GENERALINIO ADVOKATO ANTONIO TIZZANO IŠVADA,

pateikta 2004 m. lapkričio 11 d. [1]

1. 2002 m. rugpjūčio 29 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2003 m. sausio 23 d., *Bundesfinanzhof* paprašė Teisingumo Teismo pateikti prejudicinį sprendimą dėl keturių klausimų, susijusių su 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 (toliau – Šeštoji direktyva) [2].

2. Nutartį dėl prejudicinio sprendimo priėmęs teismas siekia sužinoti, ar (ir kuria dalimi) asmuo, kuris su savo sutuoktiniu pasistatė arba įsigijo gyvenamąjį pastatą, gali atskaityti PVM, sumokėtą perkant ar statant tą pastato dalį, kurią jis naudoja savo verslo tikslais.

1 — Originalo kalba: italų.

2 — OL L 145, p. 1.

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisės aktų nuostatos*

3. Šioje byloje primintinos tam tikros Šeštosios direktyvos nuostatos, susijusios su apmokestinamojo asmens apibrėžimu (4 straipsnis), teise atskaityti mokestį (17 straipsnis) ir jos įgyvendinimo būdais (18 ir 22 straipsniai).

4. 4 straipsnis numato, kad:

„1. „Apmokestinamasis asmuo" – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>"

5. Dėl teisės atskaityti mokestį 17 straipsnio 2 dalis numato, kad:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas [3];

<...>"

6. Galiausia dėl atskaitymo įgyvendinimo būdo 18 straipsnis numato:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>"

3 — Bylos faktinių aplinkybių metu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis buvo pakeista 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1). Dėl šio pakeitimo, kuris neturi jokios įtakos nagrinėjamos bylos rezultatui, bet turi būti paminėtas dėl išbaigtumo, cituota nuostata dabar numato: „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas <...>".

7. 22 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad:

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą ar kitą jai lygiavertį dokumentą kiekvienam prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejui įforminti ir saugoti jos kopiją.

<...>

b) Sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodyta kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai.

c) Valstybės narės turi nustatyti kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spręsti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai“ [4].

4 — Dėl proceso išbaigtumo vėl reikėtų paminėti, kad cituota Direktyva 91/680/EEB taip pat pakeitė Šeštosios direktyvos 22 straipsnio dalį:
„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms įforminti. <...> Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti kiekvieno išrašyto dokumento kopiją;
<...>
b) Sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodoma kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai,
<...>
c) Vvalstybės narės nustato kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spęsti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai.
<...>“.

B — *Nacionalinės teisės nuostatos*

8. Tiek, kiek tai susiję su šia byla, reikšmingos yra *Umsatzsteuergesetz* (Įstatymo dėl apyvartos mokesčio, toliau – *Umsatzsteuergesetz*) 14 ir 15 straipsnyje įtvirtintos nuostatos, taikytos 1991–1993 metais.

9. 14 straipsnis „Sąskaitų išrašymas“ nustato, kad:

„Kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurios yra apmokestinamos pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktus, jis gali, o jei šias operacijas atlieka kito apmokestinamojo asmens įmonės naudai – privalo šio asmens prašymu išrašyti sąskaitą, kurioje atskirai nurodoma mokesčio suma. Sąskaitose turi būti nurodyta tokia informacija:

1. Apmokestinamojo asmens, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas, pavadinimas ir adresas.

2. Prekių ar paslaugų gavėjo pavadinimas ir adresas.

3. Parduotų prekių kiekis ir jų įprastinis versle naudojamas pavadinimas arba suteiktų paslaugų pobūdis ir apimtis.

4. Prekių tiekimo arba paslaugų suteikimo data.

5. Už prekes ar paslaugas (10 straipsnis) sumokėta suma.

6. Mokesčio nuo šios sumos dydis (5 punktas).

<...>"[5].

10. 15 straipsnis, pavadintas „Mokesčio už pirkimus atskaitymas" įtvirtina:

„Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti šį mokestį už pirkimus:

1. Sąskaitose faktūrose pagal 14 straipsnį atskirai nurodytą mokestį už prekes ar paslaugas, gautas iš kitų apmokestinamųjų asmenų <...>"[6].

II — Bylos faktinės aplinkybės ir procesas

11. Pagrindinė byla yra susijusi su *Finanzamt Bergisch Gladbach* (toliau – *Finanzamt*) sprendimu atsisakyti leisti HE (ieškovui) atskaityti iš PVM, kurį jis turėjo sumokėti mokesčių administratoriui, PVM, sumokėtą už namo (kurį pirko kartu su žmona) dalį, kurią jis paskyrė naudoti kaip biurą verslo tikslais, statybą.

5 — Neoficialus vertimas.

6 — Neoficialus vertimas.

12. Iš nutarties dėl prejudicinio sprendimo matyti, kad sutuoktiniai HE įsigijo žemės sklypą 1990 m. pabaigoje, o nuosavybės dalys buvo padalytos taip – ketvirtadalis priklausė HE ir trys ketvirtadaliai jo žmonai.

13. Vėliau sutuoktiniai samdė įvairias įmones pastato, kuris turėjo būti naudojamas kaip gyvenamasis namas, statybai tame sklype. Posėdyje HE pareiškė, kad pastato nuosavybės teisė jam ir jo žmonai priklausė tokiomis pat dalimis kaip ir sklypas, ant kurio jis buvo pastatytas, dalys, t. y. – ketvirtadalis ir trys ketvirtadaliai.

14. Visos statybos įmonių išrašytos sąskaitos buvo adresuotos „sutuoktiniams HE".

15. Nutartyje dėl prejudicinio sprendimo taip pat matyti, kad HE, be savo pagrindinės samdomo darbuotojo veiklos, papildomai užsiėmė profesine specializuotų tekstų autoriaus veikla; užsiimdamas pastarąja veikla, jis naudojosi kambariu šeimai priklausančiame name. Kadangi tas kambarys sudarė 12 % bendrojo namo ploto, 1991–1993 m. PVM deklaracijose iš mokėtino PVM HE atliko 12 % už namo statybas sumokėto PVM vertės atskaitymus.

16. Tačiau *Finanzamt* atmetė šiuos atskaitymus, remdamasi tuo, kad, jos nuomone, statybos paslaugų pirkėjas ir gavėjas buvo ne HE, bet abu sutuoktinius apimanti bendrija, kuriai buvo išrašytos sąskaitos. Anot *Finanzamt* ta bendrija pati nevykdė verslo veiklos ir todėl neturėjo teisės atskaityti mokesčio.

17. Dėl šio sprendimo HE pareiškė ieškinį *Finanzgericht*.

18. Iš dalies tenkindamas ieškinį, *Finanzgericht*, skirtingai nei *Finanzamt*, laikėsi nuomonės, kad nėra svarbu, kam buvo išrašytos sąskaitos, ir nurodė HE kaip faktinį biuro, įrengto namuose, statybos paslaugų gavėją; todėl teismas pripažino ieškovo teisę atskaityti už tas paslaugas sumokėto PVM dalį. Tačiau, anot *Finanzgericht*, HE priklausė tik ketvirtadalis pastato, todėl taip pat tik ketvirtadalis ir jame įrengto biuro. Tad atskaitymo suma galėjo būti nustatyta ne 12 % už namo statybą sumokėto PVM vertės, kaip reikalavo HE, bet tik tų 12 % ketvirtadalis.

19. Tiek *Finanzamt*, tiek HE dėl šio sprendimo pateikė kasacinius skundus *Bundesfinanzhof*, kuris turėjo pasirinkti vieną iš dviejų visiškai priešingų argumentų.

20. Anot *Finanzamt*, kadangi užsakant darbus ir atitinkamai sąskaitų išrašymo metu nenurodant kitaip, paslaugų, į kurias patenka namo statyba, gavėju pagal *Umsatzsteuergesetz* 15 straipsnį turi būti laikoma tik sutuoktinių bendrija. Todėl vienas bendraturtis negali atskaityti net dalies už statybos darbus sumokėto PVM.

21. Kita vertus, anot HE, jis turėjo teisę atskaityti mokestį; priešingai nei nustatyta pirmosios instancijos teismo sprendime, ši teisė turėtų apimti visą už biuro statybą sumokėtą PVM, t. y. 12 % visos PVM sumos. Iš tiesų ta namo dalimi naudotųsi išimtinai jis, todėl jis ir turėtų būti laikomas vieninteliu tos dalies pirkėju.

22. *Bundesfinanzhof* nuomone, nacionalinė teisė pateikia šios problemos sprendimą, nes pagal paties *Bundesfinanzhof* bylų praktiką:

— jei darbą užsakė du asmenys, sudarantys bendriją, bet neturintys (mokestinio) statuso kaip atskiras juridinis asmuo (bendrija arba bendrovė), kiekvienas iš bendraturčių laikomas paslaugos gavėju proporcingai jo turimos nuosavybės daliai, nebent jie būtų susitarę kitaip [7];

— bylos faktinių aplinkybių metu nebuvo aiškiai uždrausta atskaityti mokestį, sumokėtą už pastato statybą bei įrengimą dėl „gyvenamajam namui priklausančios patalpos, kuri atskirta nuo gyvenamojo ploto ir naudojama išimtinai arba beveik išimtinai įmonės ar verslo tikslais“ („biuras, įrengtas namuose“) [8];

— įsigyjant bendrąja nuosavybe daiktus, kuriuos vienas iš bendraturčių naudoja savo verslo tikslais, jis gali atskaityti pirkimo mokestį, atitinkantį jo dalį bendrojoje nuosavybėje [9];

7 — Žr. 2001 m. vasario 1 d. *Bundesfinanzhof* (toliau – *BFH*) sprendimą V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989; 2000 m. lapkričio 7 d. V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402 ir vėliausią 2002 m. gegužės 16 d. Sprendimą V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Dėl „biuro, įrengto namuose“ apibrėžimo žr. 1998 m. liepos 16 d. Federacinės finansų ministerijos rašto IV B 2-S 2145-59/98, 7 punktą, BStBl. I 1998, 863.

9 — Žr. 1998 m. spalio 1 d. *BFH* sprendimą V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— aplinkybė, kad sąskaitos yra išrašytos sutuoktiniams HE, neuždraudžia atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį [10].

23. Tačiau, kadangi *Bundesfinanzhof* iškilo abejonių, ar toks sprendimas suderinamas su Šeštosios direktyvos aiškinimu, jis pagal EB 234 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui prašymą dėl prejudicinio sprendimo šiais klausimais:

„1. Ar asmuo, kuris įsigyja ar statosi gyvenamąjį namą ketindamas jame gyventi, namo įsigijimo ar statybos metu veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei vieną iš šio namo kambarių jis ketina naudoti kaip biurą papildomai savarankiškai veiklai?

Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas:

2) Jei ilgalaikį turtą užsako bendrija, kurios narių dalys nėra aiškiai nurodytos, arba sutuoktinių bendrija, kuri pati nesiverčia verslu, ar reikia laikyti, kad ilgalaikį turtą įsigijo neapmokestinamasis asmuo, kuris neturi teisės atskaityti už pirkinį priskaičiuotą PVM kaip pirkimo mokestį, ar kad sandorio naudos gavėjai yra visi bendrijos nariai?

Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra teigiamas:

3) Jei sutuoktiniai ilgalaikį turtą įsigyja bendrai ir tik vienas iš jų šį turtą naudoja savo verslo reikmėms, ar:

a) šis sutuoktinis turi teisę tik į pirkimo mokesčio dalies, proporcingos jo įgytai nuosavybės daliai, atskaitymą;

ar

b) šis sutuoktinis pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą gali atskaityti pirkimo

10 — Žr. *BFH* sprendimus BFH/NV 2002, 1346, ir BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

mokestį nuo viso turto dalies, kurią jis naudoja savo profesiniams tikslams (atsižvelgiant į sąskaitai taikomus reikalavimus, kurie minimi 4 klausime)?

4) Ar tam, kad būtų galima pasinaudoti Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje numatyta teise į atskaitą, šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalyje minima sąskaita turi būti išrašyta tik šio bendraturčio/sutuoktinio vardu, nurodant jo nuosavybės daliai tenkančią kainą ir mokesčio sumą, ar pakanka bendraturčiams/sutuoktiniams išrašytos faktūros, kurioje toks paskirstymas nenurodomas?"

24. Nagrinėjimo Teisingumo Teisme metu ieškovas, *Finanzamt* ir Komisija pateikė rašytines pastabas. 2004 m. rugsėjo 23 d. vykusiame posėdyje ieškovas ir Komisija pateikė žodines pastabas.

III — Teisinė analizė

25. Kaip matyti, nacionalinis teismas pateikė keturis klausimus, susijusius su dviejų sutuoktinių vykdomu gyvenamojo pastato, kurio dalį vienas iš sutuoktinių verslo tikslais naudoja kaip namuose įrengtą biurą, įsigijimu arba statyba.

Šalių argumentai

26. Atsakydamas į šiuos klausimus ir remdamasis daugiausia nacionalinės mokesčių teisės nuostatomis, *Finanzamt* pareiškė, kad jei pastatą įsigyja arba stato asmenys, sudarantys bendriją, neturinčią juridinio asmens statuso, kiekvienas iš bendraturčių gali atskaityti pirkimo PVM, tik jeigu: 1) pirkimo–pardavimo sutarties ar susitarimo metu jis pareiškė, kokią nuosavybės dalį skiria savo verslui; 2) tam sandoriui išrašytoje sąskaitoje nurodoma jam tenkanti dalis ir mokestis. Tik tokiu atveju būtų aišku, ar ir kuria dalimi apmokestinamos paslaugos gavėjas buvo kiekvienas iš bendraturčių.

27. Kita vertus, ieškovas ir Komisija laikosi kitokios nuomonės; dėl priežasčių, kurias

aptarsiu nagrinėjimo metu, jie prieina prie tokių išvadų:

— asmuo, kuris įsigyja pastatą, arba pasistatė gyvenamąjį pastatą, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei jis naudoja kambarį tame pastate kaip biurą savo verslui ir paskiria šį biurą savo įmonės turtui;

— kai asmenys, sudarantys bendriją, kuri pati nėra savarankiškas asmuo ir nevykdo ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikį turtą, kiekvienas bendraturtis turi būti laikomas sandorio naudos gavėju;

— jei du sutuoktiniai bendrąja nuosavybės teise įsigyja ilgalaikį turtą, kurį tik vienas iš jų naudoja verslo tikslais, pastarasis turi teisę atskaityti PVM, tenkantį ilgalaikio turto, kurį jis naudoja savo verslo tikslais, daliai.

28. Pastaruoju klausimu ieškovo ir Komisijos nuomonės iš dalies išsiskiria: Komisijos nuomone, teisė atskaityti PVM, tenkantį ilgalaikio turto, naudojamo verslo tikslais, daliai, priklauso nuo to, ar nacionalinė teisė leidžia sutuoktiniui, vykdančiam ekonominę veiklą, kuri apmokestinama PVM, naudotis visu ilgalaikiu turtu kaip savininkui. Toliau Komisija mano, kad jeigu nacionalinė teisė numato kitaip, atitinkamas sutuoktinis turi teisę atskaityti mokestį tik nuo tos sumos, kuri atitinka jo dalį bendrojoje nuosavybėje.

29. Kita vertus, ieškovo ir Komisijos nuomonės sutampa dėl to, kad teisė atskaityti mokestį negali būti atimta iš sutuoktinio, kuris verčiasi apmokestinama veikla, tik todėl, kad jo turima sąskaita yra išrašyta abiem sutuoktiniams ir nenurodo, kuri kainos ir mokesčio dalis atitinka jo dalį bendrojoje nuosavybėje.

Paslaugos gavėjo nurodymas turto statybos arba įsigijimo bendrąja nuosavybės teise atveju (2 klausimas)

30. Siekiant atsakyti nacionaliniam teismui, mano nuomone, yra tikslinga pradėti antruoju klausimu ir visų pirma nustatyti, ar

jeigu asmenys, kurie pagal įstatymą arba savanorišku susitarimu sudaro bendriją, kuri pati neatlieka ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikio turto, užsakytos paslaugos gavėjas yra pati bendrija, ar kiekvienas iš bendraturčių.

31. Kaip matyti, *Bundesfinanzhof* savo bylų praktikoje išaiškino, kad tokiu atveju kiekvienas iš bendraturčių laikomas paslaugos gavėju proporcingai jo turimos nuosavybės daliai, nebent jie būtų susitarę kitaip (žr. šios išvados 22 punktą).

32. Mano nuomone, toks sprendimas neprieštarauja Šeštajai direktyvai ir jos sukurtai bendrajai sistemai.

33. Ši sistema nustato, kad PVM mokamas nuo kiekvieno apmokestinamo sandorio tik atskaičiuos tą mokestį, kuris buvo tiesiogiai sumokėtas mokant už prekių ar paslaugų kainą sudarančius elementus. Savo ruožtu atskaitymų sistema, yra sukurta taip, kad tik apmokestinamieji asmenys gali išskaičiuoti jau sumokėtą už prekes ir paslaugas PVM iš jų mokėtino PVM.

34. Tai išplaukia iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies, kuri apibrėžia PVM apmokestinamą asmenį kaip „bet kurį asmenį, savarankiškai vykdantį bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas".

35. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis numato, kad „teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas", o 17 straipsnio 2 dalis suteikia teisę apmokestinamajam asmeniui „tiek, kiek prekes ir paslaugas (jis) naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams", atskaityti „iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti <...> pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas".

36. Iš to galima daryti išvadą, kad „atskaitymų sistema siekiama visiškai atleisti ūkio subjektą nuo jo ekonominėje veikloje mokėtino arba sumokėto PVM". Todėl bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema užtikrina, kad „nepriklausomai nuo jos tikslo ir rezultatų, kiekviena ekonominė veikla, kuri

apmokestinama PVM, apmokestinama visiškai neutraliai" [11].

37. Tokiu atveju man atrodo, kad Komisija yra teisi, darydama išvadą, jog sutuoktinių HE bendrija nelaikytina PVM apmokestinamuoju asmeniu, kuris yra pastato statybos paslaugų gavėjas.

38. Taip yra todėl, kad tokia bendrija, kaip pažymėjo ir nutartį dėl prejudicinio sprendimo priėmęs teismas, neturi juridinio asmens statuso ir, kadangi pati nevykdo jokios savarankiškos ekonominės veiklos, ji nėra PVM apmokestinamasis asmuo 4 straipsnio 1 dalies prasme. Todėl pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu bendrija neturi savarankiško statuso ir neatlieka jokio vaidmens tarp statybos darbų teikėjų ir dviejų sutuoktinių, kurie turi būti laikomi tikraisiais suteiktos paslaugos gavėjais.

39. Kaip teisingai teigė ieškovas, toks sprendimas taip pat atitinka minėtą PVM neutralumo principą, nes jei būtų pripažinta, kad paslaugos gavėjas buvo bendrija, kuri neturi teisinio statuso (nėra juridinis asmuo) ir nėra apmokestinamasis asmuo, todėl negali atskaityti mokesčio, tai konkrečiam bendraturčiui, kuris vertėsi ekonomine veikla, būtų užkirstas kelias atskaityti mokestį, nors tai yra numatyta, ir todėl jam tektų su jo verslu susijusio sumokėto PVM našta.

40. Dėl išdėstytų priežasčių, mano nuomone, kuomet asmenys, pagal įstatymą arba susitarimą sudarantys bendriją, kuri neturi juridinio asmens statuso ir pati nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikio turto, paslaugos gavėjais Šeštosios direktyvos prasme laikytini kiekvienas iš bendraturčių, o ne pati bendrija.

Ar privatus asmuo, statantis arba įsigyjantis gyvenamąjį pastatą ir jo dalį naudojantis savo verslo tikslais, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu

41. Savo pirmuoju klausimu nutartį dėl prejudicinio sprendimo priėmęs teismas siekia išsiaiškinti, ar privatus asmuo, kuris

11 — 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655, 19 punktas).

statosi arba įsigyja gyvenamąjį pastatą, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei jis siekia naudoti to pastato dalį kaip „biurą, įrengtą namuose" papildomai profesinei veiklai.

42. Šiuo klausimu taip pat norėčiau pastebėti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, apmokestinamuoju asmeniu laikomas „bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas"; ir kad PVM atskaitymo procedūra yra sukurta taip, kad tik tie asmenys, kurie yra apmokestinami, „gali atskaityti pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas" [12].

43. Kaip ir Komisija, norėčiau nurodyti tai, kad *Lennartz* byloje Teisingumo Teismas išaiškino, jog „asmuo, kuris įsigyja prekių ekonominės veiklos vykdymo tikslais pagal 4 straipsnį, veikia kaip apmokestinamasis asmuo" ir jog konkrečiu atveju tai, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių tais tikslais, turi būti nustatyta atsižvelgiant „į visas bylos aplinkybes, įskaitant tų prekių pobūdį ir laikotarpį tarp jų įsigijimo bei panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos tikslais". [13]

44. Iš nutarties dėl prejudicinio sprendimo matyti, kad ginčo laikotarpiu (1991–1993 metais) ieškovas papildomai vertėsi specializuotų tekstų autoriaus verslu ir kad versdamasis šiuo verslu, kuris, be abejonės, yra nepriklausoma ekonominė veikla, išimtinai naudojosi pastato, įsigyto su sutuoktine, dalimi nuo tada, kai ji buvo tam paskirta [14]. Remiantis cituota bylų praktika ir atsižvelgiant į nutartyje dėl prejudicinio sprendimo nustatytas faktines aplinkybes, man atrodo, kad įsigydamas pastatą HE veikė kaip apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme.

45. Be to, negalima teigti, kad tokį ieškovo statusą galėjo pakeisti tai, kad ekonominei veiklai vykdyti jis naudojosi tik pastato dalimi.

46. Kaip Komisija ir ieškovas teisingai pastebėjo, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad kai apmokestinamasis asmuo „įsigyja ilgalaikį turtą, siekdamas naudotis juo ir verslo, ir asmeniniais tikslais", jis gali rinktis,

12 — Cituoto sprendimo *Rompelman* 16 punktas.

13 — 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 14 ir 21 punktai).

14 — Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą I dalį ir II dalies 2 straipsnio a punktą.

ar: 1) laikyti tokį objektą „verslo preke, už kurią visas sumokėtas PVM iš esmės yra atskaitytinas"; ar 2) „laikyti turtą tik savo asmeniniu turtu – taip jis visiškai nepatektų į PVM sistemą"; arba 3) (kaip šioje byloje pasielgė HE) integruoti į savo verslą tik tą turto dalį, kuri yra paskirta naudoti verslo tikslais [15].

4 straipsnio prasme veikia kaip apmokestinamasis asmuo, jei jis paskiria to pastato dalį naudoti verslo tikslais.

Teisės atskaityti mokestį apimtis (3 klausimas)

47. Taigi pasirinkimas naudoti prekes verslo tikslais nėra kriterijus, dėl kurio prekes įsigyjantis asmuo prarastų apmokestinamojo asmens statusą. Atvirkščiai, tai yra viena iš galimybių, kurias Šeštosios direktyvos sukurta sistema suteikia apmokestinamiems asmenims tam, kad, remiantis neutralumo principu, jie „būtų apmokestinami, tik jei (apmokestinimas) susijęs su prekėmis ir paslaugomis, kurias (jie) naudoja asmeniniam vartojimui, o ne apmokestinamai verslo veiklai" [16].

49. Savo trečiuoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar jei sutuoktiniai įsigyja turtą bendrosios nuosavybės teise ir vienas iš sutuoktinių šio turto dalį naudoja savo verslui, šis bendraturtis turi teisę atskaityti mokestį, kuris: 1) yra lygus mokesčiui, sumokėtam už tos objekto dalies, kurią jis naudoja, statybą (3 klausimo b dalis); arba 2) yra mokesčio, sumokėto už jo naudojamos objekto dalies statybą, dalis, proporcinga jo daliai bendrojoje nuosavybėje (3 klausimo a dalis).

48. Dėl aptartų priežasčių manau, kad, statydamasis arba įsigydamas gyvenamąjį pastatą, asmuo, kuris papildomai verčiasi profesine veikla, Šeštosios direktyvos

50. Kaip suprantu, jei *Bundesfinanzhof* būtų pritaikęs savo bylų praktiką, būtų pasirinktas antrasis požiūris, ir todėl bendraturtis būtų galėjęs atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį, kuris atitinka jo dalį bendrojoje nuosavybėje. Akivaizdu, kad tai būtų patvirtinę priimtą pirmosios instancijos teismo sprendimą,

15 — Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (Rink. p. I-1831, 25 ir 26 punktai). Taip pat žr. cituoto sprendimo *Lennartz* 26 punktą ir 1995 m. spalio 4 d. Sprendimą *Armbrecht* (Rink. p. I-2775, 20 punktas).

16 — Cituoto sprendimo *Armbrecht* 20 punktas.

kuriame *Finanzgericht* nustatė atskaitymo sumą ne 12 % nuo PVM, sumokėto už namo statybą (kitaip sakant – visą PVM, sumokėtą už biuro statybą), o tik tų 12 % ketvirtadalį.

51. Šiame kontekste vėl paminėsiu, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, „apmokestinamasis asmuo, kuris įsigyja ilgalaikį turtą, siekdamas jį naudoti verslo ir asmeniniais tikslais", turi tris pasirinkimo galimybes: 1) „laikyti ilgalaikį turtą verslo preke, už kurią visas sumokėtas PVM iš esmės yra atskaitytinas"; 2) „visiškai laikyti jį savo asmeniniu turtu", dėl ko „nebūtų atskaitoma nė kiek pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant šį objektą"; ir 3) priskirti jį tik iš dalies – kaip ieškovas ir pasielgė šiuo atveju – verslui; ir tokiu atveju atrodytų teisinga laikytis požiūrio, kad 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta teisė atskaityti mokestį taikoma tik tai nuosavybės daliai, kuri skirta naudoti verslo tikslais, remiantis paties objekto panaudojimo verslo ir asmeniniais tikslais dalimis [17].

52. Jei pastarasis sprendimas yra teisingas situacijose, kuomet mišriai naudojama nuosavybė priklauso tik apmokestinamajam asmeniui, tuomet skirtingoje situacijoje, kurią mes nagrinėjame, kai apmokestinamasis asmuo yra tik bendraturtis, man atrodytų pagrįsta laikytis nuomonės, kaip siūlo ir *Bundesfinanzhof*, kad jis turi teisę atskaityti dalį mokesčio, sumokėto už verslui naudojamą objekto dalį, laikant, kad tata mokesčio dalis atitinka jo dalį bendrojoje nuosavybėje.

53. Tam yra dvi priežastys. Pirma, man šis sprendimas atrodo atitinkantis mano anksčiau minėtą neutralumo principą. Laikoma, kad bendraturtis moka proporcingą PVM, sumokėto už ilgalaikio turto, naudojamo verslo tikslais, statybą ar įsigijimą, dalį. Todėl šio principo kontekste jis gali būti atleistas tik proporcingai tai PVM daliai, kuri buvo sumokėta už tą nuosavybės dalį.

54. Šioje byloje HE pareiškė, kad jis yra ketvirtadalio pastato bendraturtis, taip pat ir tos jo dalies (biuro), kuri naudojama verslo tikslais. Todėl galima daryti prielaidą, kad jis mokėjo proporcingą jo nuosavybės daliai PVM dalį už biuro statybą (t. y. ketvirtadalį), o likusius tris ketvirtadalius sumokėjo jo sutuoktinė. Taip pat jis sumokėjo ir proporcingą jo nuosavybės daliai PVM už likusio pastato, skirto apsigyventi, statybą (vėl – ketvirtadalį).

17 — Žr. cituotų sprendimų *Bakcsi* 25 ir 26 punktus ir *Lennartz* 26 punktą bei cituoto sprendimo *Armbrecht* 20 ir 21 punktus.

55. Jei yra būtent taip, tuomet, mano nuomone, pagal neutralumo principą ieškovas negali atskaityti viso (jo ir sutuoktinės) sumokėto PVM už biurą, o tik jo ketvirtadalį, nes kitu atveju HE atskaitytų daugiau PVM, nei jis faktiškai sumokėjo, ir jis iš tiesų būtų atleistas nuo dalies mokesčių administratoriui sumokėto PVM mokesčio už likusią pastato dalį, skirtą gyventimui, ne kaip savarankiška ekonomine veikla besiverčiantis asmuo, o greičiau kaip privatus vartotojas.

56. Antra, siūlomas sprendimas man atrodo atitinkantis vienodo požiūrio principą. Jei, remiantis cituota bylų praktika, asmuo, kuriam pačiam priklauso mišriai naudojamas ilgalaikis turtas, jo dalį paskiria verslo veiklai, gali atskaityti tą PVM dalį, kuri sumokėta už statybą ir įsigijimą proporcingai jos naudojimui verslo tikslais, tuomet tokio sprendimo pritaikymas priešingoje situacijoje kai asmuo, kaip yra šioje byloje, yra tik turto bendrasavininkis, reikštų diskriminaciją.

57. Taip pat galima būtų teigti, kaip ir Komisija, kad atskaitymo apimtis gali priklausyti nuo taisyklių, kurias sutuoktiniai nustatė savo bendrai nuosavybei, arba nuosavybės režimo, ir todėl pasiūlyto sprendimo nereikėtų laikytis, jei pagal tas taisykles vienas iš bendraturčių gali neribotai naudotis visu turtu. Tačiau bijau, kad susiklosčius tokiai situacijai kiltų pavojus pažeisti direktyvos, kuri yra skirta būtent sukurti „bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemą", tikslą. Jei būtų laikomasi šio argumento, kiltų grėsmė, kad atskaitymo apimtis skirtingose valstybėse skirtųsi, atsižvelgiant į atitinkamas nacionalinės civilinės teisės nuostatas.

58. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus siūlau, kad Teisingumo Teismas, atsakydamas į trečiąjį klausimą, pripažintų, jog apmokestinamasis asmuo, kuris įsigyja nuosavybę bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir naudoja šios nuosavybės dalį savarankiškai verslo veiklai, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą turi teisę atskaityti iš mokėtino PVM jo nuosavybės dalį atitinkančią pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant verslo tikslais naudojamą nuosavybės dalį.

Dėl sąskaitos faktūros reikalavimų (ketvirtas klausimas)

59. Savo ketvirtuoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 18 ir 22 straipsniai reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo, kuris statosi arba įsigyja ilgalaikį turtą bendrąja nuosavybės teise su savo sutuoktine ir naudoja jo dalį

savarankiškam verslui, gali pasinaudoti savo teise atskaityti mokestį, tik jei turi savo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kuri parodo jo dalį nuosavybėje atitinkančią kainos ir mokesčio dalį, ar pagal šias nuostatas pakanka sutuoktinių (ar bendraturčių) vardu išrašytos sąskaitos faktūros, kurioje ši informacija nenurodyta.

60. *Bundesfinanzhof* nuomone, remiantis jo bylų praktika, tokia sąskaita faktūra, kuri buvo išrašyta ieškovui ir jo sutuoktinei – „sutuoktiniams HE", neužkerta kelio atskaityti paties ieškovo sumokėto PVM [18]. Tačiau šis teismas norėtų sužinoti, ar nurodytos Šeštosios tarybos direktyvos nuostatos gali uždrausti tokį atskaitymą.

61. Šiame kontekste norėčiau pažymėti, kad pagal 18 straipsnio 1 dalies a punktą, „kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą". Savo ruožtu pastaroji nuostata įtvirtina, kad „sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodyta kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai" (b punktas) ir kad „valstybės narės turi nustatyti kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spręsti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai" [19].

62. Kaip teisingai pastebėjo Komisija, šios nuostatos tik įtvirtina tris minimalius reikalavimus (kainos be mokesčio nurodymas, atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą ir, jei taikoma, atleidimo nuo mokesčio atvejai), kurie privalo būti sąskaitoje faktūroje tam, kad atsirastų teisė atskaityti mokestį. Tačiau jie nenustato jokių papildomų reikalavimų ilgalaikiam turtui, įgytam bendrosios nuosavybės teise, o konkrečiai kalbant, jie nereikalauja, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodyta pirkėjo dalį nuosavybėje atitinkanti kainos ir mokesčio dalis.

63. Todėl, kaip atrodo prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiam teismui, jei tokiu atveju nacionalinė teisė nereikalauja, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodyta tokio pobūdžio informacija, mano nuomone, nėra pagrindo aptartus reikalavimus atitinkančią sąskaitą faktūrą laikyti netinkama ir dėl to užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui, kuris naudoja įsigytą nuosavybę iš dalies savo verslo tikslais, pasinaudoti 17 straipsnio 2 dalies a punkte įtvirtinta teise atskaityti mokestį.

18 — Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II dalies 3 punktą.

19 — Žr. išnašą Nr. 3.

64. Taigi dėl aptartų priežasčių siūlau, kad atsakydamas į ketvirtąjį klausimą Teisingumo Teismas pripažintų, jog Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnio 3 dalis nereikalauja, kad siekdamas įgyvendinti 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą teisę atskaityti mokestį apmokestinamasis asmuo, kuris statosi arba įsigyja ilgalaikį turtą bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir dalį šio objekto naudoja savarankiškam verslui, turėtų jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta jo nuosavybės daliai tenkanti kainos ir mokesčio dalis.

IV — Nuomonė

65. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus siūlau, kad į klausimus, dėl kurių *Bundesfinanzhof* kreipėsi priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas atsakytų taip:

„1. Papildoma profesine veikla užsiimantis asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu pagal 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 4 straipsnį, kuomet jis statosi arba įsigyja gyvenamąjį pastatą, jei to pastato dalį priskiria prie versle naudojamo turto ir naudoja jį verslo tikslais.

2. Tuo atveju, kai asmenys, pagal įstatymą arba susitarimą sudarantys bendriją, kuri neturi juridinio asmens statuso ir pati nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos, įsigyja ilgalaikio turto, paslaugos gavėju Šeštosios direktyvos prasme laikytinas kiekvienas iš bendraturčių, o ne pati bendrija.

3. Apmokestinamasis asmuo, kuris įsigyja nuosavybę bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir naudoja šios nuosavybės dalį savarankiškos verslo veiklos tikslais, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą turi teisę atskaityti iš mokėtino PVM jo nuosavybės dalį atitinkančią pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant verslo tikslais naudojamą nuosavybės dalį.

4. Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnio 3 dalis nereikalauja, kad siekdamas įgyvendinti 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą teisę atskaityti mokestį apmokestinamasis asmuo, kuris statosi arba įsigyja ilgalaikį turtą bendrosios nuosavybės teise su savo sutuoktine ir dalį šio objekto naudoja savarankiškam verslui, turėtų jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta jo nuosavybės daliai tenkanti kainos ir mokesčio dalis.