GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 17 d. [1]

I — Įvadas

1. *High Court of Justice (England & Wales) Chancery Divison* prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštosios PVM direktyvos 77/388/EEB [2] (toliau – Šeštoji direktyva) nuostatas. Pagrindinėje byloje nagrinėtinas kelių su pastatu *Harrington Building*, pastatytu universiteto *Central Lancashire Higher Education Corporation* (toliau – universitetas) užsakymu, susijusių sandorių apmokestinimas.

2. Kadangi universitetas daugiausia teikia pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) neapmokestinamas paslaugas, jis galėjo atskaityti tik nedidelę dalį pastato statybos išlaidoms taikomo perkant sumokėto PVM. Dėl šios priežasties universitetas ne kartą perleido ir išnuomavo pastatą, sudarydamas sandorius su įvairioms privatinės teisės reglamentuojamomis bendrovėms, tarp jų ir su apeliante pagrindinėje byloje, kurios vienintelis akcininkas tiesiogiai arba netiesiogiai yra universitetas. Ar šių sandorių atveju gali būti atskaitomas perkant sumokėtas PVM, daugiausia priklauso nuo to, kaip aiškinama Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis, reglamentuojanti perkant sumokėto pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimą per tam tikrą laikotarpį ilgalaikio turto perleidimo atveju („tiekimas" Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies ir 5 straipsnio 1 dalies prasme).

3. Šiame procese kaip ir kitose trijose šiuo metu Teisingumo Teisme iškeltose bylose [3] Komisija pasiūlė taikyti piktnaudžiavimo teise principą.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 — Bylos *Halifax* (C-255/02); *BUPA Hospitals* (C-419/02) ir *University of Huddersfield* (C-233/03).

II — Teisinis pagrindas

A — *Atitinkamos Šeštosios direktyvos normos*

4. Remiantis 2 straipsnio 1 punktu, „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu.

5. 4 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms apmokestinamuoju asmeniu laikyti ir asmenį,

„<...> tik retkarčiais vykdantį sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą; valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi, ir apibrėžti sąvoką „žemė, ant kurios jie stovi“.

Valstybės narės gali taikyti kitus nei pastato pirmo panaudojimo kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpį tarp pastato pirmo panaudojimo ir jo vėlesnio tiekimo dienos su sąlyga, kad pirmasis laikotarpis nėra ilgesnis kaip penkeri metai, o antrasis – dveji.“ (Pataisytas vertimas)

6. 5 straipsnio 1 dalyje sąvoka „prekių tiekimas“ apibrėžiama kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Be to, remiantis 5 straipsnio 3 dalimi, valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

„a) kai kurias teises į nekilnojamąjį turtą;

b) daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios jų turėtojui suteikia teisę naudotis nekilnojamuoju turtu;

c) akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises.“ (Pataisytas vertimas)

7. 13 straipsnyje pateikiamas išsamus atleidimo nuo mokesčio šalies teritorijoje atvejų sąrašas:

— Remiantis 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktu, nuo mokesčio atleidžiamos universitetinio švietimo ir su tuo susijusios paslaugos.

— 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatyta, kad nuo mokesčio atleidžiama nekilnojamojo turto nuoma su tam tikromis išimtimis, kurias valstybės narės gali dar papildyti.

— 13 straipsnio B skirsnio g punktas nuo mokesčio atleidžia „pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte".

8. 13 straipsnio C skirsnis numato, kad valstybės narės gali suteikti apmokestinamiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinimą kai kurių sandorių atveju, visų pirma nekilnojamojo turto nuomos atveju.

9. 17 straipsnis, reglamentuojantis teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, be kita ko, numato:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas ar tiekiamas prekes arba suteiktas ar teikiamas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 bei 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

10. Svarbiausia šioje byloje norma yra 20 straipsnio nuostatos dėl pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo ilgalaikio turto atveju:

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

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų [4].

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinimas atliekamas vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį.

<...>“

B — *Nacionalinė teisė*

11. Bylai svarbios nacionalinės teisės normos įtvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (VAT Act 1994) ir Nuostatose dėl

4 — Galimybė tikslinimo laikotarpį pratęsti iki 20 metų buvo numatyta tik 1995 m. balandžio 10 d. priėmus Tarybos direktyvą 95/7/EB, iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB ir įvedančią naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18). Prieš tai Šeštojoje direktyvoje buvo numatytas tik dešimties metų laikotarpis.

pridėtinės vertės mokesčio (VAT Regulations 1995, SI 1995/2518). Nuostatų dėl pridėtinės vertės mokesčio XV dalis (99–111 nuostatos) skirta perkant sumokėto PVM atskaitai ir daliniam atleidimui nuo šio mokesčio, XVI dalis (112–116 nuostatos) reglamentuoja perkant sumokėto PVM atskaitos tikslinimą. Nekilnojamam turtui, pavyzdžiui, nagrinėjamam pagrindinėje byloje, 114 nuostata numato 10 metų tikslinimo laikotarpį. Tikslinimo sąlygos įtvirtintos 115 nuostatoje, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 20 straipsnio reikalavimus.

III — Faktinės aplinkybės, prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktas klausimas ir procesas

12. *Harrington Building* pastatas buvo pastatytas universiteto užsakymu. Vėliau šis nekilnojamas turtas tapo įvairių sandorių tarp universiteto ir su juo susijusių privatinės teisės reglamentuojamų bendrovių objektu. Universiteto dalys šiose bendrovėse pasiskirsčiusios taip: universitetas yra vienintelis *Centralan Holding Ltd* akcininkas. Ši bendrovė savo ruožtu turi dvi dukterines įmones, t. y. *Centralan Properties Ltd* (toliau – *Centralan*), kuri yra apeliantė pagrindinėje byloje, ir *Inhoco 546 Ltd* (toliau – *Inhoco*).

13. 1994 m. rugsėjo 14 d. universitetas *Harrington Building* pastatą pardavė *Centralan* už 6,5 milijono GBP be 1 370 500 GBP dydžio PVM. Šis pardavimas universiteto atžvilgiu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalį laikomas apmokestinamu sandoriu, kuris nebuvo atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g punktą. *Centralan* išnuomavo pastatą 20 metų universitetui už 300 000 GBP metinį nuomos mokestį be PVM [5].

14. Vėliau *Centralan* pastatą perleido, sudarydama du iš anksto suplanuotus susijusius sandorius. Iš pradžių ji nuo 1996 m. lapkričio 22 d. 999 metams (*999 year lease*) išnuomavo pastatą bendrovei *Inhoco* už 6 370 000 GBP ir simbolinį nuomos mokestį, mokėtiną tik jai pareikalavus. Ši antroji nuoma neturėjo įtakos 20 metų nuomos sandoriui su universitetu. Taip *Inhoco* įgijo teisę į nuompinigius ir teisę naudotis pastatu nuo 21 iki 999 metų. Todėl ši operacija taip pat vadinama *reversionary lease*. Nors *Centralan* pasirinko pastato nuomos apmokestinimą, *999 year lease* buvo atleista nuo mokesčio, nes *Centralan* ir *Inhoco* buvo susiję juridiniai asmenys *VAT Act 1994 Schedule* 10 § 2 (3A) [6] prasme.

15. Po trijų dienų 1996 m. lapkričio 25 d. *Centralan* perleido universitetui (likusią) nuosavybės teisę į pastatą (*freehold reversion*)

5 — *Centralan* šiuo atveju pasinaudojo pasirinkimo galimybe Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio prasme, kadangi išimties tvarka netaikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto ši nuoma nebuvo atleista nuo mokesčio.

6 — Ši norma galiojo tik nuo 1994 m. lapkričio 30 d. iki 1996 m. lapkričio 26 dienos.

už 1 000 GBP be PVM. Šis sandoris nebuvo atleidžiamas nuo mokesčių susijusių įmonių atveju. Jis buvo laikomas apmokestinamu naujo pastato tiekimu Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies prasme; remiantis Jungtinės Karalystės teisės normomis, ne senesnis kaip trejų metų pastatas laikomas nauju.

16. Pardavus pastatą, išsiskyrė *Centralan* ir *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Customs*) nuomonė dėl perkant sumokėto PVM atskaitos tikslinimo. *Customs* nuomone, pagrindinis tiekimas buvo *999 year lease*, o į vėlesnį (likusių) nuosavybės teisių perleidimą nereikia atsižvelgti kaip į nesvarbų. Be to, *Customs* papildomai siekė, kad būtų atliktas skirstymas pagal kiekvieno sandorio vertę. Pirmuoju atveju *Centralan* turėtų sumokėti *Customs* 796 250 GBP, antruoju – 796 090 GBP. Tačiau *Centralan* laikėsi nuomonės, kad visą savo turėtą *Harrington Building* pastato dalį perleido vienu sandoriu dėl nuosavybės perleidimo ir todėl turi sumokėti ne daugiau kaip 943,93 GBP.

17. *VAT* ir *Duties Tribunal* pavirtino antrąjį *Customs* siūlytą sprendimą. *Centralan* apskundė šį sprendimą *High Court of Justice* (*Chancery Division*), kuris 2003 m. sausio 23 d. Nutartimi, gauta Teisingumo Teisme 2004 m. vasario 13 d., remdamasis EB 234 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui tokį klausimą:

„Ar, jei apmokestinamasis asmuo per patikslinimo laikotarpį Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies prasme perleidžia pastatą, laikomą ilgalaikiu turtu, ir pastatas perleidžiamas dviem tiekimais, t. y. i) išnuomojant pastatą 999 metams (pagal Direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą – nuo mokesčio atleidžiamas sandoris) už 6 milijonus GBP, o po trijų dienų ii) parduodant *freehold reversion* (nekilnojamo turto su apribojimais pardavimas) (pagal Direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g punktą ir 4 straipsnio 3 dalies a punktą – apmokestinamas sandoris) už 1 000 GBP be PVM, kurie iš anksto buvo ar nebuvo susieti ta prasme, kad įgyvendinus pirmąjį sandorį, nebebuvo įmanoma neįgyvendinti antrojo sandorio,

Šeštosios PVM direktyvos 20 straipsnio 3 dalis aiškintina taip, kad

a) ilgalaikis turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri visiškai apmokestinama;

b) ilgalaikis turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri visiškai atleidžiama nuo mokesčio;

ar

c) ilgalaikis turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai apmokestinamo *freehold reversion* pardavimo ir neapmokestinamos nuomos 999 metams vertei iš dalies apmokestinama, o iš dalies atleidžiama nuo mokesčio?"

18. 2005 m. vasario 16 d. įvyko Teisingumo Teismo posėdis. Jame *Centralan* paprašė atnaujinti rašytinę proceso dalį tuo atveju, jei Teisingumo Teismas ketintų taikyti piktnaudžiavimo teise principą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šio principo nenurodė. Šį argumentą nurodė tik Komisija savo rašytinėse pastabose.

IV — Šalių argumentai

19. Proceso metu savo pastabas pateikė *Centralan*, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija.

20. *Centralan* teigia, kad remiantis aiškiu Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies tekstu, tikslinimui svarbus tik (likusių) nuosavybės teisių perleidimas. Tik antruoju sandoriu apmokestinamasis asmuo visiškai perleido savo turėtas teises į objektą. Vertinimas, pagal kurį kelių vienas po kito einančių perleidimų skirtingiems gavėjams atveju reikia remtis sandorių ekonomine verte ir neatsižvelgti į tam tikrą sandorį dėl nedidelės jo vertės, visiškai nepagrįstas. Remiantis šia nuostata, egzistuoja tik apmokestinamo arba neapmokestinamo sandorio alternatyva. Nelygu perleidimo pobūdis, arba atskaitomas visas perkant sumokėtas pridėtinės vertės mokestis, arba jis neatskaitomas visiškai. 20 straipsnio 3 dalis nenumato galimybės iš dalies atsižvelgti į kelis sandorius pagal jų vertę.

21. *Jungtinės Karalystės vyriausybė* laikosi nuomonės, kad taikyti reikia proporcingą paskirstymą (*apportionment*), jei ilgalaikio turto tiekimas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme vyksta dviem iš anksto suplanuotais sandoriais, kurių vienas yra apmokestinamas, o kitas ? atleidžiamas nuo mokesčio. Vadovaujantis *Centralan* nuomone, apmokestinamu laikytinas visas perleidimas, nors *freehold reversion* perleidimas sudaro tik mažiau nei 0,02 % ilgalaikio turto vertės.

22. *Komisijos* nuomone, nuoma 999 metams negali būti laikoma tiekimu Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme. Pagal Anglijos teisę tik *freehold reversion* perleidimas suteikia įgijėjui teisę kaip savininkui disponuoti nekilnojamuoju turtu. Dėl to, vertinant abu sandorius kaip vieno tiekimo dalis, kyla praktinių sunkumų, ypač dėl to, kad abu sandoriai buvo įvykdyti ne tuo pačiu tikslinimo laikotarpio metu. Tačiau, Komisijos nuomone, reikia patikrinti, ar nebuvo piktnaudžiaujama teise [7]. Nors Šeštojoje direktyvoje nėra nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise, tai yra vienas iš daugelyje Bendrijos teisės sričių pripažintų teisės principų. Remiantis šiuo principu, nereikia atsižvelgti į sandorius, kuriuos apmokestinamųjų asmenų grupė įvykdė siekdama ne ekonominių tikslų, o tik norėdama sukurti dirbtinę situaciją, leidžiančią atskaityti pridėtinės vertės mokestį [8].

V — Teisinis vertinimas

23. Reikia išsiaiškinti, kaip tikslinama pridėtinės vertės mokesčio atskaita pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį, jei nekilnojamasis turtas iš pradžių išnuomojamas 999 metams už vienkartinę įmoką, o nuosavybė po trijų dienų perleidžiama kitam asmeniui, kai pirmasis sandoris atleidžiamas nuo PVM, o antrasis apmokestinamas šiuo mokesčiu.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia Teisingumo Teismui tris galimus aiškinimus: a) atsižvelgiama tik į paskutinį (apmokestinamą) sandorį, b) atsižvelgiama tik į ekonomiškai svarbiausią – pirmą – (neapmokestinamą) sandorį arba c) atsižvelgiama į abu sandorius proporcingai jų vertei. Prieš išsiaiškinant, kuris iš šių variantų labiausiai atitinka direktyvos reikalavimus, reikėtų trumpai aptarti perkant sumokėto PVM atskaitos tikslinimo tvarką.

A — *Pastabos apie perkant sumokėto PVM atskaitos tikslinimo tvarką*

25. Teisė į perkant sumokėto PVM atskaitą yra sudėtinė pridėtinės vertės mokesčio mechanizmo dalis [9]. PVM atskaitos normo-

7 — Komisija nurodo iškeltas bylas dėl piktnaudžiavimo teise pridėtinės vertės mokesčio srityje (minėtos 3 išnašoje).

8 — Komisija visų pirma remiasi Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendime *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569, 52 ir 53 punktai) suformuluotu piktnaudžiavimo teise apibrėžimu. Tačiau šis sprendimas susijęs su eksporto grąžinamosiomis išmokomis už žemės ūkio produktus.

9 — Žr. visų pirma 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas); 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. sprendimą *Bockemühl* (C-90/02, Rink. p. I-3303, 38 punktas).

mis siekiama atleisti įmones nuo dėl jų vykdomos ekonominės veiklos mokėtino arba sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai ekonominei veiklai, nesvarbu, kokie jos tikslai ir rezultatai, būtų taikomas neutralus apmokestinimas, jei pati tokia veikla apmokestinama PVM (PVM neutralumo principas) [10].

26. Taigi teisė į mokesčio atskaitą suponuoja, kad atitinkamas asmuo yra apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos prasme ir kad nagrinėjamos prekės bei paslaugos yra panaudotos jo apmokestinamiems sandoriams [11]. Ši teisė negali būti apribojama ir ja galima nedelsiant pasinaudoti visų sandorių, apmokestinamų perkant sumokėtu mokesčiu, atžvilgiu [12]. Remiantis Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalimi, teisė į mokesčio atskaitą atsiranda, kai prekės pristatomos arba paslaugos atliekamos [13].

27. Jei prekė naudojama apmokestinamiems sandoriams tik iš dalies, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis kartu su 19 straipsniu. Remiantis šiomis nuostatomis reikia apskaičiuoti atskaitos proporciją, atspindinčią atitinkamo asmens apmokestinamo sandorio dalį. Pagal šią proporciją pirkimo sandoriai apmokestinamiesiems sandoriams priskiriami tik iš dalies, tad atsiranda teisė tik į proporcingą mokesčio atskaitą. Taip Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje palyginti proporcingai atsižvelgiama į ekonominės veiklos apimtį ir teisę į mokesčio atskaitą [14].

28. Teisė į atskaitą atsiranda labai anksti, t. y. prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kurie sudaro pirkimo teikimus, momentu. Todėl, remiantis Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, gali prireikti tikslinti perkant sumokėto mokesčio atskaitą, jei įmonės apmokestinamų sandorių dalis pasikeitė, palyginti su momentu, kai ji atliko pirkimą.

29. Būtinybė patikslinti atskaitą ypač aktuali ilgalaikio turto atveju, nes jis ilgesnį laiko

10 — Žr. visų pirma 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655, 19 punktas); 1998 m. sausio 15 d. Sprendimą *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktas) bei sprendimus *Gabalfrisa* (minėtas 9 išnašoje, 44 punktas) ir *Bockemühl* (minėtas 9 išnašoje, 39 punktas).

11 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C-137/02, Rink. p. I-5547, 24 punktas).

12 — Žr. 9 išnašoje minėtus sprendimus; 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 27 punktas); 2002 m. sausio 8 d. Sprendimą *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Terra-Baubedarf* (C-152/02, Rink. p. I-5583, 35 punktas).

13 — Žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321, 36 punktas) ir sprendimą *Terra-Baubedarf* (minėtas 12 išnašoje, 31 punktas).

14 — Žr. 1996 m. vasario 15 d. generalinio advokato C. O. Lenz išvadą byloje *Régie dauphinoise* (1996 m. liepos 11 d. Sprendimas C-306/94, Rink. p. I-3695, 3697, 37 punktas).

tarpą sudaro įmonės turtą [15]. Todėl tokiam turtui Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis numato galimybę per penkerių metų laikotarpį kiekvieniems naudojimosi turtu metams nustatyti, ar turtas apmokestinamiems tikslams buvo naudojamas tiek, kiek buvo planuojama jį naudoti įsigijimo metu. Nekilnojamojo turto atveju valstybės narės tikslinimo laikotarpį gali pratęsti iki 20 metų. Jei įsigijimo metais ir panaudojimo metais turto naudojimo apmokestinamiems tikslams apimtis skiriasi, tikslinama mokesčio atskaita. Taigi atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes apmokestinamasis asmuo turi arba proporcingai, pagal konkrečius naudojimo metus, grąžinti dalį mokesčio, arba atlikti papildomą atskaitą.

30. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis reglamentuoja specialų atvejį, kai ilgalaikis turtas perleidžiamas tretiesiems asmenims, t. y. išbraukiamas iš įmonės turto sąrašo, nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui. Tokiu atveju kasmetinį turto tikslinimą pakeičia vienkartinis tikslinimas už visą likusį tikslinimo laikotarpį. Šiuo atveju perkant sumokėto mokesčio atskaitai svarbu tai, ar tiekimas tretiesiems asmenims buvo apmokestinamas.

15 — Žr. apie atitinkamas Antrosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos nuostatas 1977 m. vasario 1 d. Sprendimą *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Rink. p. 113, 12 ir 13 punktai).

31. Apibendrinant galima konstatuoti, jog mokesčio atskaitos tvarka turi užtikrinti, kad pirkimo sandoriai nebūtų apmokestinami, jei jie naudojami apmokestinamai veiklai vykdyti. Taip visa pridėtinė vertė apmokestinama tik vieną kartą, tiekiant prekę ar teikiant paslaugą vartotojui. Pirkimo sandoriai neturėtų būti papildomai apmokestinami. Tačiau taip pat turėtų būti užkertamas kelias mokesčių nemokėjimui, kai mokestis atskaitomas už prekes, kurios faktiškai nebuvo (visiškai) naudojamos apmokestinamiems sandoriams.

32. Atskaitos proporcijos ir mokesčio atskaitos tikslinimo nuostatomis siekiama maksimaliai užtikrinti pridėtinės vertės mokesčio neutralumą, kurį taip pat būtų galima pavadinti vienkartinio apmokestinimo principu. Šios nuostatos, *Centralan* atstovo žodžiais tariant, padeda užtikrinti tikslesnę mokesčio atskaitą.

33. Kita vertus, mokesčio atskaitos tvarka turi būti aiški ir praktiška. Pavyzdžiui, nėra atsižvelgiama į tai, kiek kiekviena atskira prekė naudojama apmokestinamiems sandoriams. Atvirkščiai, mokesčio atskaitai svarbi proporcija apskaičiuojama tik atsižvelgiant į visus apmokestinamojo asmens sandorius, o po to vienodai taikoma atskaitant mokestį

už pirkimo sandorius. Be to, į atskaičius mokestį įgytos prekės naudojimą ilgesnį laiką tikslinant mokesčio atskaitą atsižvelgiama tik ilgalaikio turto atveju.

36. Tiekimo sąvoka Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas". Komisija, remdamasi Anglijos teise, tvirtina, kad savininko disponavimo turtu teisės perdavimą lemia tik *freehold reversion* perleidimas.

B — *Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies aiškinimas*

37. Šiai nuomonei negalima pritarti. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo sprendime *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, iš Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies išplaukia,

34. Atsižvelgiant į prieš tai apibrėžtus mokesčio atskaitos ir jo tikslinimo tvarkos tikslus, dabar reikėtų panagrinėti, kurie aiškinimo variantai labiausiai atitinka šiuos tikslus. Aiškinimo pagrindu laikytinas šios normos tekstas.

„kad „prekės tiekimo" sąvoka nėra susijusi su nuosavybės perleidimu nacionalinės teisės numatytais būdais ir kad ši sąvoka apima bet kokį vienos šalies, įgaliojančios kitą šalį *de facto* kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, atliktą materialiojo turto perleidimą" [16].

1) Tiekimo sąvoka

35. Pirmoji Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies taikymo sąlyga – ilgalaikio turto *tiekimas* tretiesiems asmenims tikslinimo laikotarpiu. *Centralan* ir Komisijos nuomone, tiekimu laikytinas tik *freehold reversion* perleidimas. Jei tokia nuomonė pasitvirtintų, būtų galima iš karto atmesti b ir c variantus, nes jie paremti prielaida, kad *999 year lease* taip pat yra tiekimas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme.

38. Šios bylos aplinkybės labai panašios į nagrinėjamos bylos aplinkybes. Pirmiausia buvo perleista teisė neribotai disponuoti nagrinėjamu nekilnojamuoju turtu (vadinamoji ekonominė nuosavybė). (Teisinė) nuosavybė vėliau perėjo atskirai nuo ekonominės

16 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktai). Taip pat žr. 2003 m. vasario 6 d. Sprendimą *Auto Lease Holland* (C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktas).

nuosavybės. Teisingumo Teismas tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme pripažino jau vien ekonominės nuosavybės perleidimą.

39. Iš to išplaukia, kad nuomos sutartis 999 metams su bendrove *Inhoco* taip pat gali būti laikoma tiekimu, jei *Inhoco* kartu suteikė teisę disponuoti nekilnojamuoju turtu kaip savininkė. Šią tezę patvirtina aplinkybė, kad *Inhoco* už vienkartinį mokestį įgijo naudojimo teisę labai ilgam laikotarpiui ir teisę į nuomos mokestį pagal 20 metų nuomos sutartį su universitetu. Tad nuomą 999 metams praktiškai galima prilyginti ekonominės nuosavybės perleidimui, nagrinėtam byloje *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*. Tačiau galutinę teisę tai konstatuoti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kompetentingas taikyti teisę pagrindinėje byloje.

40. Netgi kyla klausimas, ar tiekimas nėra vien *999 year lease*, nes *freehold reversion* forma perleidžiama nuosavybės teisė yra tokia menka, kad nebegalima kalbėti apie tikrąją nuosavybės teisę. Tokiu atveju teisingas būtų tik b variantas. Tačiau tokiai pozicijai prieštarauja tai, jog praktiškai nebegalima atskirti atvejų, kai nuosavybės teisė jau yra apribota tiek, kad apie tiekimą kalbėti nebegalima, ir tų atvejų, kai nuosavybės teisė dar išlaiko savo esmę. Ar ribą reikia nubrėžti, kai nuomos sutartis sudaroma 99, 199 ar 999 metams? Kad ši riba nebūtų nubrėžta savavališkai, pavyzdžiui, tokiais atvejais kaip nagrinėjamas, (likusių) nuosavybės teisių perleidimas iš esmės taip pat dar turėtų būti laikomas tiekimu.

41. Toliau reikėtų paanalizuoti Komisijos prieštaravimą, kad nuosavybės teisės to paties daikto atžvilgiu negali būti suteikiamos dviem asmenims. Tačiau šis prieštaravimas nėra pagrįstas, nes daiktą tikrai galima perleisti, pavyzdžiui, keliems asmenims bendrai nuosavybei. Taip būsto savininkai nuolat įgyja bendros nuosavybės teisę į bendro naudojimo namo dalis, pavyzdžiui, laiptines ir koridorius, taip pat teorinę žemės sklypo, kuriame pastatytas namas, dalį. Taigi, jei keli asmenys tuo pačiu metu gali turėti nuosavybės teises į tą patį daiktą, tokia nuosavybės forma juo labiau įmanoma tuomet, kai įvairios teisinės situacijos susiklosto viena po kitos. Pirmiausia *Inhoco* 999 metų laikotarpiu gali pasinaudoti iš nuomos kylančiomis teisėmis. Tik po to gali būti vykdomos iš *freehold reversion* kylančios teisės, kurios iš esmės apsiriboja teise pasibaigus nuomos sutarčiai realiai įgyti nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą.

42. Taigi galima daryti preliminarią išvadą, kad tiek pirmasis sandoris, t. y. *999 year lease*, tiek antrasis sandoris, t. y. *freehold reversion* perleidimas, yra tiekimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme. Kadangi darytina prielaida, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje vartojama ta pati tiekimo sąvoka, tikslinant mokesčio atskaitą galima atsižvelgti į abu sandorius. Todėl nė vienas aiškinimo variantas neatmestinas vien todėl, kad vienas iš sandorių neatitiko reikalavimų, keliamų tiekimui šios normos prasme.

2) Svarbus sandoris kelių tiekimų atveju

43. Lieka išsiaiškinti, kuris tiekimas yra svarbus mokesčio atskaitos tikslinimui, jei prekė kelių operacijų metu tiekiama skirtingiems asmenims. Nagrinėti galima paskutinį sandorį, kuriuo apmokestinamasis asmuo visiškai atsisako savo teisės į prekę, ekonomine prasme svarbiausią sandorį arba visus sandorius kartu.

44. Atrodo, kad normos tekstas paremtas prielaida, jog atliekamas tik vienas tiekimas. Remiantis šia norma, ekonominė veikla laikoma visiškai apmokestinama, „kai toks *tiekimas* buvo apmokestintas <...>, o kai toks *tiekimas* buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama“ [17].

45. Tad iš pačios normos formuluotės negalima daryti išvados, kad tuomet, kai tiekimas vykdomas keliais sandoriais, atsižvelgiama tik į vieną sandorį. Direktyvos autoriai orientavosi į įprastinį atvejį, kai prekė tiekiama vienu sandoriu. Jei šia formuluote jie būtų norėję pasakyti, kad tiekimų keliais sandoriais atveju pagrindiniu laikomas tik vienas sandoris, būtų reikėję nurodyti, kuris iš šių sandorių tokiu atveju yra svarbus. Veikiau darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje yra tiekimų keliais sandoriais reglamentavimo spraga. Šią spragą reikia panaikinti išaiškinant nuostatą pagal jos priėmimo kontekstą ir tikslą.

46. Mokesčio atskaitos nuostatomis siekiama kuo tiksliau neapmokestinti tų pirkimo sandorių, kurie reikalingi apmokestinamai veiklai vykdyti. Geriausiai šis tikslas pasiekiamas taikant c variantą. Proporcingas

17 — Išskirta autorės.

atsižvelgimas į abu sandorius tikslinant mokesčio atskaitą tiksliausiai atspindi apmokestinamą arba neapmokestinamą prekės panaudojimą.

47. Taikant kitus du aiškinimo variantus, šis tikslas pasiekiamas tik iš dalies. Nors b variante tinkamai atsižvelgiama į panaudojimo veiksnį, o tai, kad neatsižvelgiama į apmokestinamą *freehold reversion* perleidimą, dėl nedidelės šio sandorio vertės šiuo atveju nėra svarbu, toks požiūris nėra tikslus, ir tai, esant kitoms aplinkybėms, kai sandorių vertės nėra tokios skirtingos, gali sukelti netolygių pasekmių.

48. Taikant a variantą, visiškai nepasiekiamas tikslas susieti mokesčio atskaitą ir atitinkamos prekės naudojimo apimtį vykdant apmokestinamus sandorius. Nors apmokestinamas *freehold reversion* perleidimas tik suteikia nereikšmingą teisę į pastatą, a variantas lemtų visišką mokesčio atskaitą.

49. Kai kurie toliau pateikiami pavyzdžiai iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat rodo, kad, esant kai kurioms aplinkybėms, rekomenduojama proporcingai atsižvelgti į sandorius, nors taikytinos Šeštosios direktyvos nuostatos tekstas to tiesiogiai nenumato.

50. Pavyzdžiui, sprendime *Armbrecht* Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo turto, kurio dalį jis pasiliko naudotis asmeniniais tikslais, pardavimo atveju šios daikto dalies atžvilgiu veikia ne kaip apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme [18]. Tai reiškia, jog Teisingumo Teismas 2 straipsnio 1 punktą išaiškino taip, kad tiekimas yra apmokestinamas, *jei* apmokestinamasis asmuo prekes tiekia, veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Tačiau normos tekste nurodomas tik tiekimas, *kurį* atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

51. Sprendime *Enkler* [19] Teisingumo Teismas turėjo atsakyti į klausimus, susijusius su nameliu-automobilio priekaba, naudojamu tiek verslo, tiek asmeniniams tikslams. Teisingumo Teismas nurodė, kad nustatant apmokestinamąją vertę Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme į išlaidas nameliui-automobilio priekabai turi būti atsižvelgta proporcingai jo naudojimo ne verslo tikslams laikui [20].

18 — 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. I-2775, 24 punktas).

19 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517).

20 — Sprendimas *Enkler* (minėtas 19 išnašoje, 37 punktas).

52. Tačiau *Centralan* nesutinka su c aiškinimo variantu, teigdama, kad pastatas visiškai nustoja būti įmonės turtas tik perdavus *freehold reversion*. Jos nuomone, būtent tuo momentu turėtų būti atliekamas atskaitos tikslinimas.

53. Iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies išplaukia tik tai, kad atskaitos tikslinimas turi būti atliekamas tiekimo momentu. Tačiau šioje nuostatoje nėra nuorodų į tai, kad dviejų vienas po kito atliktų sandorių, kurie laikytini tiekimu, atveju tik paskutinis sandoris turėtų būti svarbus mokesčio atskaitos tikslinimui.

54. Jei būtų atsižvelgiama vien tik į paskutinį tiekimą, būtų galima gauti visiškai netinkamus, nepagrįstus rezultatus, kaip nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, pateikdama žemės ūkio paskirties sklypo pavyzdį, kuris iš pradžių buvo įsigytas (už sumą) atskaičius mokestį, vėliau padalytas į dvi dalis ir perparduotas. Pavyzdyje daroma prielaida, kad vienos dalies pardavimas yra apmokestinamas, nes ji per tą laiką buvo paversta statyboms naudojamu žemės sklypu, o kitos ir toliau žemės ūkio tikslams naudojamos dalies pardavimas ? neapmokestinamas. Jei visi pardavimo sandoriai nebūtų vertinami visapusiškai ir būtų atsižvelgiama vien į paskutinį sandorį, apmokestinamasis asmuo galėtų įvairiais būdais paveikti mokesčio atskaitos tikslinimą, sudarydamas iš pradžių vieną ar kitą sandorį. Taip galimybė atsižvelgti vien į paskutinį sandorį leidžia apmokestinamajam asmeniui imtis veiksmų, prieštaraujančių direktyvos tikslams.

55. Tas pats pasakytina ir apie nagrinėjamą atvejį. Nors atlikus neapmokestinamą tiekimą (*999 year lease*), didžioji pastato dalis buvo išbraukta iš *Centralan* turto sąrašo, perkant išliktų visa sumokėto mokesčio atskaita, jei būtų atsižvelgiama vien tik į antrą simbolinį *freehold reversion* perleidimą.

56. Galiausiai *Centralan* ir Komisija atkreipia dėmesį į praktinius sunkumus, tariamai kylančius taikant c aiškinimo variantą. Vis dėlto nėra aišku, kodėl mokesčio atskaitos tikslinimo metu turėtų būti neįmanoma proporcingai atsižvelgti į apmokestinamą tiekimą. Nustatant proporcingą mokesčio atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį ir 19 straipsnį, bet kuriuo atveju atliekami sudėtingesni skaičiavimai. Be to, tikslinimas atliekamas tik ilgalaikio turto atveju, kuris parduodamas tikslinimo laikotarpiu.

57. Be to, *Centralan* ir Komisijos nuomone, ypač didelių sunkumų kiltų, jei tiekimai, į kuriuos atsižvelgiama proporcingai, įvyktų ne tuo pačiu laikotarpiu. Tačiau tai tėra tik hipotetinė prielaida, nebūdinga pagrindinės bylos teisiniam ginčui.

58. Nepaisant to, net ir tokiu atveju neiškiltų neįveikiamų sunkumų. Jei tam tikrais metais ilgalaikis turtas dėl tiekimo iš dalies nustoja būti įmonės turtas, pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį šios turto dalies atžvilgiu reikia atlikti galutinį mokesčio atskaitos tikslinimą už likusį tikslinimo laikotarpį. Likusios turto dalies, kurios vertė apskaičiuotina pagal tinkamus metodus, atžvilgiu pagal 20 straipsnio 2 dalį už kitus tikslinimo laikotarpius atliekamas tolesnis dalinis tikslinimas, kol ši turto dalis bus perleista nauju tiekimu 3 straipsnio prasme ir bus atliktas galutinis tikslinimas šios dalies atžvilgiu.

59. Tad šios bylos aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis aiškintina taip, kad iki tikslinimo laikotarpio pabaigos turi būti laikoma, kad ilgalaikis turtas buvo naudojamas ekonominei veiklai, kuri proporcingai atitinkamai apmokestinamo *freehold reversion* perleidimo ir neapmokestinamos nuomos 999 metams vertei yra iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.

C — *Dėl piktnaudžiavimo teise*

60. Atsižvelgiant į šią išvadą, nebereikia tikrinti, ar ir kiek teisės aktuose dėl pridėtinės vertės mokesčio įtvirtintas draudimas piktnaudžiauti teise, kokiomis aplinkybėmis šis draudimas taikomas ir kokių tai turi teisinių pasekmių. Taip pat nėra priežasčių, dėl kurių turėtų būti iš naujo pradėta rašytinė proceso dalis.

61. Tiesa, kad šie sandoriai atrodo dirbtiniai ir skirti tam, kad universitetui būtų sudarytos galimybės atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą statant *Harrington Building* pastatą, nors universitetas daugiausia teikia neapmokestinamas paslaugas. Tačiau čia pasiūlytas Šeštosios direktyvos aiškinimas užkerta kelią tam, kad šiems dirbtiniams sandoriams būtų taikomas atleidimas nuo mokesčių, kuris prieštarauja direktyvos tikslams ir, remiantis nerašytais principais, pavyzdžiui, draudimu piktnaudžiauti teise, turėtų būti ištaisytas.

VI — Išvada

62. Vadovaudamasi pirmiau išdėstytais samprotavimais, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *High Court of Justice* (*Chancery Division*) klausimą taip:

Jei pastatas perleidžiamas dviem iš anksto suplanuotais ir vienas nuo kito nepriklausančiais tiekimais, t. y. neapmokestinama pastato nuoma 999 metams, o po trijų dienų – apmokestinamu *freehold reversion* pardavimu, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 20 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip: iki tikslinimo laikotarpio pabaigos turi būti laikoma, kad ilgalaikis turtas buvo naudojamas ekonominei veiklai, kuri proporcingai atitinkamai apmokestinamo *freehold reversion* pardavimo ir neapmokestinamos nuomos 999 metams vertei iš dalies yra apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.