

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2008 m. gruodžio 22 d.1(1)

Byla C-515/07

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa ir 17 straipsnis – Prekės ir paslaugos, kurių dalis naudojama verslui, o kita dalis – neekonominei veiklai – Šeštąjį „ne verslo tikslams“ – traukimas ? apmokestinamojo asmens verslui skirtą turtą – Teisė nedelsiant visiškai atskaityti PVM, susijusį su prekėmis ir paslaugomis, kurios nėra ilgalaikis turtas, ?sigijimu“

I – ?žanga

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) Teisingumo Teismo iš esmės klausia, ar teisė atskaityti perkant sumokėtą pridėtinąs vertės mokestį (PVM) taikoma ?sigyjant ne tik ilgalaikį turtą, bet ir kitą prekių arba paslaugų, naudojamų tiek verslo pardavimo sandoriams, tiek kitiems tikslams, t. y. apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai vykdyti, kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko veikla ne verslo tikslais. Jei atsakymas ? šis klausimas teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia minėtos teisės ?gyvendinimo tvarkos klausimą.

II – Bendrijos teisė

2. Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo — Bendra pridėtinąs vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2), iš dalis pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB(3) (toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 dalį PVM taikomas „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, t. y. kai toks asmuo vykdo sandorius savo ekonominės veiklos srityje(4).

3. Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą paslaugų teikimu už atlygą laikomas „prekių, sudarančių verslui skirtą turtą, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinąs vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.

4. Pagal tos pačios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punktą paslaugų

teikimu už atlyg? laikomas „apmokestinamojo asmens paslaug? teikimas neatlygintinai savo paties arba savo darbuotoj? privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais“. (Pataisytas vertimas)

5. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt? „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti PVM, mok?tin? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba patieksimas prekes ir jam suteiktas arba suteiksimas paslaugas“. (Pataisytas vertimas)

6. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dal?, jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja sandoriams, kuriems taikoma šios nuostatos 2 ir 3 dalyse numatyta teis? ? atskait?, ir sandoriams, kuriems teis? ? atskait? netaikoma, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

7. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„V?liausiai po ketveri? met? nuo šios direktyvos ?sigaliojimo Taryba Komisijos si?lymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susij?s prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas. Prid?tin?s vert?s mokestis jokiais atvejais negali b?ti atskaitomas, jeigu jis susij?s su išlaidomis, kurios n?ra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

Kol aukš?iau min?tos taisykl?s ?sigalios, valstyb?s nar?s gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esan?ius j? nacionaliniuose ?statymuose, galiojan?iuose šios direktyvos ?sigaliojimo metu.“

8. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, ?skai?iuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo ?sigytas ar pasigamintas. Per metus turi b?ti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskai?iuoto mokes?io. Tikslinimas atliekamas remiantis v?lesniais atskaitomos sumos, ? kuri? turima teis?, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prek?s buvo ?sigytos ar pasigamintos. Šioje nuostatoje taip pat patikslinama, kad išimties tvarka netaikydamos jos pirmosios pastraipos valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad tikslinimas b?t? atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirm? kart? panaudotas. Joje taip pat nurodoma, kad kai nekilnojamasis turtas ?sigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarp? galima prat?sti iki 10 met?.

III – Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

9. *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (toliau – VNLTO), ieškov? pagrindin?je byloje, palaiko žem?s ?kio sektoriaus Groningene, Fryzijoje, Drent?je ir Flevolande interesus. Jos nar?s, šio sektoriaus ?mon?s, jai moka nario mokest?. VNLTO ne tik gina bendrus savo nari? interesus, bet ir teikia savo nariams bei ne nariams individualias paslaugas, už kurias reikia atskirai mok?ti.

10. Negin?ijama, kad VNLTO turi b?ti priskirta prie PVM apmokestinam?j? asmen? d?l už atlyg? teikiam? individuali? paslaug?, o nario mokes?iai, naudojami bendriems jos nari? interesams ginti, n?ra atlygis PVM atžvilgiu.

11. 2000 m. VNLTO ?sigijo preki? ir paslaug?, kurias naudojo pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsn? PVM apmokestinamai veiklai ir kitai su pirm?ja nesusijusiai veiklai. VNLTO papraš? atskaityti pirkimo PVM už min?tas prekes ir paslaugas, ?skaitant ir tas, kurias ji naudoja savo nari? bendriems interesams ginti.

12. Mokesčių inspektorius atsisakė pripažinti prašomą atskaitą ir pateikė VNLTO pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą. Šiame pranešime pirkimo PVM suma, susijusi su bendriems VNLTO nariams interesams ginti skirta veikla, perskaičiuota proporcingai iš jos veiklos gautoms pajamoms. Apskaičiuota, kad VNLTO turėjo teisę atskaityti sumą, atitinkančią 49 % visų jos įsigytų prekių ir paslaugų. VNLTO skundas dėl šio pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą buvo atmestas, o vėliau atmesta ir dėl sprendimo atmesti skundą pareikšta apeliacija. Sprendime *Gereschtshof Leeuwarden* nurodė, kad bendriems nariams interesams ginti skirta veikla nėra tiesioginis, ilgalaikis ir būtinas VNLTO ekonominės veiklos tęsinys, todėl ji negali atskaityti jai pateiktoje sąskaitoje fakturoje nurodyto mokesčio, jei įsigytas prekes ir paslaugas naudoja bendriems savo nariams interesams ginti.

13. Nagrinėjamas bylų kasacinė tvarka *Hoge Raad der Nederlanden* nurodo sprendimą *Charles ir Charles-Tijmens*(5), pagal kurį Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnio 2 ir 6 dalys draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kurie apmokestinamajam asmeniui neleidžia viso ilgalaikio turto, naudojamo iš dalies verslo ir iš dalies su verslu nesusijusiems tikslams, priskirti prie versle naudojamo turto ir kurie atitinkamu atveju draudžia visiškai ir nedelsiant atskaityti šio turto įsigijimo PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad jis nežino kiek neabejoja, jog minėtas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* taikomas ir juridiniam asmeniui, kuris, kaip ir šiuo atveju, vykdo ne tik ekonominę veiklą, bet ir PVM taikymo sritį nepatenkančią veiklą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tokiu atveju, jei įgytos prekės yra ilgalaikis turtas, VNLTO turi teisę atskaityti visų PVM, apyskaitą trauktą kaip bendrosios išlaidos, bet iš pagrindinės bylos dokumentų neišku, kuri atskaityto PVM dalis yra susijusi su ilgalaikiu turtu. Kita vertus, *Hoge Raad der Nederlanden* mano, kad abejotina, ar minėto sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* rezoliucinė dalis taikoma prekėms, kurios nėra ilgalaikis turtas, ir paslaugoms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat kelia klausimą, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę prekes, kurios nėra ilgalaikis turtas, bei paslaugas priskirti prie verslui naudojamo turto ir nedelsdamas atskaityti visų įsigyjant šias prekes ir paslaugas sumokėtą PVM, net jei jos iš dalies naudojamos veiklai, visiškai nesusijusiai su pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį apmokestinamų prekių tiekimu arba paslaugų teikimu.

14. Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios <...> direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnio 1, 2 ir 6 dalis reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo gali savo verslui priskirti ne tik ilgalaikį turtą, bet ir visas kitas prekes bei paslaugas, naudojamas tiek verslo tikslams, tiek su juo nesusijusiems tikslams, bei nedelsdamas atskaityti visų už šias prekes ir paslaugas įsigijimą mokėtiną (PVM)?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą teigiamas, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies taikymas paslaugoms ir prekėms, kurios nėra ilgalaikis turtas, reiškia, kad PVM mokamas vieną kartą per laikotarpį, per kurį suteikiama teisė į atskaitą šių paslaugų ir prekių atžvilgiu, ar kad PVM reikia mokėti kelis laikotarpius? Jei atsakymas į antrąjį šio klausimo dalį teigiamas, kaip reikia nustatyti prekių ir paslaugų, kurių apmokestinamasis asmuo nenurašo, apmokestinamąjį vertę?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

15. Rašytines pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį pateikė Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė, Portugalijos Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Europos Bendrijų Komisija. Per 2008 m. spalio 16 d. posėdį šios šalys, išskyrus Vokietijos Federacinę Respubliką ir Portugalijos Respubliką, kuri

atstovai nedalyvavo, taip pat buvo išklausytos.

V – Nagrinėjimas

16. Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dal? ir 17 straipsn? apmokestinamasis asmuo gali priskirti prie savo verslui naudojamo turto ne tik ilgalaik? turt?, bet ir visas prekes bei paslaugas, naudojamas tiek verslo, tiek su juo nesusijusiems tikslams, kad gal?t? nedelsdamas atskaityti vis? ?sigyjant šias prekes ir paslaugas sumok?t? PVM.

17. Antruoju klausimu, pateiktu tik jei atsakymas ? pirm?j? klausim? teigiamas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, jei paslaugoms ir prek?ms, kurios n?ra ilgalaikis turtas, taikomas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje numatytas mechanizmas, pirma, už kok? laikotarp? turi b?ti mokamas pardavimo mokestis, t. y., kaip jis patikslina, vien? kart? ar dalimis už kelis mokestinius laikotarpius ir, antra, kaip nustatyti nenurašyt? prek? ir paslaug? apmokestinam?j? vert?.

18. Kaip aiškiai matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, šie klausimai pagr?sti teisine prielaida, kad apmokestinamasis asmuo, ?sigij?s ilgalaikio turto, gali remtis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirm?ja pastraipa, jei toks turtas naudojamas šio apmokestinamo asmens neekonominei veiklai. Jie taip pat pagr?sti mintimi, kad fraz? „ne verslo tikslams“ šio straipsnio prasme apima apmokestinamojo asmens neekonomin? veikl?.

19. Toliau pateikiami argumentai pirmiausia patvirtins, kad nagrin?jama prielaida, susijusi su Šeštosios direktyvos išaiškinimu, yra klaidinga, kaip nurod? ir kai kurios pastabas Teisingumo Teismui pateikusias vyriausyb?s, ir kad tod?l nereikia atsakyti ? pateiktus klausimus, nes jie nesvarb?s sprendžiant pagrindin? byl?. Papildomai nagrin?siu specifinius abiem prejudiciniais klausimais iškeltus aspektus, jei Teisingumo Teismas nesutikt? su mano pagrindiniu pasi?lymu.

A – Bendri samprotavimai ir teisin?s prielaidos, kuriais pagr?sti prejudiciniai klausimai

20. PVM yra bendras vartojimo mokestis, kur? vis? moka galutinis vartotojas. Iki šio galutinio vartotojo etapo gamybos ir prekybos grandin? sudarantys apmokestinamieji asmenys mokes?i? institucijai perduoda iš savo vartotoj? surinkt? PVM sum? (surinktas pardavimo PVM), iš jos atskaitydami PVM sum?, kuri? jie sumok?jo savo tiek?jams (atskaitomas pirkimo PVM)(6). Tod?l apmokestinamasis asmuo, ?sigij?s prek? ir paslaug?, skirt? parduodant apmokestinamiems sandoriams vykdyti, turi teis? atskaityti ?sigyjant šias prekes ir paslaugas mokam? PVM(7).

21. PVM b?dingas neutralumas visais gamybos ir prekybos etapais. Pagal neutralumo princip? asmuo turi mok?ti PVM tik už prekes ir paslaugas, kurios yra skirtos jo priva?iam naudojimui, o ne tuomet, kai jos naudojamos apmokestinamai verslo veiklai(8). Tod?l jei turtas naudojamas ne apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, o jo privatiems poreikiams, teis? ? atskait? neatsiranda(9). *A fortiori* pirkimo PVM negali b?ti atskaitytas, jei jis susij?s su apmokestinamojo asmens veikla, kuri d?l savo neekonominio pob?džio nepatenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?(10).

22. Sunkum? gali kilti „mišraus“ naudojimo atvejais, t. y. kai apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonomin? veikl? ir ?sigij?s prek? arba paslaug?, iš dalies jas naudoja savo apmokestinamiems sandoriams, o iš dalies kitiems tikslams.

23. Šeštojoje direktyvoje numatytos dvi mišraus naudojimo kategorijos(11).

24. Pirmai kategorijai priklauso šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa, aiškiai

nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagal kurios a punktą paslaugų teikimui už atlygą prilygsta prekė, sudarančią verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai PVM už tas prekes visiškai arba iš dalies atskaitomas, o pagal jos b punktą – apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai savo paties arba savo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais(12).

25. Kaip Teisingumo Teismas jau patvirtino, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmąją pastraipą siekiama užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamuosius asmenis ir galutinius vartotojus(13). Iš tiesų, neatlygintinai vykdytus sandorius prilyginant už atlygą vykdytiems sandoriams šios nuostatos a punktu siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti savo verslui skirtą turto pirkimo PVM, išvengti PVM mokėjimo, kai jis naudoja šį verslui skirtą turtą savo privatiems tikslams (arba ne savo verslo tikslams), kad jis negalėtų naudotis pranašumu, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris pirkdamas prekę turi mokėti PVM(14). Toks vertinimas tinka ir Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punktui, kuriuo siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui (arba jo darbuotojams) nemokant mokesčio gauti jo paties teikiamą paslaugą, už kurias privatus asmuo turėtų mokėti PVM(15).

26. Vienodas požiūris, kuriuo pagrįsta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis, praktiškai reiškia, kad manoma, jog apmokestinamasis asmuo, kuris turtą iš dalies naudoja apmokestinamiems verslo sandoriams, o iš dalies – privatiems tikslams ir kuris prekę įsigijimo momentu atgavo visą pirkimo PVM arba jo dalį, gali naudoti šias prekes vien savo apmokestinamiems sandoriams minėtos direktyvos 17 straipsnio 2 dalies prasme. Vadinasi, toks apmokestinamasis asmuo iš esmės turi teisę nedelsdamas atskaityti visą įsigyjant prekes mokėtiną PVM(16).

27. Kadangi šiuo atveju nėra nei sandorio su trečiaisiais asmenimis, nei jo paties mokėto atlygio, kuris sudarytų PVM apmokestinamą vertę, nes apmokestinamasis asmuo pats sau suteiktą paslaugą, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad apmokestinamąją vertę sudaro „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“.

28. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos taikymas suteikia apmokestinamajam asmeniui privalumą, be kita ko, galimybę mokesčio mokėjimą paskirstyti visam įsigytą verslui skirtą prekę privataus naudojimo laikotarpiui, tačiau nedelsiant atskaityti visą už šias prekes sumokėtą pirkimo PVM. Tai naudinga apmokestinamojo asmens finansiniams ištekliams(17). Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepaaiškino pagrindinėje byloje nagrinjamą klausimą, gali būti, kad, kaip per posėdį pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, dėl tokios finansinės naudos VNLTO siekė šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos taikymo nacionaliniuose teismuose.

29. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis priklauso antros kategorijos nuostatoms, susijusioms su mišriu naudojimu. Pagal šios nuostatos pirmąją pastraipą, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems gali būti taikoma atskaita (t. y. apmokestinamiems sandoriams), ir sandoriams, kuriems atskaita netaikoma (t. y. neapmokestinamiems sandoriams), gali būti atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtinai sumai proporcinga PVM dalis(18).

30. Kaip Teisingumo Teismas neseniai patikslino sprendime *Securenta*, kuris ne kartą minėtas per posėdį, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis skirta pirkimo PVM, susijusiam su išlaidomis, skirtomis tik ekonominei veiklai, skirstant į apmokestinamąją, kuri suteikia teisę atskaitai, ir neapmokestinamąją, kuri šios teisės nesuteikia. Tačiau Šeštojoje direktyvoje nenumatytas joks mechanizmas, kaip atskirti pirkimo PVM, susijusį tiek su apmokestinamojo

asmens ekonominiais, tiek su neekonominiais sandoriais. Tokį atskyrimą reikia nustatyti valstybės narėms. Vis dėlto Teisingumo Teismas nurodė, kad atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos tikslą ir sistemą, jos turi naudotis savo diskrecija taip, kad užtikrintų, jog būtų atskaitoma tik sandoriams, kuriuos vykdant suteikiama teisė į atskaitą, priskiriamai sumai proporcinga PVM dalis, t. y. valstybės narės privalo užtikrinti, kad apskaituotoji proporcija tarp ekonominės ir neekonominės veiklos objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių(19).

31. Šioje byloje svarbu pažymėti, kad iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytu duomenų matyti, jog VNLTO vykdo tiek ekonominę veiklą, kuriai taikoma Šeštoji direktyva, tiek neekonominę veiklą, t. y. gina bendrus savo narių interesus, kuriai ši direktyva netaikoma. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aiškinimu, VNLTO įsigijo ilgalaikio turto, tačiau, nežinodamas bylos pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš esmės, nežmanoma nustatyti, kuri VNLTO atskaityto PVM dalis yra susijusi su tokio ilgalaikio turto įsigijimu. Taip pat iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad šio turto įsigijimas įtrauktas į apyskaitą kaip VNLTO bendrosios išlaidos, jo nepriskiriant vien VNLTO vykdomai pardavimo ekonominei veiklai. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad VNLTO vis dėlto galėtų remtis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto nuostatomis ir atskaityti visą įsigyjant ilgalaikį turtą sumokėtą pirkimo PVM, nes, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, asociacijos vykdoma neekonominė veikla susijusi su šioje nuostatoje vartojama sąvoka „ne savo verslo tikslams“. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šį aiškinimą pagrindžia Teisingumo Teismo praktika, o konkrečiau kalbant – minėtu sprendimu *Charles ir Charles-Tijmens*.

32. Rašytinose pastabose Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės labai prieštaravo prielaidai, kuria pagrįsti prejudiciniai klausimai. Šį prieštaravimą, kuriam pritarė ir Jungtinės Karalystės vyriausybės atstovas, Nyderlandų vyriausybė pakartojo per posėdį. Galiausiai neneigdamas, kad PVM apmokestinamas juridinis asmuo, kaip ir apmokestinamieji fiziniai asmenys, gali remtis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto nuostatomis(20), šios vyriausybės vis dėlto tvirtino, jog pirkimo PVM atskaita netaikoma, jei ilgalaikis turtas naudojamas neekonominėi veiklai vykdyti, šiuo atveju susijusiai su bendru savo narių interesų gynimu. Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės pridėjo, kad PVM apmokestinamo juridinio asmens įsigytos prekės, kurios nuo įsigijimo momento naudojamos šio asmens įstatuose numatytam tikslui siekti, negali būti laikomos naudojamomis privatiems poreikiams arba ne verslo tikslams.

33. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad iš minėto sprendimo *Securenta*, kuriame nagrinėtas bendrovės, vykdydžiusios PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir į PVM taikymo sritį nepatekusią neekonominę veiklą, kuri prašė leisti atskaityti neapibrėžtai pardavimo veiklai skirtoms išlaidoms tenkantį pirkimo PVM, aišku, kad „apmokestinamojo asmens patirtoms išlaidoms tenkantis pirkimo PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokestis yra susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominę pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį“(21).

34. Todėl sumokėtas pirkimo PVM galima atskaityti tik tiek, kiek patirtas išlaidas galima priskirti prie apmokestinamojo asmens pardavimo ekonominės veiklos(22).

35. Vis dėlto šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą aiškina kaip leidžiantį nukrypti nuo kito tik primintos taisyklės. Jis prilygina apmokestinamojo asmens ilgalaikio turto dalinį naudojimą neekonominei veiklai tokio apmokestinamojo asmens verslui skirto ilgalaikio turto naudojimui „ne savo verslo tikslams“ Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto prasme.
36. Mano nuomone, tokiems argumentams galima pritarti tik iš dalies.
37. Tiesa, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis, pagal kurią prie paslaugų teikimo už atlygą priskiriami, taigi ir traukiami į direktyvos taikymo sritį, sandoriai, kuriems PVM iš esmės neturėtų būti taikomas, yra nuo bendros Šeštosios direktyvos sistemos nukrypstanti nuostata. Taigi paklaustas, kaip reikia aiškinti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkte vartojamus žodžius „prekių naudojimas“, Teisingumo Teismas patikslino, kad „privatus prekių naudojimas apmokestinamas tik išimtiniais atvejais“, ir padarė išvadą, kad žodžius „prekių naudojimas“ reikia aiškinti siaurai, kaip apimančius tik pačių prekių naudojimą(23).
38. Vadinas, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi nesiekama nustatyti bendros taisyklės, pagal kurią PVM taikymo sritį nepatenkantys sandoriai būtų laikomi į ją patenkančiais. Kaip teisingai pasakyje tvirtino Jungtinės Karalystės vyriausybė, aiškinti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi nustatoma bendra taisyklė reikštų padaryti šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį beprasme.
39. Dabar reikia nustatyti, kokioms aplinkyboms taikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis.
40. Iš esmės yra trys sąlygos, kurioms visoms esant ši nuostata taikoma.
41. Pirmą, prekes turi sugyti apmokestinamasis asmuo ir jos turi sudaryti jo verslui skirtą turto dalį. Ši sąlyga reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, privačiai vykdamas sandorį, neveikia kaip apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos prasme(24). Ji taip pat reiškia, kad nors ilgalaikis turtas naudojamas tiek privatiems poreikiams, tiek verslo tikslais, jei visas šis turtas priskirtas privačiam apmokestinamojo asmens turtui, netaikoma šio turto sugijus sumokėto PVM atskaita(25).
42. Nors skaitant sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą kyla abejonės, ar jame nurodomas ilgalaikis turtas buvo verslui skirtas turto dalis, t. y. skirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vienintelis kompetentingas vertinti bylos faktines aplinkybes, vis dėlto mano, kad ši sąlyga pagrindinėje byloje vykdyta, todėl šio nagrinėjimo tikslais tai reikia laikyti įrodyta aplinkybe(26).
43. Antra, pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą reikalaujama, kad PVM už nagrinjamas prekes būtų visiškai arba iš dalies atskaitomas. Ši sąlyga, aiškinama atsižvelgiant ir į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui, sugijusiam prekių pagal Šeštosios direktyvos nuostatas PVM neapmokestinamai veiklai, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis netaikoma, net jei jis iš dalies šias prekes naudoja ir privatiems poreikiams.
44. Trečia, nagrinjamas verslui skirtas turtas turi būti naudojamas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams arba „bendriau ne verslo tikslams“.
45. Skaitant Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį matyti, kad prieveiksmiu „bendriau“

pradedama frazė „ne verslo tikslams“ išplečia pirmąsias dvi aplinkybes, kuriomis ši nuostata taikoma, būtent, kalbant apie šios nuostatos a punktą, kai ilgalaikis turtas naudojamas „apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams“.

46. Šiuo atžvilgiu, turint mintyje Šeštosios direktyvos tikslus ir sistemą, pagrįsta manyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje vartojama „verslo“ sąvoka turi materialų turinį, t. y. ji susijusi su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Todėl manau, kad užtenka pažymėti, jog Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas netaikomas, jei apmokestinamasis asmuo ilgalaikį turtą vienu metu naudoja apmokestinamiems ir neapmokestinamiems sandoriams, susijusiems su jo ekonomine veikla. Nors tai yra to paties turto mišrus naudojimas, tokiomis aplinkybėmis jam taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis, kurioje numatyta, kad gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pirkimo PVM dalis, kuri priskirtina prie apmokestinamųjų sandorių. Taigi ne savo verslo tikslą sąvoka gali apimti tik apmokestinamojo asmens neekonominę veiklą.

47. Tuomet kyla klausimas, ar taip konstatavus galima daryti išvadą, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis taikoma verslui skirtų prekių naudojimui bet kokiai apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai, išskyrus naudojimą privatiems poreikiams.

48. Mano nuomone, turint mintyje teismo praktiką, šis klausimas reikia atsakyti neigiamai.

49. Pirma, Teisingumo Teismas savo praktikoje prekių naudojimo „ne verslo tikslams“ neapibūdino niekaip kitaip, kaip tik naudojimą privatiems tikslams. Teisingumo Teismas nusprendė, jog „iš Šeštosios direktyvos sistemos matyti, kad (jos) 6 straipsnio 2 dalies a punktu siekiama išvengti privatiems tikslams naudojamą verslui skirtų prekių neapmokestinimo“(27).

50. Antra, reikia priminti, kad minėtame sprendime *Securenta* Teisingumo Teismas pažymėjo, jog Šeštosios direktyvos nuostatos nenustato taisyklės, susijusios su metodais arba kriterijais, kurių valstybės narės privalo laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai(28). Vis dėlto, jis nusprendė, kad naudodamasi savo diskrecija valstybės narės, iš kurių reikalaujama laikytis mokesčio neutralumo principo, kuriuo pagrįsta bendroji PVM sistema, privalo užtikrinti, jog būtų atskaitoma tik sandoriams, kuriuos vykdant suteikiama teisė būti atskaita, priskiriamai sumai proporcinga PVM dalis(29). Vis dėlto, abejotina, kad Teisingumo Teismas, manydamas, kad pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą galima verslui skirtu ilgalaikio turto naudojimui neekonominiams tikslams prilyginti paslaugų teikimui už atlygą, kurio atžvilgiu apmokestinamasis asmuo gali atskaityti visą sąsigyjant šį turtą sumokėtą pirkimo PVM, būtų patvirtinęs valstybių narių teisę nustatyti pirkimo PVM, kuris tenka išlaidoms, susijusioms su ekonomine ir neekonomine veikla, paskirstymo taisyklės ir *reikalauti*, kad šios valstybės narės užtikrintų, jog PVM atskaita būtų proporcinga sumoms, susijusioms tik su sandoriais, kuriuos vykdant įgyjama teisė būti atskaita.

51. Jei Teisingumo Teismas manytų, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis yra bendra nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio nuostata nukrypstanti taisyklė, jo vertinimai minėtame sprendime *Securenta* būtų bent jau labiau akcentuoti, jei ne papildyti tam tikrais su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi susijusiais samprotavimais. Iš tiesų, pagal teismo praktiką niekas netrukdo Teisingumo Teismui išaiškinti šios nuostatos, nors ji ir nebuvo aiškiai nurodyta byloje *Securenta* pateiktuose prejudiciniuose klausimuose(30).

52. Trečia, pateikti samprotavimai skatina mane pritarti generalinįs advokatųs E. Sharpston nuomonei minėtoje byloje *Danfoss ir AstraZeneca*, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis apima prekių naudojimą, kuris visiškai nesusijęs su apmokestinamu verslu(31), t. y. nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nėra naudingas verslo interesams.

53. Vis dėlto prekių naudojimas apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai tuo pačiu metu kaip ir jo ekonominei veiklai daugeliu atvejų gali būti tiesiogiai arba netiesiogiai naudingas jo verslo interesams, tačiau to negalima pasakyti apie šią prekių privatų naudojimą. Pripažinti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis taikoma prekių naudojimui apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai, reikštų, kad būtų kiekvieno konkrečiu atveju atskirti visiškai nesusijusį su verslo tikslais prekių naudojimą nuo verslui naudingo prekių naudojimo. Bendroji PVM sistema taptų sudėtingesnė, o tai, mano nuomone, visiškai neatitinka Šeštosios direktyvos esmės(32).

54. Todėl manau, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatytas prekių naudojimas „ne verslo tikslams“ negali apimti bet kokio prekių naudojimo apmokestinamojo asmens neekonominiųs veiklos tikslais(33).

55. Toks vertinimas nedaro žalos frazės „ne verslo tikslams“ veiksmingumui, nes ji gali būti taikoma bet kokiam prekių naudojimui privatiems tikslams, kai jas naudoja ne apmokestinamasis asmuo arba jo darbuotojai, o kiti asmenys. Kaip rašytinėse pastabose tvirtino Portugalijos vyriausybė, taip būtų tuo atveju, jei, pavyzdžiui, ilgalaikį turto VNLTO vienu metu būtų naudoję savo apmokestinamai veiklai ir savo nario arba narių vadovo privatiems tikslams. Vis dėlto, kaip ką tik nurodžiau, tai nėra aplinkybė, dėl kurios VNLTO siekia remtis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos taikymu.

56. Taigi, mano nuomone, sprendžiant pagrindinį bylų šie klausimai yra nesvarbūs.

57. Todėl pirmiausia siūlau sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa netaikoma verslui skirto ilgalaikio turto naudojimui apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai.

58. Tik jei Teisingumo Teismas nepritartų šiam vertinimui, reikėtų atsakyti į specifinius pirmojo prejudicinio klausimo aspektus, tada, jei reikėtų, į specifinius antrojo prejudicinio klausimo aspektus. Todėl toliau nagrinėju šiuos klausimus tik kaip papildomą dalį.

B – Dėl specifinio pirmojo prejudicinio klausimo aspekto

59. Kaip jau nurodyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar apmokestinamasis asmuo gali pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį ir 17 straipsnį priskirti savo verslui prekes, kurios nėra ilgalaikis turtas, ir paslaugas, naudojamas verslo ir ne verslo tikslams, kad galėtų nedelsdamas atskaityti visų už šias prekes ir paslaugas sumokėtų PVM.

60. Visų pirma svarbu priminti, kad pagal teismo praktiką, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir verslo, ir privatiems tikslams, suinteresuotasis asmuo PVM taikymo tikslais gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turto verslui naudojamam turtui, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu, kad jis visiškai nepatektų į PVM sistemą, ar laikyti jį savo versle naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas verslui(34).

61. Kaip jau minėjau, jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir privatiems tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, šis turtas įsigyjant arba statant mokėtina PVM suma iš principo yra visa nedelsiant atskaitoma(35).
62. Vis dėlto, jei naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne verslo tikslams yra laikomas apmokestinamu sandoriu pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą, apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą ilgalaikį turtą laikyti verslui skirtu turto dalimi ir dalį šio turto naudoja savo privatiems poreikiams, turi pareigą sumokėti PVM nuo taip naudojant patiriamų išlaidų ir į atitinkančią teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio ilgalaikio turto įsigijimo arba statybos išlaidų(36).
63. Kyla klausimas, ar tai, kad ši Teisingumo Teismo praktika susiformavo ilgalaikio turto mišraus naudojimo srityje, yra vien atsitiktinė aplinkybė, ar, atvirkščiai, ji turi konkrečią priežastį, kylančią iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto nuostatų.
64. Pirmiausia, tiesiog skaitant šią nuostatą matyti, kad ji skirta ne vien ilgalaikio turto naudojimui – joje nurodomas platesnis „prekių naudojimas“.
65. Antra, reikia pažymėti, kad teismo praktikoje, susijusioje su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies išaiškinimu, Teisingumo Teismas niekada neapibrėžė savo nuolat nurodomos „ilgalaikio turto“ sąvokos.
66. Sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(37), susijusiame su 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės akto, reglamentuojančio apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūrą ir gyvendinimo tvarką(38) 17 straipsnio išaiškinimu, Teisingumo Teismas nurodė, kad Antrosios direktyvos kontekste *prastinės sąvokos reikšmės* ir jos funkcijos atžvilgiu „ilgalaikis turtas“ apima prekes, kurios, naudojamos ekonominei veiklai, išsiskiria savo ilgalaikiškumu ir verte, dėl kurios įsigijimo išlaidos paprastai nėra apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet yra nurašomos per kelerius metus(39).
67. Esminius šio apibrėžimo elementus, būtent šią prekių ilgalaikiškumą ir įsigijimo išlaidų nurašymą, Teisingumo Teismas pakartojo aiškindamas Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, susijusį su laikotarpiu, kuriuo atliekamas tikslinimas ilgalaikio turto atveju(40), nors pagal šią nuostatą valstybės narės turi teisę apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką(41).
68. Nors Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos ir šios direktyvos 20 straipsnio taikymo sritys nesutampa(42), vis dėlto, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas(43), į tikslas toks pat, o tai, mano nuomone, reiškia, kad minėtos direktyvos 20 straipsnyje vartojamos sąvokos „ilgalaikis turtas“ esminiai elementai, būtent jo naudojimo ilgalaikiškumas ir jo įsigijimo išlaidų nurašymas, kuriuos apima ir prasta šios sąvokos reikšmė, taip pat apibūdina šią sąvoką, vartojamą Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.
69. Vis dėlto, kaip netiesiogiai, bet neišvengiamai matyti iš šios išvados 62 punkte minėtos teismo praktikos, pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą PVM už įsigytą prekių privatų naudojimą imamas taikyti, kai ir tiek, kiek naudojamos prekės, nuo kurių pirkimo PVM buvo atskaitytas. Iš tiesų, aplinkybė, kad apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto naudojimas privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygą, tai yra sandoriui, kuris trunka tam tikrą laiką, logiškai leidžia manyti, kad PVM nuo sąnaudų, būtinų (fiktyvioms) paslaugoms teikti, mokamas dalimis(44). Kai apmokestinamasis asmuo pakeičia savo

privatiems poreikiams skirtą turto dalį, savaime patikslinamas tokiame naudojimui tenkančią išlaidą atžvilgiu jo mokėtinas PVM(45), kuris tiksliai atitinka realio turto naudojimą privatiems tikslams(46) visą jo naudojimo laiką arba net trumpesniu laikotarpiu, sutampančiu su tuo, kuris numatytas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 ir 3 dalyse, kaip tai pripažįsta Teisingumo Teismas(47).

70. Taigi, kaip iš esmės pabrėžė Nyderlandų, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Komisija, taip pat remiantis generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* 88 punktu, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktu įtvirtintas mechanizmas turi prasmę tik tuo atveju, kai prekio naudojimas paskirstomas atsižvelgiant į laiką, t. y. jis skirtas ilgalaikiam turtui, o ne kitoms prekėms, kurios iš esmės suvartojamos nedelsiant.

71. Sprendimą dėl prekio, kurios nėra ilgalaikis turtas, mano nuomone, galima rasti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies nuostatose, pagal kurias apmokestinamasis asmuo privalo nustatyti, kuri nagrinėjama prekė dalis naudojama verslui, o kuri tenka kitiems tikslams, ir atskaityti PVM sumą, atspindinčią realio šio prekio naudojimo verslo poreikiams tuo atveju, kai PVM yra mokėtinas.

72. Mano nuomone, tai taikoma ir prekėms, kurios praranda savo skiriamąsias savybes ir yra inkorporuojamos į ilgalaikį turtą po to, kai jis įgytas, ir kurios išlaiko savo vertę(48). Iš tiesų Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas skirtas tik pačią įsigytą prekę naudojimui, jei joms taikoma atskaita, o ne jas naudojant ir prižiūrint patiriamoms išlaidoms(49).

73. Dėl prekio, kurios inkorporuotos į įsigytą ilgalaikį turtą ir dėl kurių padidėja jo vertė, manau, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas skirtas tik ilgalaikiam turtui jo įsigijimo momentu, o, be to, siekiant išlaikyti bendros PVM sistemos paprastumą, geriau tokias prekes įsigyjant sumokėti pirkimo PVM paskirstyti pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies taisykles. Iš tiesų, kaip rašytinėse pastabose išsamiai nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, atsižvelgiant į prekio įsigijimo datos ir numatomo naudojimo laiko skirtumus, taikant Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą apmokestinamasis asmuo kasmet būtų pareigotas apskaičiuoti pardavimo PVM kiekvienos į ilgalaikį turtą inkorporuotos prekės atžvilgiu, o tai būtų ypač sudėtinga užduotis(50).

74. Dėl paslaugų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ilgalaikio turto mišriam naudojimui taikomą sistemą galbūt būtų galima taikyti ir paslaugoms, kurios yra nurašomos (t. y. „ilgalaikės paslaugoms“), nes, atsižvelgiant į verslo administravimo tikslus, šios paslaugos nesiskiria nuo ilgalaikio turto. Komisija pritaria šiam požiūriui, remdamasi vienodo požiūrio principo laikymosi motyvais(51), šiam vertinimui per posėdį taip pat pritarė Jungtinės Karalystės vyriausybė. Tačiau Vokietijos, Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės nepritarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo numatytam taikymo išplėtimui. Šios vyriausybės nurodo Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos tekstą. Vis dėlto Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės pripažįsta, kad į įsigytą ilgalaikį turtą inkorporuotoms paslaugoms galima taikyti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą.

75. Pirmiausia manau, kad paskutinį vertinimą reikia atmesti dėl to pačios priežasties, kurios nurodytos šios išvados 72 ir 73 punktuose, aptariant į įsigytą ilgalaikį turtą inkorporuotas prekes(52).

76. Dėl sistemos, taikomos mišriam ilgalaikio turto naudojimui, taikymo ilgalaikėms paslaugoms pirmiausia reikia atkreipti dėmesį, kad jokia Šeštosios direktyvos nuostata nereglamentuoja apmokestinamojo asmens verslui skirtos ilgalaikės paslaugos naudojimo jo privatiems poreikiams.

Iš tiesų, kaip jau pažymėta, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas skirtas tik prekėms, o šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punkte paslaugų teikimui už atlygą prilyginamas neatlygintinas *apmokestinamojo asmens* paslaugų teikimas sau pačiam arba savo darbuotojams, bet ne toks *trečiojo asmens* paslaugų teikimas(53).

77. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto netaikymą paslaugoms ir šios nuostatos pirmosios pastraipos b punkto taikymą tik apmokestinamojo asmens paslaugų teikimui galima išaiškinti dviem truputį skirtingais būdais.

78. Pirmą, galima manyti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas nusprendė, jog tuo atveju, kai apmokestinamajam asmeniui teikiamos trečiojo asmens paslaugos naudojamos privatiems poreikiams, įsigyjant ilgalaikes paslaugas mokėtinas pirkimo PVM sumas reikia skirti naudojimui verslui ir privati naudojimui, o ne taikyti pardavimo mokestį privati naudojimui, atitinkančiam teisę nedelsiant atskaityti visą pirkimo PVM pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą.

79. Tokiu atveju, kadangi ilgalaikis paslaugų privatus naudojimas neprilygsta paslaugų teikimui už atlygą, jam netaikoma Šeštoji direktyva ir atitinkamai šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis, kuri, kaip priminti Teisingumo Teismas, skirta tik paskirstyti su ekonomine veikla susijusioms išlaidoms tenkanti pirkimo PVM(54). Vis dėlto, pirmiausia kyla sunkumų dėl atskaityto PVM patikslinimo tuo atveju, kai ilgalaikis paslaugos amortizacijos laikotarpiu pasikeičia ilgalaikis paslaugos naudojimo verslo tikslams dalis (taigi ir jos naudojimo privatiems poreikiams dalis), nes Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 ir 3 dalys taikomos tik patikslinant atskaitę ilgalaikio turto atžvilgiu.

80. Todėl, nesant mišri ilgalaikis paslaugų naudojimo reglamentuojanti Bendrijos nuostatą, galima manyti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas numatė leisti valstybės narės pasirinkti pirkimo PVM paskirstymą tarp ilgalaikis paslaugos naudojimo verslui ir privataus naudojimo, tokiu atveju atskaitant tik su verslo poreikiais susijusią dalį, arba privataus naudojimo prilyginimą paslaugų teikimui už atlygą, tokiu atveju pardavimo PVM būtų mokamas dalimis, išlaidų, susijusių su ilgalaikis paslaugos naudojimui tiek verslui, tiek privatiems poreikiams atžvilgiu.

81. Tokiu atveju aišku, kad įgyvendindamos savo kompetenciją valstybės narės vis dėlto privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslą ir sistemą, ypač laikydamosi mokestinio neutralumo principo, kuriuo pagrįsta bendra PVM sistema(55).

82. Nepaisant bendro klausimo, ar valstybės narė gali Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkte įtvirtintą mišriam ilgalaikio turto naudojimui taikomą sistemą taikyti ir mišriam ilgalaikis paslaugų naudojimui, nesukurdama galimo konkurencijos iškreipimo ir apmokestinimo lygio skirtingose valstybėse narėse skirtumų, bylos dokumentuose nėra nieko, kas nurodytų, jog Nyderlanduose galiojančiuose teisės aktuose įtvirtintas būtų toks pasirinkimas. Šiuo požiūriu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia tik prielaidą, kad pagal Bendrijos teisę valstybės narės privalo Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatytą mišriam ilgalaikio turto naudojimui taikomą sistemą taikyti ir paslaugoms, įskaitant ilgalaikes paslaugas. Vis dėlto, kaip jau nurodyta, mano nuomone, ši prielaidą reikia atmesti.

83. Bet kuriuo atveju, kitaip nei Komisija nurodė savo pastabose, nemanau, jog, atsisakius Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmąją pastraipą taikyti mišriam ilgalaikis paslaugų naudojimui, apmokestinamajam asmeniui tektų su jo verslo tikslais susijusi mokestinė našta, pažeidžianti mokestinio neutralumo principą. Kadangi neapmokestinamu sandoriu laikoma tik privatiems tikslams naudojama dalis, pirkimo PVM atskaita, susijusi su naudojimui apmokestinamojo asmens verslo tikslams, būtų visiškai taikoma.

84. Dėl visų šių priežasčių, jei Teisingumo Teismas turėtų atsakyti į prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateikusio teismo iškelto pirmojo klausimo specifinius aspektus, si?lau jam atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti kaip netaikom? nei mišriam preki?, kurios n?ra ilgalaikis turtas, naudojimui, nei mišriam paslaug? naudojimui.

C – D?l specifini? antrojo prejudicinio klausimo aspekt?

85. ? antr?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? reikia atsakyti tik jei Teisingumo Teismas nesutikt? nei su mano pagrindiniu pasi?lymu, nei su papildomai mano si?lomu atsakymu ? pirm?j? klausim?.

86. Kaip jau esu pabr?ž?s, šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, *jei prek?ms, kurios n?ra ilgalaikis turtas, ir paslaugoms galima taikyti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje numatyt? mechanizm?*, už kur? laikotarp? reikia sumok?ti pardavimo mokest?, t. y. ar j? reikia mok?ti vien? kart?, ar dalimis kelis mokestinius laikotarpius, ir kaip reikia nustatyti nenurašom? preki? ir paslaug? apmokestinam?j? vert?.

87. D?l klausimo dalies, susijusios PVM apskai?iuotinumu, reikia pasakyti, kad kaip rašytin?se pastabose patvirtino Nyderland? ir Portugalijos vyriausyb?s, jei pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkt? paslaug? teikimas prilyginamas paslaug? teikimui už atlyg?, taisykl?s, pagal kurias PVM tampa apskai?iuotinas, yra identiškos. Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirm? sakin? apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas, kai prek?s pristatomos ar paslaugos suteikiamos(56). Kai verslui skirtos prek?s iš dalies naudojamos privatiems poreikiams, PVM tampa apskai?iuotinas šio naudojimo momentu. B?t? logiška manyti, kad PVM už nedelsiant suvartojamas prekes (ir paslaugas) reikia sumok?ti vien? kart?, t. y. nurodant apmokestinamojo asmens atitinkamo mokestinio laikotarpio, kur? valstyb?s nar?s pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 4 dal? yra kompetentingos apibr?žti, mokes?i? deklaracijoje. Kaip rašytin?se pastabose nurod? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, toks poži?ris naudingas ne tik d?l paprastumo; kartu jis užtikrina vienod? poži?r? ? galutin? vartotoj?, kuris negali paskirstyti PVM poveikio ilgesniam laikotarpiui, nei trunka realus nedelsiant suvartojamos prek?s ar paslaugos naudojimas.

88. D?l ilgalaiki? paslaug? sutinku su Jungtin?s Karalyst?s tvirtinimu, kad niekas nedraudžia valstybei narei išskirstyti pardavimo mokes?io nagrin?jamos paslaugos amortizacijos laikotarpiui arba, kaip Teisingumo Teismas pripažino ilgalaikio turto atžvilgiu, trumpesniam laikotarpiui, atitinkan?iam, pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyt? atskaitos tikslinimo laikotarp?(57).

89. Galiausiai, d?l prejudicinio klausimo dalies, susijusios su PVM suma, tenkan?ia nenurašomoms prek?ms ir paslaugoms, reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt? šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyt? sandori? atžvilgiu ji nustatoma pagal teikiant paslaugas patirt? apmokestinamojo asmens išlaid? sum?. Ši s?voka atitinka su pa?iomis prek?mis susijusias išlaidas (58), taip pat jas ?sigyjant patirtas išlaidas, be kuri? privatus naudojimas b?t? negalimas(59). Vis d?lto, Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštojoje direktyvoje nenumatytos gair?s, b?tinios taisykl?ms, kaip apskai?iuoti nagrin?jam? išlaid? sum?, vienodai ir tiksliai nustatyti, tod?l valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij?, susijusi? su šiomis taisykl?mis, su s?lyga, kad jos neprieštarauja nagrin?jamos nuostatos tikslams ir vietai Šeštosios direktyvos sistemoje(60).

90. Šiuo atžvilgiu iš Nyderland? vyriausyb?s rašytini? pastab? iš esm?s aišku, kad pagal Nyderland? teis?s aktus visi elementai, ? kuriuos reikia atsižvelgti apskai?iuojant direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje nurodyt? paslaug? teikimo apmokestinam?j? vert?, nustatomi lygiai taip pat kaip ir „?prasto“ paslaug? teikimo už atlyg? atveju. Mano nuomone, prašym? priimti prejudicin?

sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti š? teigin? pagrindin?je byloje ir, atsižvelgdamas ? pirmesniame šios išvados punkte primintus principus, nustatyti, ar toks poži?ris, kiek jis susij?s su PVM apmokestinamos vert?s nustatymu, atitinka, be kita ko, mokestinio neutralumo princip?.

VI – Išvada

91. Atsižvelgdamas ? pateiktus argumentus, si?lau ? *Hoge Raad der Nederlanden* pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? atsakyti:

„1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo — Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 6 straipsnio 2 dalies pirm?j? pastraip? reikia aiškinti taip: ji netaikoma ilgalaikio turto, sudaran?io verslui skirto turto dal?, naudojimui apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai, kuriai netaikomas prid?tin?s vert?s mokestis.“

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 – OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k. 9 sk., 1 t., p. 274.

4 – 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen* ir kt. (C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p. I?483, 42 p. ir nurodyta teismo praktika).

5– 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas (C?434/03, Rink. p. I?7037).

6 – Bendrai žr. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 3) 2 straipsn?, kurio turinys perteiktas 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kuria panaikinta Pirmoji ir Šeštoji direktyvos, 1 straipsnio 2 dalyje. Taip pat žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendim? *KÖGÄZ* ir kt. (C?283/06 ir C?312/06, Rink. p. I?8463, 29 punktas).

7 – Žr. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt?. Pardavimo PVM taikymas, neleidžiant atskaityti pirkimo PVM, sukurt? kaupiam?j? daugiapakop? mokes?i? sistem?, kurios panaikinimas b?tent buvo vienas iš bendros PVM sistemos tiksl?, kaip nurodyta direktyvos 67/227 aštuntoje konstatuojamojoje dalyje. Taip pat žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendim? *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, Rink. p. I?3039, 24 punktas).

8 – Žr. 2005 m. balandžio 21 d. Sprendim? *HE* (C?25/03, Rink. p. I?3123, 43 punktas).

9 – Žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendim? *Lennartz* (C?97/90, Rink. p. I?3795, 8 ir 9 punktus) bei min?tus sprendimus *HE* (43 punktas) ir *Uudenkaupungin kaupunki* (24 punktas).

10– Žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendim? *Securenta* (C?437/06, Rink. p. I?0000, 30 punktas). Taip pat šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendim? *Wollny* (C?72/05, Rink. p. I?8297, 20 punktas).

11– Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvad? byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, 11 punkt?.

12 – Reikia pažym?ti, kad pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies antr?j? pastraip?

valstybės narės turi teisę nukrypti nuo pirmosios pastraipos nuostatų, jei šis nukrypimas nelemia konkurencijos iškraipymo. Turint mintyje bylos medžiagą, prašymas priimti prejudicinį sprendimą 6 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos neapima.

13 – Žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktas); 2005 m. sausio 20 d. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p. I-0000, 46 punktas).

14 – Šiuo klausimu žr. minėtus sprendimus *Enkler* (33 punktas); *Hotel Scandic Gåsabäck* (23 punktas) ir *Danfoss ir AstraZeneca* (47 punktas).

15 – Žr. minėtus sprendimus *Hotel Scandic Gåsabäck* (23 punktas) ir *Danfoss ir AstraZeneca* (48 punktas).

16 – Šia prasme žr. minėtus sprendimus *Lennartz* (26 punktas) ir *Charles ir Charles-Tijmens* (24 punktas).

17 – Šiuo aspektu žr. minėtą sprendimą *Wollny* (38 punktas) ir minėtos išvados byloje *Charles ir Charles-Tijmens* 74 punktą. Štai pavyzdys, kaip ši nuostata veikia. Tarkime, kad apmokestinamasis asmuo įsigijo naują verslo ir privatiems tikslams skirtą transporto priemonę, kurios numatomas naudojimo laikas yra dešimt metų. Jos neto kaina yra 10 000 EUR, o nustatytas PVM tarifas – 17,5 %. Taip pat tarkime, kad pirmus metus 40 % šios transporto priemonės naudojimo teko verslo reikmėms, o 60% – privatiems tikslams. Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies sistemą galima nedelsiant atskaityti iš viso 1 750 EUR pirkimo PVM. Transporto priemonės privataus naudojimo pardavimo mokesčio suma apskaičiuojama pirkimo kainą padalijus iš dešimties (transporto priemonės amortizacija) ir rezultatą padauginus iš kasmetinio privataus naudojimo procentinės dalies, t. y. $10\,000/10=1000 \times 17,5\% \times 60\%$, taip gaunama 105 EUR pardavimo mokesčio už pirmus metus suma. Jei antrais–dešimtais metais naudojimas privatiems poreikiams sumažėja iki 30 %, pardavimo mokestis už kiekvienus iš šių metų bus 52,5 EUR. Vadinas, už privatų naudojimą visam transporto priemonės naudojimo laikui mokėtinas PVM būtų $105 + 52,5 \times 9 = 577,5$ EUR. Šis sumą atėmus iš pirkimo atskaitos, liktų 1 172,5 EUR PVM neto atskaita. Jei mokėtinas pirkimo mokestis būtų paskirstytas transporto priemonės įsigijimo metu, apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti tik tą dalį, kuri tenka naudojimui verslo tikslais, t. y. 40 % mokėtino PVM (700 EUR). Jei antrais–dešimtais metais naudojimo verslo tikslais dalis padidėtų iki 70% (ta pačia dalimi, kuria pateiktame pavyzdyje sumažėjo privatus naudojimas), bendra vidutinė naudojimo verslo tikslais dalis visam transporto priemonės naudojimo laikui padidėtų iki 67 % per naudojimo laiką (ir atitiktų 1 172,5 EUR PVM neto atskaitą), bet pirkimo atskaita būtų mažesnė nei taikytina minėto naudojimo atžvilgiu. Tokiu atveju būtų galima patikslinti PVM, kad jis atitiktų realų prekęs naudojimą. Taigi, reikia pripažinti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje įtvirtinto metodo taikymas yra naudingas apmokestinamojo asmens finansiniams ištekliams, nes jis gali nedelsdamas visiškai atskaityti pirkimo TVA, nors pardavimo mokestis paskirstomas visam transporto priemonės naudojimo laikui.

18 – Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą proporcija nustatoma visiems apmokestinamojo asmens pagal šios direktyvos 19 straipsnį vykdomiems sandoriams.

19 – Minėtas sprendimas (33, 35 ir 37 punktai).

20 – Primintina, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje plačiai apibrėžta apmokestinamojo asmens sąvoka, o jos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje numatytas ir prekių arba paslaugų naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams; abu šie elementai patvirtina, kad pastarasis straipsnis taikomas ir apmokestinamiesiems juridiniams asmenims, priešingai nei

Nyderland? vyriausyb? tvirtina rašytin?se pastabose, kurios per pos?d? buvo protingai pataisytos Teisingumo Teismui pateikus klausimus. Galiausiai, pagal mokestinio neutralumo princip? draudžiama tokius pa?ius sandorius vykdan?ius ?kio subjektus traktuoti skirtingai PVM surinkimo srityje. Šiuo klausimu, bet kitomis aplinkyb?mis žr. 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendim? *Gregg* (C?216/97, Rink. p. I?4947, 20 punktas).

21 – 30 punktas.

22 – Ten pat (31 punktas).

23 – 1993 m. geguž?s 25 d. Sprendimas *Mohsche* (C?193/91, Rink. p. I?2615, 13 ir 14 punktai) ir min?tas sprendimas *Enkler* (34 punktas).

24 – Žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendim? *Ambrecht* (C?291/92, Rink. p. I?2775, 17 ir 18 punktai) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendim? *Backsi* (C?415/98, Rink. p. I?1831, 24 punktas).

25 – Sprendimas *Backsi* (27 punktas).

26 – Iš ties?, jeigu ilgalaikis turtas tik iš dalies b?t? verslui skirto turto dalis, prejudiciniai klausimai neb?t? kil?, nes pagal teismo praktik? ?kio subjektas yra apmokestinamasis asmuo tik tiek, kiek turtas naudojamas verslui (žr. min?t? sprendim? *HE* (46 ir 47 punktai). Pirkimo PVM atskaita ?sigyjant ilgalaik? turt? b?t? galima tik tuomet, jei šis turtas b?t? naudojamas verslui.

27 – 1989 m. birželio 27 d. Sprendimas *Kühne* (50/88, Rink. p. 1925, 8 punktas); min?tas sprendimas *Mosche* (8 punktas); 1997 m. spalio 16 d. Sprendimas *Fillibeck* (C?258/95, Rink. p. I?5577, 25 punktas); 2003 m. rugs?jo 11 d. *Cookies World* (C?155/01, Rink. p. I?8785, 56 punktas) ir min?tas sprendimas *Wolly* (31 punktas) (pažym?ta mano). Taip pat žr. generalin?s advokat?s E. Sharpston išvados, 2008 m. spalio 23 d. pateiktos šiuo metu Teisingumo Teismo nagrin?jamoje byloje *Danfoss ir AstraZeneca* (C?371/07), 42 punkt?. Be to, d?l Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punkto žr. min?t? sprendim? *Fillibeck* (25 punkt?).

28– Min?tas sprendimas *Securenta* (33 punktas).

29– Ten pat (36 ir 37 punktai).

30– Pagal teismo praktik? Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui visapusišk? Bendrijos teis?s aiškinim?, kuris gali b?ti naudingas priimant sprendim? šio teismo nagrin?jamoje byloje, neatsižvelgdamas ? tai, ar pastarasis nurod? šias Bendrijos teis?s normas savo pateiktuose klausimuose. D?l Šeštosios direktyvos taikymo srities žr. 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendim? *RAL (Channel Islands) ir kt.* (C?452/03, Rink. p. I?3947, 25 punktas).

31– Min?ta išvada (38 punktas) byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca*.

32– Pagal analogij? žr. 1998 m. geguž?s 7 d. Sprendim? *Lease Plan* (C?390/96, Rink. p. I?2553, 28 punktas) d?l aplinkybi?, kuriomis Teisingumo Teismas atmet? kriterij?, kuriuo remiantis nustatoma, kad yra nuolatin? buvein?, nes jo nebuvo galima laikyti „aiškiu, paprastu ir praktišku, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos esm?“.

33– Taip pat šia prasme žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, 59 punkt?.

34– Žr. min?tus sprendimus *HE* (46 punktas), *Charles ir Charles-Tijmens* (23 punktas) ir *Wollny*

(21 punktas).

35– Min?ti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens* (24 punktas) ir *Wollny* (22 punktas).

36– Šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Wollny* (23 ir 24 punktai bei nurodyta teismo praktika).

37– 1977 m. vasario 1 d. Sprendimas (51/76, Rink. p. 113).

38– OL L 71, p. 1303.

39– Min?tas sprendimas (12 punktas).

40– 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C?63/04, Rink. p. I?11087, 55 punktas).

41– Žr. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dal?. Šiuo aspektu žr. 2008 m. kovo 6 d. Sprendim? *Nordania Finans ir BG Factoring* (C?98/07, Rink. p. I?0000, 32 punktas).

42– Šiuo aspektu žr. min?t? sprendim? *Uudenkaupunki* (30–34 punktai).

43– Min?tas sprendimas *Wollny* (35–37 punktai).

44 – Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Wollny*, 70 punkt?.

45 – Šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, 61 punkt?.

46 – Šiuo aspektu žr. min?t? sprendim? *Enkler* (36 ir 37 punktai).

47 – Min?tas sprendimas *Wollny* (37 ir 53 punktai).

48 – Pagal analogij? žr. 2001 m. geguž?s 17 d. Sprendim? *Fischer ir Brandenstein* (C?322/99 ir C?323/99, Rink. p. I?4049, 67 punktas), kuriame išaiškinta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis, pagal kuri? paslaug? teikimu už atlyg? laikomas preki?, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dal?, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams arba j? naudojimas ne savo verslo tikslams, kai PVM už tas prekes ar j? sudedam?sias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas.

49 – Min?tas sprendimas *Kühne* (13 punktas).

50 – Šios išvados 17 išnašoje aprašytu metodu. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? taip pat pateikia 2000 m. ?sigyto burlaivio (ilgalaikis turtas), iš esm?s skirtu nuomoti, bet taip pat 20 % met? naudojamo priva?iai, pavyzd?. Apmokestinamasis asmuo 2001 m. atnaujino stieb? (kuris tur?t? laikyti 15 m., t. y. iki 2016 m.), 2002 m. – medin? tiltel? (kuris tur?t? išlaikyti 10 m., t. y. iki 2012 m.), 2003 m. – inkar? (kuris tur?t? laikyti 8 m., t. y. iki 2011 m.) ir taip toliau. Tokiu atveju kiekvienais metais apmokestinamasis asmuo tur?t? gryn?sias išlaidas už kiekvien? iš ši? preki? padalyti iš numatomo j? naudojimo laiko ir gaut? skai?i? padauginti iš taikomo nacionalinio PVM tarifo bei privataus naudojimo atitinkamais metais procentin?s dalies.

51– Savo pastabose Komisija lygina atvej?, kai ?mon? visi?kon nuosavyb?n ?sigyja transporto priemoni?, naudojam? ir apmokestinamojo asmens, kuriam gali b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas, privatiems poreikiams, ir atvej?, kai ta pati ?mon? išperkamosios nuomos (lizingo) b?du ?sigyja transporto priemoni?, taip pat naudojam? apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams.

52 – Taip pat žr. min?t? sprendim? *Mohsche* (14 punktas). Taigi tai nesusij? su paslaugomis, naudotomis ?sigijant arba statant ilgalaik? turt?, pavyzdžiui, pastat?, kurios suteikiamos ?sigyjant arba prieš tai. Šiuo aspektu žr. min?tus sprendimus *Seeling* (43 punktas) ir *Wollny* (24 punktas): „<...> apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka vis? pastat? laikyti verslui skirtu turto dalimi ir dal? šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM nuo vis? šio pastato *statybos s?naud?* ir, antra, pareig? mok?ti PVM nuo vis? išlaid?, patiriam? naudojant min?t? pastat?“ (išskirta mano). Žr. ir min?t? sprendim? *Wollny* (27 ir 50 punktai).

53 – Šiuo aspektu žr. min?tus sprendimus *Hotel Scandic Gåsabäck* (23 punktas) ir *Danfoss ir AstraZeneca* (48 punktas): „<...> Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaug? be mokes?i? iš *apmokestinamojo asmens*, už kurias fizinis asmuo tur?t? sumok?ti PVM“ (išskirta mano). Taip pat žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas *Mohsche*, 22 punkt?.

54 – Žr. min?t? sprendim? *Securenta* (33 punktas).

55 – Šiuo aspektu žr. min?t? sprendim? *Securenta* (35 ir 36 punktai).

56 – Reikia pažym?ti, kad pagal 10 straipsnio 2 dalies tre?i? sakini? valstyb?s nar?s turi teis? numatyti, kad tam tikrais atvejais paslaug?, kurios tam tikru laikotarpiu teikiamos nuolat, teikimas laikomas ?vykdytu bent jau pasibaigus vien? met? laikotarpiui. Ši teis?, kuri? nurod? ir Nyderland? vyriausyb? savo rašytin?se pastabose d?l Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyto paslaug? teikimo, ? Šešt?j? direktyv? ?traukta tik pri?mus 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyv? 2000/65/EB, iš dalies kei?ian?i? Direktyv? 77/388/EEB, d?l asmens, privalan?io mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, nustatymo (OL L 269, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k. 9 sk., 1 t. p. 338), kurios nuostatas valstyb?s nar?s tur?jo perkelti ne v?liau kaip 2001 m. gruodžio 31 dien?. Tod?l Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies tre?ias sakiny? netaikomas *ratione temporis* pagrindin?s bylos aplinkyb?ms, kurios, kaip jau nurodyta, susijusios tik su VNLTO 2000 m. mokestiniu laikotarpiu.

57 – Šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Wollny* (42 ir 48 punktai).

58 – Min?tas sprendimas *Enkler* (36 punktas) ir min?tas sprendimas *Wollny* (27 punktas).

59 – Šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Wollny* (27 punktas).

60 – Ten pat (28 punktas).