

GENERALINIO ADVOKATO L. A. GEELHOED

IŠVADA,

pateikta 2005 m. rugsėjo 22 d.(1)

Byla C-280/04

Jyske Finans A/S

prieš

Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prejudicinis sprendimas – *Vestre Landsret* – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, 13 straipsnio B skirsnio c punkto ir 26a straipsnio A skirsnio e punkto aiškinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas – Mokestis, taikomas išperkamosios nuomos bendrovei iš privačio asmens nuomos (išperkamosios nuomos) tikslui nupirktą naudoti ir atleisti nuo mokesčio transporto priemonių perpardavimui“

I – **Įvadas**

1. *Vestre Landsret* (Vakarų regiono teismas, Danija) prašyme priimti prejudicinį sprendimą keliamas klausimas, ar tuo atveju, kai išperkamosios nuomos (angl. k. *sale and lease back*) bendrovė įsigyja naudotas transporto priemones, jas išnuomoja ar galiausiai perparduoda, toks perpardavimas: 1) turi būti laikomas atleistu nuo PVM remiantis Šeštosios PVM direktyvos(2) 13 straipsnio B skirsnio prasme; ar 2) jam turi būti taikomas speciali naudoti prekių perpardavimo tvarka, tvirtinta Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnyje.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisė*

Šeštoji PVM direktyva

2. Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnis apibrėžia jos pagrindinį taikymo sritį. Direktyvos 2 straipsnio 1 dalis nurodo, kad PVM apmokestinamas prekių ar paslaugų tiekimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

3. Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnis nurodo, kaip apskaičiuoti apmokestinamąjį vertę prekių tiekimui ir paslaugų teikimui (šalies viduje), patenkantiems šios direktyvos taikymo sritį. Bendroji šio apskaičiavimo taisyklė yra Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, kuris nurodo, kad apmokestinamąjį vertę sudaro viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar

turi būti tiekį gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, skaitant subsidijas, susijusias su šia preke ar paslauga kaina.

4. Šeštosios PVM direktyvos X antraštinėje dalyje pateiktas atleidimo nuo mokesčio atvejis, kai pirkėjui parduodamos prekės ir (arba) paslaugos neapmokestinamos PVM mokesčiu, sąrašas. 13 straipsnis numato atleidimą nuo mokesčio šalies teritorijos ribose dviem atvejais. Pirma, 13 straipsnio A skirsnyje išvardyti standartiniai tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimo nuo mokesčio atvejai. Antra, 13 straipsnio B skirsnyje išvardyti kiti papildomi atleidimo nuo mokesčio atvejai. Atitinkama šio straipsnio dalis, svarbi šiai bylai, numato, kad

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

<...> c) prekės, naudojamą tik veiklai, kuri pagal šį straipsnį ar pagal 28 straipsnio 3 dalies b punktą atleidžiama nuo mokesčio, kai už šias prekes mokestis nebuvo atskaitytas, arba prekės, kurių įsigijus ar pagaminus, pridėtinąs vertės mokestis nėra atskaitomas pagal 17 straipsnio 6 dalį, tiekiamą.“ (Pataisytas vertimas)

5. Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnyje aptariama asmenų, kurie nėra vartotojai, teisės į pirkimo mokesčio atskaitą atsiradimas ir apimtis. 17 straipsnio 6 dalis numato, kad

„Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinąs vertės mokestis negali būti atskaitomas <...>. Kol anksčiau minėtų taisyklių įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

6. Taryba dar nėra nustatiusi šiai bylai svarbių išsamesnių taisyklių dėl atskaitytinų išlaidų.

7. 28 straipsnio 3 punkto b papunktyje numatyta, kad per pereinančią Šeštosios PVM direktyvos įgyvendinimo laikotarpį valstybės narės gali ir toliau neapmokestinti F priede nurodytos veiklos pagal atitinkamoje valstybėje narėje egzistuojančias sąlygas.

Direktyva 94/5

8. Direktyva 94/5(3) buvo priimta remiantis Šeštosios direktyvos 32 straipsniu, kuris numato, kad Taryba turi priimti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams(4). Ši direktyva tvirtina specialias nuostatas naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams dirbiniams, terpdama 26a straipsnį į Šeštąją PVM direktyvą.

9. Šis straipsnis tvirtina vadinamąjį „maržos sistemą“, kurią naudotų prekės prekybininkai gali tam tikromis aplinkybomis pasirinkti taikyti vietoj prastų PVM nuostatų. Jei pagal prastas PVM nuostatas PVM apmokestinama suma yra visas atlygis, kurį gauna prekybininkas iš kliento, atėjus jam taikytiną pridėtinąs vertės mokestį, taikant maržos sistemą suma, kuri apmokestinama PVM mokesčiu, yra pelno marža. Toliau bus pateikta svarbi šiai bylai 26a straipsnio nuostata, susijusi su šia byla, apžvalga.

10. Pagal 26a straipsnio A skirsnio d punktą naudotos prekės yra „materialus kilnojamasis turtas, tinkamas naudoti esamos būklės arba po remonto, kitas nei meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai ir taurieji metalai ar brangakmeniai, kaip juos apibrėžia valstybės

nar?s“.

11. Pagal 26a straipsnio B skirsnio 1 dalį apmokestinamąjį prekybininką tiekiamą naudoti prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų atžvilgiu valstybės narės, laikydamosi toliau išdėstytų nuostatų, taiko specialią tvarką apmokestinant prekybininko gautą maržą (t. y. „maržos sistema“). 26a straipsnio B skirsnio 2 dalis nustato, kad ši maržos sistema taikoma tik toms nurodytoms prekėms, kurias apmokestinamajam prekybininkui Bendrijoje patiekia:

„neapmokestinamasis asmuo, arba

kitas apmokestinamasis asmuo, jeigu tokio kito apmokestinamojo asmens tiekiamos prekės neapmokestinamos pagal 13 straipsnio B skirsnio c punktą, arba

kitas apmokestinamasis asmuo, jeigu tokio kito apmokestinamojo asmens tiekiamos prekės atitinka 24 straipsnyje numatytas atleidimo nuo mokesčių sąlygas ir tiekiamas ilgalaikis turtas, arba

kitas apmokestinamasis prekybininkas, jeigu tokio kito apmokestinamojo prekybininko tiekiamos prekės buvo apmokestintos pridėtinės vertės mokesčiu taikant šią specialią procedūrą“.

12. Visais šiais atvejais prekybininkas, nesant maržos sistemos, privalo PVM mokestį apskaičiuoti nuo visos sumos, gautos iš pirkėjo, ir negalėti daryti PVM atskaitos.

13. 26a straipsnio B skirsnio 3 dalyje apibrėžiama, kad prekių tiekimo atveju apmokestinamoji vertė pagal maržos sistemą yra „apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atžymus jai taikytino pridėtinės vertės mokesčio sumą. Minėtoji marža yra lygi prekių pardavimo kainos, kurią gauna apmokestinamasis prekybininkas, ir pirkimo kainos skirtumui“.

14. 26a straipsnio A skirsnio e punktas „apmokestinamąjį prekybininką“ apibrėžia kaip „apmokestinamąjį asmenį, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes ir (arba) meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus <...>“.

15. 26a straipsnio B skirsnio 6 dalis numato, kad, remiantis šiomis specialiomis nuostatomis, apmokestinamieji asmenys neturi teisės iš pirkimo mokesčio atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už prekes, kurias jiems patiekia apmokestinamasis prekybininkas.

16. 26a straipsnio B skirsnio 11 dalis numato, kad apmokestinamasis prekybininkas gali taikyti prastą apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką bet kokių prekių tiekimui, kuriam taikoma speciali tvarka pagal 26a straipsnio B skirsnio 2 ar 4 dalis.

B – *Danijos teisė*

Bendrosios PVM nuostatos

17. Danijos PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktas (žr. naujausią 2003 m. rugpjūčio 8 d. Konsoliduotą įstatymą Nr. 703) nustato, kad „mokestis mokamas už atlygintinus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą Danijoje“.

18. Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalis išvardija prekes ir paslaugas, kurios yra atleistos nuo PVM ir kurios išvardytos Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje.

19. Danijos PVM ?statymo 13 straipsnio 2 dalis numato, kad

„Preki?, kurios naudojamos tik pagal šio straipsnio 1 dal? atleistoje nuo PVM veikloje, arba preki?, kuri? ?sigijimui ar gamybai netaikoma teis? ? atskait? pagal 9 skyri?, tiekimas atleidžiamas nuo PVM.“

20. Danijos PVM ?statymo 9 skyriuje ?tvirtinti straipsniai, svarb?s šioje byloje:

„42 straipsnis. ?mon?s negali atskaityti mokes?io už pirkimus, susijusio su <...>

7) asmenini? motorini? transporto priemoni?, galin?i? gabenti ne daugiau kaip devynis asmenis, ?sigijimu ar naudojimu (ta?iau žr. 4, 6 ir 7 punktus); <...>

6 dalis. ?mon?s, kurios prekiauja motorin?mis transporto priemon?mis arba jas nuomoja ar turi vairavimo mokyklas, nepaisant ? 1 dalies 7 punkto, gali atskaityti mokest? už pirkimus <...>, skirtus šiai veiklai“.

21. 42 straipsnio 1 dalies 7 punktą yra paremtas Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalies susilaikymo („standstill“) nuostata, kuri numato, kad valstyb?s nar?s gali, kol Taryba patvirtins taisyklės d?l atskaitos teisi? suderinimo, taikyti visus atskaitos apribojimus, esan?ius j? nacionaliniuose ?statymuose, galiojan?iuose šios direktyvos ?sigaliojimo metu.

22. 13 straipsnio 2 dalies poveikis pasireiškia tuo, kad bendrov?ms, patenkan?ioms ? 42 straipsnio 1 dalies 7 punkto taikymo srit?, nesuteikiama teis? daryti atskait?, šios bendrov?s pagal ši? straipsnio dal? nedeklaruoja transporto priemoni? pirkimo PVM.

Nuostatos d?l PVM naudot? preki? atžvilgiu

23. Danija PVM ?statymo (1994 m. geguž?s 18 d. ?statymas Nr. 375) 69–71 straipsniuose perk?l? Direktyv? 94/5, kuriuose, kaip ir direktyvoje, ?tvirtintos panašios nuostatos, susijusios su šia byla.

III – Faktin?s ir procesin?s aplinkyb?s

24. *Jyske Finans A/S* (toliau – *Jyske Finans*) vykdo transporto priemoni? išperkamosios nuomos veikl?, kurios dal? sudaro priva?i? transporto priemoni? su vadinamaisiais „baltaisiais numeriais“ – Danijoje tai yra ?prasti numeriai – ?sigijimas iš pardav?j?, o v?liau t? pa?i? transporto priemoni? perdavimas pagal išperkamosios nuomos sutart? tiems patiems pardav?jams (angl. *sale-and-leaseback*).

25. Be to, šios veiklos dal? sudaro tai, kad *Jyske Finans* ?sigyja iš prekybinink? naudotas transporto priemones su baltaisiais numeriais ir šias transporto priemones perduoda pagal išperkamosios nuomos sutart? kitiems prekybininkams. Baigiantis šiai išperkamosios nuomos sutar?iai, *Jyske Finans* perparduoda šias naudotas transporto priemones.

26. Pagrindin? byla susijusi su *Jyske Finans* atliktu 145 naudot? transporto priemoni? perpardavimu nuo 1999 m. sausio 1 d. iki 2001 m. geguž?s 31 dienos. N? vienu atveju ši? naudot? transporto priemoni? *Jyske Finans* pardav?jai nedeklaravo pardavimo PVM. Taip atsitiko d?l to, kad, kaip nurodyta Danijos PVM ?statymo 13 straipsnio 2 dalyje, šie pardav?jai anks?iau ?sigydavo šias transporto priemones netur?dami teis?s ? pirkimo PVM atskait?, o tai reiškia, kad šis pardavimas buvo atleistas nuo PVM.

27. 2001 m. geguž?s mėn. Danijos mokes?i? administratorius (*Toldog Skatterregion Horsens*)

pareikalavo iš *Jyske Finans* sumokėti jai šių transporto priemonių perpardavimo PVM, atitinkantį 2 236 413 DKK sumą.

28. 2003 m. sausio 22 d. *Jyske Finans* pareiškė ieškinį *Vestre Landsret* ginčydamą, kad ji neprivalėjo mokėti šios sumos PVM remdamasi, *inter alia*, tuo, kad tai nesuderinama su Šeštąja PVM direktyva ir PVM sumokėjimas reikštų dvigubą apmokestinimą. Toks dvigubas apmokestinimas tikrai atsirastų, mat nors *Jyske Finans* ir turėtų Danijos PVM įstatymo 42 straipsnio 6 dalyje numatytą teisę taikyti jos parduotoms transporto priemonėms PVM atskaitą, nebūtų galima jos įgyvendinti, nes iš tikrųjų jokių PVM šių transporto priemonių pardavėjai pardavimo momentu nemokėjo.

29. *Vestre Landsret* prašo Teisingumo Teismo atsakyti į šiuos klausimus:

1) 1. „Ar Šeštosios direktyvos (77/388/EEB) 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčiu, turi būti aiškinamas taip: šios nuostatos draudžia valstybei narei palikti pagal PVM įstatymą nusistovėjusį teisinį padėtį, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris į savo verslui skirtą turtą didele dalimi integravo ilgalaikį turtą, priešingai nei naudotą transporto priemonių perpardavinėjimui ir kiti tokio subjektai, kurie parduoda naudotas transporto priemones, turi mokėti PVM už šio ilgalaikio turto pardavimą net tuo atveju, kai šis turtas buvo įsigytas iš apmokestinamojo asmens, nedeklaravusi su šio turto kaina susijusio mokesčio, dėl ko šio turto įsigijimo metu nebuvo galimybės atskaityti PVM?

2) Ar Šeštosios direktyvos 26a straipsnio A skirsnyje e punktas reiškia, kad apmokestinamasis prekybininkas apima tik asmenis, kurie pagrindinę veiklą sudaro naudotą transporto priemonių pirkimas ir pardavimas, kai nagrinėjamos naudotos prekės yra įsigytos turint vienintelį ar pagrindinį įsigijimo tikslą gauti pelną jas perparduodant; ar ši sąvoka taip pat apima asmenis, kurie paprastai šias prekes parduoda pasibaigus išperkamosios nuomos laikotarpiui, ir tokia veikla, esant anksčiau minėtoms aplinkybėms, yra tik papildoma bendroje ekonominėje išperkamosios nuomos veikloje?“

30. Pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį rašytines pastabas pateikė *Jyske Finans*, *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S*, *Skatteministeriet* ir Danijos Karalystė, Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika ir Europos Bendrijų Komisija. Posėdis vyko 2005 m. liepos 7 d., per kurį visi anksčiau išvardyti asmenys, išskyrus Lenkijos Respubliką, pateikė paaiškinimus.

IV – Analizė

A – Dėl pirmojo klausimo

31. Pirmuoju klausimu *Vestre Landsret* iš esmės klausia, ar tai, kad nacionalinis PVM įstatymas, numatantis, jog apmokestinamasis asmuo, šiuo atveju *Jyske Finans* – išperkamosios nuomos įmonė, kuri perparduoda panaudotas transporto priemones, – turi mokėti PVM nuo šio perpardavimo, prieštarauja Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktui, nepaisant to, kad ji negali atskaityti pirkimo PVM nuo šių transporto priemonių kainos.

32. Pirmiausia pažymiu, kad Danijos vyriausybė ir pagrindinė bylų stojų asmuo *Nordania Finans* iškėlė klausimą, ar *Jyske Finans* perkamos ir pagal išperkamosios nuomos sutartį perduodamos transporto priemonės reiškia ilgalaikį turtą Šeštosios PVM direktyvos prasme. Šis klausimas buvo iškeltas kitoje Danijos Aukščiausiojo Teismo (*Højesteret*) nagrinėjamoje byloje dėl Danijos PVM įstatymo nuostatos ir dėl to jis lėmė pirmojo *Vestre Landsret* Teisingumo Teismui pateikto klausimo šioje byloje formuluotą (5).

33. Šiuo aspektu norėčiau pažymėti, kad šis klausimas nebuvo paminėtas nacionalinio teismo

sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ir ne vienas būtų stojusi asmenų šiuo klausimu nepateikę svarbių argumentų. Todėl Teisingumo Teismas privalo apsiriboti atsakymu *Vestre Landsret* pateiktus klausimus. Jis būtų negali nuspręsti dėl Danijos įstatymo galiojimo remdamasis ta prielaida, kuria šie klausimai yra pagrįsti. Todėl tai aptarti plačiau man nėra nei būtina, nei tinkama.

34. Pereinant prie pirmojo klausimo esmės, kaip jau minėta aukščiau, 13 straipsnio B skirsnio c punktas numato du atleidimo nuo PVM atvejus.

35. Pirmasis susijęs su prekėmis, „naudojamomis tik veikeliai, kuri pagal šį straipsnį ar pagal 28 straipsnio 3 dalies b punktą atleidžiama nuo mokesčio, kai ši prekė atžvilgiu nesuteikiama teisė atskaitai <...>“, tiekimu.

36. Antrasis susijęs su prekėmis, kurias įsigijus ar pagaminus PVM nėra atskaitytinas pagal 17 straipsnio 6 dalį.

37. Yra aišku, kad ne vienas iš šių atvejų netinka *Jyske Finans* naudotoms transporto priemonėms perparduoti dėl dviejų priežasčių.

38. Pirmą, *Jyske Finanse* tiekiamos prekės – naudotos transporto priemonės – remiantis *Vestre Landsret* pateikta informacija, nėra naudojamos tik veikeliai, kuri pagal 13 straipsnį atleidžiama nuo mokesčio (nepaisant to, ar tai visuomenei naudinga, ar kitokia veikla). 28 straipsnio 3 dalies b punkto pereinamojo laikotarpio nuostatos taip pat netaikytinos šioje byloje. Tokie tiekimai iš principo yra apmokestinami pagal direktyvos 2 straipsnyje tvirtintą bendrąjį taisyklę.

39. Antra, Danijos PVM įstatymo 42 straipsnio 6 dalis aiškiai suteikia *Jyske Finans*, kaip žmonei, kuri parduoda ar nuomoja motorines transporto priemones, teisę PVM atskaitai užsigyti šiems tikslams prekes. Nacionalinis teismas savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pripažįsta, kad priežastis, dėl kurios šiuo atveju nebuvo taikyta atskaita, yra ta, jog paprasčiausia nebuvo sumokėtas pirkimo PVM, kurį būtų galima atskaityti. Taip yra todėl, kad *Jyske Finans* įsigijo naudotą transporto priemonę iš prekybininkų, kurie pagal Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalį ir 42 straipsnį saskaityje faktoroje nenurodo pardavimo PVM.

40. Pasekmė – *Jyske Finanse* neatitiko atleidimo nuo PVM taikymo perpardavimui sąlygos pagal Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktą, pagal kurį *Jyske Finans* neturi teisės atskaitai.

41. Be to, kad ir koks būtų Šeštojoje PVM direktyvoje, tiksliau 13 straipsnio B skirsnio c punkte, tvirtintos bendrosios PVM sistemos aiškinimas, *Jyske Finans*, kaip nurodyta sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, privalo mokėti PVM nuo perparduotų transporto priemonių.

42. Danijos valdžia pritaria, kad išvada, jog *Jyske Finans* privalo sumokėti PVM nuo perpardavimo neturint teisės taikyti nuo pirkimo sumokėto PVM atskaitos, reiškia, kad ji nukentia dėl dvigubo apmokestinimo.

43. *Jyske Finans* tvirtinimu, tokia išvada neatitinka Šeštosios PVM direktyvos tikslo, nes PVM iš esmės yra mokestis, kurį moka galutinis vartotojas, ir jo našta neturėtų tekti kio subjektui, esančiam komerciniame grandiniame, kurios pabaigoje yra galutinis vartotojas. Jos nuomone, šioje grandiniame esantys kio subjektai turėtų likti neutralūs PVM atžvilgiu, išskyrus atvejį, kai Šeštosios PVM direktyvoje aiškiai nustatyta šio principo išimtis. Todėl *Jyske Finans* tvirtina, kad pirmąjį klausimą reikia atsakyti teigiamai.

44. Man?š šis teiginys ne?tikino.

45. Iš ties?, kaip nagrin?siu toliau, tuomet, kai Šeštosios PVM direktyvos nuostat? galima aiškinti ?vairiai, j?, jei ?manoma, reikia aiškinti kuo labiau atsižvelgiant ? direktyvos tikslus. Aišku ir tai, kad vienas iš direktyvos tiksl? yra mokes?io neutralumas ir dvigubo apmokestinimo vengimas tarp apmokestinam?j? asmen?.

46. Ta?iau gilinantis ? 13 straipsnio B skirsnio c punkto formuluot?, aiškiai matyti, jog ji reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo *Jyske Finans* mok?t? PVM nuo transporto priemoni? tiekim? perpardavimo b?du. Mano nuomone, n?ra jokio pagrindo š? straipsn? aiškinti kitaip.

47. Taip yra ypa? d?l to, kad, kaip ir išimtys iš Šeštojoje PVM direktyvoje numatyto PVM režimo, 13 straipsnio nustatyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikymo sritis paprastai turi b?ti aiškinama siaurai(6).

48. Taigi negalima 13 straipsnio aiškinti kaip numatan?io apmokestinam?j? asmen?, šiuo atveju *Jyske Finans*, dvigubo apmokestinimo vengim?. Dvigubo apmokestinimo vengimo tikslas negali b?ti aukš?iau už aiški? vienos iš direktyvos nuostat? formuluot?(7).

49. Tod?l atsakymas ? pirm?j? *Vestre Landsret* pateikt? klausim? tur?t? b?ti toks: Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu, neturi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei palikti pagal jos PVM ?statym? nusistov?jusi? teisin? pad?t?, pagal kuri? apmokestinamas asmuo turi mok?ti PVM nuo naudot? transporto priemoni?, naudojam? versle, perpardavimo net ir tuo atveju, jei šis asmuo negali atskaityti ?sigyjant transporto priemonės sumok?to PVM, nes PVM faktiškai nebuvo sumok?tas.

B – *D?l antrojo klausimo*

50. Antruoju klausimu *Vestre Landsret* iš esm?s klausia, ar apmokestinamasis asmuo, kuris perparduota naudotas transporto priemonės, jo paties panaudotas savo išperkamosios nuomos veikloje, reiškia „apmokestinam?j? prekybinink?“ ir tod?l jam taikomas Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnyje numatyta naudot? preki? tvarka.

51. Remiantis pagrindin?s bylos faktin?mis aplinkyb?mis, negin?ijama, kad aptariamoms naudotos transporto priemon?s reiškia „naudotas prekes“ pagal 26a straipsnio A skirsnio d punkt?, nei tai, kad transporto priemon?s buvo ?sigytos iš asmen?, kurie patenka ? s?vok?, apibr?žt? 26a straipsnio B skirsnio 2 dalyje.

52. Remiantis pagrindin?s bylos faktin?mis aplinkyb?mis, esminis dalykas, nustatant, ar *Jyske Finans* gali taikyti maržos sistem? pritaikiusi PVM, yra tai, ar ji patenka ? apmokestinamojo prekybininko apibr?žim? pagal 26a straipsnio A skirsnio e punkt?, t. y. ji yra „apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonomin? veikl?, savo verslo tikslams perka, ?sigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes ir (arba) meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus“.

53. Jei aš rem?iausi tik direktyvos versija angl? k., b?t? aišku, kad *Jyske Finans* patekt? ? š? apibr?žim?, nes ji ?sigijo transporto priemonės „savo verslo tikslams“ (*for the purposes of his undertaking*). Kriterijus „siekiant perparduoti“ (*with a view to resale*) šioje versijoje iš pirmo žvilgsnio nereiškia b?tin?s s?lygos kvalifikuoti kaip apmokestinam?j? prekybinink?.

54. Tai nebūtų priimtinas samprotavimo būdas, nes kitos kalbinės versijos šiuo klausimu iš esmės skiriasi nuo teksto anglų kalba.

55. Kitos 26a straipsnio kalbinės versijos apibrėžia apmokestinamąjį prekybininką kaip asmenį, kuris savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja *perparduoti skirtas* naudotas prekes ir (arba) meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus“(8). Kitaip tariant, tokiose versijose yra aišku, kad būtinas reikalavimas, norint kvalifikuoti asmenį kaip apmokestinamąjį prekybininką, yra tai, jog prekės būtų nupirktos ar įsigytos turint tikslą jas perparduoti.

56. Todėl frazės „turint tikslą perparduoti“ aiškinimas yra pagrindinis *Vestre Landsret* antrojo klausimo analizės dalykas.

57. Kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ši frazė iš pirmo žvilgsnio gali turėti keletą galimų reikšmių pagrindinėje byloje nagrinjamomis faktinėmis aplinkybėmis. Jį būtų galima aiškinti kaip taikytiną apmokestinamiesiems asmenims, įsigyjantiems naudotas transporto priemones, kai:

- pagrindinį apmokestinamojo asmens veikla yra naudoti transporto priemonių pirkimas ir pardavimas,
- pagrindinį apmokestinamojo asmens veikla yra naudoti transporto priemonių pirkimas ir pardavimas, o aptariamoms transporto priemonėms buvo pirktos turint vienintelį tikslą jas perparduoti, arba
- apmokestinamasis asmuo, įsigydamas transporto priemones, planavo jas panaudojti savo verslo tikslams vėliau perparduoti.

58. Nėra jokių duomenų, kad priimant Direktyvą 94/5 Bendrijos teisės aktą leidžiant atsižvelgti ar aiškiai nurodant, kuris iš šių aiškinimų buvo teisingas ir ar sūvoka „apmokestinamasis prekybininkas“ apima tokias aplinkybes, kokios yra šioje byloje.

59. Iš tikrųjų, kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Prancūzija prieš Tarybą ir Parlamentą*, leidžiant teisės aktus yra būdinga, kad teisės aktą leidžiant negali iš anksto numatyti ir suformuluoti visų galimų faktinių teisės akto taikymo aplinkybių(9). Tai būtų nepraktiška, be to, neįmanoma. Pavyzdžiui, verslo ir mokesčių srityse teisės aktą leidžiant negali numatyti ir aiškiai suregulamentuoti visų galimų verslo modelių ar verslo organizavimo formų, kurios laipsniškai vystosi.

60. Todėl Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į 26a straipsnio redakciją, privalo nustatyti, kuris iš galimų aiškinimų labiausiai atitinka specialios naudoti prekių tvarkos tikslą ir kuris labiausiai atitinka Bendrijos teisės aktą leidžiant tikslą.

61. Šis tikslas yra išreikštas dviem aspektais, tvirtintais Direktyvos 94/5 preambulėje, būtent:

- dvigubo apmokestinimo vengimas ir
- konkurencijos iškreipimo tarp apmokestinamųjų asmenų vengimas.

62. Todėl preambulėje pabrėžiamas reikalingumas priimti „Bendrijos taisyklės, padedančias išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškreipimo tarp apmokestinamųjų asmenų“, ir nustatyta, kad „Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose pažymėjo būtinybę pasiekti suderinimo lygį, leidžiant išvengti dvigubo apmokestinimo prekyboje Bendrijos viduje“(10).

63. Preambulėje toliau pabrėžiama būtinybą vengti „taikyti labai skirtingas (PVM) sistemas, iškraipantias konkurenciją ir prekybą valstybės narėse ir tarp jų“(11).

64. Šiuos tikslus visai neseniai pažymėjo generalinis advokatas C. Stickx-Hackl savo išvadoje byloje *Förvaltnings AB Stenholmen prieš Riksskattverket*(12). Ši byla buvo susijusi su galimu Direktyvos 94/5 taikymu arkliai, kuris buvo nupirktas iš privataus asmens ir ištreniruotas, paskui parduotas kaip jodinėti skirtas žirgas. Darydama išvadą, kad direktyva taikytina, generalinis advokatas pažymėjo, jog ši išvada suderinama su 26a straipsnyje numatytais dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo vengimo tikslais:

„Šeštosios direktyvos 26a straipsnio tikslas ir Bendrijos teisės aktų leidėjas siekis yra vengti tokių iškraipymų, kaip matyti iš Direktyvos 94/5, kuri tvirtino šias specialias nuostatas“(13).

65. Teisingumo Teismas šiuo klausimu aiškiai sutiko su generalinio advokato nuomone, atmesdamas apribojantį atitinkamos 26a straipsnio sąvokos aiškinimą naudotoms prekms, motyvuodamas tuo, kad

„...šiems tiekimams netaikant nuostatų, taikytiną naudotoms prekms, prieštarautų teisės aktų leidėjo aiškiam siekiui vengti dvigubo apmokestinimo“. (14)

66. Šiuo tikslu yra aiškiai grindžiamas, pavyzdžiui, 26a straipsnio B skirsnio 2 dalyje pateiktas pardavėjų apibrėžimas: iš pastarųjų perpardavėjai privalo būti įsigiję naudotą prekę tam, kad jiems būtų taikoma 26a straipsnyje numatyta sistema. Kaip prieš tai nurodžiau, kiekvieno atveju, nesant maržos sistemos, perpardavėjas turi mokėti PVM nuo visos gautos pinigų sumos, bet negali atskaityti sumokėto pirkimo PVM.

67. Todėl, kai galimas skirtingas 26a straipsnio aiškinimas, tinkamiausias būtų tas, kuris geriausiai atitinka dvigubo apmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo vengimo tikslus.

68. Grįžtant prie trijų galimų termino „apmokestinamasis prekybininkas“ aiškinimų, kuriuos apibendrinau anksčiau, reiktų pažymėti, jog sutinkama, kad taikant platesnį aiškinimą geriausiai būtų pasiektas dvigubo apmokestinimo vengimo tikslas, tai yra, praplečiant šią sąvoką taip, jog būtų apimti apmokestinamieji asmenys, perkantys naudotas transporto priemones ir turintys tikslą jas vėliau perparduoti.

69. Kaip pastebėjo nacionalinis teismas, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, jei *Jyske Finans* turėjo teisę taikyti maržos sistemą apskaičiuodama sumą nuo kurios mokamas PVM, dvigubas apmokestinimas būtų sumažintas ar netaikytas. Taip yra dėl to, kad iš perpardavimo, kuriam taikomas PVM, būtų mažą naudą arba jos iš viso nebūtų dėl transporto priemonių vertės amortizacijos.

70. Taikant bet kokį kitą aiškinimą, kuriuos minėjau anksčiau – reikalaujant, kad pagrindinį apmokestinamojo asmens veiklą būtų naudotą transporto priemonių (pirkimas ir) pardavimas ir kad tam tikros transporto priemonės būtų nupirktos turint vienintelį tikslą jas perparduoti – tokie apmokestinamieji asmenys, šiuo atveju *Jyske Finans*, būtų pašalinti iš 26a straipsnio taikymo srities.

71. Be to, jei apmokestinamąjį asmenį, esantį *Jyske Finans* padėtyje, neapimtų 26a straipsnyje tvirtintos specialios nuostatos dėl naudotų prekių taikymo srities, tai iškreiptų konkurenciją naudotų transporto priemonių perpardavimo sektoriuje. Jei apmokestinamieji asmenys, šiuo atveju *Jyske Finans*, būtų priversti perkelti PVM našta pirkėjams padidindami perpardavimo kainą, tie naudotų transporto priemonių prekybininkai, kurie pagrindinę veiklą yra

perpardavimas, dėl to, kad jiems būtų taikomas 26a straipsnis, turėtų konkurencini? pranašum? šiame sektoriuje. Mokes?io neutralumo tarp apmokestinam?j? asmen? svarb? taip pat liudija platesnis 26a straipsnio aiškinimas, taikomas ?kio subjektams, šiuo atveju *Jyske Finans*(15).

72. Aš pridur?iau, kad man?s ne?tikino Danijos valdžios tvirtinimas, jog negalima ar net ne?manoma vien naudot? transporto priemoni? prekybinink? pardavimo prilyginti išperkamosios nuomos bendrovei, šiuo atveju *Jyske Finans*, pardavimui.

73. Bet kuriuo atveju man neaišku, kaip visais atvejais tinkamai galima daryti skirtum? tarp apmokestinam?j? asmen?, kuri? „pagrindin?“ veikla yra naudot? preki? pardavimas (naudot? transporto priemoni? prekybininkai) ir, pavyzdžiui, *Jyske Finans*, kuri naudoja šias prekes ne tik parduoti, bet ir kitai veiklai – šiuo atveju išperkamajai nuomai.

74. Pavyzdžiui, šioje byloje iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim?, taip pat iš *Jyske Finans* argument? matyti, kad transporto priemoni? pardavimas yra jos verslo plano dalis. Todėl jos transporto priemoni? nuomos sutartys sudaromos konkre?iam laikotarpiui su aiškia s?lyga dėl pardavimo pasibaigus sutar?iai (nors ir esant atitinkamoms s?lygoms). Be to, ji apskai?iuoja fiksuot? m?nesin? išperkamosios nuomos mokest?, nustatyt? pagal sumok?t? pradin? transporto priemon?s kain?, at?mus tik?tin? jos pardavimo kain?. Todėl man aišku, kad transporto priemoni? pardavimas gali būti *Jyske Finans* tikslas, nors ir ne vienintelis, jas ?sigyjant.

75. Atsižvelgdamas ? visus šiuos motyvus, aš nesutinku su Danijos valdžios motyvu, kad 26a straipsnyje nurodyto „apmokestinamojo prekybininko“ s?voka turėtų būti aiškinama kaip apimanti ?mones, kuri? pagrindin? veikl? sudaro naudot? preki? pirkimas-pardavimas ir kuri? esminis siekis perkant šias prekes yra gauti pelno jas pardaviant. Aš nesutinku ir su Lenkijos valdžios tvirtinimu, kad turėtų būti taikomas šis siauras aiškinimas, nes specialios 26a straipsnio nuostatos dėl naudot? preki? nustato išimt? iš bendro PVM režimo prek?ms ir paslaugoms.

76. Iš to išplaukia, kad s?voka „apmokestinamasis prekybininkas“, mano manymu, turėtų būti aiškinama kaip apimanti apmokestinamuosius asmenis, perkan?ius naudotas transporto priemones turint tiksl? jas v?liau parduoti, net jei toks pardavimas nėra vienintelis ar pagrindinis pirkimo tikslas.

77. Nepritardama šiai išvadai Danijos valdžia argumentuose nurodo du papildomus aspektus.

78. Pirma, ji remiasi tam tikromis generalinio advokato M. Saggio pateiktomis pastabomis jo išvadoje *Backsi* byloje(16). Ši byla nebuvo tiesiogiai susijusi su 26a straipsniu. Skyriuje, kuriuo r?m?si Danijos valdžia, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? buvo iškeltas bendras apmokestinamojo asmens, kuris ?sigijo preki? verslo tikslams iš privataus asmens ir kuris netur?jo teis?s daryti atskaitos, v?liau perleido jas, prievol?s mok?ti PVM klausimas. Pagrindinis dalykas kalbant apie PVM atskaitos tikslus buvo skirtumas tarp (dalinio) preki? priskyrimo ?mon?s turtui ir ši? preki? atskyrimo nuo ?mon?s turto.

79. Darydamas išvad?, kad apmokestinamasis asmuo, kuris pasirinko integruoti prekes ? savo verslui skirt? turt?, jei jis patenka ? 2 straipsnio 1 dalies taikymo srit?, tur?s sumok?ti vis? PVM, generalinis advokatas pažymi, kad, jo nuomone, 26a straipsnis netaikytinas. Jis prid?r?, kad „(26a straipsnio sistema yra numatyta išimtinai apmokestinamiesiems asmenims, tai yra tiems, kuri? pagrindin? veikla yra naudot? preki? pirkimas-pardavimas“(17).

80. Šis teiginys, mano nuomone, yra nepakankamas pakeisti jau nurodytą išvadą, kad apmokestinamieji asmenys, pavyzdžiui, *Jyske Finans*, patenka į „apmokestinamojo prekybininko“ sąvoką remiantis toliau nurodytais motyvais.

81. Visą pirmą pastabą buvo aiški tos bylos *obiter dictum*, kuri, kaip nurodyta anksčiau, buvo susijusi visai su kitu klausimu. Nėra jokių duomenų, kad Teisingumo Teismui buvo pateikti svarbūs argumentai dėl reikalavimo pagal 26a straipsnį, jog perpardavimas yra vienintelis ar pagrindinis apmokestinamojo asmens veikla (priešinga svarbiai bet papildomai apmokestinamojo asmens veiklai).

82. Be to, Teisingumo Teismas savo sprendime šia nuomone nesirėmė ir specialiai nesvarstė 26a straipsnio sistemos galimo taikymo.

83. Antra, Danijos valdžia remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *ORO*, būtent Teisingumo Teismo teiginiu, kad:

„Apskritai Bendrijos PVM sistema yra laipsniško nacionalinės teisės akto suderinimo, atlikto remiantis Sutarties 99 ir 100 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas kelis kartus yra nusprendęs, kad šis suderinimas, įtvirtintas vėlesnės direktyvos, ypač Šeštojoje direktyvoje, vis dar nėra galutinis.

Derinimo tikslas yra neleisti atsirasti dvigubam apmokestinimui, nes už pirkimą sumokėto mokesčio atskaita kiekvienu apmokestinimo etapu yra sudėtinis PVM sistemos dalis.

Tačiau, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 32 straipsnio, šis tikslas dar nepasiektas ir dabartinėje bendrojoje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje neįmanoma rasti jokių būtinų pagrindų, skirtų apibrėžti ir įtvirtinti išsamias bendrosios mokesčių sistemos, sudarančios sąlygas išvengti dvigubo apmokestinimo prekiaujant naudotomis prekėmis, taikymo taisyklės“(18).

84. Danijos vyriausybės nuomone, šis samprotavimas panašiai taikytinas ir šioje byloje. Faktas, kad *Jyske Finans*, remiantis jos pateiktu sąvokos „apmokestinamasis prekybininkas“ aiškinimu, būtų dvigubai apmokestinta dėl, šios vyriausybės nuomone, paprasčiausios PVM sistemos spragos, atsiradusios iš esmės dėl dalinio suderinimo.

85. Remiantis šiuo motyvu, pakanka pastebėti, kad *ORO* byla, iš tikrųjų susijusi su mokesčiniu naudoto prekių vertinimu, buvo nagrinėjama prieš įsigaliojant specialiai 26a straipsnyje numatytai tvarkai. Dėl to Teisingumo Teismas privalėjo aiškinti ne dar negaliojančią specialią PVM sistemą, bet klausimą, ar dvigubo apmokestinimo egzistavimas, kaip nacionaliniame toje byloje taikytame PVM teisės akto rezultatas, prieštaravo bendriems Šeštosios direktyvos tikslams. Todėl Teisingumo Teismo samprotavimai šioje byloje nėra tinkami.

86. Tad atsakymas į antrąjį klausimą turėtų būti toks: Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punkto sąvoka „apmokestinamasis prekybininkas“ neturi būti aiškinama kaip apimanti tik apmokestinamąjį asmenį, kurio pagrindinė veikla sudaro panaudoto transporto priemonių pirkimas ir pardavimas, kai nagrinėjamos panaudotos prekės yra įsigytos turint vienintelį ar pagrindinį tikslą gauti finansinės naudos jas perparduodant. Kitaip tariant, ši sąvoka apima asmenis, kurie pirkdami šias prekes turėjo tikslą vėliau, panaudoję savo verslo tikslams, jas perparduoti.

87. Remdamasis prieš tai išdėstytais motyvais, aš manau, kad Teisingumo Teismas turėtų taip atsakyti ? *Vestre Landsret* pateiktus klausimus:

„1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo (Šeštoji PVM direktyva) 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu, neturi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei palikti pagal jos PVM statymų nusistovėjusį teisinį padėtį, pagal kurią apmokestinamas asmuo turi mokėti PVM nuo naudoto transporto priemonių, naudojamų jo versle, perpardavimo net ir tuo atveju, jei šis asmuo negali atskaityti įsigyjant transporto priemones sumokėto PVM, nes PVM faktiškai nebuvo sumokėtas.

2. Šeštosios PVM direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punkte nurodyta sūvoka „apmokestinamas prekybininkas“ apima tik apmokestinamąjį asmenį, kuris pirkdamas prekes turįjį tikslą vėliau, panaudojįs savo verslo tikslams, jas perparduoti.“

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo (OL L 145, 1977 6 13, p. 1).

3 – 1994 m. vasario 14 d. Tarybos Direktyva 94/5/EB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB ? Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams (OL L 60, 1994 3 3, p. 16).

4 – Šis straipsnis buvo išbrauktas iš Šeštosios PVM direktyvos Direktyva 94/5.

5 – Būtent frazė „apmokestinamasis asmuo, kuris ? savo verslui skirtą turtą didele dalimi integravo įgalą turtą“.

6 – Žr., pvz., 2005 m. kovo 3 d. Sprendimų *Fonden Marselisborg* (C-428/02, Rink. p. I-1527) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimų *Taksatorringen* (C-8/01, Rink. p. I-13711).

7 – Kaip pavyzdį dėl negalėjimo pašalinti dvigubo apmokestinimo žr. sprendimų *ORO Amsterdam Beheer BV* ir *Concerto* (C-165/88, Rink. 1989, p. 4081), kurį aš aptarsiu vėliau.

8 – Apmokestinamasis prekybininkas versijoje prancūzų k. apibūdinamas kaip „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ...“, o versijoje olandų k. kaip „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop ...“

9 – 2004 m. kovo 17 d. Išvada byloje *Prancūzija prieš Parlamentą ir Tarybą* (C-244/03, Rink. p. I-4021, 74 ir 75 punktai).

10 – 3 ir 5 konstatuojamosios dalys.

11 – 2 konstatuojamoji dalis.

12 – 2003 m. liepos 10 d. Išvada byloje *Förvaltnings AB Stenholmen prieš Riksskattverket* (C-320/02, Rink. p. I-3509).

13 – Ten pat, 60 ir 61 punktai. Taip pat žr. 2005 m. vasario 24 d. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-305/03, Rink. p. I-0000) 59 dalį; dėl Komisijos siūlymų, susijusių su Direktyva 94/5, žr. sprendimą *Komisija prieš Olandiją* (16/84, Rink. p. 2355).

14 – Sprendimas *Förvaltnings AB Stenholmen prieš Riksskattverket* (minutas 12 išnašoje, 25 punktas).

15 – 2002 m. gruodžio 20 d. atsakyme Danijos Finansų ministerijai Komisija (Mokesčių ir Muitų sąjungos generalinis direktoratas) pažymėjo, kad 26a straipsnio A skyriaus e punkte nėra nieko, kas galėtų apriboti šios nuostatų taikymą tik apmokestinamiesiems asmenims, kurių pagrindinė ar išimtinė veikla yra naudoti prekių pirkimo-pardavimo verslas.

16 – 2000 m. balandžio 13 d. Išvada byloje *Backsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831).

17 – Ten pat, 34 dalis.

18 – 7 išnašoje minėto sprendimo 21 ir 23 punktai.