

GENERALINIO ADVOKATO

F. G. JACOBS IŠVADA,

pateikta 2005 m. sausio 20 d.(1)

Byla C-434/03

P. Charles ir T. S. Charles-Tijmens

prieš

Staatssecretaris van Financiën

Šioje byloje Nyderlandų Hoge Raad (Aukščiausiasis teismas) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti tam tikrus pirkimo PVM atskaitymų ir jo tikslinimo reglamentuojančių taisyklių aspektus tais atvejais, kai ilgalaikis turtas yra iš dalies naudojamas apmokestinamiems² – Nors teisės aktų versijose anglų kalba vartojamas žodis „taxable“ (o versijose prancūzų kalba – žodžiai „opérations taxées“, žr. 8 punktą toliau), šiame kontekste kalbant apie PVM apmokestinamus sandorius man priimtinesnis žodis „taxed“, o ne „taxable“. Tai leistų skirti mokėto taikymo sritį patenkančius sandorius, kuriems taikoma išimtis, ir mokėto taikymo sritį nepatenkančius sandorius. PVM atskaitą traukiamiems sandoriams ir iš dalies asmeniniams tikslams.

1. Teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar nacionalinė taisyklė, neleidžianti tokio ilgalaikio turto priskirti versle naudojamam turtui, jo naudojimo asmeniniams tikslams laikant prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygą, yra suderinama su Bendrijos teise.

Bendrijos nuostatos, taikomos PVM

Pagrindinės nuostatos

2. PVM sistemos esmė yra išdėstyta Pirmosios direktyvos(3) 2 straipsnyje:

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

Kiekvieno sandorio 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 vairioms sėnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“

3. Taigi šioje mokesčio sistemoje, kurioje apmokestinimo mokesčiu seka mokesčio atskaitymas, verslininkas neturi mokėti PVM už verslo tikslams sigytas prekes ir paslaugas. Tačiau po

mažmenin? prekybos etapo, taip pat vis? ne verslo tikslams sudarom? sandori? atžvilgiu PVM n?ra nei renkamas, nei atskaitomas.

4. Tikslesn?s taisykl?s yra ?tvirtintos Šeštojoje direktyvoje(4).

5. PVM taikymo sritis apibr?žiama 2 straipsnyje, pagal kur? tarp PVM apmokestinam? sandori? patenka „preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ ir preki? importas.

6. Apmokestinamasis asmuo yra apibr?žiamas 4 straipsnio 1 dalyje kaip ekonomin? veikl? vykdančias asmuo, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Pagal 4 straipsnio 2 dal? ekonomin? veikla apima „visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?“, ekonomine veikla taip pat laikomas ir „materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?“.

7. Teis?s atskaityti mokest? pagrindai yra ?tvirtinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje. 17 straipsnio 2 dalis numato: „Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi 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 <...>“. Pagal 17 straipsnio 1 dal? ši teis? atsiranda tuo metu, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

8. Kadangi teis? atskaityti mokest? atsiranda tik apmokestinamiesiems sandoriams naudojam? preki? tiekim? ir paslaug? teikim? atvejais, tokia teis? neatsiranda, jei jie yra naudojami atleistiems nuo mokes?io sandoriams, t. y. vis? pirma nurodytiesiems direktyvos 13 straipsnyje, arba sandoriams, kurie visiškai nepatenka ? PVM taikymo srit?, pavyzdžiui, tokiems, kurie n?ra atliekami už atlyg? arba kuri? nevykdo apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, ypa? kaip dalies 4 straipsnyje numatytos ekonomin?s veiklos.

Su „mišriu“ naudojimu susijusios problemos

9. Keletas nuostat? yra skirtos panaikinti sunkumus, kurie gali kilti tais atvejais, kai d?l kokios nors priežasties apmokestinamam asmeniui tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos gali b?ti iš dalies naudojamos apmokestinamiems pardavimo sandoriams ir iš dalies kitiems tikslams. Akivaizdu, kad tokiu atveju yra svarbu skirti apmokestinamus ir kitokius sandorius bei išlaikyti atitikim? tarp sumok?to pirkimo mokes?io atskaitymo ir apmokestinimo pardavimo mokes?iu.

10. Šios nuostatos yra skirtos dviems „mišraus“ naudojimo atvejams. Pasitaiko atvej?, kai vykdydamas savo versl? apmokestinamasis asmuo ?sigyja preki? ar paslaug?, kurias iš dalies naudoja savo versle ir iš dalies su verslu nesusijusiems tikslams. Ta?iau pasitaiko ir toki? atvej?, kai ?mon? atlieka tiek apmokestinamuosius, tiek neapmokestinamuosius sandorius.

11. Taigi vis? pirma, kalbant apie verslui naudojam? preki? naudojim? asmeniniams tikslams ir kitas panašias situacijas, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis numato: „Preki?, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dal?, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotoj? privatiems poreikiams, arba j? perdavimas neatlygintinai, arba j? panaudojimas ne savo verslo tikslams, kai prid?tin?s vert?s mokestis už tas prekes ar j? sudedam?sias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi b?ti laikomas tiekimu už atlyg?.“

12. Taip pat, kalbant apie paslaugas, 6 straipsnio 2 dalis numato: „Paslaug? tiekimu už atlyg? laikoma:

a) preki?, sudaran?i? verslui skirtą turto dal?, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo

darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.“

13. Taigi, atsižvelgiant į galimybę taikyti išimtį iš 6 straipsnio 2 dalies, šios dvi nuostatos reiškia, kad tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo sau pačiam tiekia savo verslo prekes ar teikia savo verslo paslaugas, tačiau tai daro ne verslo tikslams, jis privalo už šį sandorį sumokėti PVM, jei jis atskaito pirkimo PVM, sumokėję už šiuo tikslu įsigytas prekes ar paslaugas.

14. Tokiais atvejais apmokestinamoji vertė yra nustatoma pagal 11 straipsnio A dalies 1 pastraipą, pagal kurią ji sudaro:

„<...>

b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 <...> dalyje, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant, – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

<...>“

15. Antra, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis reglamentuoja situacijas, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas tiek sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, tiek sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas. Tokiais atvejais pagal pirmąją pastraipą „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

16. Antroji pastraipa numato, kad tokia proporcija iš esmės yra nustatoma pagal 19 straipsnį, kuris apibrėžia ją kaip trupmeną, gaunamą visų sandorių, už kuriuos sumokėję PVM galima traukti atskaitą, apyvartos sumą dalijant iš visos apyvartos sumos(5).

17. Be to, Šeštosios direktyvos 20 straipsnis numato, kad reikiamais atvejais atskaitą traukiamo pirkimo mokesčio suma turi būti tikslinama:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tų sumų, kurių apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma <...>

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

<...>

Kai nekilnojamasis turtas įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki

20 metų.

<...>“

„Pereinamojo laikotarpio“ nuostatos dėl draudimo pasinaudoti teise atskaityti PVM

18. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis numato, kad Taryba Komisijos siūlymu gali vienbalsiai nuspręsti, su kokiomis išlaidomis susijęs PVM negali būti atskaitomas, tačiau pabrėžia, kad mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas nuo išlaidų, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, nuo išlaidų prabangai, pramogoms ir pasilinksminimams.

19. Situaciją iki bus priimtas Tarybos sprendimas numato 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa: „Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius į nacionaliniuose įstatymuose, galiojančius šios direktyvos įsigaliojimo metu“.

20. Atitinkamos taisyklės nebuvo priimtos, todėl toliau taikomos pereinamojo laikotarpio nuostatos.

21. Prieš pat įsigaliojant Šeštajai direktyvai, valstybių narių (įskaitant Nyderlandus) PVM reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų pagrindas buvo Antroji direktyva(6). Šios direktyvos 11 straipsnis visų pirma numatė:

„1. Tais atvejais, kai prekės ir paslaugos yra naudojamos jo ūmonės tikslams, apmokestinamas asmuo turi teisę atskaityti iš mokėtino mokesčio:

a) pridėtinės vertės mokestį, nurodytą skaitose, kurios jam buvo pateiktos už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas;

<...>

4. Iš atskaitos sistemos gali būti išimtos tam tikros prekės ir paslaugos, ypač tos, kurios gali būti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams.“ (Neoficialus vertimas)

22. Taigi 11 straipsnio 1 dalis buvo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies(7) pirmtakė, o 11 straipsnio 4 dalimi buvo siekiama panašaus tikslo, kaip ir Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalimi bei 6 straipsnio 2 dalimi, nors jos buvo suformuluotos skirtingai.

Atitinkami Nyderlandų teisės aktai

23. Nyderlanduose PVM reglamentuoja 1968 m. *Wet op de Omzetbelasting* (įstatymas dėl PVM) ir jo įgyvendinimo taisyklės *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting*. Hoge Raad aiškina, kad šie teisės aktai veikia taip.

24. Pagal 1968 m. įstatymo 2 straipsnį ir 15 straipsnio 1 dalį verslininkas gali atskaityti PVM, kuriuo buvo apmokestintos kito verslininko jam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, jei jis šias prekes ar paslaugas naudoja savo versle. Taigi tais atvejais, kai prekės ar paslaugos yra naudojamos tiek su verslu susijusiems, tiek nesusijusiems (visų pirma asmeniniams) tikslams, mokestis negali būti atskaitomas tiek, kiek prekės ar paslaugos yra naudojamos ne verslo tikslams.

25. Įstatymo 15 straipsnio 4 dalis numato, kad prekės ar paslaugos naudojimo verslo tikslams ir naudojimo ne verslo tikslams santykis turi būti nustatytas pradedant naudoti prekes ar paslaugas. *Uitvoeringsbeschikking* 12 straipsnio 3 dalis, priimta remiantis įstatymo 15 straipsnio 6 dalimi,

numato, kad tuo metu, kai pateikiama deklaracija už t? mokestinį? met? paskutin? apmokestinimo laikotarp?, atskaitomas PVM yra perskaičiuojamas naudojant vis? met? duomenis. Atskaityto mokesčio perskaičiuoti ar peržiūrėti v?liau nebeleidžiama, ?statymas taip pat nenumato galimybės v?liau apmokestinti d?l naudojimo ne verslo tikslams, kaip tai yra numatyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkte.

26. Šios taisyklės *Uitvoeringsbeschikking* buvo tvirtintos 1969 m., siekiant ?gyvendinti Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies nuostatas. Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymo tikslu jos buvo priimtos anksčiau, nei ?sigaliojo pastaroji direktyva.

Faktai, procesas nacionaliniame teisme ir pateikti klausimai

27. 1997 m. kovo mėn. P. Charles ir T. S. Charles-Tijmens (toliau – apeliantai) kartu ?sigijo vieno aukšto atostogų namų Nyderlanduose. Šis namas buvo skirtas ir nuomoti, ir asmeniniam naudojimui bei nagrinėjamu laikotarpiu taip ir buvo naudojamas – 87,5 % laiko nuomojamas, o 12,5 % laiko naudojamas asmeniniams tikslams.

28. Pagal Bendrijos ir nacionalinę teisę nuoma yra apmokestinamasis sandoris ir apeliantai šiuo tikslu yra laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu.

29. Savo 1997 m. antrojo ketvirčio PVM deklaracijoje apeliantai iš pradžių atskaitė 87,5 % mokesčio, sumokėto už vieno aukšto namų, ?gydami teisę susigrąžinti 91 Nyderlandų guldeno sumą, kuri buvo patvirtinta 1997 m. spalio 1 d. Sprendimu. Tačiau v?liau jie ?m? laikytis požiūrio, kad sumokėtas pirkimo mokestis turi būti atskaitomas 100 %, todėl pateikė skundą dėl šio sprendimo, prašydami papildomai grąžinti 13 Nyderlandų guldenų sumą. Mokesčių inspektorius šį skundą atmetė kaip nepriimtį.

30. Tada apeliantai iškėlė bylą *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, apskrities apeliaciniam teisme, kuris patvirtino 1997 m. spalio 1 d. Sprendimą. Jis nurodė, kad vieno aukšto namų apeliantai naudoja PVM apmokestinamoms verslo paslaugoms teikti, bet taip pat ir asmeniniams tikslams, todėl viso už vieno aukšto namų sumokėto mokesčio atskaityti negalima. Jis laikėsi nuomonės, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnio 2 dalis nėra kliūtis tokiems PVM atskaitymo apribojimams nustatyti, o pagal 17 straipsnio 6 dalį valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, nustatytus j? nacionaliniuose ?statymuose, galiojusius direktyvos ?sigaliojimo metu. Kadangi atitinkamos Nyderlandų nuostatos nuo to laiko nebuvo keičiamos, šioje byloje nagrinėjamas atskaitos apribojimas yra pagrįstai leidžiamas.

31. Byla toliau apeliacine tvarka nagrinėjama *Hoge Raad*, kuris laikosi nuomonės, kad du iš apeliacinio skundo pagrindų kelia su Bendrijos teise susijusius klausimus.

32. Pirma, apeliantai teigia, kad draudimas dalį PVM ?traukti ? atskaitą prieštarauja Šeštajai direktyvai. Iš 6 straipsnio 2 dalies išplaukia, kad vieno aukšto namo naudojimas asmeniniams tikslams turi būti laikomas apmokestinama paslauga, nes jie nusprendė visą pastatą priskirti versle naudojamam turtui. Dėl šios priežasties pagal 17 straipsnio 2 dalį jie turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM.

33. Antra, jie nesutinka su tuo, kaip *Gerechtshof* Šeštosios vertino direktyvos 17 straipsnio 6 dalį. Direktyvai ?sigaliojus Nyderlandų teisės aktai, išskyrus motorinių transporto priemonių skirtą išimtį, šios nuostatos prasme nenumatė jokių kitų teisės ? PVM atskaitą išimčių. 17 straipsnio 6 dalis yra susijusi tik su išimtimis, numatytomis Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje „tam tikroms prekėms ir paslaugoms“. 1968 m. ?statymo 15 straipsnio 1 dalyje tvirtinta dalinė atskaitos išimtis nebuvo pagrįsta šia nuostata ir nėra tos pačios rūšies išimtis. Tokių prekių kaip šiuo atveju turimas omenyje vieno aukšto namas atžvilgiu ?statyme nebuvo numatyta teisės

įtraukti į atskaitų išimtis, numatyta Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje, tad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis nepateisina dalinių išimties iš atskaitos.

34. *Hoge Raad*, palyginęs atitinkamus Bendrijos ir nacionalinių teisės aktus, pastebi, kad tiek vienas, tiek kitas yra siekiama to paties tikslo ir kad jie gali turėti tokį patį poveikį bei, kiek tuo nėra ribojama konkurencija, bet kokie tarp jų egzistuojantys skirtumai gali būti vertinami kaip pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį leidžiamos išimtys.

35. Tačiau teismas pabrėžia, kad jų poveikis ne visuomet yra toks pats. Pagal direktyvą apmokestinamasis asmuo turi teisę nedelsiant atskaityti visą mokestį, o su naudojimu asmeniniams tikslams susijęs tikslinimas nėra daromas tol, kol atitinkamas daiktas ar paslauga nėra faktiškai panaudojami asmeniniams tikslams. Pagal Nyderlandų įstatymų daikto ar paslaugos naudojimo asmeniniams tikslams ateiptyje apimtis turi būti nustatyta pirmaisiais metais, mokesčio atskaitymas yra ribojamas šia apimtimi ir nėra numatyta galimybė tikslinti atskaitos dydžio, jei ši apimtis skiriasi ateinančiais metais. Padidinus naudojimo asmeniniams tikslams apimtį apmokestinamasis asmuo gautų nepagrįstą pranašumą, tačiau nėra numatyta jokie mechanizmai, leidžiantys užkirsti kelią manipuliacijoms, o tai galėtų riboti konkurenciją. Ir atvirkščiai, naudojimo asmeniniams tikslams sumažinimas užkrautų apmokestinamajam asmeniui nepagrįstą PVM naštą.

36. Todėl *Hoge Raad* prašo Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar aprašytasis iki Šeštosios direktyvos priėmimo galiojęs teisinis režimas,

- draudžiantis ilgalaikį turtą ar jam prilyginamą prekę ar paslaugą visiškai priskirti versle naudojamam turtui, jei pirkėjas šių prekių ar paslaugų naudoja ir verslo, ir su juo nesusijusiems tikslams (ypač asmeniniams tikslams),
- ir todėl draudžiantis nedelsiant ir visiškai atskaityti šios prekės ar šios paslaugos pirkimo metu suskaitoje nurodytą mokestį, ir
- nenumatantis apmokestinimo PVM, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkte,

yra suderinamas su Šeštoja direktyva, ypač jos 17 straipsnio 1, 2 ir 6 dalimis bei 6 straipsnio 2 dalimi?

37. Nyderlandų vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas, taip pat jos abi, kartu su apeliантаis pagrindinėje byloje ir Vokietijos vyriausybė, atsakė į du Teisingumo Teismo raštu pateiktus klausimus. Apeliantai, Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija posėdyje pateikė savo žodinius paaiškinimus.

Vertinimas

38. Klausimai ir pareiškimai, kuriuos *Hoge Raad* pateikė Teisingumo Teismui, kelia keletą klausimų, kurių tarpusavio sąsajos nėra paprastos, tad aš manau, kad šiame etape labai praverstų trumpas metodo, kurį ketinu naudoti, aptarimas.

39. Išanalizavęs atitinkamas Nyderlandų teisės nuostatas(8), aš nagrinėsiu Teisingumo Teismo praktikos suformuluotą reikalavimą leisti apmokestinamajam asmeniui integruoti į savo verslą turtą, kuris yra iš dalies naudojamas asmeniniams tikslams(9). Po to seks įvairių Šeštojoje direktyvoje įtvirtintų atitinkamų mechanizmų(10) bei 6 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje įtvirtintos nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo apimtys(11) analizė, kartu vertinant šį mechanizmą poveikį, atsižvelgiant į tai, ar prekės yra priskirtos versle naudojamam, ar

asmeniniam turtui(12). Taip pat palyginsiu prekių neįtraukimo į versle naudojamą turtą ir jo priskyrimo versle naudojamam turtui, nelaikant prekių naudojimo asmeniniams tikslams už atlygą teikiamomis paslaugomis, poveikį(13). Galiausiai įvertinsiu 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtinto leidimo palikti galioti anksčiau priimtus galiojančius teisės aktus taikymo apimtį(14).

Nyderlandų teisėje numatyta galimybė rinktis

40. Nyderlandų vyriausybė visų pirma neigia, kad pagal Nyderlandų teisę apmokestinamasis asmuo, įsigyjantis ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir asmeniniams tikslams, negali pasirinkti jo visiškai priskirti versle naudojamam turtui. Ji pateikė aplinkraščių, kuriame pateikiamas 2002 m. lapkričio 27 d. valstybės finansų ministro sprendimas, patvirtinantis galimybę rinktis, kopiją. Pošodyje apeliant atstovai ginėjo šį teiginį, o Nyderlandų vyriausybė pakartojo, kad administracinės taisyklės numato tokio pasirinkimo galimybę.

41. Teisingumo Teismas neturi kompetencijos aiškinti Nyderlandų teisę. Jis turi vadovautis nacionalinės teisės aiškinimu, kurį pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. *Hoge Raad* klausimas aiškiai yra susijęs su teisine situacija, kuriai esant draudžiama „ilgalaikį turtą <...> visiškai priskirti versle naudojamam turtui, jei pirkėjas šių prekių <...> naudoja ir verslo, ir su juo nesusijusiems (ypač asmeniniams) tikslams“.

42. Tačiau pastebėtina, kad:

- Nyderlandų vyriausybė remiasi administraciniu sprendimu, o Teisingumo Teismas keletą kartų yra nurodęs, kad bet kokia nacionalinės teisės aktų neatitiktis Bendrijos teisei turi būti pašalinama priimant privalomas nacionalinės teisės nuostatas, turinčias tokią pačią teisinę galią kaip atitinkamas teisės aktas(15),
- šis administracinis sprendimas buvo priimtas 2002 m., o byloje nagrinėjamas laikotarpis, su kuriuo yra susijęs procesas nacionaliniame teisme, yra 1997 m.okestiniai metai,
- sprendime aiškiai nurodoma, kad mokesčių mokėtojai nusprendus ilgalaikį turtą visiškai priskirti versle naudojamam turtui atskaitymas yra neleidžiamas tiek, kiek prekių nėra naudojamos verslo tikslams, ir kad šis apribojimas grindžiamas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, ir
- nors ir egzistuoja pradinio pasirinkimo galimybė, šiuo atžvilgiu nėra numatyta vėlesnio patikslinimo, atsižvelgiant į naudojimo pasikeitimus, galimybę.

Ginėjami Nyderlandų sistemos aspektai

43. Akivaizdu, kad aprašyta sistema skiriasi nuo Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyto mechanizmo. Jų abiejų siekiamas tikslas gali būti tas pats, tačiau, kaip išaiškino *Hoge Raad*, panašu, kad realus jų poveikis skirsis, ypač tuo atveju, jei laikui bėgant keisis ilgalaikio turto įsigyto naudojimui ir verslo, ir asmeniniams tikslams, asmeninio naudojimo apimtys.

44. Reikia nuspręsti, ar Nyderlandų sistemos aspektai vis dėlto gali būti suderinami su Šeštosios direktyvos nuostatomis.

45. Nyderlandų sistemos aspektai, kuriuos *Hoge Raad* nurodė savo klausimuose, yra tokie: i) verslo tikslams ir su verslu nesusijusiems tikslams naudojamas ilgalaikis turtas negali būti visiškai priskirtas versle naudojamam turtui; todėl ii) už tokį ilgalaikį turtą sumokėtas pirkimo mokestis negali būti visiškai atskaitomas ir iii) nėra nuostatų, pagal kurias PVM būtų apmokestinamas tokie prekių naudojimas asmeniniams tikslams. Akivaizdu, kad antrasis ir trečiasis aspektai yra tiesioginiai ir automatiški pirmojo aspekto padariniai, tačiau aš taip pat pridurčiau dar vieną svarbų aspektą, kurį *Hoge Raad* atkreipia dėmesį savo paaiškinimuose,

nors jis ir nėra akivaizdus tiesioginis ir automatinis pirmojo aspekto padarinys: iv) nustačius ilgalaikio turto, kaip verslo tikslams naudojamo turto ir kaip asmeniniams tikslams naudojamo turto, paskirstymo proporcijas, jį nebegalima tikslinti pasibaigus pirmiesiems mokestiniams metams.

Pasirinkimo galimybės reikalavimas

46. Teisingumo Teismas yra ne kartą patvirtinęs, kad „apmokestinamasis asmuo gali rinktis, ar, taikant Šeštąją direktyvą, integruoti į savo verslą dalį naudojimui asmeniniams tikslams perduoto turto“(16).

47. Taigi, tiek, kiek pagal Nyderlandų taisyklės tai nėra leidžiama, atrodo, kad šios taisyklės yra nesuderinamos su direktyva.

48. Tačiau Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad šios taisyklės atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje tvirtintą reikalavimą, pagal kurį negali būti atskaitomas mokestis, sumokėtas už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, kurias mokesčio mokėtojas panaudojo neapmokestinamiems sandoriams, bei 6 straipsnio 2 dalyje tvirtintą reikalavimą užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamuosius asmenis ir galutinius vartotojus(17). Kaip ir Komisija, ji yra įsitikinusi, kad neatitikimai tarp Nyderlandų taisyklių ir 6 straipsnio 2 dalies yra leidžiami pagal paskutiniame šios dalies sakinyje nukrypti leidžiančią nuostatą(18). Be to, posėdyje Vokietijos vyriausybė specialiai paprašė Teisingumo Teismo iš naujo įvertinti savo praktiką, pagal kurią reikalaujama leisti apmokestinamajam asmeniui visais atvejais ilgalaikį turtą savo nuožūra priskirti versle naudojamam turtui.

49. Dėl šios priežasties pageidautina šis aspektas išnagrinėti atidžiau.

PVM direktyvomis tvirtintoje schemoje egzistuojančios atitinkamos problemos ir sprendimai

50. Nereikia rodinėti, kad pagal PVM direktyvomis tvirtintą schemą už prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo įsigijo savo apmokestinamiems verslo sandoriams, sumokėtas pirkimo mokestis turi būti atskaitomas, o už galutiniam vartojimui asmeniniams tikslams įsigytas prekes ar paslaugas turi būti sumokamas visas mokestis.

51. Pirkimo mokesčio atskaitymas yra susijęs su apmokestinimu pardavimo mokesčiu, todėl tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens įsigijamos prekės arba paslaugos yra panaudojamos PVM neapmokestinamiems sandoriams ar į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negali būti nei imamas pardavimo mokestis, nei atskaitomas pirkimo mokestis.

52. Sunkumų gali kilti tais atvejais, kai įsigytos prekės ar paslaugos tuo pat metu panaudojamos keliais skirtingais būdais.

53. Šeštoji direktyva numato du būdus tokiems sunkumams išvengti, nors aplinkybės, kurioms esant jie gali būti taikomi, skiriasi ir jie nėra lengvai keičiami tarpusavyje.

54. Pirmasis būdas yra susijęs su situacija, kai apmokestinamasis asmuo savo asmeniniams tikslams naudoja prekes ir paslaugas, kurios iš pradžių buvo vertinamos kaip įsigytos apmokestinamiems verslo sandoriams ir už kurias sumokėtas pirkimo PVM buvo iš pradžių atskaitytas. Pagal sulygiškai panašias nuostatas, tvirtintas 5 straipsnio 6 dalyje, reglamentuojančioje galutinę prekių sunaudojimą, bei 6 straipsnio 2 dalyje, reglamentuojančioje paslaugų panaudojimą, kaip ir šiuo atveju, iš esmės yra laikoma, kad apmokestinamasis asmuo veikia dvejopai, kaip tiekėjas savo verslui ir kaip prekes ar paslaugas asmeninėms reikmėms įsigyjantis asmuo, todėl už „sandorą“ jis turi apskaityti pardavimo PVM.

55. Antrasis būdas yra proporcingas atskaitymas, reglamentuojamas 17 straipsnio 5 dalyje ir 19

straipsnyje ?tvirtinta sistema, taikomas tais atvejais, kai verslas vykdo ir apmokestinamus, ir neapmokestinamus pardavimo sandorius. Pagrindin? taisykl? yra ta, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti per metus apskai?iuoto pirkimo mokes?io dal?, kuri yra lygi apmokestinam? pardavimo sandori? grynajai vertei, padalytai iš vis? verslo sudaryt? pardavimo sandori? gryniosios vert?s.

56. 20 straipsnis taip pat numato, kad atskaitymai turi b?ti patikslinti, ypa? jei pasikei?ia apskai?iuojant atskaitom? sum? taikomi faktoriai. Toki? pasikeitim? atsiradimo tikimyb? yra labai didel? ilgalaikio turto, kuris dažnai naudojamas kelet? met?, per kuriuos jo panaudojimo tikslas gali keistis, atveju. Tod?l yra nustatytas penkeri? met? trukm?s tikslinimo laikotarpis, kuris gali b?ti prat?stas iki 20 met? nekilnojamojo turto atveju, per kur? galima nustatyti ?vairias atskaitas(19).

57. B?t? naudinga palyginti pagrindinius ši? sistem? aspektus.

58. Pirma, abi sistemos taikomos tik tais atvejais, kai apmokestinamos prek?s arba paslaugos yra ?sigyjamose verslo srityje. 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis yra susijusios su verslininko tiekiamomis prek?mis, kurios yra versle naudojamas turtas, arba verslo teikiamomis paslaugomis. 17 straipsnio 5 dalis yra susijusi su prek?mis ar paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems – tai yra tokiems, kuriems taikoma išimtis, – sandoriams. N? viena iš ši? nuostat? negali b?ti taikoma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo ?sigyja prekes asmenin?ms reikm?ms ar naudoja jas PVM neapmokestinamiems sandoriams. Tokiais atvejais pirkimo mokestis negali b?ti atskaitomas, o ? sandorius neatsižvelgiama skai?iuojant atskaitom? dal?(20). Taip pat, net jei apmokestinamasis asmuo asmenin?ms reikm?ms ?sigytas prekes perleisti savo verslui, tai taip pat nepatekt? ? PVM taikymo srit?, nes apmokestinamasis asmuo veikt? ne „kaip toks“, o kaip paprastas fizinis asmuo.

59. Antra, abi sistemos yra skirtos užtikrinti atitikim? tarp sumok?to pirkimo mokes?io ir apmokestinimo pardavimo mokes?iu, ta?iau realiai abi jos veikia kaip veidrodinis viena kitos atspindys. 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis numato, kad tais atvejais, kai buvo atskaitytas sumok?tas pirkimo mokestis, pardavimo mokes?iu turi b?ti apmokestinami sandoriai, kurie kitais atvejais – d?l tos priežasties, kad n?ra vykdomi už atlyg?, – nepatenka ? PVM taikymo srit?. 17 straipsnio 5 dalis numato, kad tiek, kiek sandoris negali b?ti apmokestinamas, nes jam taikoma išimtis, atitinkama sumok?to pirkimo mokes?io dalis negal?s b?ti atskaitoma. Taigi, tuo atveju, jei abi sistemos iš dalies sutampa, pirmiausia tur?t? b?ti taikomos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, kad naudojimas asmeniniams tikslams tapt? apmokestinamu pardavimu; tuomet visi apmokestinami pardavimai, ?skaitant ir naudojimą asmeniniams tikslams, 17 straipsnio 5 dalies taikymo tikslais turi b?ti sumuojami ir atskiriami nuo pardavimų, kuriems taikoma išimtis.

60. Galiausiai abi sistemos leidžia daryti patikslinimus atsižvelgiant ? besikei?ian?ias aplinkybes, nors mechanizmas ir skiriasi kiekvienu atveju. 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies atveju patikslinimas vyksta automatiškai, nes mokes?iu apmokestinama tada, kai prek? ar paslauga yra vartojama. 17 straipsnio 5 dalies atveju teis? atskaityti mokest? yra apskai?iuojama metiniu pagrindu ir d?l tos priežasties kiekvienais metais gali skirtis, o 20 straipsnis papildomai numato keleri? met? tikslinimo laikotarp? ilgalaikio turto atveju.

6 straipsnio 2 dalyje numatytos galimyb?s taikyti išimtis apimtis

61. 6 straipsnio 2 dalyje apibr?žiamos tam tikros „sandori?“ kategorijos, kurios turi b?ti laikomos paslaug? teikimu už atlyg?, nors ?prastiniais atvejais jos neb?t? laikomos teikiamomis už atlyg? ir tod?l kitais atvejais nepatekt? ? PVM taikymo srit?.

62. 6 straipsnio 2 dalies paskutinis sakinyss leidžia valstybės narėms „šios dalies nuostatomss <...> taikyti išimtis“ su sąlyga, kad tai nesudarys prielaidę konkurencijos iškreipymui.

63. Mano nuomone, šio leidimo taikymo sritis leidžia nagrinėjamo sandorio, bendrai ar iš dalies, kategorijas vertinti kaip nesusijusias paslaugų teikimu už atlygą, ir dėl šios priežasties nepatenkančias į PVM taikymo sritį. Tai neleidžia valstybės narėms pakeisti Šeštojoje direktyvoje numatytą taisyklę ar nustatyti kitą, joje nenumatytą taisyklę.

64. Ši išvada išplaukia iš pačios nuostatos formuluotės ir yra patvirtinta Teisingumo Teismo sprendime *Cookie's World*(21).

65. Atitinkamai neatrodo, kad 6 straipsnio 2 dalies paskutinis sakinyss leidžia valstybės narėms drausti mokesčių mokėtojams priskirti versle naudojamam turtui prekes, kurios yra naudojamos ir verslo, ir asmeniniams tikslams.

66. Kita vertus, šis sakinyss leidžia valstybės narėms neatlygintinai šią prekių naudojimą asmeniniams tikslams vertinti kaip neatlygintiną prekių tiekimą ar paslaugų tiekimą, kuris todėl nėra apmokestinamas, šitaip nesuteikiant teisės atskaityti už šiam naudojimui priskiriamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus sumokėto pirkimo mokesčio.

67. Tačiau šiuo klausimu reikėtų pateikti tokias tris išvadas.

68. Pirma, nors 6 straipsnio 2 dalies paskutinis sakinyss ir nesuteikia valstybės narėms teisės neleisti mokesčių mokėtojams priskirti versle naudojamam turtui prekių, kurios yra naudojamos ir verslo, ir asmeniniams tikslams, jis – ar kas nors kita toje dalyje – taip pat tiesiogiai ir nedraudžia joms to daryti. 6 straipsnio 2 dalis tik skirta situacijai, kai prekės buvo priskirtos versle naudojamam turtui, o tuomet naudojamos asmeniniams tikslams.

69. Antra, tais atvejais, kai prekės nėra priskirtos apmokestinamojo asmens versle naudojamam turtui, jos iš viso nepatenka į PVM taikymo sritį. Dėl šios priežasties joms netaikomos nei 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, nei 17 straipsnio 5 dalis.

70. Trečia, jei valstybės narė nukrypsta nuo 6 straipsnio 2 dalies, visus ar dalį nagrinjamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vertindama kaip neatlygintinus ir dėl tos priežasties nepatenkančius į PVM taikymo sritį, to poveikis tam tikrais atžvilgiais yra palyginamas su atitinkamų pirkimų išskyrimu iš versle naudojamo turto: mokesčio mokėtojas neturi teisės atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio, tačiau atitinkami sandoriai taip pat yra išskiriami apskaituojant atskaitomą mokesčio dalį 17 straipsnio 5 dalyje numatytais tikslais.

71. Dėl šios priežasties yra pageidautina atidžiau įvertinti prekių, kurios yra naudojamos ir verslo, ir asmeniniams tikslams, priskyrimo versle naudojamam turtui ir priskyrimo asmeniniams tikslams naudojamam turtui poveikį.

Prekių priskyrimo versle naudojamam turtui ar asmeniniams tikslams naudojamam turtui pasekmės

72. Kai prekės yra įsigyjamos kaip apmokestinamojo asmens versle naudojamo turto dalis, jas įsigyjant sumokėtas PVM gali būti nedelsiant atskaitomas, išskyrus atvejį, jei jos vien tik ar iš dalies yra naudojamos neapmokestinamiems sandoriams. Tuo atveju, kai jos yra naudojamos vien tik neapmokestinamiems sandoriams, nėra leidžiami jokie atskaitymai. Kai jos neapmokestinamiems sandoriams naudojamos iš dalies, 17 straipsnio 5 dalis nustato atskaitomą proporciją. Taip apskaituojant, sumokėtas pirkimo PVM gali būti atskaitomas tuomet, kai tolesnis naudojimas apima naudojimą asmeniniams tikslams, jei naudojimas yra apmokestinamas pagal 5

straipsnio 6 dalį arba 6 straipsnio 2 dalį.

73. Pastaruoju atveju, nors apmokestinamojo asmens prekė ar paslauga naudojimas asmeniniams tikslams yra apmokestinamas PVM, kaip ir bet kurio kito privataus asmens, prekes ar paslaugas naudojančio asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo gali tam tikrais atvejais, taikydamas 5 straipsnio 6 dalį ir 6 straipsnio 2 dalį, gauti tam tikros mokestinų naudų, nes, be kita ko:

- mokestis yra atskaitomas nedelsiant, o mokesčio mokėjimas atidedamas ir išdėstomas per naudojimo asmeniniams tikslams laikotarpį, taip sudarant galimybę gauti naudas per pinigų srautus,
- PVM mokamas atsižvelgiant į prekę ar paslaugą savikainą, kuri, tikėtina, būtų mažesnė, nei kaina, už kurią jos galėtų būti įsigytos iš kito verslininko veikiant kaip fiziniam asmeniui,
- ilgalaikio turto, įskaitant nekilnojamąjį turtą, atveju prekė ar turto naudojimo „paslaugos“ teikimo savikaina (o atitinkamai ir pardavimo mokestis) apmokestinamajam asmeniui gali būti ypač maža, atsižvelgiant į įsigijimo sąnaudas (taigi ir į atskaitomą sumokėtą pirkimo mokestį), tad naudojimas asmeniniams tikslams realiai bus apmokestinamas mažesniu mokesčiu – nauda, kuri, tikėtina, didesnę dalį naudojimo asmeniniams tikslams proporcingai.

74. Tais atvejais, kai prekės įsigyjamąsias kaip apmokestinamojo asmens asmeninio turto dalis, jos nepatenka į PVM taikymo sritį ir nėra leidžiami jokie atskaitymai. Jei vėliau šios prekės yra naudojamos verslo tikslams, teisė atkaityti mokestį taip pat neatsiranda dėl to, kad pradinė teisė atskaityti mokestį lemia statusas, kuriuo asmuo įsigyja prekes⁽²²⁾, ir dėl to, kad asmuo, kuris perleidžia prekes – savo asmeninį turtą – savo verslui ar sudaro savo verslui galimybę naudotis šiomis prekėmis, kaip apmokestinamasis asmuo tiekia šias prekes neatlygintinai. Bet koks pirkimo mokestis, sumokėtas už prekes ar paslaugas, įsigytas veikiant kaip privačiam asmeniui, o vėliau naudojamas verslo tikslams, šitaip tampa tokio įsigyto prekės ar paslaugos savikainos dalimi, sukurdamas apmokestinamajam asmeniui našta, kuri gali būti vertinama kaip nepriimtina atsižvelgiant į PVM neutralumo principą.

75. Taigi, jei ir asmeniniams, ir verslo tikslams naudojamos prekės yra priskirtos asmeniniam turtui, apmokestinamasis asmuo bus nepalankioje padėtyje. Jei jos būtų priskirtos versle naudojamam turtui, jis galėtų gauti naudas tais atvejais, kai naudojimas asmeniniams tikslams yra laikomas prekės tiekimu ar paslaugos teikimu už atlygą pagal 5 straipsnio 6 dalį ir 6 straipsnio 2 dalį.

76. Apmokestinamojo asmens gaunamos naudos ar patiriamų nuostolių tiesioginė išraiška, be jokios abejonės, yra mokesčių inspekcijos surenkamos arba nesurenkamos atitinkamos mokestinų pajamos.

77. Šiomis aplinkybėmis yra akivaizdu, kad pasirinkimo galimybę sprendžiant, ar mišraus naudojimo prekes priskirti verslui, ar asmeniniam turtui, yra naudinga mokesčių mokėtojui, iš kurio galima tikėtis, kad jis visuomet sieks priskirti prekes versle naudojamam turtui. Mokesčių inspekcija, atvirkščiai, sieks, kad asmeniniam turtui privalomai būtų priskiriama prekės dalis, proporcinga jo naudojimui asmeniniams tikslams.

78. Tačiau, nors teisėtai galima būtų tvirtinti, jog asmeniniam naudojimui priskirtos prekės ar prekės dalis neturėtų patekti į PVM sistemą nuo jo įsigijimo momento, kad niekada nebūtų atskaitomas sumokėtas pirkimo mokestis, šiuo atveju nėra atsižvelgiama į faktą, kad tais atvejais, kai prekės yra priskiriamos asmeniniams tikslams naudojamam turtui, nėra numatytas tikslinio mechanizmas spręsti situacijas, kai prekės vėl perduodamos naudoti verslo tikslams.

79. Konkrečiai kalbant, apeliantai šioje byloje galėjo siegti vieno aukšto namų, ketindami jame praleisti didžiąją metų dalį ir jį nuomoti tik, pavyzdžiui, pusantro mėnesio. Pagal aprašytas Nyderlanduose galiojančias taisykles jie būtų turę jį priskirti 12,5 % versle naudojamam turtui ir 87,5 % asmeniniams tikslams naudojamam turtui, atitinkamai į atskaitą įtraukiant tik 12,5 % pirkimo PVM. Kitais metais apeliantai galėjo nuspręsti, kad jie geriau gyvens kur nors kitur arba kad nuomojant gaunamos pajamos yra nepakankamos ir kad geriau jie vieno aukšto namų toliau vien tik nuomos. Nei Nyderlandų taisyklės, nei Šeštoji direktyva nenumato mechanizmo, pagal kurį priskyrimas versle naudojamam turtui galėtų lemti sumokėto pirkimo mokesčio likučio dalies atskaitą. Tačiau, jei vėliau jie sumanytų perduoti vieno aukšto namų kaip nuomos verslą, pardavimų jie turėtų apmokestinti PVM.

80. Atvirkščiai, tais atvejais, kai prekės yra priskiriamos versle naudojamam turtui ir vėliau perduodamos naudojimui asmeniniams tikslams, Šeštoji direktyva 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje numato tikslinio mechanizmą, nors ir netobulą.

81. Taigi darau išvadą, kad Teisingumo Teismo praktika tiek, kiek ji numato, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę rinktis dėl verslo tikslams ir asmeniniams tikslams naudojamo ilgalaikio turto priskyrimo arba versle naudojamam turtui, arba asmeniniams tikslams naudojamam turtui, yra pateisinama, nes, nors ji ir galėtų suteikti jam galimą mokestinį naudą, priešingu atveju jam būtų padaroma žala, kuri yra nesuderinama su PVM principais ir kuri negali būti atlyginama. Taip pat panašu, kad pagal galiojančius teisės aktus (o gal ir iš viso) nėra žmanomas ir joks kitas su fiskalinio neutralumo principu suderinamas sprendimas.

Nukrypimo nuo 6 straipsnio 2 dalies pasekmės

82. Kaip aš anksčiau nurodžiau, 6 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje tvirtinta galimybė taikyti išimtis gali apimti tik nagrinėjamo naudojimo asmeniniams tikslams laikymą neatlygintinu paslaugos teikimu, taigi, nepatenkančiu į PVM taikymo sritį. Aš taip pat nurodžiau, kad tai gali turėti tokias pat pasekmes, kaip prekės pašalinimas iš apmokestinamojo asmens versle naudojamo turto.

83. Tačiau reikėtų pabrėžti šias dvi situacijų skirtumus.

84. Tais atvejais, kai prekės yra pašalinamos iš versle naudojamo turto, nekyla jokių klausimų dėl sumokėto pirkimo mokesčio atskaitymo, o kai prekės yra priskiriamos versle naudojamam turtui, sumokėtas pirkimo mokestis iš esmės gali būti tuoju pat atskaitomas arba visas, arba 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje nustatytais proporcijomis, kurias apskaičiuojant negali būti atsižvelgiama į pirkimus, nepatenkančius į PVM taikymo sritį.

85. Kyla sunkumų, jei valstybės narė vertina versle naudojamo turto naudojimą asmeniniams tikslams kaip nepatenkantį į PVM taikymo sritį, nes paskesnis įvykis – naudojimas asmeniniams tikslams – atrodo turės grąžtamąjį poveikį atitinkamo sumokėto pirkimo mokesčio klasifikavimui, o kartu ir galimybei jį įtraukti į atskaitą, nors iš principo šis mokestis turėtų būti tuoju pat atskaitomas. Kaip matyti, nėra žmanoma iš anksto tiksliai nustatyti naudojimo asmeniniams tikslams apimtį, kad būtų galima iš anksto neįtraukti į atskaitą teisingos mokesčio dalies.

86. Šiuo atžvilgiu gali būti svarbu tai, kad nėra galimybės nukrypti nuo 5 straipsnio 6 dalies nuostatų, kurios yra susijusios labiau su asmeniniu vartojimu, o ne su prekių, sudarančių versle naudojamo turto dalį, naudojimu asmeniniams tikslams. Taigi PVM visada yra apmokestinimas asmeninis vartojimas, tad mano k? tik nurodytos problemos yra išvengiama.

87. Kalbant apie paslaugas, kurias sudaro 6 straipsnio 2 dalyje numatytas versle naudojamo turto naudojimas, galima daryti prielaidą, kad naudojamas visada bus ilgalaikis turtas. Kitų prekių r?ši? naudojimas arba apims vartojimą, arba bus toks, kad nebus ?manomas joks patikimas apskaitos mokes?io? tikslams mechanizmas.

88. Nors ? turto versle naudojimą, kur? valstyb?s nar?s vertina kaip nepatenkant? ? PVM taikymo srit?, negali būti atsižvelgiama apskai?iuojant pagal 17 straipsnio 5 dalį ir 19 straipsn? atskaitom? mokes?io dalį, ? j? vis d?lto galima atsižvelgti 20 straipsnio, kuris numato galimyb? tikslinti pradin? atskait? tuo atveju, jei pasikei?ia tam tikros aplinkyb?s, kuri? pagrindu buvo apskai?iuota pradin? atskaitoma suma, kontekste.

89. Ilgalaikio turto, ypa? nekilnojamojo, atveju 20 straipsnyje numatytas laikotarpis, per kur? galima daryti patikslinimus, leidžia lanks?iau vertinti situacij?, jei naudojimas asmeniniams tikslams yra vertinamas ne kaip paslaugos teikimas už atlyg?, o asmeniniams tikslams naudojam? turt? atskyrus nuo versle naudojamo turto, taip apmokestinamajam asmeniui išvengiant didel?s žalos pastaruoju atveju ir jam negaunant naudos, kuri? jis gal?t? gauti tam tikrais atvejais taikant 6 straipsnio 2 dalį.

Išvados d?l 6 straipsnio 2 dalies

90. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, darau išvad?, kad nacionalin?s teis?s aktai, neleidžiantys apmokestinamajam asmeniui ilgalaikio turto visiškai priskirti jo versle naudojamam turtui tais atvejais, kai jis š? turt? naudoja ir savo verslo tikslams, ir su verslu nesusijusiems, vis? pirma asmeniniams tikslams, yra nei suderinami su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi, nei leidžiami pagal jos paskutin? sakin?.

91. Vis d?lto teis?s aktai, pagal kuriuos toki? preki? naudojimas vertinamas ne kaip prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlyg? ir d?l tos priežasties nepatenka ? PVM taikymo srit?, gali būti leidžiami pagal š? sakin?, jei jie neriboja konkurencijos ir yra taikomi kartu su Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta patikslinimo sistema.

17 straipsnio 6 dalis

92. Dar reikia atsakyti ? klausim?, ar nagrin?jamos Nyderlandų taisykl?s gali būti leidžiamos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąj? pastraip? tuo pagrindu, kad jose ?tvirtinta teis?s ?traukti ? atskait? išimtis buvo numatyta nacionalin?je teis?je iki direktyvos ?sigaliojimo.

93. Kadangi iki ?sigaliojant Šeštajai direktyvai Nyderlandų Karalystei buvo privalomos Antrojoje direktyvoje numatytos suderintos PVM taisykl?s, akivaizdu, kad gali būti leidžiamos tik su Antrąja direktyva suderinamos išimtys.

94. Pastarosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalis numato bendr? atskaitymo teis? tais atvejais, kai prek?s ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamojo asmens versle, ta?iau 11 straipsnio 4 dalis leido numatyti atskaitos sistemos išimtis „tam tikroms prek?ms ir paslaugoms, ypa? toms, kurios gali būti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams“. (Neoficialus vertimas)

95. Klausimus Teisingumo Teismui pateik?s teismas ir Nyderlandų vyriausyb? teigia, kad

gin?ijamos nacionalin?s taisykl?s buvo priimtos ?gyvendinant Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dal?. Net ir be ši? patvirtinim? tokia išvada atrodo pagr?sta tuo faktu, kad nagrin?jamomis taisyklomis yra siekiama leisti apriboti atskaitymus tik tais atvejais, kai patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos yra naudojamos verslo tikslams.

96. Komisija nurodo, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antr?j? pastraip? yra leidžiamos tik Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje numatytos išimtys. Tačiau Nyderland? vyriausyb? tvirtina, kad ši nuostata taip pat gali b?ti taikoma pagal 11 straipsnio 1 dal? priimtoms taisykloms.

97. Aš sutinku su Komisija. Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dal? pakeit? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis. Nepasikeitusioje ankstesn?s normos taikymo srityje nacionalin?s teis?s aktai dabar turi atitikti pastar?j? norm?, skaitom? kartu su, be kita ko, 5 straipsnio 6 dalimi ir 6 straipsnio 2 dalimi. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis pakeit? Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dal?, tačiau leidžia palikti pagal pastar?j? norm? galiojusių apribojimus.

98. Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalis numato apribojimus tam tikroms prek? ar paslaug? r?šims, pavyzdžiui, automobiliams, o ne bendr? apribojim? visam naudojimui asmeniniams tikslams, kaip Teisingumo Teismas tai patvirtino savo su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antr?ja pastraipa ir su šios nuostatos ?statyminiu kontekstu susijusioje praktikoje.

99. Savo išvadoje *Lennartz*(23) byloje aš nurodžiau, kad 17 straipsnio 6 dalis negali pateisinti bendros priemon?s, taikomos visoms išlaid? r?šims, apiman?ioms naudojim? verslo ir asmeniniams tikslams, egzistavimo, o Teisingumo Teismas laik?si tokios pa?ios nuomon?s(24), nors ir tiesiogiai nenurodydamas 17 straipsnio 6 dalies.

100. Byloje *Komisija prieš Pranc?zij?*(25) aš detaliau nagrin?jau ši? nuostat? ir jos ?statymin? kontekst?, ir mano cituoti šaltiniai leidžia daryti išvad?, kad apribojim? r?šys, kurias tur?jo omenyje teis?s akt? leid?jas, yra susijusios su išlaid? kategorijomis, apibr?žiamomis atsižvelgiant ? ?sigyt? prek? ar paslaug? pob?d?, o ne ? tiksl?, kuriam jos yra panaudojamos. Reikia pasteb?ti, kad bylose, kuriose Teisingumo Teismas vertino, kaip valstyb? nar? taiko 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos reikalavimus(26), visada b?davo nagrin?jamas b?tent šis apribojimas.

101. Kaip savo sprendime kreiptis ? Teisingumo Teism? nurod? *Hoge Raad* ir kaip Komisija nurod? savo pastabose, š? poži?r? vis? pirma patvirtina Teisingumo Teismo sprendimas *Royscot Leasing*(27) byloje.

102. Taigi atrodo, kad gin?ijamos taisykl?s negali atitikti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos reikalavim?.

Išvada

103. Atsižvelgiant ? anks?iau pateiktus svarstymus, aš laikausi nuomon?s, kad Teisingumo Teismas tur?t? taip atsakyti ? *Hoge Raad* pateikt? klausim?:

Nacionalin?s teis?s aktai, kurie apmokestinamajam asmeniui neleidžia pasirinkti viso ilgalaikio turto, naudojamo verslo tikslams ir su verslu nesusijusiems tikslams, vis? pirma asmeniniams tikslams, priskirti versle naudojamam turtui, n?ra suderinami su 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statymo derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 6 straipsnio 2 dalimi ir negali patekti ? šios dalies paskutiniame sakinyje ?tvirtintos nukrypti leidžian?ios nuostatos taikymo srit?.

Nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos toki? prek? naudojimas vertinamas ne kaip prek?

tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą ir dėl tos priežasties nepatenka į PVM taikymo sritį, vis dėlto gali patekti į šios nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritį, jei tai neriboja konkurencijos ir jei jie yra taikomi kartu su Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytu patikslinimo mechanizmu.

Nacionalinės teisės aktai, galioję Šeštosios direktyvos įsigaliojimo metu, numatantys bendrą atskaitymo apribojimą visų prekių ir paslaugų, naudojamų su verslu nesusijusiems tikslams, atžvilgiu, nepatenka į šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo sritį.

1 – Originalo kalba: anglų.

3 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301).

4 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

5 – Tačiau 17 straipsnio 5 dalis taip pat leidžia valstybėms narėms tam tikrose ribose nukrypti nuo šios taisyklės. Visų pirma yra numatyta galimybė atskirti apmokestinamos ir neapmokestinamos verslo dalį apskaitai bei galimybė nustatyti atskaitomą sumokėto pirkimo mokesčio dalį atsižvelgiant į patiektų prekių ar suteiktų paslaugų panaudojimą – pavyzdžiui, pusę sumokėto mokesčio už prekių, kurių pusę panaudojama apmokestinamiems pardavimams ir pusę – neapmokestinamiems pardavimams, pirkimus būtų atskaitoma, neatsižvelgiant į sąlyginę dviejų pardavimų vertę.

6 – 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka (OL 71, 1967, p. 1303).

7 – Cituota šios išvados 8 punkte.

8 – 41–46 punktai.

9 – 47 ir tolesni punktai.

10 – 51–61 punktai.

11 – 62–71 punktai.

12 – 73–82 punktai.

13 – 83–90 punktai.

14 – 93–103 punktai.

15 – Žr., pavyzdžiui, 2000 m. liepos 13 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-160/99, Rink. p. I-6137, 23 punktas).

16 – 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101, 40 punktas); taip pat žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktas) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831, 25 punktas).

17 – 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktas). Detalesni paaiškinimai dėl vienodo požiūrio užtikrinimo būtų pateikiami generalinio advokato Ruiz-Jarabo

Colomer išvadoje, 2004 m. lapkričio 23 d. pateiktoje byloje *Hotel Scandic Gåsabäck* (2005 m. sausio 20 d. Sprendimas, C-412/03, Rink. p. I-0000, 24–32 punktai).

18 – Žr. 13 punktą.

19 – Dėl praktinių sistemos veikimo pavyzdžių tais atvejais, kai ilgalaikio turto naudojimas kinta kiekvienais metais žr. P. Farmer ir R. Lyal, *EC Tax Law* (1994), p. 196 ir B. J. M. Terra, *Europees indirect belastingrecht* (2002), p. 459.

20 – Žr., kaip vienas naujasis, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C-77/01, Rink. p. I-4295, 53–54 punktai).

21 – 2003 m. lapkričio 11 d. Sprendimas (C-155/01, Rink. p. I-8785, 58–59 punktai); taip pat žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimas *Kühne* (50/88, Rink. p. 1925, 16–19 punktai).

22 – 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795).

23 – Cituota 22 išnašoje, 76–79 punktai.

24 – Sprendimo 35 punktas.

25 – 1998 m. liepos 18 d. Sprendimas (C-43/96, Rink. p. I-3903, 12 ir paskesni išvados punktai).

26 – Aš turiu omenyje 1999 m. spalio 5 d. Sprendimas *Royscot ir kt.* (C-305/97, Rink. p. I-6671); 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013); 2001 m. birželio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-345/99, Rink. p. I-4493) ir (C-409/99, Rink. p. I-4539); 2002 m. sausio 8 d. Sprendimas *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81), taip pat sprendimas *Cookie's World*, nurodytas 21 išnašoje.

27 – Nurodyta 26 išnašoje, sprendimo 20 ir paskesni punktai.