

GENERALINIO ADVOKATO

ANTONIO TIZZANO IŠVADA,

pateikta 2004 m. lapkričio 11 d.(1)

Byla C-25/03

Finanzamt Bergisch Gladbach

prieš

HE

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Šeštoji PVM direktyva – Gyvenamasis pastatas – Statyba arba įsigijimas bendrąja sutuoktinių nuosavybės teise – Vieno iš sutuoktinių pastato dalies naudojimas kaip biuro – Apmokestinamasis asmuo – Leidimas atskaityti mokestį – Šešskaitai taikomi reikalavimai“

1. 2002 m. rugpjūčio 29 d. Nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2003 m. sausio 23 d., *Bundesfinanzhof* paprašė Teisingumo Teismo pateikti prejudicinį sprendimą dėl keturių klausimų, susijusių su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)

(2).

2. Nutartį dėl prejudicinio sprendimo priėmęs teismas siekia sužinoti, ar (ir kuria dalimi) asmuo, kuris su savo sutuoktiniu pasistatė arba įsigijo gyvenamąjį pastatą, gali atskaityti PVM, sumokėtą perkant ar statant tą pastato dalį, kurią jis naudoja savo verslo tikslais.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktų nuostatos

3. Šioje byloje primintinos tam tikros Šeštosios direktyvos nuostatos, susijusios su apmokestinamojo asmens apibrėžimu (4 straipsnis), teise atskaityti mokestį (17 straipsnis) ir jos įgyvendinimo būdais (18 ir 22 straipsniai).

4. 4 straipsnis numato, kad:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų

paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>“.

5. D?l teis?s atskaityti mokest? 17 straipsnio 2 dalis numato, kad:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas(3);

<...>“.

6. Galiausia d?l atskaitymo ?gyvendinimo b?do 18 straipsnis numato:

„1. Kad gal?t? pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – tur?ti pagal 22 straipsnio 3 dal? išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“.

7. 22 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti s?skait? fakt?r? ar kit? jai lygiavert? dokument? kiekvienam prek? tiekimo ar paslaug? teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejui ?forminti ir saugoti jos kopij?;

<...>

b) s?skaitoje fakt?roje turi b?ti aiškiai nurodyta kaina be mokes?io bei atitinkamas mokestis pagal kiekvien? atskir? tarif?, taip pat visi atleidimo nuo mokes?io atvejai;

c) valstyb?s nar?s turi nustatyti kriterijus, pagal kuriuos b?t? galima spr?sti, ar dokument? galima prilyginti s?skaitai fakt?rai“(4).

B – *Nacionalin?s teis?s nuostatos*

8. Tiek, kiek tai susij? su šia byla, reikšmingos yra *Umsatzsteuergesetz* (?statymo d?l apyvartos mokes?io, toliau – *Umsatzsteuergesetz*) 14 ir 15 straipsnyje ?tvirtintos nuostatos, taikytos 1991–1993 metais.

9. 14 straipsnis „S?skait? išrašymas“ nustato, kad:

„Kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurios yra apmokestinamos pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktus, jis gali, o jei šias operacijas atlieka kito apmokestinamojo asmens ?mon?s naudai – privalo šio asmens prašymu išrašyti s?skait?, kurioje atskirai nurodoma mokes?io suma. S?skaitose turi b?ti nurodyta tokia informacija:

1. Apmokestinamojo asmens, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas, pavadinimas ir adresas.

2. Preki? ar paslaug? gav?jo pavadinimas ir adresas.
 3. Parduo? preki? kiekis ir j? ?prastinis versle naudojamas pavadinimas arba suteikt? paslaug? pob?dis ir apimtis.
 4. Preki? tiekimo arba paslaug? suteikimo data.
 5. Už prekes ar paslaugas (10 straipsnis) sumok?ta suma. 6. Mokes?io nuo šios sumos dydis (5 punktas).
- <...>“(5).

10. 15 straipsnis, pavadintas „Mokes?io už pirkimus atskaitymas“ ?tvirtina:

„Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti š? mokest? už pirkimus:

1. S?skaitose fakt?rose pagal 14 straipsn? atskirai nurodyt? mokest? už prekes ar paslaugas, gautas iš kit? apmokestinam?j? asmen? <...>“(6).

II – Bylos faktin?s aplinkyb?s ir procesas

11. Pagrindin? byla yra susijusi su *Finanzamt Bergisch Gladbach* (toliau – *Finanzamt*) sprendimu atsisakyti leisti HE (ieškovui) atskaityti iš PVM, kur? jis tur?jo sumok?ti mokes?i? administratoriui, PVM, sumok?t? už namo (kur? pirko kartu su žmona) dal?, kuri? jis paskyr? naudoti kaip biur? verslo tikslais, statyb?.

12. Iš nutarties d?l prejudicinio sprendimo matyti, kad sutuoktiniai HE ?sigijo žem?s sklyp? 1990 m. pabaigoje, o nuosavyb?s dalys buvo padalytos taip – ketvirtadalis priklaus? HE ir trys ketvirtadaliai jo žmonai.

13. V?liau sutuoktiniai samd? ?vairias ?mones pastato, kuris tur?jo b?ti naudojamas kaip gyvenamasis namas, statybai tame sklype. Pos?dyje HE pareišk?, kad pastato nuosavyb?s teis? jam ir jo žmonai priklaus? tokiomis pat dalimis kaip ir sklypas, ant kurio jis buvo pastatytas, dalys, t. y. – ketvirtadalis ir trys ketvirtadaliai.

14. Visos statybos ?moni? išrašytos s?skaitos buvo adresuotos „sutuoktiniams HE“.

15. Nutartyje d?l prejudicinio sprendimo taip pat matyti, kad HE, be savo pagrindin?s samdomo darbuotojo veiklos, papildomai užsi?m? profesine specializuot? tekst? autoriaus veikla; užsiimdamas pastar?ja veikla, jis naudojosi kambariu šeimai priklausan?iame name. Kadangi tas kambarys sudar? 12 %bendrojo namo ploto, 1991–1993 m. PVM deklaracijose iš mok?tino PVM HE atliko 12 %už namo statybas sumok?to PVM vert?s atskaitymus.

16. Ta?iau *Finanzamt* atmet? šiuos atskaitymus, remdamasi tuo, kad, jos nuomone, statybos paslaug? pirk?jas ir gav?jas buvo ne HE, bet abu sutuoktinius apimanti bendrija, kuriai buvo išrašytos s?skaitos. Anot *Finanzamt* ta bendrija pati nevykd? verslo veiklos ir tod?l netur?jo teis?s atskaityti mokes?io.

17. D?l šio sprendimo HE pareišk? ieškin? *Finanzgericht*.

18. Iš dalies tenkindamas ieškin?, *Finanzgericht*, skirtingai nei *Finanzamt*, laik?si nuomon?s, kad n?ra svarbu, kam buvo išrašytos s?skaitos, ir nurod? HE kaip faktin? biuro, ?rengto namuose, statybos paslaug? gav?j?; tod?l teismas pripažino ieškovo teis? atskaityti už tas paslaugas sumok?to PVM dal?. Ta?iau, anot *Finanzgericht*, HE priklaus? tik ketvirtadalis pastato, tod?l taip

pat tik ketvirtadalis ir jame ?rengto biuro. Tad atskaitymo suma gal?jo b?ti nustatyta ne 12 % už namo statyb? sumok?to PVM vert?s, kaip reikalavo HE, bet tik t? 12 % ketvirtadalis.

19. Tiek *Finanzamt*, tiek HE d?l šio sprendimo pateik? kasacinius skundus *Bundesfinanzhof*, kuris tur?jo pasirinkti vien? iš dviej? visiškai priešing? argument?.

20. Anot *Finanzamt*, kadangi užsakant darbus ir atitinkamai s?skait? išrašymo metu nenurodant kitaip, paslaug?, ? kurias patenka namo statyba, gav?ju pagal *Umsatzsteuergesetz* 15 straipsn? turi b?ti laikoma tik sutuoktini? bendrija. Tod?l vienas bendraturtis negali atskaityti net dalies už statybos darbus sumok?to PVM.

21. Kita vertus, anot HE, jis tur?jo teis? atskaityti mokest?; priešingai nei nustatyta pirmosios instancijos teismo sprendime, ši teis? tur?t? apimti vis? už biuro statyb? sumok?t? PVM, t. y. 12 % visos PVM sumos. Iš ties? ta namo dalimi naudot?si išimtinai jis, tod?l jis ir tur?t? b?ti laikomas vieninteliu tos dalies pirk?ju.

22. *Bundesfinanzhof* nuomone, nacionalin? teis? pateikia šios problemos sprendim?, nes pagal paties *Bundesfinanzhof* byl? praktik?:

- jei darb? užsak? du asmenys, sudarantys bendrij?, bet neturintys (mokestinio) statuso kaip atskiras juridinis asmuo (bendrija arba bendrov?), kiekvienas iš bendratur?i? laikomas paslaugos gav?ju proporcingai jo turimos nuosavyb?s daliai, nebent jie b?t? susitar? kitaip(7),

- bylos faktini? aplinkybi? metu nebuvo aiškiai uždrausta atskaityti mokest?, sumok?t? už pastato statyb? bei ?rengim? d?l „gyvenamajam namui priklausan?ios patalpos, kuri atskirta nuo gyvenamojo ploto ir naudojama išimtinai arba beveik išimtinai ?mon?s ar verslo tikslais („biuras, ?rengtas namuose“)(8),

- ?sigyjant bendr?ja nuosavybe daiktus, kuriuos vienas iš bendratur?i? naudoja savo verslo tikslais, jis gali atskaityti pirkimo mokest?, atitinkant? jo dal? bendrojoje nuosavyb?je(9),

- aplinkyb?, kad s?skaitos yra išrašytos sutuoktiniams HE, neuždraudžia atskaityti sumok?t? pirkimo mokest?(10).

23. Ta?iau, kadangi *Bundesfinanzhof* iškilo abejoni?, ar toks sprendimas suderinamas su Šeštosios direktyvos aiškinimu, jis pagal EB 234 straipsn? pateik? Teisingumo Teismui prašym? d?l prejudicinio sprendimo šiais klausimais:

„1. Ar asmuo, kuris ?sigyja ar statosi gyvenam?j? nam? ketindamas jame gyventi, namo ?sigijimo ar statybos metu veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei vien? iš šio namo kambari? jis ketina naudoti kaip biur? papildomai savarankiškai veiklai?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? yra teigiamas:

Jei ilgalai? turt? užsako bendrija, kurios nari? dalys n?ra aiškiai nurodytos, arba sutuoktini? bendrija, kuri pati nesiver?ia verslu, ar reikia laikyti, kad ilgalai? turt? ?sigijo neapmokestinamasis asmuo, kuris neturi teis?s atskaityti už pirkin? priskai?iuot? PVM kaip pirkimo mokest?, ar kad sandorio naudos gav?jai yra visi bendrijos nariai?

3. Jei atsakymas ? antr?j? klausim? yra teigiamas:

Jei sutuoktiniai ilgalai? turt? ?sigyja bendrai ir tik vienas iš j? š? turt? naudoja savo verslo reikm?ms, ar:

a) šis sutuoktinis turi teisę tik ? pirkimo mokesčio dalies, proporcingos jo ?gytai nuosavybės daliai, atskaitym?; ar

b) šis sutuoktinis pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt? gali atskaityti pirkimo mokest? nuo viso turto dalies, kuri? jis naudoja savo profesiniams tikslams (atsižvelgiant ? s?skaitai taikomus reikalavimus, kurie minimi 4 klausime)?

4. Ar tam, kad b?t? galima pasinaudoti Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje numatyta teise ? atskait?, šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalyje minima s?skaita turi b?ti išrašyta tik šio bendratur?io/sutuoktinio vardu, nurodant jo nuosavybės daliai tenkančią kainą ir mokesčio sumą, ar pakanka bendratur?iams/ sutuoktiniams išrašytos fakt?ros, kurioje toks paskirstymas nenurodomas?“

24. Nagrinėjimo Teisingumo Teisme metu ieškovas, *Finanzamt* ir Komisija pateik? rašytines pastabas. 2004 m. rugsėjo 23 d. vykusiame posėdyje ieškovas ir Komisija pateik? žodines pastabas.

III – Teisin? analiz?

25. Kaip matyti, nacionalinis teismas pateik? keturis klausimus, susijusius su dviej? sutuoktinių vykdomu gyvenamojo pastato, kurio dalį vienas iš sutuoktinių verslo tikslais naudoja kaip namuose ?rengt? biur?, ?sigijimu arba statyba.

Šali? argumentai

26. Atsakydamas ? šiuos klausimus ir remdamasis daugiausia nacionalin?s mokesčio teis?s nuostatomis, *Finanzamt* pareišk?, kad jei pastat? ?sigyja arba stato asmenys, sudarantys bendrij?, neturinčią juridinio asmens statuso, kiekvienas iš bendratur?ių gali atskaityti pirkimo PVM, tik jeigu: 1) pirkimo–pardavimo sutarties ar susitarimo metu jis pareišk?, koki? nuosavybės dalį skiria savo verslui; 2) tam sandoriui išrašytoje s?skaitoje nurodoma jam tenkanti dalis ir mokestis. Tik tokiu atveju b?t? aišku, ar ir kuria dalimi apmokestinamos paslaugos gav?jas buvo kiekvienas iš bendratur?ių.

27. Kita vertus, ieškovas ir Komisija laikosi kitokios nuomon?s; dėl priežasčių, kurias aptarsiu nagrinėjimo metu, jie prieina prie tokio išvad?:

– asmuo, kuris ?sigyja pastat?, arba pasistat? gyvenamąjį pastat?, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei jis naudoja kambar? tame pastate kaip biur? savo verslui ir paskiria š? biur? savo ?mon?s turtui,

– kai asmenys, sudarantys bendrij?, kuri pati nėra savarankiškas asmuo ir nevykdo ekonomin?s veiklos, ?sigyja ilgalaik? turt?, kiekvienas bendraturtis turi b?ti laikomas sandorio naudos gav?ju,

– jei du sutuoktiniai bendr?ja nuosavybės teise ?sigyja ilgalaik? turt?, kur? tik vienas iš jų naudoja verslo tikslais, pastarasis turi teisę atskaityti PVM, tenkant? ilgalaikio turto, kur? jis naudoja savo verslo tikslais, daliai.

28. Pastaruoju klausimu ieškovo ir Komisijos nuomon?s iš dalies išsiskiria: Komisijos nuomone, teisę atskaityti PVM, tenkant? ilgalaikio turto, naudojamo verslo tikslais, daliai, priklauso nuo to, ar nacionalin? teis? leidžia sutuoktiniui, vykdančiam ekonomin? veiklą, kuri apmokestinama PVM, naudotis visu ilgalaikiu turtu kaip savininkui. Toliau Komisija mano, kad jeigu nacionalin? teis? numato kitaip, atitinkamas sutuoktinis turi teisę atskaityti mokest? tik nuo tos sumos, kuri atitinka jo

dalį bendrojoje nuosavybėje.

29. Kita vertus, ieškovo ir Komisijos nuomonės sutampa dėl to, kad teisė atskaityti mokestį negali būti atimta iš sutuoktinio, kuris veržiasi apmokestinama veikla, tik todėl, kad jo turima sėskaita yra išrašyta abiem sutuoktiniams ir nenurodo, kuri kainos ir mokesčio dalis atitinka jo dalį bendrojoje nuosavybėje.

Paslaugos gavėjo nurodymas turto statybos arba įsigijimo bendrąja nuosavybės teise atveju (2 klausimas)

30. Siekiant atsakyti nacionaliniam teismui, mano nuomone, yra tikslinga pradėti antruoju klausimu ir visų pirma nustatyti, ar jeigu asmenys, kurie pagal įstatymą arba savanorišku susitarimu sudaro bendriją, kuri pati neatlieka ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikio turto, užsakytos paslaugos gavėjas yra pati bendrija, ar kiekvienas iš bendraturčių.

31. Kaip matyti, *Bundesfinanzhof* savo bylą praktikoje išaiškino, kad tokiu atveju kiekvienas iš bendraturčių laikomas paslaugos gavėju proporcingai jo turimos nuosavybės daliai, nebent jie būtų susitarę kitaip (žr. šios išvados 22 punktą).

32. Mano nuomone, toks sprendimas neprieštarauja Šeštajai direktyvai ir jos sukurtai bendrajai sistemai.

33. Ši sistema nustato, kad PVM mokamas nuo kiekvieno apmokestinamo sandorio tik atskaičiuos tų mokestį, kuris buvo tiesiogiai sumokėtas mokant už prekių ar paslaugų kainą sudarančius elementus. Savo ruožtu atskaitymų sistema, yra sukurta taip, kad tik apmokestinamieji asmenys gali išskaičiuoti jau sumokėtą už prekes ir paslaugas PVM iš jų mokėtino PVM.

34. Tai išplaukia iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies, kuri apibrėžia PVM apmokestinamą asmenį kaip „bet kurį asmenį, savarankiškai vykdantį bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“.

35. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis numato, kad „teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas“, o 17 straipsnio 2 dalis suteikia teisę apmokestinamajam asmeniui „tiek, kiek prekes ir paslaugas (jis) naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“, atskaityti „iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti <...> pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas“.

36. Iš to galima daryti išvadą, kad „atskaitymų sistema siekiama visiškai atleisti tokio subjekto nuo jo ekonominėje veikloje mokėtino arba sumokėto PVM“. Todėl bendra pridėtinąs vertės mokesčio sistema užtikrina, kad „nepriklausomai nuo jos tikslo ir rezultatų, kiekviena ekonominė veikla, kuri apmokestinama PVM, apmokestinama visiškai neutraliai“(11).

37. Tokiu atveju man atrodo, kad Komisija yra teisi, darydama išvadą, jog sutuoktinis HE bendrija nelaikytina PVM apmokestinamuoju asmeniu, kuris yra pastato statybos paslaugų gavėjas.

38. Taip yra todėl, kad tokia bendrija, kaip pažymėjo ir nutartė dėl prejudicinio sprendimo priėmimo teismas, neturi juridinio asmens statuso ir, kadangi pati nevykdo jokios savarankiškos ekonominės veiklos, ji nėra PVM apmokestinamasis asmuo 4 straipsnio 1 dalies prasme. Todėl pridėtinas vertės mokestis atžvilgiu bendrija neturi savarankiško statuso ir neatlieka jokio vaidmens tarp statybos darbų veikėjų ir dviejų sutuoktinių, kurie turi būti laikomi tikraisiais suteiktos paslaugos gavėjais.

39. Kaip teisingai teigė ieškovas, toks sprendimas taip pat atitinka minėtą PVM neutralumo principą, nes jei būtų pripažinta, kad paslaugos gavėjas buvo bendrija, kuri neturi teisinio statuso (nėra juridinis asmuo) ir nėra apmokestinamasis asmuo, todėl negali atskaityti mokesčio, tai konkrečiam bendraturčiui, kuris vertėsi ekonomine veikla, būtų užkirstas kelias atskaityti mokestį, nors tai yra numatyta, ir todėl jam tektų su jo verslu susijusio sumokėto PVM našta.

40. Dėl išdėstytų priežasčių, mano nuomone, kuomet asmenys, pagal įstatymą arba susitarimą sudarantys bendriją, kuri neturi juridinio asmens statuso ir pati nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikio turto, paslaugos gavėjais Šeštosios direktyvos prasme laikytini kiekvienas iš bendraturčių, o ne pati bendrija.

Ar privatus asmuo, statantis arba įsigyjantis gyvenamąjį pastatą ir jo dalį naudojantis savo verslo tikslais, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu

41. Savo pirmuoju klausimu nutartė dėl prejudicinio sprendimo priėmimo teismas siekia išsiaiškinti, ar privatus asmuo, kuris statosi arba įsigyja gyvenamąjį pastatą, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei jis siekia naudoti to pastato dalį kaip „biurą, įrengtą namuose“ papildomai profesinei veiklai.

42. Šiuo klausimu taip pat norėčiau pastebėti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, apmokestinamuoju asmeniu laikomas „bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla“, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas; ir kad PVM atskaitymo procedūra yra sukurta taip, kad tik tie asmenys, kurie yra apmokestinami, „gali atskaityti pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas“(12).

43. Kaip ir Komisija, norėčiau nurodyti tai, kad *Lennartz* byloje Teisingumo Teismas išaiškino, jog „asmuo, kuris įsigyja prekių ekonominės veiklos vykdymo tikslais pagal 4 straipsnį, veikia kaip apmokestinamasis asmuo“ ir jog konkrečiu atveju tai, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių tais tikslais, turi būti nustatyta atsižvelgiant „į visas bylos aplinkybes, įskaitant tų prekių pobūdį ir laikotarpį tarp jų įsigijimo bei panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos tikslais“. (13)

44. Iš nutarties dėl prejudicinio sprendimo matyti, kad ginčo laikotarpiu (1991–1993 metais) ieškovas papildomai vertėsi specializuotą tekstų autoriaus verslu ir kad versdamasis šiuo verslu, kuris, be abejonų, yra nepriklausoma ekonominė veikla, išimtinai naudojosi pastato, įsigyto su sutuoktine, dalimi nuo tada, kai ji buvo tam paskirta (14). Remiantis cituota bylų praktika ir atsižvelgiant į nutartyje dėl prejudicinio sprendimo nustatytas faktines aplinkybes, man atrodo, kad įsigydamas pastatą HE veikė kaip apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme.

45. Be to, negalima teigti, kad tokio ieškovo statusą galėjo pakeisti tai, kad ekonominei veiklai vykdyti jis naudojosi tik pastato dalimi.

46. Kaip Komisija ir ieškovas teisingai pastebėjo, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad kai

apmokestinamasis asmuo „?sigyja ilgalaik? turt?, siekdamas naudotis juo ir verslo, ir asmeniniais tikslais, jis gali rinktis, ar: 1) laikyti tok? objekt? „verslo preke, už kuri? visas sumok?tas PVM iš esm?s yra atskaitytinas“; ar 2) „laikyti turt? tik savo asmeniniu turtu – taip jis visiškai nepatekt? ? PVM sistem?“; arba 3) (kaip šioje byloje pasielg? HE) integruoti ? savo versl? tik t? turto dal?, kuri yra paskirta naudoti verslo tikslais“(15).

47. Taigi pasirinkimas naudoti prekes verslo tikslais n?ra kriterijus, d?l kurio prekes ?sigyjantis asmuo prarast? apmokestinamojo asmens status?. Atvirkšt?iai, tai yra viena iš galimybi?, kurias Šeštosios direktyvos sukurta sistema suteikia apmokestinamiems asmenims tam, kad, remiantis neutralumo principu, jie „b?t? apmokestinami, tik jei (apmokestinimas) susij?s su prek?mis ir paslaugomis, kurias (jie) naudoja asmeniniam vartojimui, o ne apmokestinamai verslo veiklai“(16).

48. D?l aptart? priežas?i? manau, kad, statydamasis arba ?sigydamas gyvenam?j? pastat?, asmuo, kuris papildomai ver?iasi profesine veikla, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei jis paskiria to pastato dal? naudoti verslo tikslais.

Teis?s atskaityti mokest? apimtis (3 klausimas)

49. Savo tre?iuoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar jei sutuoktiniai ?sigyja turt? bendrosios nuosavyb?s teise ir vienas iš sutuoktinių šio turto dal? naudoja savo verslui, šis bendraturtis turi teis? atskaityti mokest?, kuris: 1) yra lygus mokes?iui, sumok?tam už tos objekto dalies, kuri? jis naudoja, statyb? (3 klausimo b dalis); arba 2) yra mokes?io, sumok?to už jo naudojamos objekto dalies statyb?, dalis, proporcinga jo daliai bendrojoje nuosavyb?je (3 klausimo a dalis).

50. Kaip suprantu, jei *Bundesfinanzhof* b?t? pritaik?s savo byl? praktik?, b?t? pasirinktas antrasis poži?ris, ir tod?l bendraturtis b?t? gal?j?s atskaityti sumok?t? pirkimo mokest?, kuris atitinka jo dal? bendrojoje nuosavyb?je. Akivaizdu, kad tai b?t? patvirtin? priimt? pirmosios instancijos teismo sprendim?, kuriame *Finanzgericht* nustat? atskaitymo sum? ne 12 % nuo PVM, sumok?to už namo statyb? (kitai sakant – vis? PVM, sumok?t? už biuro statyb?), o tik t? 12 % ketvirtadal?.

51. Šiame kontekste v?l pamin?siu, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, „apmokestinamasis asmuo, kuris ?sigyja ilgalaik? turt?, siekdamas j? naudoti verslo ir asmeniniais tikslais, turi tris pasirinkimo galimybes: 1) „laikyti ilgalaik? turt? verslo preke, už kuri? visas sumok?tas PVM iš esm?s yra atskaitytinas“; 2) „visiškai laikyti j? savo asmeniniu turtu“, d?l ko „neb?t? atskaitoma n? kiek pirkimo PVM, sumok?to ?sigyjant š? objekt?“; ir 3) priskirti j? tik iš dalies – kaip ieškovas ir pasielg? šiuo atveju – verslui; ir tokiu atveju atrodyt? teisinga laikytis poži?rio, kad 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta teis? atskaityti mokest? taikoma tik tai nuosavyb?s daliai, kuri skirta naudoti verslo tikslais, remiantis paties objekto panaudojimo verslo ir asmeniniais tikslais dalimis(17).

52. Jei pastarasis sprendimas yra teisingas situacijose, kuomet mišriai naudojama nuosavyb? priklauso tik apmokestinamajam asmeniui, tuomet skirtingoje situacijoje, kuri? mes nagrin?jame, kai apmokestinamasis asmuo yra tik bendraturtis, man atrodyt? pagr?sta laikytis nuomon?s, kaip si?lo ir *Bundesfinanzhof*, kad jis turi teis? atskaityti dal? mokes?io, sumok?to už verslui naudojam? objekto dal?, laikant, kad tata mokes?io dalis atitinka jo dal? bendrojoje nuosavyb?je.

53. Tam yra dvi priežastys. Pirma, man šis sprendimas atrodo atitinkantis mano anks?iau min?t? neutralumo princip?. Laikoma, kad bendraturtis moka proporcing? PVM, sumok?to už ilgalaikio turto, naudojamo verslo tikslais, statyb? ar ?sigijim?, dal?. Tod?l šio principo kontekste jis gali b?ti atleistas tik proporcingai tai PVM daliai, kuri buvo sumok?ta už t? nuosavyb?s dal?.

54. Šioje byloje HE pareiškė, kad jis yra ketvirtadalio pastato bendraturtis, taip pat ir tos jo dalies (biuro), kuri naudojama verslo tikslais. Todėl galima daryti prielaidą, kad jis mokėjo proporcingą jo nuosavybės daliai PVM dalį už biuro statybą (t. y. ketvirtadalį), o likusius tris ketvirtadalius sumokėjo jo sutuoktinė. Taip pat jis sumokėjo ir proporcingą jo nuosavybės daliai PVM už likusio pastato, skirto apsigyventi, statybą (vėl – ketvirtadalį).

55. Jei yra bėtent taip, tuomet, mano nuomone, pagal neutralumo principą ieškovas negali atskaityti viso (jo ir sutuoktinės) sumokėto PVM už biurą, o tik jo ketvirtadalį, nes kitu atveju HE atskaitytų daugiau PVM, nei jis faktiškai sumokėjo, ir jis iš tiesų būtų atleistas nuo dalies mokesčių administratoriui sumokėto PVM mokesčio už likusią pastato dalį, skirtą gyventimui, ne kaip savarankiška ekonomine veikla besiveršiantis asmuo, o greičiau kaip privatus vartotojas.

56. Antra, siūlomas sprendimas man atrodo atitinkantis vienodo požiūrio principą. Jei, remiantis cituota bylų praktika, asmuo, kuriam pačiam priklauso mišriai naudojamas ilgalaikis turtas, jo dalį paskiria verslo veiklai, gali atskaityti tą PVM dalį, kuri sumokėta už statybą ir įsigijimą proporcingai jos naudojimui verslo tikslais, tuomet tokio sprendimo pritaikymas priešingoje situacijoje kai asmuo, kaip yra šioje byloje, yra tik turto bendrasavininkis, reikštų diskriminaciją.

57. Taip pat galima būtų teigti, kaip ir Komisija, kad atskaitymo apimtis gali priklausyti nuo taisyklės, kurias sutuoktiniai nustatė savo bendrai nuosavybei, arba nuosavybės režimo, ir todėl pasiūlyto sprendimo nereikėtų laikytis, jei pagal tas taisykles vienas iš bendraturčių gali neribotai naudotis visu turtu. Tačiau bijau, kad susiklosčius tokiai situacijai kiltų pavojus pažeisti direktyvos, kuri yra skirta būtų sukurti „bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemą“, tikslą. Jei būtų laikomasi šio argumento, kiltų grėsmė, kad atskaitymo apimtis skirtingose valstybėse skirtingai, atsižvelgiant į atitinkamas nacionalinės civilinės teisės nuostatas.

58. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus siūlau, kad Teisingumo Teismas, atsakydamas į trečiąjį klausimą, pripažintų, jog apmokestinamasis asmuo, kuris įsigyja nuosavybę bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir naudoja šios nuosavybės dalį savarankiškai verslo veiklai, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą turi teisę atskaityti iš mokėtino PVM jo nuosavybės dalį atitinkančią pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant verslo tikslais naudojamą nuosavybės dalį.

Dėl sėskaitytos faktros reikalavimų (ketvirtas klausimas)

59. Savo ketvirtuoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 18 ir 22 straipsniai reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo, kuris statosi arba įsigyja ilgalaikį turtą bendrąja nuosavybės teise su savo sutuoktine ir naudoja jo dalį savarankiškam verslui, gali pasinaudoti savo teise atskaityti mokestį, tik jei turi savo vardu išrašytą sėskaitytą faktūrą, kuri parodo jo dalį nuosavybėje atitinkančią kainos ir mokesčio dalį, ar pagal šias nuostatas pakanka sutuoktiniui (ar bendraturčiui) vardu išrašytos sėskaitytos faktūros, kurioje ši informacija nenurodyta.

60. *Bundesfinanzhof* nuomone, remiantis jo bylų praktika, tokia sėskaityta faktūra, kuri buvo išrašyta ieškovui ir jo sutuoktinei – „sutuoktiniams HE“, neužkerta kelio atskaityti paties ieškovo sumokėto PVM(18). Tačiau šis teismas norėtų sužinoti, ar nurodytos Šeštosios tarybos direktyvos nuostatos gali uždrausti tokį atskaitymą.

61. Šiame kontekste norėčiau pažymėti, kad pagal 18 straipsnio 1 dalies a punktą, „kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sėskaitytą faktūrą“. Savo ruožtu pastaroji nuostata tvirtina, kad „sėskaitytoje faktroje turi būti aiškiai nurodyta kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai“ (b punktas) ir kad „valstybės narės turi nustatyti

kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spręsti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai“(19).

62. Kaip teisingai pastebėjo Komisija, šios nuostatos tik tvirtina tris minimalius reikalavimus (kainos be mokesčio nurodymas, atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą ir, jei taikoma, atleidimo nuo mokesčio atvejai), kurie privalo būti sąskaitoje faktūroje tam, kad atsirastų teisė atskaityti mokestį. Tačiau jie nenustato jokių papildomų reikalavimų ilgalaikiam turtui, gytam bendrosios nuosavybės teise, o konkrečiai kalbant, jie nereikalauja, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodyta pirkėjo dalis nuosavybėje atitinkanti kainos ir mokesčio dalis.

63. Todėl, kaip atrodo prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiam teismui, jei tokiu atveju nacionalinė teisė nereikalauja, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodyta tokio pobūdžio informacija, mano nuomone, nėra pagrindo aptartus reikalavimus atitinkančią sąskaitą faktūrą laikyti netinkama ir dėl to užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui, kuris naudoja gytą nuosavybę iš dalies savo verslo tikslais, pasinaudoti 17 straipsnio 2 dalies a punkte tvirtinta teise atskaityti mokestį.

64. Taigi dėl aptartų priežasčių siūlau, kad atsakydamas į ketvirtą klausimą Teisingumo Teismas pripažintų, jog Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnio 3 dalis nereikalauja, kad siekdamas gyvendinti 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą teisę atskaityti mokestį apmokestinamasis asmuo, kuris statosi arba įsigyja ilgalaikį turtą bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir dalį šio objekto naudoja savarankiškam verslui, turėtų jo vardu išrašyti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta jo nuosavybės daliai tenkanti kainos ir mokesčio dalis.

IV – Nuomonė

65. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus siūlau, kad į klausimus, dėl kurių *Bundesfinanzhof* kreipėsi priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas atsakytų taip:

„1. Papildoma profesine veikla užsiimantis asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu pagal 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 4 straipsnį, kuomet jis statosi arba įsigyja gyvenamąjį pastatą, jei to pastato dalį priskiria prie versle naudojamo turto ir naudoja jį verslo tikslais.

2. Tuo atveju, kai asmenys, pagal įstatymų arba susitarimų sudarantys bendriją, kuri neturi juridinio asmens statuso ir pati nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikio turto, paslaugos gavėju Šeštosios direktyvos prasme laikytinas kiekvienas iš bendraturčių, o ne pati bendrija.

3. Apmokestinamasis asmuo, kuris įsigyja nuosavybę bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir naudoja šios nuosavybės dalį savarankiškos verslo veiklos tikslais, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą turi teisę atskaityti iš mokėtino PVM jo nuosavybės dalį atitinkančią pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant verslo tikslais naudojamą nuosavybės dalį.

4. Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnio 3 dalis nereikalauja, kad siekdamas gyvendinti 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą teisę atskaityti mokestį apmokestinamasis asmuo, kuris statosi arba įsigyja ilgalaikį turtą bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir dalį šio objekto naudoja savarankiškam verslui, turėtų jo vardu išrašyti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta jo nuosavybės daliai tenkanti kainos ir mokesčio dalis.

2 – OL L 145, p. 1

3 – Bylos faktinių aplinkybių metu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis buvo pakeista 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1). Dėl šio pakeitimo, kuris neturi jokios įtakos nagrinėjamos bylos rezultatui, bet turi būti paminėtas dėl išbaigtumo, cituota nuostata dabar numato: „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti : a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas <...>“.

4 – Dėl proceso išbaigtumo vėl reikėtų paminėti, kad cituota Direktyva 91/680/EEB taip pat pakeitė Šeštosios direktyvos 22 straipsnio dalį:

„a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms forminti. <...>. Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti kiekvieno išrašyto dokumento kopiją;

<...>

b) sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodoma kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai,

<...>

c) valstybės narės nustato kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spėti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai.

<...>“.

5 – Neoficialus vertimas.

6 – Neoficialus vertimas.

7 – Žr. 2001 m. vasario 1 d. *Bundesfinanzhof* (toliau – *BFH*) sprendimą V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989; 2000 m. lapkričio 7 d. V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402 ir vėliausi 2002 m. gegužės 16 d. Sprendimą V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 – Dėl „biuro, rengto namuose“ apibrėžimo žr. 1998 m. liepos 16 d. Federacinės finansų ministerijos rašto IV B 2 ?S 2145? 59/98, 7 punktą, BStBl I 1998, 863.

9 – Žr. 1998 m. spalio 1 d. *BFH* sprendimą V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

10 – Žr. *BFH* sprendimus BFH/NV 2002, 1346, ir BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

11 – 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655, 19 punktas).

12 – Cituoto sprendimo *Rompelman* 16 punktas.

13 – 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 14 ir 21 punktai).

- 14 – Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą I dalį ir II dalies 2 straipsnio a punktą.
- 15 – Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (Rink. p. I-1831, 25 ir 26 punktai). Taip pat žr. cituoto sprendimo *Lennartz* 26 punktą ir 1995 m. spalio 4 d. Sprendimą *Armbrecht* (Rink. p. I-2775, 20 punktas).
- 16 – Cituoto sprendimo *Armbrecht* 20 punktas.
- 17 – Žr. cituotą sprendimą *Bakcsi* 25 ir 26 punktus ir *Lennartz* 26 punktą bei cituoto sprendimo *Armbrecht* 20 ir 21 punktus.
- 18 – Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II dalies 3 punktą.
- 19 – Žr. išnašą Nr. 3.