

GENERALINIO ADVOKATO

YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2007 m. gruodžio 13 d.(1)

Byla C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

prieš

Skatteministeriet

(Højesteret (Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Atskaitos proporcija – Išperkamosios nuomos bendrovės automobilių pardavimas pasibaigus lizingo sutartims – Sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą siekiama apibrėžti išperkamosios nuomos bendrovės, kuri vykdo dvejopą veiklą, t. y. nuomoja automobilius ir teikia finansines paslaugas, teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM).
2. Kadangi PVM apmokestinama tik pirmoji veikla, atitinkama bendrovė gali atskaityti tik šio mokesčio, kurį ji sumokėjo įsigydamą verslo veiklai reikalingą prekių ir paslaugų, dalį, atitinkančią proporciją tarp apmokestinamos veiklos apyvartos ir visos jos apyvartos.
3. Pagrindiniame byloje siekiama išsiaiškinti, ar apskaičiuojant atskaitos proporciją reikia atsižvelgti į automobilių pardavimo apyvartą pasibaigus lizingo sutartims.
4. Šis klausimas kyla dėl to, kad Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB(2) 19 straipsnio, kuriame detaliai nustatoma šios proporcijos apskaičiavimo metodika, 2 dalyje nurodyta, kad šis apskaičiavimas nereikia įtraukti apyvartos, priskirtinos tiekiamam ilgalaikiam turtui, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui.
5. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies sąvoka „ilgalaikis turtas“ turi būti suprantama kaip apimanti turtą, kurį išperkamosios nuomos įmonė įsigyja norėdama jį nuomotį lizingo sąlygomis ir parduoti pasibaigus lizingo sutartims.
6. Šioje išvadoje paaiškinsiu, kad ši sąvoka, mano nuomone, turi būti suprantama kaip neapimanti prekių, kurias įmonė perka, kad nuomotų lizingo sąlygomis, o vėliau parduotų, kai prekių pardavimas, pasibaigus atitinkamoms lizingo sutartims, yra neatsiejama šios įmonės

prastos ekonominės veiklos dalis.

I – Teisinis pagrindas

A – Šeštoji direktyva

7. PVM yra vartojimo mokestis, kuriuo bendrai apmokestinamos prekės ir paslaugos. Bendrijos PVM sistemos ypatumas yra tas, kad prekės ir paslaugos yra apmokestinamos mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas jų kainai, mokamai sudarant kiekvieną gamybos ar platinimo grandinės sandorį, ir kurio našta turi tekti tik galutiniam vartotojui.

8. Siekiant nuo šios naštos atleisti PVM susigrąžinimą užsitikrinančius apmokestinamuosius asmenis, Šeštojoje direktyvoje numatytas atskaitos mechanizmas, kuriuo siekiama užtikrinti mokesčio „neutralumą“ jų atžvilgiu. Todėl apmokestinamieji asmenys turi teisę iš mokesčio, kurį jie susigrąžino iš savo klientų ir kurį turi mokėti valstybei narei, atskaityti PVM, kurį patys sumokėjo įsigydamami verslo veiklai reikalingą prekių ir paslaugų.

9. Tačiau atskaitos teisė reiškia, kad apmokestinamasis asmuo šias prekes ar paslaugas naudoja veiklai, kuri yra apmokestinama PVM. Šeštojoje direktyvoje yra nemažai nuostatų, kuriomis siekiama užtikrinti šios sistemos taikymą, kai apmokestinamasis asmuo tas pačias prekes ar paslaugas naudoja tiek apmokestinamai, tiek neapmokestinamai veiklai. Šiomis nuostatomis įgyvendinamas Šeštosios direktyvos dvyliktoje konstatuojamoje dalyje nustatytas tikslas, pagal kurį būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jomis daroma įtaka faktiškai surenkamoms sumoms, o atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse.

10. Todėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti apmokestinamiems sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis. Pagal tą patį straipsnį ši atskaitos proporcija yra nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų.

11. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas <...>

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma <...>

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

12. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis, kuri yra svarbiausia šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą nuostata, suformuluota taip:

„Nukrypstant nuo 1 dalies, apskaičiuojant atskaitos proporciją nereikia traukti sumų, priskirtiną tiekiamam ilgalaikiam turtui, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui. Į apskaičiavimą

taip pat neturi būti traukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. Kai valstybės narės pasinaudoja galimybe, numatyta 20 straipsnio 5 dalyje, nereikalauti ilgalaikio turto atskaitos tikslinimo, jos gali reikalauti apskaičiuojant atskaitos proporciją traukti ilgalaikio turto tiekimą.“ (Pataisytas vertimas)

13. Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje nustatytos atskaitos tikslinimo taisyklės. Jame numatyta:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka <...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, apskaičiuojant 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, kurių turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

<...>

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki dvidešimties metų.

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas vyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.
<...>

4. Taikydamos 2 ir 3 punktų nuostatas, valstybės narės gali:

– apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką

– <...>

5. Jei kokioje nors valstybėje narėje 2 ir 3 dalies taikymo rezultatai praktikoje būtų nežymūs, toji valstybė narė gali pasikonsultavusi (su PVM komitetu) atsisakyti taikyti tą dalį nuostatas atsižvelgdama į poreikį vengti konkurencijos iškreipimo, ir bendrą mokesčio įtaką toje valstybėje narėje ir į efektyvaus administravimo poreikį.

<...>“

B – Nacionalinė teisė

14. 1994 m. gegužės 18 d. įstatymo 38 straipsnio 1 dalimi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis ir 19 straipsnio 1 ir 2 dalys buvo perkeltos į Danijos teisę. Šis straipsnis suformuluotas taip:

„Jeigu registruota įmonė prekes ir paslaugas ketina naudoti tikslais, dėl kurių taikoma atskaita pagal 37 straipsnį ir kitais verslo tikslais, atskaita gali būti taikoma tik tai mokesčio daliai, kuri yra proporcinga registruotino verslo daliai tenkančiai apyvartai. Apskaičiuojant pajamas nereikia traukti sumų, priskirtinų verslui skirto ilgalaikio turto tiekimui. Mechanizmai, tvarka ir panašios verslo priemonės, kurių pardavimo kaina (be šiame įstatyme numatyto mokesčio) viršija 50 000 DKK (nuo 1996 m. – 75 000 DKK), yra ilgalaikis turtas <...>.“

II – Pagrindinės bylos aplinkybės

15. Bendrovė *BG Erhvervsfinans A/S*(3), kurios teisių perėmėjos yra bendrovės *Nordania Finans A/S*

ir *BG Factoring A/S*, 1995–1998 m. vykd? plataus masto daugiausia automobili? lizingo (išperkamosios nuomos) veikl?. Ji taip pat teik? finansines paslaugas.

16. Lizingo veikla ap?m? automobili? nuom? paprastai 36 mėnesiams ir j? pardavim? pasibaigus lizingo sutartims. Nustatant lizingo ?mok? dyd?, buvo atsižvelgiama ? numatomas pajamas iš šio pardavimo, o ši? automobili? pirkimas ir pardavimas buvo organizuojamas profesionaliai ir sistemingai. Taigi 1998 m. *Erhvervsfinans* lizingo s?lygomis išnuomojo 4 500 automobili?, o pardav? daugiau kaip 600.

17. Automobili? nuoma lizingo s?lygomis ir j? pardavimas yra PVM apmokestinama veikla. Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkt? finansin?s paslaugos yra neapmokestinamos šiuo mokes?iu.

18. 1995–1998 m. *Erhvervsfinans* patyr? bendr?j? išlaid?, susijusi? su verslui skirtomis patalpomis, biuro ?ranga, kompiuterine technika, telefonais, s?skait? apmok?jimo tikrinimu ir t. t., kurios buvo apmokestintos PVM. Tod?l pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 2 dalies nuostatas ji tur?jo apskai?iuoti savo teis?s atskaityti š? mokest? proporcij?.

19. Atlikdama š? apskai?iavim? *Erhvervsfinans* ? metin? apyvart? ?trauk? iš automobili? pardavimo gautas pajamas, nes man?, kad šis pardavimas turi b?ti laikomas ?prastu prek? pardavimu.

20. 1999 m. lapkri?io 17 d. Sprendimu Danijos mokes?i? institucijos nutar?, kad pasibaigus lizingo sutartims parduoti automobiliai turi b?ti laikomi „ilgalaikiu turtu, kur? apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“, o iš j? pardavimo gautos pajamos neturi b?ti ?trauktos ? atskaitos proporcij?. D?l šio sprendimo min?ta proporcija sumaž?jo.

21. *Erhvervsfinans* š? sprendim? apskund? *Landsskatteret* (Nacionalinis mokes?i? teismas), kuris ieškin? patenkino. Šis teismas man?, lizingo s?lygomis nuomojami automobiliai yra perkami tam, kad b?t? išnuomoti lizingo s?lygomis ir, pasibaigus lizingo sutartims, parduoti tretiesiems asmenims ar galb?t nuomininkui. D?l šios aplinkyb?s jis padar? išvad?, kad lizingo s?lygomis nuomojam? automobili? pardavimas turi b?ti laikomas ?prasta *Erhvervsfinans* veikla ir d?l to jos automobili? nebuvo galima laikyti „ilgalaikiu turtu“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme.

22. Danijos mokes?i? ministerija (*Skatteministeriet*) apeliacine tvarka apskund? sprendim? *Østre Landsretten* (Ryt? regiono teismas), kuris pripažino skund? pagr?stu, laikydamasis nuomon?s, kad lizingo s?lygomis nuomojami automobiliai buvo ilgalaikis turtas min?tos nuostatos prasme.

23. Tada *Erhvervsfinans* teisi? per?m?jos *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S* apskund? *Østre Landsretten* sprendim? *Højesteret*

24. Šiomis aplinkyb?mis *Højesteret* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar (Šeštosios direktyvos) 19 straipsnio 2 dalyje pateikta s?voka „ilgalaikis turtas, kur? apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ turi b?ti aiškinama kaip apimanti turt?, kur? išperkamosios nuomos ?mon? ?sigyja su tikslu j? nuomoti lizingo s?lygomis ir parduoti pasibaigus lizingo sutartims?“

III – Analiz?

25. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausimu siekia išsiaiškinti, ar

apskaičiuojant apskaitos proporciją turi būti trauktos pajamos, gautos prastai pardavus toką turtą, pavyzdžiui, *Erhvervsfinans* lizingo sąlygomis nuomojamus automobilius.

26. Atsakymo šis klausimas reikšmė yra labai aiški. Jei Teisingumo Teismas laikysis nuomonės, kad tokios pajamos turi būti trauktos šis apskaičiavimas, jas reikės pridėti prie šios proporcijos apskaičiavimo trupmenos skaitiklio ir vardiklio, o dėl to taps didesnis galutinis rezultatas, taigi ir apmokestinamojo asmens atskaitos teisė.

27. Su tokiu rezultatu nesutinkanti Danijos vyriausybė mano, jog turtas, kurį išperkamosios nuomos žmonės įsigija tam, kad nuomotų jį lizingo sąlygomis ir parduotų pasibaigus lizingo sutartims, turi būti laikomas „ilgalaikiu turtu, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme dėl toliau nurodytų motyvų.

28. Šios vyriausybės manymu, ši nuostata turi būti aiškinama kartu su Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalimi, kurioje nurodoma, kad valstybės narės gali apibrėžti „ilgalaikio turto“ sąvoką. Todėl šios sąvokos turinys turi būti vienodas visoje direktyvoje, kaip tai patvirtina 19 straipsnio 2 dalies paskutiniame sakinyje pateikta nuoroda į 20 straipsnio 5 dalį. Todėl valstybės narės gali apibrėžti „ilgalaikio turto“ sąvoką atsižvelgdamos tiek į minėtos direktyvos 19 straipsnį, tiek į 20 straipsnį.

29. Ši nuomonė patvirtina 1977 m. vasario 1 d. Sprendimas *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(4), kuriame Teisingumo Teismas išaiškino Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB(5) 17 straipsnyje pateiktą sąvoką „ilgalaikis turtas“. Jis nusprendė, kad lemiamą reikšmę apibrėžiant šią sąvoką turi atitinkamo turto naudojimo ilgalaikiškumas bei įsigijimo išlaidų nurašymas ir kad valstybės narės turėjo tam tikrą diskreciją apibrėždamos kiekvieną iš šių kriterijų.

30. Danijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje aptariami lizingo sąlygomis išnuomoti automobiliai atitinka minėtus kriterijus. Ji taip pat tvirtina, kad nėra reikalo tokį ilgalaikį turtą skirti kitaip nuo kitų prekių, kaip reikalavo *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S*.

31. Galiausiai Danijos vyriausybė pažymi, kad jos pozicija atitinka Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies bei šios nuostatos priėmimo *travaux préparatoires* tikslą.

32. Taigi Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies tikslas užtikrinti, kad didesnės vertės ilgalaikio turto pardavimas neiškraipytų atskaitos proporcijos. Net jeigu perkant tokį turtą jau buvo nuspręsta, kad po naudojimo jis bus parduotas, pardavimo kainos traukimas iš atskaitos proporcijos apskaičiavimo gali jį iškraipyti.

33. Tokio turto pardavimai yra išimtinio pobūdžio sandoriai, kurie turi ribotos įtakos žmonėms ištekliams, palyginti su einamuoju verslu. Jei didelė suma būtų traukta iš atskaitos proporcijos apskaičiavimo kaip pardavimo kaina po to, kai tam tikras turtas kelerius metus žmonėje buvo naudojamas, atskaitos proporcija būtų iškraipyta, nes pardavimo suma neatspindėtų tikrosios šio sandorio įtakos ištekliams.

34. Danijos vyriausybės manymu, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies *travaux préparatoires* rodo, kad Europos Bendrijų Komisija turėjo konkretų tikslą neįtraukti visos ilgalaikiam turtui priskirtinos apyvartos, neatsižvelgdama į tai, ar ilgalaikio turto pardavimas buvo apmokestinamo asmens prasta verslo veikla.

35. Nesutinku su šia analize. Kaip ir ieškovai pagrindinėje byloje bei Komisija, manau, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje pateikta sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ neapima turto, kurį žmonės įsigija tam, kad išnuomotų lizingo sąlygomis ir parduotų pasibaigus lizingo sutartims, kai turto pardavimas

pasibaigus atitinkamoms lizingo sutartims yra neatsiejama apmokestinamojo asmens ?prastos ekonomin?s veiklos dalis.

36. Savo nuomon? grindžiu atskaitos sistemos, kuriai priklauso ši nuostata, strukt?ra bei jos tikslu.

37. Pirmiausia pažym?tina, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies s?vokos „ilgalaikis turtas, kur? apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ formuluot? neleidžia atsakyti ? nacionalinio teismo pateikt? prejudicin? klausim?.

38. Taip pat negin?ijama, jog nei šis straipsnis, nei kita Šeštosios direktyvos nuostata neapibr?žia ilgalaikio turto s?vokos.

39. Žinoma, šios direktyvos 20 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad taikydamos šio straipsnio 2 ir 3 dalis valstyb?s nar?s gali apibr?žti ilgalaikio turto s?vok?. Tačiau, priešingai nei Danijos vyriausyb?, manau, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies tre?iame sakinyje pateikta nuoroda ? 20 straipsnio 5 dalies nuostatas neleidžia direktyvos 20 straipsnio 4 dalies aiškinti jos formuluotei prieštaraujan?ia prasme.

40. Iš ties? Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalyje kiekvienai valstybei narei patikimas uždavinys apibr?žti ilgalaikio turto s?vok? tik su atskaitos tikslinimu susijusi? šio straipsnio 2 ir 3 dali? taikymo tikslais. Tod?l ši galimyb? negali b?ti taikoma su atskaitos proporcijos apskai?iavimu susijusio Šeštosios direktyvos 19 straipsnio kontekste, nepažeidžiant aiškos ir tikslios 20 straipsnio 4 dalies formuluot?s.

41. Toks pastarosios nuostatos apimties prapl?timas taip pat prieštaraut? Šeštosios direktyvos dvyliktoje konstatuojamoje dalyje ?tvirtintam 19 straipsnio tikslui, kad atskaitos proporcija tur?t? b?ti apskai?iuojama panašia tvarka visose valstyb?se nar?se.

42. Be to, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta valstybi? nari? teis? apibr?žti ilgalaikio turto s?vok? atskaitos tikslinimo sistemoje nepraranda veiksmingumo ir nepažeidžiama d?l to, kad šios direktyvos 19 straipsnio s?voka „ilgalaikis turtas“ privalo tur?ti nepriklausom? ir vienod? turin? visoje Europos Bendrijoje.

43. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio tikslas suteikti galimyb? ištaisyti atskaitos, kuria pasinaudojo apmokestinamasis asmuo, apskai?iavimo netikslumus. Šis straipsnis taikomas konkre?iai tada, kai po apmokestinamojo asmens deklaracijos pateikimo pakei?iami kriterijai, pagal kuriuos iš pradži? buvo nustatyta atskaitos suma(6). Taip gali b?ti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, ?sigij?s turto apmokestinamos veiklos vykdymui ir atskait?s vis? už š? turt? sumok?t? PVM, v?liau j? visiškai ar iš dalies panaudoja neapmokestinamai veiklai.

44. Tokia turto naudojimo pakeitimo tikimyb? labiau tik?tina ilgalaikio turto atveju, nes apmokestinamasis asmuo j? paprastai naudoja kelerius metus. D?l šios priežasties Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje sukurama tam tikra su šiuo turtu susijusi tikslinimo sistema.

45. Tod?l 20 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad iš pradži? ?vykdyta atskaita gali b?ti tikslinama penkerius metus ilgalaikio turto atveju ir daugiausia dvidešimt met? nekilnojamojo turto atveju. Jame taip pat nustatyta šio tikslinimo apskai?iavimo metodika. Be to, šio straipsnio 3 dalyje aptariamas atvejis, kai atitinkamas ilgalaikis turtas nustoja b?ti apmokestinamojo asmens nuosavybe nesibaigus atitinkamam laikotarpiui, metin? tikslinim? pakei?iant vieninteliu tikslinimu, pagr?stu tariamu šio turto naudojimu likus? laikotarpi?.

46. Atsižvelgiant ? Danijos vyriausyb?s argumentus galima manyti, kad pagal su atskaitos

tikslinimu susijusias nacionalin? teis?s nuostatas, kurios buvo priimtos ? nacionalin? teis? perkeltant Šeštosios direktyvos 20 straipsn?, toks turtas kaip apmokestinamojo asmens nupirkti automobiliai laikomas ilgalaikiu turtu. Šiam kvalifikavimui, kuris taikomas tikslinant atskait?, neturi ?takos tai, kad apskai?iuojant min?tos direktyvos 19 straipsnyje numatyt? atskaitos proporcij? atsižvelgiama ? pajamas, gautas iš ?prasto automobili? pardavimo pasibaigus lizingo sutartims.

47. Iš ties? tai, kad automobiliai, ?sigyti turint tiksl? juos išnuomoti lizingo s?lygomis, o v?liau parduoti vykdant ?prast? apmokestinamojo asmens veikl?, nepatenka ? Šeštosios direktyvos 19 straipsnio s?vok? „ilgalaikis turtas“, nekliudo Danijos mokes?i? institucijoms tikslinti apmokestinamojo asmens ?sigyjant automobilius sumok?to PVM atskait?, jei paaišk?ja, kad priklausydami ?monei ir, priešingai nei numatyta juos ?sigyjant, šie automobiliai toliau naudojami ne vien nuomai lizingo s?lygomis, kuri apmokestinama, bet neapmokestinamai veiklai.

48. Kitaip tariant, tai, kad automobiliai, ?sigyti turint tiksl? juos išnuomoti lizingo s?lygomis, o v?liau parduoti vykdant ?prast? apmokestinamojo asmens veikl?, nepatenka ? Šeštosios direktyvos 19 straipsnio s?vok? „ilgalaikis turtas“, neturi ?takos kvalifikuojant „ilgalaik? turt?“ šios direktyvos 20 straipsnio prasme, kiek tai susij? su automobili? naudojimo paskirties pakeitimu.

49. Galiausiai atskaitos tikslinimo taikymo automobiliams, kuriuos apmokestinamasis asmuo ?sigijo tam, kad juos išnuomot? lizingo s?lygomis, o v?liau parduot? pasibaigus lizingo sutartims, klausimas nekeliamas *a priori* d?l to, kad apmokestinamasis asmuo šiuos automobilius naudojo tik apmokestinamai veiklai.

50. Iš to matyti, kad ta aplinkyb?, jog Šeštosios direktyvos 19 straipsnio s?voka „ilgalaikis turtas“ turi b?ti nepriklausomai ir vienodai aiškinama Bendrijoje, nepažeidžia Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytos atskaitos tikslinimo sistemos ir valstybi? nari? teis?s šioje sistemoje apibr?žti ilgalaikio turto s?vok?.

51. Taip pat manau, kad mano analizei neprieštarauja Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies paskutiniu sakiniu valstyb?ms nar?ms suteikta teis? apskai?iuojant atskaitos proporcij? ?traukti ilgalaikio turto pardavimo pajamas, kai jos pasinaudoja šios direktyvos 20 straipsnio 5 dalyje numatyta galimybe.

52. Iš ties? šia nuostata numatoma galimyb? nukrypti nuo taisykl?s, kad apskai?iuojant atskaitos proporcij? neatsižvelgiama ? pajamas, gautas pardavus ilgalaik? turt?. Ji neleidžia išpl?sti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies pirmojo ir antrojo sakini?, kuriuose minimi sandoriai, kuri? pajamos ne?traukiamos ? atskaitos proporcijos apskai?iavim?, taikymo srities.

53. Galiausiai, mano nuomone, priešingai nei tvirtina Danijos vyriausyb?, Antrosios direktyvos 17 straipsnio s?vokos „ilgalaikis turtas“ išaiškinimas, kur? Teisingumo Teismas pateik? min?tame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, neturi reikšm?s atsakymui ? nagrin?jam? klausim?.

54. Žinoma, šis išaiškinimas gali b?ti pritaikytas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio kontekste, atsižvelgiant ? bendrus bruožus, kurie ši? nuostat? sieja su Antrosios direktyvos 17 straipsniu. Šiame straipsnyje numatyta, kad valstyb?s nar?s tur?jo galimyb? „ne?traukti ilgalaikio turto“ ? Antrosios direktyvos 11 straipsnyje numatyt? atskaitos sistem?, pagal kuri? visi apmokestinamieji asmenys tur?jo teis? atskaityti mokes?, sumok?t? už verslui ?sigytas prekes ir paslaugas.

55. Tod?l Antrosios direktyvos 17 straipsnyje, kaip ir Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje, numatytos s?lygos, kuriomis ? ilgalaik? turt? tur?jo b?ti atsižvelgiama pagal atskaitos sistem?, kuria tur?jo b?ti užtikrintas PVM sistemos neutralumas apmokestinamajam asmeniui(7). Ta?iau Teisingumo Teismui pateiktame prašyme išaiškinti ilgalaikio turto s?vok? byloje, kurioje buvo

priimtas min?tas sprendimas *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, keliamas klausimas labai skyr?si nuo šioje byloje keliamo klausimo.

56. Iš ties? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ankstesn?je byloje susid?r? su Antrosios direktyvos 17 straipsnio pagrindu priimtais Nyderland? Karalyst?s teis?s aktais, kuriuose Nyderland? Karalyst? nustat?, kad atskaityti galima tik 67 % ?sigyjant „gamybos priemonės“ sumok?to PVM. Taip, kaip matyti iš ši? teis?s akt? pri?mimo motyv?, Nyderland? vyriausyb? nor?jo, kad atskaitos teis? neapimt? viso turto, ?skaitant smulki? ?rang?, kur? ?mon? naudoja savo verslui, š? turt? priskiriant s?vokai „?mon?s gamybos priemon?s“.

57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* manydama, kad s?voka „?mon?s gamybos priemon?s“ yra platesn? nei Antrosios direktyvos 17 straipsnyje pateikta s?voka „ilgalaikis turtas“, atskait? PVM, sumok?t? ?sigyjant laišk? laikikl? ir dalyvavimo susirinkimuose blankus.

58. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kilo klausimas, ar toks turtas turi b?ti laikomas ilgalaikiu turtu, kuriam gali b?ti netaikoma atskaitos teis?. Šiuo tikslu jis papraš? Teisingumo Teismo nuspr?sti, ar ši s?voka turi b?ti suprantama kaip apimanti turt?, kurio ?sigijimo išlaidos n?ra ?traukiamos ? einam?sias išlaidas, bet paskirstomos keleriems metams.

59. Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas atsak?, kad ilgalaikio turto s?voka „apima turt?, kuris, naudojamas ekonominei veiklai vykdyti, išsiskiria d?l savo ilgalaikiškumo ir vert?s, o tai reiškia, kad ?sigijimo išlaidos ne apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet padengiamos per kelerius mokestinius metus“(8). Atsižvelgdamas ? šias aplinkybes jis taip pat prid?r?, kad valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij? d?l s?lyg?, kurios turi b?ti ?vykdytos atsižvelgiant ? turto ilgalaikiškum?, vert? bei taikytinas amortizacijos taisykles(9).

60. Tod?l min?tame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui buvo leista nuspr?sti, ar nedidel?s vert?s biuro reikmenys gali b?ti laikomi ilgalaikiu turtu, kuriam gali b?ti netaikoma Antroje direktyvoje numatyta PVM atskaitos teis?. Min?tame sprendime Teisingumo Teismas nenagrin?jo klausimo d?l tokio turto, koks nagrin?jamas šioje byloje ir kuris nupirktas tam, kad tam tikr? laikotarp? b?t? nuomojamas lizingo s?lygomis, o v?liau, pasibaigus šiam laikotarpiui, perduotas.

61. Kitaip tariant, nors remiantis min?tame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* Teisingumo Teismo nurodytais kriterijais ?mon?s ekonominei veiklai ?sigyti automobiliai gali b?ti laikomi ilgalaikiu turtu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme, iš ši? kriterij? negalima daryti išvados, kad tokie automobiliai turi b?ti taip kvalifikuojami tuo atveju, kai j? pardavimas pasibaigus lizingo sutartims yra neatsiejama apmokestinamojo asmens ?prastos veiklos dalis.

62. D?l šios priežasties manau, kad ? *Højesteret* iškelt? klausim? negalima atsakyti vadovaujantis min?tame sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* Teisingumo Teismo pateiktu ilgalaikio turto s?vokos išaiškinimu.

63. Kadangi nei Šeštoji direktyva, nei teismo praktika nepateikia lemiam? gairi?, pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, norint priimti sprendim? pagrindin?je byloje, šios s?vokos reikšm? ir taikymo srit? reikia nustatyti atsižvelgiant ? atskaitos sistemos, kuriai priklauso ilgalaikio turto s?voka, strukt?r? ir tiksl?(10).

64. Pagal nusistovėjusi teismo praktiką Šeštąja direktyva sukurta atskaitos sistema siekiama užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą. Todėl šios sistemos tikslas visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo PVM, kurį jis sumokėjo vykdydamas šiuo mokesčiu apmokestinamą veiklą, naštos(11).
65. Kai apmokestinamasis asmuo įgyja turtą ir paslaugas, kurie naudojami tiek apmokestinamai, tiek ir neapmokestinamai veiklai, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi ir 19 straipsniu jam suteikiama teisė visiškai atskaityti tą už turtą ir paslaugas sumokėtą PVM dalį, kuri yra proporcinga į naudojimui apmokestinamai veiklai.
66. Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi ir 19 straipsniu nustatydamas atskaitos proporcijos sistemą laikosi prezumpcijos, kad dalis, kuria šis mišriai naudojamas turtas ir paslaugos naudojami atitinkamai apmokestinamai ir neapmokestinamai veiklai, yra proporcinga pajamoms iš kiekvienos iš šių dviejų veiklos kategorijų.
67. Dėl to Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad įsigyjant tokį turtą ir paslaugas sumokėtą PVM atskaitos proporcija yra apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklis yra apmokestinamos veiklos apyvarta, o vardiklis – visa apyvarta.
68. Tuomet Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje numatytas apyvartos, priskirtinos „ilgalaikio turto, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“, pardavimui, neįtraukimas į apskaičiavimą įgauna visą prasmę. Tokio turto pardavimo pajamos neturi būti įtrauktos į minėtą apskaičiavimą, nes toks pardavimas iš esmės yra išimtinio pobūdžio arba bent jau nėra įprastas. Todėl nereikalaujama, kad turto ir paslaugų mišrus naudojimas būtų proporcingas iš to gaunamoms pajamoms. Taigi šių pajamų įtraukimas apskaičiuojant atskaitos proporciją iškreiptų jos rezultatą ta prasme, kad ji neatspindėtų atitinkamos turto ar paslaugų dalies mišraus naudojimo apmokestinamai ir neapmokestinamai veiklai.
69. Ši analizė patvirtina 1996 m. liepos 11 d. sprendimas *Régie Dauphinoise*(12), kuriame Teisingumo Teismas išdėstė motyvus, dėl kurių Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje taip pat numatyta, kad apskaičiuojant atskaitos proporciją neturi būti įtrauktos pajamos iš atsitiktinių nekilnojamojo turto ar finansinių sandorių. Anot Teisingumo Teismo, jei visos apmokestinamojo asmens finansiniai sandorai, susijusi su apmokestinamąja veikla, pajamos būtų įtrauktos į proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį, net jeigu jos gautos nenaudojant PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų arba tam buvo naudotos labai ribotai, atskaitos apskaičiavimas būtų iškreiptas.
70. Todėl tai, kad pajamos iš ilgalaikio turto pardavimo, kaip ir pajamos iš atsitiktinių sandorių, nėra įtraukiamos, pateisinama tuo, kad tokie sandoriai nėra įprasta apmokestinamojo asmens veikla.
71. Kaip pabrėžia ieškovai pagrindinėje byloje, šis pateisinimas taip pat buvo aiškiai išdėstyta 1973 m. birželio 29 d. Komisijos pateikto Šeštosios Tarybos direktyvos pasiūlymo aiškinamajame memorandume(13).
72. Todėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „ilgalaikio turto“ sąvoka neturi apimti turto, kurio įgijimas ir vėlesnis pardavimas yra neatsiejama apmokestinamojo asmens PVM apmokestinamos įprastos veiklos dalis. Iš tiesų, kai šis įgijimas ir pardavimas yra įprasta veikla, reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens įgytas turtas ir paslaugos būtų naudojami apmokestinamai veiklai. Todėl, siekiant, kad atskaitos proporcija atspindėtų įprastą apmokestinamojo asmens veiklą, taigi ir mišraus turto ir paslaugų naudojimo apmokestinamai veiklai dalį, apskaičiuojant atskaitos proporciją turi būti įtrauktos tokio turto pardavimo pajamos. Neįtraukus šių pajamų,

apmokestinamasis asmuo už šios veiklos dalį negalėtų susigrąžinti PVM, kurio jis turi teisę reikalauti, ir nebūtų pasiektas Bendrijos PVM sistemos neutralumo tikslas.

73. Pagrindinėje byloje iš prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo informacijos matyti, kad lizingo sąlygomis nuomojamą automobilį pirkimas ir pardavimas buvo organizuojamas profesionaliai ir sistemingai ir kad tikėtinas pardavimo pajamas buvo atsižvelgiama nustatant lizingo mokėdų dydį. Iš to išplaukia, kad šio automobilio pardavimas buvo ne atsitiktinio pobūdžio, bet prasta ir nuolatinė veikla. Kaip pažymi Komisija, ši analizė patvirtina 1998 m. *Erhvervsfinans* parduotą automobilį skaičius.

74. Šiomis aplinkybėmis nėra ginytina, kad šios nuomos patirtomis bendromis išlaidomis verslui skirtoms patalpoms, biuro rangai, kompiuterinei technikai, telefonams, sąskaitų apmokėjimo tikrinimui ir t. t. taip pat buvo padedama vykdyti minėtų pardavimų. Vadinas, pateisinama tokio pardavimo pajamas traukti apskaičiuojant apskaitos proporciją tam, kad apmokestinamasis asmuo būtų atleistas nuo PVM dalies, kuria buvo apmokestintos bendrosios išlaidos, patirtos vykstant šio apmokestinamo veikloje.

75. Todėl nagrinėjame klausimą siūlau atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ turi būti aiškinama kaip neapimanti turto, kurį išperkamosios nuomos nuoma įsigyja tam, kad į nuomotą lizingo sąlygomis ir parduotą pasibaigus lizingo sutartims, kai šio turto pardavimas pasibaigus minėtoms sutartims yra neatsiejama šios nuomos prastos ekonominės veiklos dalis.

IV – Išvada

76. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau *Højesteret* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 19 straipsnio 2 dalies sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudoja savo verslui“ turi būti aiškinama kaip neapimanti turto, kurį išperkamosios nuomos nuoma įsigyja, kad į nuomotą lizingo sąlygomis ir parduotą pasibaigus lizingo sutartims, kai šio turto pardavimas pasibaigus minėtoms sutartims yra neatsiejama šios nuomos prastos ekonominės veiklos dalis.“

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau — Šeštoji direktyva).

3 – Toliau — *Erhvervsfinans*.

4 – Byla 51/76, Rink. p. 113.

5 – 1967 m. balandžio 11 d. Direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo — Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir gyvendinimo tvarka (OL L 71, 1967, p. 1303, toliau — Antroji direktyva). Remiantis šios direktyvos 17 straipsniu, valstybės narės pereinamuoju laikotarpiu turėjo galimybę į atskaitos sistemą iš dalies arba visiškai neįtraukti ilgalaikio turto.

6 – 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin Kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039, 25 punktas).

7 – Šiuo klausimu taip pat žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendim? *Centralan Property* (C?63/04, Rink. p. I?11087, 55 punktas).

8 – 12 punktas.

9 – 17 punktas.

10 – Žr., be kita ko, 2004 m. liepos 15 d. Sprendim? *Harbs* (C?321/02, Rink. p. I?7101, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Žr. neseniai priimt? 2007 m. spalio 25 d. Sprendim? *CO.GE.P* (C?174/06, Rink. p. I?0000, 30 punktas).

11 – 1993 m. birželio 22 d. Sprendimas *Sofitam* (C?333/91, Rink. p. I?3513, 10 punktas).

12 – C?306/94, Rink. p. I 3695, 21 punktas.

13 – Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo — Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasi?lymas (Europos Bendrij? biuletenis, priedas 11/73). Pagal š? pasi?lym? 19 straipsnio 2 dalis buvo pateisinama šiomis s?lygomis: „šioje dalyje nurodytos sud?tin?s dalys neturi b?ti ?trauktos apskai?iuojant proporcij?, kad neatspind?damos apmokestinamojo asmens verslo veiklos jos neiškraipyt? tikrosios proporcijos reikšm?s. Taip yra su ilgalaikio turto pardavimu ir nekilnojamojo turto ar finansiniais sandoriais, kurie yra tik atsitiktiniai, t. y. jie yra tik antraeil?s svarbos ar papildomi bendr? ?mon?s pajam? kontekste. Šie sandoriai yra ne?traukiami tik jei jie n?ra apmokestinamojo asmens ?prasta verslo veikla“ (p. 20).