

GENERALINIO ADVOKATO F. G. JACOBS

IŠVADA,

pateikta 2004 m. spalio 28 d.(1)

Byla C-32/03

I/S Fini H

prieš

Skatteministeriet

1. Danijos Aukščiausiojo Teismo (*Højesteret*) prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su klausimu, ar asmuo, nuomojantis pastatus, kuriuose jis anksčiau vykdė ekonominę veiklą, bet dabar nutraukęs jos vykdymą, gali būti toliau laikomas PVM apmokestinamu asmeniu, atsižvelgiant į besitesiančią nuomą, ir, kaip apmokestinamasis asmuo, ar turi teisę atskaityti pirkimo mokestį, susijusį su išlaidomis pastatams.

Teisinis pagrindas

2. PVM sistemos esmė nustatyta Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnyje(2):

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriuo skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo, atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu, pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sėnaudų sudedamosioms dalims.“

3. Pagal Šeštosios PVM direktyvos(3) 2 straipsnį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

4. 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip bet kuris asmuo, vykdomas ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Ekonominę veiklą pagal 4 straipsnio 2 dalį apima „visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą ir žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą“ ir „materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų“. 4 straipsnio 3 dalyje nurodoma, kad „valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais

vykdant? sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla“.

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje apibrėžta teisė? atskaitė esmė. 17 straipsnio 2 dalyje nurodoma: „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisė iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: pridėtinės vertės mokestį, apskaituotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas <...>“. Pagal 17 straipsnio 1 dalį ši teisė atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinu.

6. Teisingumo Teismas keliose bylose yra nagrinėjęs klausimus, susijusius su prekėmis ir paslaugomis, apmokestinamomis pirkimo mokesčiu, „naudojamomis“ apmokestinamiems pardavimo sandoriams, ir teisė? atskaitė pripažinimo sąlygomis pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

7. Šioje byloje svarbu priminti Teisingumo Teismo praktiką(4), pagal kurią kai tik asmuo ketina pradėti ekonominę veiklą, kurią patvirtina objektyvūs rodymai, ir jis šiam tikslui įgyja pradinių apmokestinamų prekių bei paslaugų, jis turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu, ir turintis teisę tuoj pat atskaityti PVM už prekes, įgytas naudojamiesiems apmokestinamiems sandoriams, neprivaldamas laukti faktinės įmonės veiklos pradžios, net jeigu ji iš tiesų niekada ir neprasidės.

8. Teisingumo Teismas dar nenusprendė dėl „veidrodžio“ situacijos, kai apmokestinamasis asmuo nustoja vykdyti ekonominę veiklą, bet ir toliau įgyja apmokestinamų prekių bei paslaugų, susijusių su dėl šios veiklos prisiimtu prievolių vykdymu.

9. Vis dėlto buvo nuspręsta, kad kai įmonė, sudaranti apmokestinamuosius sandorius, yra perduodama ir toliau tęsia veiklą, bet kokios turto perleidimo patirtos išlaidos dėl paslaugų, įgytų tam, kad būtų atliktas perdavimas, turi būti laikomos iki turto perdavimo įmonės bendrosiomis išlaidomis, ir dėl to PVM apmokestintos paslaugos būtų iš esmės atskaitomos iš jo pardavimo mokesčio(5).

10. Danijoje PVM įstatymo (*Momslov*)(6) 3 straipsnio redakcija „apmokestinamąjį asmenį“ apibrėžia kaip „fizinį arba juridinį asmenį, savarankiškai vykdantį ekonominę veiklą“.

11. Danijos mokesčių inspekcijos praktika buvo nustatyta 2001 m. PVM gairėse (*Momsvejledning*). Iš šių gairių matyti, kad tais atvejais, kai mokesčių inspekcija fizinius arba juridinius asmenis laiko savarankiškai vykdančiais ekonominę veiklą, ji remiasi Teisingumo Teismo praktika.

Faktinės aplinkybės, procesas ir pastabos

12. I/S *Fini H* (toliau – *Fini H*) yra komanditinė įmonė bendrija, kuri steigta valdyti restoraną šiam tikslui nuomojamose patalpose. 10 metų nuomos sutartis buvo sudaryta iki 1998 m. liepos mėn. n. vienai sutarties šaliai neturint teisės jos nutraukti, o suėjus šiam terminui nuomos sutartį buvo galima nutraukti pranešus kuriai nors šaliai. Restoranas buvo uždarytas 1993 m. liepos mėn., ir patalpos nebenaudotos.

13. Neatsižvelgdama į griežtas sutarties sąlygas, *Fini H* siekė nutraukti nuomos sutartį, bet nuomotojas nesutiko, o kiti potencialūs nuomininkai, kuriuos buvo galima surasti, arba nenorėjo mokėti tos pačios nuomos mokesčio, arba nesutiko perimti įrenginių *Fini H* priimtinomis sąlygomis. Nuomotojas sutiktų su kitu nuomininku, su sąlyga, jei *Fini H* sumokėtų skirtumą tarp dviejų nuomos mokesčių. *Fini H* to daryti nenorėjo ir faktiškai liko nuomininke iki nuomos sutarties termino pabaigos.

14. Nutraukus restorano veiklą, abu partneriai pradėjo verstis atskira veikla, bet komanditinį kiną bendrija liko registruota PVM mokėtoja ir naudojos teise atskaityti bei sumokėti pirkimo mokestį iš nuomos, šildymo, elektros ir telefoninių pokalbių mokesčių. Kadangi nebuvo pardavimo, nereikėjo deklaruoti pardavimo mokesčio, taigi *Fini H* gavo grynąsias pajamas.

15. Tačiau 1998 m. rugsėjo mėn. regioninė mokesčių inspekcija nusprendė, kad sumą, kurią ji sumokėjo kaip atskaityti nuo 1993 m. spalio mėn., turi būti grąžinta, ir kad joks mokėjimas nebus atliktas už laikotarpį nuo 1998 m. balandžio mėn. iki spalio mėn. Sprendimas buvo grindžiamas tuo, kad pagal *Momslov* nuo 1993 m. trečiojo ketvirčio *Fini H* nevykdė jokios veiklos, apimančios apmokestinamą prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kuri yra sąlyga atskaityti pirkimo mokestį. 1999 m. lapkričio mėn. nacionalinė mokesčių inspekcija (*Landsskatteretten*) patvirtino šį sprendimą, bet 2000 m. vasario mėn. *Fini H* pareiškė ieškinį *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas).

16. 2001 m. rugpjūčio mėn. šis teismas patvirtino sprendimą, remdamasis tuo, kad po veiklos nutraukimo atsiradusios nuomos mokesčio išlaidų negalima pateisinti prasta likvidavimo operacija, kad tos išlaidos atsirado dėl sutarties nutraukti neleidžiančių sąlygų, todėl negali būti laikomos veiklos išlaidomis, susijusiomis su savarankiška veikla *Momslov* 3 straipsnio prasme, ir kad *Fini H*, likdama registruota PVM registre, negali būti laikoma veikusi sąžiningai.

17. Dėl šio sprendimo *Højesteret* buvo pateiktas apeliacinis skundas, kuris prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl šių klausimų:

„1. Ar šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1–3 dalies prasme asmuo gali būti laikomas vykdančiu savarankišką ekonominę veiklą, jeigu jis yra sudaręs nuomos sutartį, susijusį su jo savarankiška ekonomine veikla, kurios jis faktiškai nebevykdo, nors nuomos sutartis vis dar galioja nustatytą laikotarpį, dėl jo nutraukti neleidžiančių sąlygų, ir jeigu nutraukus faktinę veiklą, taikant nuomos sutartį nebuvo sudaryta jokių PVM apmokestinamų sandorių, siekiant ir toliau gauti pajamą.

2. Ar skirti atsakymas pirmam klausimui, jeigu atitinkamas asmuo per likusią sutarties galiojimo terminą, per kurį jis negali nutraukti sutarties, aktyviai siekia naudoti komercinės nuomos sutarties PVM apmokestinamiems sandoriams sudaryti, siekdamas ir toliau gauti nuolatinės pajamas, arba jį nutraukti, ir ar likusią sutarties nenutraukimo terminas arba likusi šio termino dalis šiuo požiūriu turi kokią nors reikšmę?“

18. *Fini H*, Danijos vyriausybė ir Komisija pateikė pastabas raštu, o 2004 m. rugsėjo 15 d. posėdyje buvo išklaustas jo nuomonės žodžiu. *Fini H* mano, kad ji turi teisę atskaityti, o Danijos vyriausybė ir Komisija tai neigia.

19. *Fini H* iš esmės savo teisę atskaityti grindžia tuo, kad nuomos sutartis buvo sudaryta siekiant pradėti arba vykdyti ekonominę veiklą. Ji mini sprendimus byloje *Rompelman, INZO ir Breitsohl* (7), ypač pabrėždama Teisingumo Teismo nuorodas į fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principus. Jei jai nebūtų pripažinta teisė atskaityti, ji turėtų mokėti pirkimo PVM už komercinės veiklos vykdymui sigytas prekes ir paslaugas, apmokestintas pardavimo PVM, ir komercinės veiklos metu priimtą prievolę pakeisti savo pobūdį dėl vėlesnio aplinkybių pasikeitimo. Posėdyje *Fini H* pabrėžė, kad sutarties nenutraukimo termino trukmė yra prasta praktika prekybos srityje.

20. Danijos vyriausybė atkreipia dėmesį į Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje esančią frazė „siekiant gauti nuolatinę pajamą“. Kai apmokestinamasis asmuo nebesinaudoja turtu, teisė atskaityti nutrūksta kartu su ekonomine veikla arba per protingai trumpą laikotarpį nuo šio nutraukimo, nes apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise atskaityti neribotą laiką vien

remdamasis tuo, kad praeityje vykd? toki? veikl?. Pasibaigus šiam veiklos laikotarpiui, siekdamas gauti pajam?, apmokestinamasis asmuo turi š? turt? perduoti arba kitaip j? panaudoti. Šiuo atveju nebuvo ?d?ta pastang? panaudoti šiam tikslui patalp? ar perduoti nuomos sutart?. Išlaidos, atsiradusios nutraukus veikl?, n?ra susijusios su ekonomin?s veiklos pradžia, vykdymu ar nutraukimu. Šiuo atveju teis?s ? atskait? pripažinimas pažeist? fiskalinio neutralumo princip?, nes PVM n?ra perduodamas galutiniam vartotojui. Priešingai, atsisakymas suteikti teis? ? atskait? neprieštarauja teisinio saugumo principui, nes jis grindžiamas objektyviais ir patikrintais kriterijais. *Fini H* minimoje teismo praktikoje nagrin?jama kitokia pad?tis ir jos negalima taikyti šiam atvejui. Ta?iau kituose sprendimuose(8) buvo aiškiai patvirtinta, kad vien nuomos sutarties sudarymas negali b?ti ekonomin? veikla.

21. Pirma, Komisija pažymi, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? byloje nuo *Rompelman* iki *Breitsohl* (9) Teisingumo Teismas nedraudžia, jog mokes?i? inspekcija gal?t? reikalauti objektyvi? ?rodym?, pagrindžian?i? deklaruojam? asmens ketinim? vykdyti ekonomin? veikl?, d?l kurios apmokestinami sandoriai, o j? nepateikus – atsisakyti suteikti teis? ? atskait?. Antra, tam tikri sandoriai, susij?, pavyzdžiui su ?mon?s veiklos nutraukimu, net ir nutraukus ekonomin? veikl? ir toliau bus apmokestinamieji pardavimo sandoriai. Šiuo atveju nacionalinis teismas turi ?vertinti, ar sandoriai ?rodo ketinim? vykdyti veikl?, ar jie yra tiesiogiai ir privalomai susij? su ?mon?s veiklos nutraukimu. Ta?iau vien sutartin? prievol?, kylanti iš nuomos sutarties, negali ?rodyti ketinimo vykdyti ekonomin? veikl?. Jei *Fini H* iš ties? nor?jo naudotis patalpomis siekdama gauti pajam? – o tai tur?t? nustatyti nacionalinis teismas, – ?gytos prek?s ir paslaugos gali b?ti skirtos naujai ar b?sima ekonominei veiklai, o ne ankstesniam restorano verslui.

Vertinimas

Bendras vertinimas

22. Vykdydamas ?prastin? komercin? veikl? ir sudarydamas PVM apmokestinamus pirkimo ir pardavimo sandorius, apmokestinamasis asmuo siekia nuolatinio pelno, kad pardavimo mokestis visada b?t? didesnis už pirkimo mokest?. Tod?l jis periodiškai mokes?i? inspekcijai moka j? skirtum?, t. y. skirtum?, atitinkant? pardavimo mokest?, gaunam? iš pirk?j? prieš tai atskai?ius pirkimo PVM, kur? jis sumok?jo už prekes ir paslaugas, naudojamas savo apmokestinamiesiems sandoriams(10).

23. Ta?iau tai yra supaprastinta ?vyki? seka, kurios išsamus vykdymas praktikoje gali skirtis.

24. Pirma, nors pirkimo mokestis gali b?ti atskaitomas, tik jei prek? ir paslaug? tiekimas, kuriam jis yra taikomas, naudojamas apmokestinamuose pardavimo sandoriuose, atskaita nepriklauso nuo konkre?iai susijusi? pirkimo ir pardavimo sandori? chronologin?s tvarkos ?vykdymo, nors sandori? grandin?s metafora dažnai vartojama šiame kontekste.

25. Tod?l pirkimo mokestis atskaitomas tuomet, kai jis tampa mok?tinu; ir neb?tina laukti, kol pardavimo sandoris bus panaudotas pirkimo sandoryje(11). Svarbiausia nustatyti, ar pirkimas yra apmokestinamojo pardavimo sandorio išlaid? dalis, ir ar jis tiesiogiai ir betarpiškai susij?s su šiuo sandoriu(12).

26. Antra, nors bendrosios ?mon?s komercin?s veiklos apmokestinamojo tiekimo išlaidos negali b?ti priskirtos konkretiems pardavimo sandoriams, jos iš esm?s turi b?ti laikomos toki? išlaid? dalimi tiek, kiek yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa ekonomine veikla(13).

27. Tre?ia, pirkimo PVM atskaitytinas tiek iš konkretaus tiekimo, tiek iš bendr?j? išlaid? prieš tai, kai sudaromi kokie nors apmokestinamieji pardavimo sandoriai, pavyzdžiui, kai ekonomin? veikla yra pradedama, o teis? ? atskait? neprarandama, net kai numatyta ekonomin? veikla nesukelia

apmokestinamą?j? sandorį? ir kai apmokestinamasis asmuo negali panaudoti ?gyt? prekį? bei paslaugų? dėl? nuo jo nepriklausančių? aplinkybių?. Tačiau tokiais atvejais būtina pateikti tokį? realų? ketinimą? patvirtinančių? objektyvių? ?rodymų? sudaryti tokius sandorius, kurių? mokesčių? inspekcija turi teisę? reikalauti, bei ?rodyti, kad dėl? to buvo patirta išlaidų?(14).

28. Ketvirta, teisę? ? atskaitę? gali išlikti, net jei apmokestinamasis asmuo, ?gijęs? prekių? ir paslaugų?, daugiau nebevykdo pardavimo sandorį?, pavyzdžiui, išlaidų?, patirtų? nutraukiant komercinį? veiklą?, atveju.

29. Teisingumo Teismas nusprendė?, kad iš esmės toks yra šis atvejis, kiek jis susijęs su išlaidomis, patirtomis siekiant perduoti visą? ar dalį? ?monės turto kitam apmokestinamajam asmeniui(15). Nors ši taisyklė? buvo pateikta konkrečiame Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies kontekste, pagal kurią? galima teigti, kad šiuo atveju prekių? tiekimo nebuvo, tas pats aiškinimas turi būti? taikomas ir tam atvejui, kai apmokestinamasis asmuo kitomis aplinkybomis nutraukia komercinį? veiklą?. Teisingumo Teismas byloje *Abbey National* nurodė?(16):

„Bet koks kitas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio aiškinimas prieštarautų? principui, reikalaujančiam, kad PVM sistema turi būti? visiškai neutrali mokesčių? prievolės visokios ?monės ekonominės veiklos atžvilgiu su sąlyga, kad ji apmokestinama PVM, ir jei ?kio subjektas mokėtų? PVM vykdydamas ekonominę? veiklą?, nesuteikiant jam galimybės atskaityti (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Gabalfrisa* 45 punktą?). Todėl? būtų? padarytas savavališkas skirtumas tarp, viena vertus, išlaidų?, patirtų? iki faktinės ?monės komercinės veiklos vykdymo pradžios, ir išlaidų?, atsiradusių? veiklos vykdymo metu, ir, antra vertus, tarp išlaidų?, patirtų? užbaigiant šią? veiklą?“.

30. Galiausiai tam tikromis aplinkybomis pirkimo PVM suma gali viršyti pardavimo mokestį?, tada mokesčių? inspekcija turėtų? atlikti mokėjimą? apmokestinamajam asmeniui. Toks rezultatas ?manomas, jei ?monės komercinė? veikla neatneša pelno arba paprasčiausiai nesudaromi apmokestinami pardavimo sandoriai. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, per apmokestinamuosius laikotarpius, kai ?monė? pradeda vykdyti savo veiklą? arba yra likviduojama, ir kai pardavimo sandoriai dar nesudaromi ar jau nebesudaromi.

31. Tokia situacija pati savaime nėra? nesuderinama su Bendrijos PVM sistema, nors ji ir reiškia, kad apmokestinamasis asmuo gauna grynuosius mokėjimus, atitinkančius visą? ar dalį? jo vykdomos ekonominės veiklos laikotarpį?, tačiau ši veikla išlieka ekonomine veikla, neatsižvelgiant į? jos rezultatus(17).

32. PVM suprantamas kaip bendras (galutinio, privataus) vartojimo mokestis(18), o ne kaip našta ?monėms, kurios vykdo veiklą? iki šio vartojimo vedančiais etapais. Teisingumo Teismas ne kartą pabrėžė?, kad atskaitos sistema turi visiškai palengvinti per visą? ekonominę? veiklą? mokamo ar sumokėto PVM naštos prekyautojui(19). Kai apmokestinamasis asmuo gali susigrąžinti pirkimo PVM praktiškai nesudarydamas jokių? apmokestinamų? pardavimo sandorių?, tai tiesiog reiškia sumą?, kurios mokesčių? inspekcijoms buvo sumokėtos iš anksto, tikintis, kad apmokestinantieji sandoriai paskatins atlikti galutinio vartojimo paskutinį? apmokestinimą? tiekimą?, grąžinimą?. Jei toks lūkestis nepasiteisina ir nėra? galutinio vartojimo, nėra? pagrindo apmokestinti šiuo mokesčiu ankstesnėse stadijose. Todėl? iš anksto sumokėtos sumos turi būti? grąžintos apmokestinamajam asmeniui, kuriam šiuo metu tenka mokesčių? našta.

Ši byla

33. Nors nacionalinio teismo klausimuose dėmesys sutelktas į? tai, kas yra ekonominė? veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme, faktiškai iškilęs klausimas yra toks: ar atsižvelgiant į? pirmiau nurodytas faktines aplinkybes, *Fini H* turi teisę? atskaityti sumokėtą? pirkimo mokestį?.

34. Ši teisė ? atskait? priklauso ne tik nuo *Fini H*, kaip apmokestinamojo asmens (t. y. asmens, vykdan?io ekonomin? veikl? šio straipsnio prasme), statuso, bet ir, kaip to reikalaujama pagal Direktyvos 17 straipsn? bei 12 ir 13 išnašose min?t? teismo praktik?, nuo tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp pirkimo sandorio ir faktinio ar ketinamo pardavimo sandorio vykdan?io veikl?.

35. *Fini H* nutrauk? restorano veikl? nagrin?jamosiose patalpose 1993 m. liepos mėn., bet ir toliau mok?jo nuomos mokest?, vykdydama d?l šios veiklos prisiimt? prievol?.

36. Kai apmokestinamasis asmuo nutraukia ekonomin? veikl?, atrodo aišku, kad jo, kaip apmokestinamojo asmens, statusas negali pasibaigti tuoj pat po galutinio pardavimo sandorio sudarymo. Neišvengiamai ir v?liau atsiras išlaid?, kurios turi b?ti apskai?iuotos prieš galutin? ir bendr?j? verslo peln?, pavyzdžiui, kylan?ios iš prievoli?, kurios negali b?ti nedelsiant užbaigtos. Ši? išlaid? PVM turi b?ti atskaitytas, nes jos turi ?takos visai veiklos vykdymo bendrai prid?tinei vertei, kuria remiantis apskai?iuojama bendra deklaruotino PVM suma.

37. Be to, iš bylos *Abbey National*(20) išplaukia, kad teis? atskaityti PVM išlaidoms, atsiradusioms siekiant nutraukti veikl?, išlieka, nors ir neatliekamas tolesnis apmokestinamasis pardavimas. Šios išlaidos yra bendr?j? visos restorano veiklos nuo pradžios iki pabaigos išlaid? dalis, todėl jos yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su vykdan?i? veikl? sudarytais pardavimo sandoriais.

38. Išlaidos, patirtos nutraukiant komercini? patalp? nuomos sutart?, turi patekti ? šią kategoriją kaip ir išlaidos, susijusios su kito restoranui priklausan?io turto perdavimu. Kadangi ?mon?, nutraukianti veikl?, negali pagr?stai tik?tis perduoti turt? per vien? nakt?, laikinosios išlaidos, kaip antai nuoma iki galutinio perdavimo, taip pat turt?t? b?ti ?trauktos ? bendr?j? išlaid? sum?.

39. Tod?l iš esm?s ? pirm?j? nacionalinio teismo klausim? reikia atsakyti teigiamai: nurodytomis aplinkyb?mis apmokestinamasis asmuo gali b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kitais žodžiais tariant, jis ir toliau vykdo ekonomin? veikl? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme.

Nuomos sutarties trukm?

40. Vis dėlto šioje byloje iškil?s sunkumas, kur? nacionalinis teismas nurodo savo antrajame klausime, atsirado dėl ne?prastos trukm?s – maždaug penkeri? metų laikotarpio – ?monei nutraukus veikl? likusios galioti nuomos sutarties, kuri nebuvo nutraukta ir nebuvo panaudota jokiai kitai ekonominei veiklai.

41. Ši trukm? paaiškinama dviem priežastimis: pirma, nuomos sutarties nebuvo galima nutraukti be savininko sutikimo, kuris šiuo atveju sutikimo nedav?; ir, antra, dėl joje ?tvirtint? s?lyg? siekdama surasti nauj? nuominink? *Fini H* negal?jo sutikti su ?vairiais pasi?lymais.

42. Dėl pirmo punkto iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Fini H* netur?jo teis?s nutraukti nuomos anks?iau nei 1998 metais. Nuomos sutartis buvo sudaryta siekiant vykdyti restorano veikl?, t. y. ekonomin? veikl?, reiškian?i? apmokestinam?j? pardavimo sandor?. *Fini H* prival?jo mok?ti nuomos mokest? ir nutraukusi veikl? (kadangi patalpos nebuvo naudojamos jokiems kitiems tikslams), todėl nuomos mokestis turi b?ti laikomas vis? bendr?j? ekonomin?s veiklos išlaid? dalimi. Taigi už nuom? sumok?tas PVM tur?t? b?ti atskaitytas.

43. Tačiau taip pat aišku, kad *Fini H* tur?jo galimyb? nemok?ti viso nuomos mokes?io, jeigu ji b?t? sutikusi, kad j? pakeist? naujas nuomininkas, nors s?lygos ir neb?t? buvusios visiškai palankios. Ar tokia s?lyga atmetimo faktas daro poveik? jos teisei ? atskait??

44. Paprastai ekonomin? veikl? vykdan?is asmuo siekia gauti kuo daugiau pelno, nesvarbu, ar jis

pradeda, ar vykdo, ar užbaigia ?mon?s veikl?. Iš tikr?j? ši prezumpcija yra visos prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos pagrindas.

45. Be to, ?prastoje ekonomin?je veikloje tai yra visiškai pagr?sta prezumpcija, kuria remdamasi Danijos vyriausyb? nepagr?stai nuog?stauja, kad prekiautojas gali pasinaudoti galimybe gauti 1998 m. gr?žinam? pirkimo PVM už 1999 m. patalp?, naudojant? tik vienerius metus vykdyti veikl?, nuom?. Jei nesuk?iaujama, atskaityto pirkimo mokes?io suma niekada negali viršyti faktini? pirkimo išlaid?.

46. Ta?iau kartais vienas ar keli ekonomin?s veiklos vykdymo etapai n?ra pelningi.

47. Sprendimuose *Rompelman* ir *Breitsohl* Teisingumo Teismas pripažino, kad tokios aplinkyb?s iš esm?s negali tur?ti ?takos teisei ? atskait?, jeigu pradinis veiklos etapas sužlunga d?l priežas?i?, nepriklausan?i? nuo ekonomin?s veiklos vykdytojo kontrol?s. Ta pati taisykl? taikytina, jeigu galutinis etapas ar net visa ?mon?s veikla neatneša pelno, kai apmokestinam? paslaug? pirkimo vert? viršija apmokestinam? paslaug? pardavimo vert?.

48. Mano nuomone, netur?t? b?ti daromas skirtumas, jei šios situacijos priežastys priklauso – arba nevisiškai priklauso – nuo apmokestinamojo asmens kontrol?s, jei n?ra suk?iavimo, piktnaudžiavimo pad?timi ar kitokio nesusijusio nagrin?jamo turto ir paslaug? naudojimo.

49. PVM taikymas priklauso nuo objektyvi? s?lyg?. Mokes?iu apmokestinama iš ties? pridedama vert?, net jei s?žiningas ?kio subjektas prid?t? didesn? vert? ir sudaryt? didesnes mokes?i? ?plaukas. Faktas, kad apmokestinamajam asmeniui nepavyko sumažinti savo nuostoli?, tad mokes?i? inspekcija turi gr?žinti pirkimo mokes?io sum? arba per tam tikr? apmokestinimo laikotarp?, arba per vis? veiklos vykdym?, negali daryti ?takos mokes?io apskai?iavimui. Laukiamo pelno lygis priklauso nuo daugyb?s faktori?(21), ir iš apmokestinamojo asmens negali b?ti reikalaujama valdyti savo ?mon?, siekiant padidinti PVM ?plaukas, arba j? baudžiant, jeigu jam tai nepavyko.

50. Be to, reikia tur?ti minty, jog išskyrus atvejus, kai ketinama piktnaudžiauti mokes?i? sistema, apmokestinamieji asmenys paprastai stengiasi sumažinti savo nuostolius iki minimumo, tod?l PVM ?plauk? „stygius“ tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos šioje byloje,, praktikoje yra gan retas.

51. Vis d?lto nuomon?, kuriai aš pritariu, grindžiama prielaida, jog min?tas preki? ir paslaug? tiekimas vis dar yra tiesiogiai ir betarpiškai susij?s su visos ekonomin?s veiklos – nuo jos pradžios iki pabaigos – apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais.

52. Šis ryšys gali b?ti pažeistas daugybe b?d?, kai paslaug? pirkimas – šiuo atveju nuomojamos patalpos ir su jomis susijusios paslaugos – naudojamas kitam nei ekonomin?s veiklos tikslui. Taip b?t? tokiu atveju, jei patalpos b?t? naudojamos privatiems tikslams (tai b?t? galutinis vartojimas, kuris nesuteikt? teis?s ? atskait?) arba kitai veiklai (šiuo atveju teis? ? atskait? priklausyt? nuo tokios veiklos vykdymo s?lyg?; žr. 54–57 paskesnius punktus). Be abejo, tai b?t? ir tuo atveju, jei b?t? nustatytas suk?iavimas ar piktnaudžiavimas PVM sistemos ar kitos sistemos atžvilgiu.

53. Šiuo atžvilgiu pagal teismo praktik? išlaid?, patirt? ?mon?s steigimo stadijoje, srityje, pagr?sta manyti, jog mokes?i? inspekcija turi teis? reikalauti objektyvi? ?rodym?, patvirtinan?i?, jog preki? ar paslaug? tiekimas nebuvo panaudotas kitiems nei pradin?s veiklos tikslams.

Tariamasis ketinimas prad?ti nauj? ekonomin? veikl?

54. Paskutinis nacionalinio teismo antrojo klausimo aspektas susij? su tuo, ar turi reikšm?s tai,

kad *Finis H* ketino naudoti patalpas kitai veiklai, kuriai taikomas PVM.

55. Tokiai situacijai būtų taikoma dabartinė Teisingumo Teismo praktika, kylanti iš sprendimų *Rompelman* ir *Breitsohl*. Jei per nagrinėjimą laikotarpį *Finis H* tikrai ketino naudoti patalpas siekdama gauti pajamų iš PVM apmokestinamų sandorių, pavyzdžiui, subnuomos, tada pirkimo mokestis iš esmės yra atskaitytinas, net jei šios pajamos galiausiai nebuvo gautos.

56. Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad mokesčių inspekcija gali reikalauti iš *Finis H* objektyvių rodymų, jog ji ketino sąžiningai naudoti nuomojamas patalpas tam, kad gautų pajamų. Nesant tokių rodymų, ji gali atsisakyti suteikti teisę atskaityti (22). Tai reiškia, kad toks ketinimas turi būti tikslus ir konkrečiai pagrįstas. Mano nuomone, vien noro naudoti šias patalpas tam, kad būtų gautos pajamos, kai tam atsirastų galimybė, nepakanka.

57. Ar tokio požirio reikia atsižvelgti, turėtų vertinti nacionalinis teismas. Tačiau kadangi šioje byloje pati *Finis H* nesiremia tokiu požiriu, panašu, kad vertinimas priklauso tik nuo pirmiau nurodytų faktorių, susijusių su ryšiu tarp nutrauktos restorano veiklos ir besitęsiančios nuomos sutarties.

Išvada

58. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas *Højesteret* pateiktus klausimus turėtų atsakyti taip:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitavimo pagrindas 4 ir 17 straipsnius reikia aiškinti taip, kad kai dėl apmokestinamųjų pardavimo sandorių apmokestinamasis asmuo prisiima prievolę gyti apmokestintas prekes ar paslaugas, kaip antai komerciniuose patalpose nuoma, bet nebesudaro apmokestinamųjų pardavimo sandorių iki šios prievolės vykdymo termino ir, nepaisant to, vykdydamas šią prievolę ir toliau gyja nagrinėjamų prekių ar paslaugų, jis iš esmės šiuo atžvilgiu ir toliau laikomas apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu ir turinčiu teisę atskaityti PVM nuo šių prekių ar paslaugų pirminės prievolės laikotarpiu, jei:

– nėra nutraukiamas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp prekių ir paslaugų bei sandorių, dėl kurių buvo prisiimta pirminė prievolė juos gyti, dėl jų panaudojimo asmeniniams tikslams ar kitai ekonominei veiklai; ir

– besitęsiant tiesioginį ir betarpišką ryšį, mokesčių inspekcijos prašymu, galima pagrįsti objektyviais rodymais.

2. Laikotarpio trukmės, kuri baigiasi iki baigiantis pareigai, iš esmės yra nesusijusi. Faktas, kad suinteresuotasis asmuo gali aktyviai siekti panaudoti prekes ar paslaugas, gytas ne pirminiems apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, yra svarbus tik tada, jeigu jis gali nutraukti šią sandorių tiesioginę ir betarpišką ryšį.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 1967, 71 p. 1301).

3 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

4 – 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* prieš Minister van Financiën (C-268/83, Rink.

p. 655); 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas Inzo prieš Belgische Staat (C?110/94, Rink. p. I?857); 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas Belgische Staat prieš Ghent Coal Terminal (C?37/95, Rink. p. I?1); 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas Gabalfrisa ir kt. (nuo C?110/98 iki C?147/98, Rink. p. I?1577); 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas Schloßstraße (C?396/98, Rink. p. I?4279) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas Breitsohl (C?400/98, Rink. p. I?4321).

5 – 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo Abbey National (C?408/98, Rink. p. I?1361, 35 punktas ir kiti) bei 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo Faxworld (C?137/02, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 39 punktas).

6 – Paskelbtas 2000 m. rugpjūčio 16 d. Suvestiniame reglamente Nr. 804.

7 – Min?tos 4 išnašoje.

8 – 1991 m. liepos 20 d. Sprendimas *Polysar Investments* (C?60/90, Rink. p. I?3111); 1997 m. vasario 6 d. Sprendimas *Harnas & Helm* (C?80/95, Rink. p. I?745); 2001 m. liepos 12 d. Nutartis *Welthgrove* (C?102/00, Rink. p. I?5679).

9 – Min?tos 4 išnašoje. Komisija ypa? mini sprendimo *Breitsohl* 39 punkt?.

10 – Pad?tis sud?tingesn? tada, kai tam tikri sandoriai yra apmokestinami, o kiti – ne, taip suformuojant atskait? *pro rata*. Ta?iau šiuo atveju atrodo, kad *Fini H* užsi?m? kažkuo kitu nei verslu, kuriam visiškai taikomas PVM.

11 – Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis.

12 – Žr., pavyzdžiui, 1995 m. balandžio 6 d. Sprendim? BLP Group prieš Commissioners of Customs & Excise (C?4/94, Rink. p. I?983, 19 punktas) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? Midland Bank (C?98/98, Rink. p. I?4177, 20 ir paskesni punktai).

13 – Žr., pavyzdžiui, 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? Cibo Participations (C?16/00, Rink. p. I?6663, 35 punktas).

14 – Žr. 4 išnašoje min?tus sprendimus; 12 išnašoje min?to sprendimo Midland Bank 22 punkt?.

15 – Žr. 5 išnašoje min?tus sprendimus *Abbey National* ir *Faxworld*.

16 – Sprendimo 35 punktas.

17 – Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1 dalis.

18 – 2 punkte min?tos Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnis.

19 – Žr., pavyzdžiui, 4 išnašoje min?to sprendimo *Ghent Coal Terminal* 15 punkt?.

20 – Žr. 28 ir 29 punktus.

21 – Žr. sprendimo BLP Group, min?to 12 išnašoje, 26 punkt?.

22 – Žr., pavyzdžiui, sprendimo Gabalfrisa, min?to 4 išnašoje, 46 punkt?.