatyti PVM dal?, susijusi? su teis? ? atskait? suteikian?iais sandoriais. Iš ties? pagal neutralumo princip?, b?ding? bendrai PVM sistemai, reikalaujama, kad atskaitos apskai?iavimo tvarka objektyviai atspind?t? reali? mišriai naudoti skirt? preki? ir paslaug? ?sigijimo išlaid? dal?, kuri gali b?ti priskirta teis? ? atskait? 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 d?lto šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pažym?j?s, kad pasirinktas metodas neb?tinai turi b?ti kuo tikslesnis, ta?iau, kaip matyti iš šio sprendimo 51 punkto, j? taikant turi b?ti užtikrintas tikslesnis rezultatas, nei gaunamas taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij? (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C?332/14, EU:C:2016:417, 33 punkt?).

54 Žinoma, 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056) 33 punkte d?l banko, atliekan?io finansin?s nuomos sandorius automobili? sektoriuje, Teisingumo Teismas nusprend?, jog – su s?lyga, kad tai patikrins nacionalinis teismas, – nors bankui vykdant tokius sandorius gali reik?ti 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 finansin?s nuomos dav?jo su klientais sudarytas sutartis, o ne suteikti transporto priemones.

55 B?tent šiomis konkre?iomis aplinkyb?mis to sprendimo 34 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad apskai?iuojant teis? ? atskait? taikant apyvarta pagr?st? metod?, kai atsižvelgiama ? su nuompinigi? dalimi susijusias sumas, kurias sumoka klientai kaip kompensacij? už automobili? naudojimą, sumok?to pirkimo PVM atskaitos proporcinga dalis nustatoma ne taip tiksliai, nei naudojant metod?, pagr?st? tik nuompinigi? dalimi, atitinkan?ia pal?kanas, kurios yra atlygis už finansin?s nuomos dav?jo patirtas išlaidas, susijusias su sutar?i? finansavimu ir administravimu, nes iš esm?s d?l ši? dviej? užduo?i? naudojamos mišriai naudoti skirtos prek?s ir paslaugos siekiant ?vykdyti automobili? sektoriaus finansin?s nuomos sandorius.

56 Ta?iau, remiantis argumentais, kuriuos Teisingumo Teismas pateik? d?l byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056), nagrin?t? finansin?s nuomos sandori?, negalima daryti išvados, kad pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punkt? valstyb?ms nar?ms apskritai leidžiama vis? panaši? r?ši? sandoriams automobili? sektoriuje, kaip

antai pagrindin?je byloje nagrin?jamiems išperkamosios nuomos sandoriams, taikyti paskirstymo metod?, pagal kur? neatsižvelgiama ? transporto priemon?s vert? jos tiekimo metu.

57 Kalbant konkre?iai, atsižvelgiant ? esmin? teis?s ? atskait? pob?d?, nurodyt? šio sprendimo 39 punkte, jeigu pagal atskaitos apskai?iavimo tvark? neatsižvelgiama ? real? ir reikšming? bendr?j? išlaid? dalies panaudojim? sandoriams, suteikiantiems teis? ? atskait?, tokia tvarka negali b?ti laikoma objektyviai atspindin?ia mišriai naudoti skirt? preki? ir paslaug? ?sigijimo išlaid? reali? dal?, kuri gali b?ti priskirta šiems sandoriams. Tod?l pagal toki? tvark? negali b?ti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, negu taikant paskirstymo pagal apyvert? kriterij?.

58 Taigi nagrin?jamu atveju, kiek tai susij? su mokes?i? institucijos taikomu PVM atskaitos proporcingos dalies apskai?iavimo metodu, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagal š? metod? atsižvelgiama ? real? ir reikšming? bendr?j? išlaid? dalies panaudojim? sandoriams, suteikiantiems teis? ? atskait?.

59 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog PVM direktyvos 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi b?ti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos sandoriais, kaip antai nagrin?jamais pagrindin?je byloje, susijusios bendrosios išlaidos ?traukiamos ne ? sum?, kuri? klientas turi mok?ti už atitinkamo turto tiekim?, t. y. apmokestinam?j? sandorio dal?, bet ? pal?kan?, mok?tin? už sandorio „finansavimo“ dal?, sum?, t. y. neapmokestinam?j? sandorio dal?, šios bendrosios išlaidos PVM tikslais turi b?ti laikomos sudedam?ja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstyb?s nar?s negali taikyti paskirstymo metodo, pagal kur? neatsižvelgiama ? atitinkamo turto pradin? vert? jo tiekimo metu, jeigu pagal š? metod? negali b?ti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, nei taikant paskirstymo pagal apyvert? kriterij?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

60 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 168 straipsnis ir 173 straipsnio 2 dalies c punktas turi b?ti aiškinami taip, kad, viena vertus, net jeigu su kilnojamojo turto išperkamosios nuomos sandoriais, kaip antai nagrin?jamais pagrindin?je byloje, susijusios bendrosios išlaidos ?traukiamos ne ? sum?, kuri? klientas turi mok?ti už atitinkamo turto tiekim?, t. y. apmokestinam?j? sandorio dal?, bet ? pal?kan?, mok?tin? už sandorio „finansavimo“ dal?, sum?, t. y. neapmokestinam?j? sandorio dal?, šios bendrosios išlaidos prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) tikslais turi b?ti laikomos sudedam?ja šio tiekimo kainos dalimi ir, kita vertus, valstyb?s nar?s negali taikyti paskirstymo metodo, pagal kur? neatsižvelgiama ? atitinkamo turto pradin? vert? jo tiekimo metu, jeigu pagal š? metod? negali b?ti užtikrintas tikslesnis paskirstymas, nei taikant paskirstymo pagal apyvert? kriterij?.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.