TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. gruodžio 15 d.*

Byloje C-63/04

dėl *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2003 m. vasario 21 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 13 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Centralan Property Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus, ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

* Proceso kalba: anglų.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. vasario 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Centralan Property Ltd*, atstovaujamos *QC* R. Cordara ir *barrister* P. Key, įgaliotų *solicitor* Landwell kontoros,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos K. Manji, padedamo *QC* N. Pleming,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. kovo 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 20 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Centralan Property Ltd* (toliau – *Centralan*) ir *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*), Jungtinėje Karalystėje atsakingų už pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) surinkimą, bylą dėl šios bendrovės perkant sumokėto PVM atskaitų patikslinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalis išdėstyta taip:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį 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 netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos <...>“

5 Direktyvos 5 straipsnis „Prekių tiekimas“ nurodo:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

a) tam tikras 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)

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyta:

„A. *Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio*

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, <...> įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

<...>

B. *Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai*

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

<...>

b) nekilnojamojo turto nuomą <...>

<...>

g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;

<...>

C. *Pasirinkimo galimybės*

Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

a) nekilnojamojo turto nuomos;

b) B dalies d, g ir h punktuose nurodytų sandorių atveju.

Valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas."

7 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį:

„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 ir 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.

Tačiau valstybės narės gali:

<...>

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

<...>" (Pataisytas vertimas)

8 Šeštosios direktyvos 19 straipsnis nustato šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nurodytos PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarką.

9 Atskaitos patikslinimą reglamentuoja Šeštosios direktyvos 20 straipsnis, išdėstytas taip:

„<...>

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.

Tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas yra įgyjamas kaip gamybos priemonės, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų.

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.

Tačiau pastaruoju atveju valstybės narės gali atsisakyti teisės reikalauti tikslinimo, jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris tą ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis yra atskaitomas.

<...>“

Nacionalinė teisė

PVM teisė

10 Jungtinėje Karalystėje su Šeštąja direktyva susijusios nuostatos yra įtvirtintos 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (*Value Added Tax Act* 1994, toliau – VATA 1994) ir 1995 m. Nuostatuose dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Value Added Tax Regulations* 1995, toliau – PVM nuostatai).

11 Pagal PVM nuostatų 101 straipsnio 1 dalį perkant sumokėto mokesčio atskaita „taikoma tik apmokestinamiems sandoriams".

12 PVM nuostatų 114 straipsnio dalis, taikoma pagrindinės bylos aplinkybėms, numato patikslinimą per dešimties metų laikotarpį, atliekamą šių nuostatų 115 straipsnyje numatytu metodu. Kiekvienu vienerių metų periodu („interval") ilgalaikio turto savininkas gali PVM nuostatų numatytomis sąlygomis patikslinti dešimtadalį perkant sumokėto mokesčio.

13 PVM nuostatų 115 straipsnio 3 dalis įgyvendina Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį. Šioje nuostatoje numatyta, kad ji taikoma, „kai ilgalaikio turto savininkas visas savo teises į jį perduoda <...> kitu nei paskutinis ilgalaikiam turtui taikomu periodu".

14 Pagal VATA 1994 9 priedo 1 grupės a punkto ii papunktį naujų negyvenamųjų pastatų perleidimas nepatenka į neapmokestinamų tiekimų apibrėžimą. Pagal šiame priede esančias pastabas ne anksčiau kaip prieš trejus metus pastatyti pastatai laikomi naujais.

15 1994 m. lapkričio 30 d. įsigaliojusi 3 A dalis, įtraukta į VATA 1994 10 priedo 2 straipsnį, numato, kad jei juridinis asmuo pasirenka nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies b punktą, šis pasirinkimas netaikomas sandoriams su juridiniu asmeniu, kuris su juo susijęs VATA 1994 prasme, jei kuris nors iš jų nėra „visiškai apmokestinamas asmuo". Ši dalis buvo galutinai panaikinta nuo 1996 m. lapkričio 26 dienos.

Nekilnojamojo turto teisė

16 Iš bylos matyti, kad pagal Anglijos ir Velso teisę absoliučią nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą („freehold"), jei ji neapsunkinta kitomis „mažesnėmis" teisėmis, galima apibūdinti kaip teisę neribotai naudotis nekilnojamuoju turtu. Nuoma („lease") yra teisė valdyti turtą nuomos sutarties pagrindu („leasehold"), atitinkanti teisę nustatytą laikotarpį naudotis turtu. Nuomos termino ribos nėra nustatytos ir 999 metų nuoma yra įprasta. Absoliučią nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą („freehold") turintis asmuo gali už didelį vienkartinį užmokestį („premium") sudaryti 999 metų nuomos sutartį, vėliau nereikalaudamas mokėti nuomos arba nustatydamas labai mažą nuomą.

17 Absoliučią nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą turintis asmuo, sudaręs nuomos sutartį, turi ne absoliučią neapsunkintą nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą

(„unencumbered freehold"), o tik „freehold reversion", t. y. turto susigrąžinimo teisę, kuri atitinka teisę naudotis turtu pasibaigus nuomos sutarčiai ir iki šios sutarties pabaigos gauti nuomą, jei ji nustatyta (toliau – turto susigrąžinimo teisė). Jei nuoma yra labai maža, o nuomos terminas labai ilgas, turto susigrąžinimo teisė mažai verta.

18 Neapsunkintą absoliučią nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą turintis asmuo gali perleisti savo teises į pastatą keliais sandoriais. Pirma, jis gali perleisti teisę nustatytą laikotarpį naudotis turtu, sudarydamas nuomos sutartį (už nuomą, už vienkartinį užmokestį arba už abu). Antra, jis gali, perleisdamas turto susigrąžinimo teisę, suteikti teisę naudotis turtu pasibaigus nuomos sutarčiai kartu su teise sutarties galiojimo metu gauti visą deramą nuomą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

19 *Centralan* yra *University of Central Lancashire Higher Education Corporation* (toliau – universitetas), kuris pats visiškai priklauso *Centralan Holdings Ltd.*, visiškai priklausanti dukterinė įmonė. *Centralan* pasirinko būti apmokestinama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies b punktą.

20 *Inhoco 546 Ltd* (toliau – *Inhoco*) kaip ir *Centralan* yra *Centralan Holdings Ltd.* visiškai priklausanti dukterinė įmonė. Kitaip nei *Centralan*, *Inhoco* nepasirinko būti apmokestinama pagal minėtą nuostatą.

21 1994 m. universitetas, kuriam taikoma tik perkant sumokėto PVM atskaita, pasistatydino pastatą, vadinamą *Harrington Building* (toliau – *Harrington* pastatas).

22 1994 m. rugsėjo 14 d. *Centralan* nusipirko iš universiteto *Harrington* pastatą už 6 500 000 GBP be 1 370 500 GBP dydžio PVM ir išnuomojo jį universitetui 20 metų už 300 000 GBP metinį nuomos mokestį be PVM (toliau – 20 metų nuomos sutartis). Šis sandoris leido *Centralan* atskaityti įsigijus *Harrington* pastatą sumokėtą PVM.

23 Universiteto atžvilgiu ankstesniame punkte aprašyti sandoriai pakeitė neatskaitomą PVM, sumokėtą pastačius *Harrington* pastatą, neatskaitomu PVM už nuomos mokestį, mokamą per visą 20 metų nuomos sutarties galiojimo laikotarpį. *Commissioners* šio pakeitimo neginčijo.

24 Trečiu periodu po *Harrington* pastato įgijimo arba po šio sprendimo 15 punkte minėto dalinio VATA 1994 pakeitimo *Centralan* perdavė visas savo teises į minėtą pastatą, todėl turėjo būti taikoma PVM nuostatų 115 straipsnio 3 dalis.

25 Šis perdavimas atliktas dviem vienas po kito sudarytais sandoriais.

26 Pirmiausia, išlaikydama 20 metų nuomos sutartį su universitetu, 1996 m. lapkričio 22 d. *Centralan* 999 metams už 6 370 000 GBP ir simbolinį nuomos mokestį, mokėtiną tik jai pareikalavus, išnuomojo pastatą bendrovei *Inhoco* (toliau – 999 metų nuomos sutartis).

27 1996 m. lapkričio 25 d. sudarytu antru sandoriu *Centralan* už 1 000 GBP perleido Universitetui turto susigrąžinimo teisę į *Harrington* pastatą (toliau – turto susigrąžinimo teisės perleidimas).

28 999 metų nuomos sutartis buvo neapmokestinamasis sandoris, nes *Centralan*, nors pasirinko nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimą, yra su *Inhoco* susijęs juridinis asmuo VATA 1994 10 priedo 2 straipsnio 3 A dalies prasme.

29 Turto susigrąžinimo teisės perleidimas buvo apmokestinamasis sandoris, nes, nors universitetas ir *Centralan* yra susiję juridiniai asmenys minėto 10 priedo prasme, pagal VATA 1994 9 priedo 1 grupės a punkto ii papunktį, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalį ir 13 straipsnio B dalies g punktą, atleidimas nuo mokesčio netaikomas naujesnių nei trejų metų pastatų tiekimui.

30 Atsižvelgiant į šiuos sandorius, pateiktas klausimas susijęs su perkant sumokėtu PVM, kurį *Centralan* sumokėjo įsigydama *Harrington* pastatą, atskaitos patikslinimo sąlygomis pagal PVM nuostatų 115 straipsnio 3 dalį. *Commissioners* teigia, kad būtina atsižvelgti į 999 metų nuomos sutartį ir galima nepaisyti turto susigrąžinimo teisės perleidimo, nes jis buvo nereikšmingas. Kitu atveju, jų nuomone, reikėtų atskirai vertinti 999 m. nuomos sutarties sudarymą ir turto susigrąžinimo teisės perleidimą, siekiant nustatyti kiekvieno iš šių sandorių vertę. Pagal pirmą aiškinimą *Centralan* turėtų pervesti 796 250 GBP PVM, o pagal antrą mokėtina PVM suma būtų 796 090 GBP.

31 *Centralan* ginčijo šią poziciją *VAT and Duties Tribunal*. Ji tvirtina, kad perdavė visas savo teises į *Harrington* pastatą tik perleidusi turto susigrąžinimo teisę, todėl ji turi sumokėti ne daugiau kaip 943,93 GBP PVM pagal PVM nuostatų 115 straipsnį.

32 *VAT and Duties Tribunal*, atmesdamas *Centralan* pretenzijas ir pirmą *Commissioners* išaiškinimą, konstatavo, kad ši bendrovė perleido visas savo teises į *Harrington* pastatą dviem tiekimais, t. y. sudariusi 999 metų nuomos sutartį ir perleidusi turto susigrąžinimo teisę. *VAT and Duties Tribunal* nuomone, šie du tiekimai atlikti tuo pačiu laikotarpiu ir, be to, jie buvo neišvengiamai susiję ir iš anksto numatyti ta prasme, kad sudarius 999 metų nuomos sutartį nebuvo įmanoma neperleisti turto susigrąžinimo teisės.

33 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal* nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis, taigi ir PVM nuostatų 115 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinamos kaip netiesiogiai numatančios, jog jeigu visos nuosavybės teisės į ilgalaikį turtą perleidžiamos dviem etapais, apimančiais du tiekimus, iš kurių vienas yra neapmokestinamas, o kitas apmokestinamas, būtina nustatyti jų proporciją. Remdamasis šiais argumentais jis nusprendė, kad *Centralan* turi sumokėti 796 090 GBP PVM.

34 *Commissioners* neapskundė sprendimo atmesti jų išaiškinimą, jog reikia nepaisyti turto susigrąžinimo teisės perleidimo, nes jis buvo nereikšmingas.

35 Šiomis aplinkybėmis, siekdamas užtikrinti teisingą PVM nuostatų 115 straipsnio 3 dalies taikymą bylos dėl apeliacinio *Centralan* skundo aplinkybėms, *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar, jei apmokestinamasis asmuo per patikslinimo laikotarpį Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies prasme parduoda pastatą, laikomą ilgalaikiu turtu, ir pastatas parduodamas dviem tiekimais, t. y. i) išnuomojant pastatą 999 metams (pagal

(Šeštosios) direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą neapmokestinamas sandoris) už 6 000 000 (GBP), o po trijų dienų ii) parduodant nekilnojamo turto susigrąžinimo teisę (*freehold reversion*) (pagal Šeštosios 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 arba nebuvo iš anksto numatyti ta prasme, kad įgyvendinus pirmąjį sandorį, nebebuvo įmanoma neįgyvendinti antrojo sandorio,

Šeštosios PVM direktyvos 20 straipsnio 3 dalis aiškintina taip:

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 neapmokestinama; ar

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

Dėl prejudicinio klausimo

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį pagrindinės bylos aplinkybėmis ilgalaikis nekilnojamasis turtas iki pasibaigiant šioje nuostatoje numatytam tikslinimo laikotarpiui laikytinas turtu, naudojamu visiškai apmokestinamai ekonominei veiklai, ar turtu, naudojamu visiškai neapmokestinamai ekonominei veiklai, ar turtu, naudojamu iš dalies apmokestinamai, iš dalies neapmokestinamai ekonominei veiklai, proporcingai dviejų dėl šio turto sudarytų sandorių, t. y. 999 metų nuomos sutarties ir po trijų dienų turto susigrąžinimo teisės perleidimo, vertei.

37 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų aišku, kad šis klausimas pateiktas, siekiant apibrėžti perkant sumokėto PVM atskaitos patikslinimo pagrindinės bylos aplinkybėmis metodą.

38 Šiuo aspektu pažymėtina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, *VAT and Duties Tribunal* nustatė, jog šiame punkte nurodyti sandoriai yra neišvengiamai susiję ir iš anksto numatyti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sprendime nebekelia klausimo dėl tokios nuostatos. Taigi šio teismo klausimą reikia nagrinėti tik tiek, kiek jis susijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai sudaryti du neatskiriamai susiję sandoriai.

39 Siekiant atsakyti į taip patikslintą klausimą, apibrėžtina, į kurį iš minėtų sandorių reikia atsižvelgti taikant Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį arba, jei būtų toks atvejis, kaip reikėtų vertinti kiekvieną iš šių sandorių siekiant minėto tikslo.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

40 *Centralan* teigia, kad ilgalaikis turtas iki Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyto tikslinimo laikotarpio pabaigos yra arba „visiškai apmokestinamas", arba „visiškai neapmokestinamas", atsižvelgiant į tai, ar tiekimas, kuriuo apmokestinamasis asmuo galiausiai perleidžia savo teises į atitinkamą ilgalaikį turtą, yra apmokestinamas, ar neapmokestinamas. Šio straipsnio 3 dalyje nėra jokio pagrindo, leidžiančio atsižvelgti į kelis sandorius pagal jų vertę, taigi ši nuostata nenumato viso nekilnojamojo turto arba visų teisių į šį turtą perleidimo palaipsniui, t. y. atskirų skirtingu metu su skirtingais asmenimis sudarytų sandorių dėl įvairių teisių perleidimo. Be to, negalima aiškinti, kad pagal šią nuostatą kelių vienas po kito einančių perleidimų skirtingiems ūkio subjektams atveju galima remtis sandorių ekonomine verte ir į tam tikrą sandorį neatsižvelgti dėl jo nedidelės vertės.

41 Todėl *Centralan* mano, kad tikslinimui svarbus tik turto susigrąžinimo teisės perleidimas.

42 Jungtinė Karalystė tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatytų perkant sumokėto PVM atskaitos taikymo taisyklių tikslas yra kuo tiksliau nustatyti atskaitomą PVM dalį, kad atskaita atitiktų apmokestinamų sandorių sąnaudas. Jos nuomone, šią nuostatą reikia aiškinti taip, kad jei ilgalaikis turtas tiekiamas dviem iš anksto numatytais sandoriais, iš kurių vienas yra apmokestinamas, o kitas atleistas nuo mokesčio, manoma, kad apmokestinamasis asmuo nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui ilgalaikį turtą naudoja ir apmokestinamai veiklai, ir neapmokestinamai veiklai, proporcingai apmokestinamų perleidimų ir neapmokestinamų perleidimų, kuriais ilgalaikis turtas buvo parduotas, vertei.

43 Taigi, Jungtinės Karalystės nuomone, reikia nustatyti sandorių proporciją, nes turto tiekimas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme atliktas dviem iš anksto numatytais sandoriais, iš kurių vienas yra apmokestinamas, o kitas neapmokestinamas. Ji pabrėžia, kad laikantis *Centralan* pasiūlyto vertinimo, *Harrington* pastato perleidimas būtų visiškai apmokestinamas, nors turto susigrąžinimo teisės perleidimo vertė sudaro mažiau nei 0,02 % šio turto vertės.

44 Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis numato tik vieną sandorį, kuris apibrėžia turto apmokestinimą iki tikslinimo laikotarpio pabaigos. Ji primena, kad pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu" laikomas tik teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Komisijos nuomone, pagal taikomą nacionalinę teisę 999 metų nuomos sutartis nėra nuosavybės perleidimas, nes turto susigrąžinimo teisė išlieka. Todėl tokia nuomos sutartis savaime negali būti laikoma ilgalaikio turto tiekimu minėto 20 straipsnio 3 dalies prasme.

45 Taigi Komisija kaip ir *Centralan* mano, kad tikslinimui svarbus tik turto susigrąžinimo teisės perleidimas.

46 Pastabose raštu Komisija taip pat nurodė, kad jei Teisingumo Teismas vertintų, jog pagrindinės bylos aplinkybėmis reikia taikyti piktnaudžiavimo teise principą, atsakymą į prejudicinį klausimą prašymą pateikusiam teismui reikia papildyti tuo, kad jis turėtų neatsižvelgti į vieną ar kelis sandorius, kuriuos apmokestinamasis asmuo arba tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų grupė sudarė siekdami ne ekonominių tikslų, o turėdami vienintelį tikslą – sukurti dirbtinę situaciją, kad sudarytų sąlygas, būtinas atskaityti perkant sumokėtą PVM.

47 Vis dėlto dėl galimo piktnaudžiavimo teise principo taikymo per posėdį Komisija pripažino, kad šis klausimas nebuvo svarstomas nacionaliniuose teismuose ir kad ji klaidingai manė, jog, atsižvelgiant į trumpą laikotarpį tarp *Harrington* pastato pastatymo bei perpardavimo su 20 metų nuomos sutartimi ir dviejų pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių sudarymo, galima daryti išvadą, kad visos šios aplinkybės sukūrė iš anksto parengtą sistemą.

48 Per šį posėdį Jungtinė Karalystė taip pat sutiko su Komisijos pastabomis raštu dėl piktnaudžiavimo teise principo.

Teisingumo Teismo atsakymas

Pirminės pastabos

49 Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, pirmiausia primintinas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies kontekstas, t. y. šios direktyvos 17–21 straipsniuose numatytų atskaitų sistema ir šia sistema siekiamas tikslas.

50 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali būti ribojama. Ji tuoj pat taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (žr., *inter alia*, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą).

51 Kaip Teisingumo Teismas konstatavo, atskaitų sistemos tikslas yra atleisti verslininką nuo sumokėto ar mokėtino PVM. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM (žr., *inter alia*, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą; 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 15 punktą; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik* C-465/03, Rink. p. I-4357, 34 punktą).

52 Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies teksto matyti, kad suinteresuotas asmuo gali įgyti teisę į atskaitą, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis asmuo šios direktyvos prasme ir, antra, nagrinėjamos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiems sandoriams (šiuo aspektu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 24 punktą).

53 Dėl prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja vienu metu ir sandoriams, kuriems taikoma atskaita, ir sandoriams, kuriems atskaita netaikoma, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis numato, kad atskaita taikoma tik PVM daliai, proporcingai apmokestinamiems sandoriams. Ši dalis apskaičiuojama pagal šios direktyvos 19 straipsnio taisykles (šiuo aspektu žr. 1996 m. liepos 11 d. Sprendimo *Régie Dauphinoise*, C-306/94, Rink. p. I-3695, 3 ir 4 punktus bei 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rink. p. I-6109, 24 punktą).

54 Taigi perkant sumokėto PVM atskaitą lemiantis kriterijus yra atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimas apmokestinamiems sandoriams. Kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekę apmokestinamiems sandoriams, jis gali atskaityti už šią prekę sumokėtiną ar mokėtiną PVM (1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 27 punktas). Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas naudojimas lemia pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, dydį ir vėliau galimų tikslinimų,

atliekamų pagal šios direktyvos 20 straipsnyje numatytas sąlygas, dydį (šiuo aspektu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 15 punktą ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schloßstraße*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 37 punktą).

55 Ilgalaikio turto atveju Šeštosios direktyvos 20 straipsnis numato specialią tikslinimo sistemą. Šiuo aspektu pažymėtina, jog remdamasis 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir sąlygos (OL 71, 1967, p. 1303), Teisingumo Teismas nustatė, kad ilgalaikio turto atveju numatytą specialią sistemą ši direktyva aiškina ir pagrindžia ilgalaikiu šių prekių naudojimu ir tuo, kad įgijimo išlaidos ilgainiui nurašomos (šiuo aspektu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rink. p. 113, 12 ir 13 punktus). Ši nuostata *mutatis mutandis* taikoma specialiai atskaitos tikslinimo ilgalaikio turto atveju sistemai, numatytai Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje.

56 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis konkrečiai reglamentuoja atvejį nepasibaigus ilgalaikio turto tiekimo tikslinimo laikotarpiui. Šiuo atveju kasmetinis patikslinimas pakeičiamas vieninteliu patikslinimu, pagrįstu numanomu nagrinėjamo ilgalaikio turto naudojimu likusį laiką. Pagal šią nuostatą perkant sumokėtas PVM atskaitomas nelygu, ar tiekimas yra apmokestinamas, ar neapmokestinamas.

57 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Šeštojoje direktyvoje numatytomis tikslinimo taisyklėmis siekiama sustiprinti atskaitos sistemą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiems tiekimams. Šių direktyvos nuostatų

tikslas — glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiems sandoriams.

58 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatytų tikslinimo taisyklių taikymas pagrindinės bylos aplinkybėmis aiškintinas atsižvelgiant į šiuos argumentus.

Dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies taikymo

59 Šiuo aspektu pirmiausia apibrėžtina, kuris arba, jei reikia, kurie iš pagrindinės bylos sandorių gali būti „tiekimu nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui" Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies prasme.

60 Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas" – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas".

61 Pateiktame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslino, kad *Harrington* pastatas parduotas dviem tiekimais. Vis dėlto *Centralan* tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis nesuderinama su visų teisių į nekilnojamąjį turtą perdavimu palaipsniui, nes Komisija nustatė, jog ši nuostata numato tik vieną sandorį. Šiuo aspektu Komisija, nurodydama nacionalinę nuosavybės teisę, tvirtina, kad tik turto susigrąžinimo teisės perdavimas gali sudaryti teisės kaip savininkui disponuoti minėtu pastatu perdavimą.

62 Vis dėlto, nepriimant sprendimo dėl pastarojo tvirtinimo pagrįstumo, nes Teisingumo Teismas yra nekompetentingas aiškinti nacionalinę valstybių narių teisę, konstatuotina, kad iš Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies matyti, jog prekės tiekimo sąvoka nesiremia taikomos nacionalinės teisės numatytais nuosavybės perleidimo būdais, o įtraukia visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę kaip savininkui disponuoti šiuo turtu (1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktas ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktas).

63 Šiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas turi kiekvienu atveju nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris dėl turto yra teisės kaip savininkui disponuoti turtu perdavimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo aspektu žr. minėto sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 13 punktą).

64 Taigi pagrindinėje byloje, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieitų išvadą, kad specifinėmis bylos aplinkybėmis abu glaudžiai susiję sandoriai, kuriuos *Centralan* sudarė atitinkamai su *Inhoco* ir universitetu, perdavė kiekvienam iš jų teisę kaip savininkui disponuoti *Harrington* pastatu, kiekvienas iš šių dviejų sandorių galėtų būti laikomas „tiekimu" Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies, taigi ir jos 20 straipsnio 3 dalies prasme.

65 Šiam aiškinimui negali turėti įtakos Komisijos teiginys, kad sunku sutikti, jog dviems skirtingiems asmenims turint skirtingas teises į turtą, kiekvienas jų turėtų teisę juo disponuoti kaip savininkas.

66 Iš tiesų įvairios detalios taisyklės, valstybių narių teisės sistemose įgyvendinančios bendros nuosavybės sampratą, nurodo, kad teisę kaip savininkui disponuoti turtu gali turėti daugiau nei vienas asmuo. Taigi šio sprendimo 64 punkte pateiktas aiškinimas nekelia abejonių nei dėl to, kad iš karto po 999 metų nuomos sutarties sudarymo *Centralan* dar turėjo turto susigrąžinimo teisę, nei dėl to, kad minėtos sutarties sudarymas suvaržė nuosavybės teisę tuo, kad buvo galima perleisti tik turto susigrąžinimo teisę, o ne absoliučią nuosavybės teisę.

67 Iš išdėstytų argumentų matyti, kad pagrindinėje byloje tiek pirmas sandoris, t. y. 999 metų nuomos sutartis, tiek antras sandoris, t. y. turto susigrąžinimo teisės perdavimas, gali būti laikomi „tiekimu" Šeštosios direktyvos prasme.

68 Jei kiekvienas iš šių sandorių yra tiekimas, nustatytina, į kurį reikia atsižvelgti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatyto tikslinimo tikslais arba, jei reikia, apimtis, kuria šiuo tikslu reikia atsižvelgti į kiekvieną iš jų.

69 Šiuo aspektu, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jei reikia, galima atsižvelgti į:

— sandorį, kuriuo *Centralan* galutinai perdavė savo turėtą teisę į *Harrington* pastatą, t. y. turto susigrąžinimo teisės perleidimą, kuris yra apmokestinamas sandoris,

— sandorį, kuris yra ekonomiškai reikšmingiausias, t. y. 999 metų nuomos sutartį, kuri yra atleistas nuo mokesčio sandoris, arba

— į abu šiuos sandorius.

70 Pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį, kai ilgalaikio turto tiekimas įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, manoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Manoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, manoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama.

71 Raemdamasi tuo, kad iš šios nuostatos formuluotės galima spręsti, jog ji taikoma tik tuomet, kai „tiekimą tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus" sudaro vienintelis tiekimas, *Centralan* pabrėžia, kad nuosavybės teisė į *Harrington* pastatą visiškai perėjo tik perdavus turto susigrąžinimo teisę. Ji tvirtina, kad atskaita turi būti tikslinama tik nuo šio perdavimo dienos.

72 Vis dėlto negalima iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalies formuluotės daryti išvados, kad jei „tiekimą" sudaro du glaudžiai ir neišvengiamai susiję sandoriai, iš kurių kiekvienas galėtų būti atskiru tiekimu, atliekant šioje nuostatoje numatytą patikslinimą galima būtų atsižvelgti tik į vieną iš šių sandorių.

73 Kaip matyti iš šio sprendimo 50–57 punktų, Šeštosios direktyvos 17-20 straipsniuose numatytos atskaitų ir tikslinimo sistemos tikslas – sukurti glaudų ir tiesioginį ryšį tarp teisės į perkant sumokėto PVM atskaitą ir prekių bei paslaugų naudojimo apmokestinamiems sandoriams.

74 Konkrečiomis pagrindinės bylos aplinkybėmis šį tikslą geriausiai galima pasiekti atsižvelgiant į kiekvieną iš dviejų nagrinėjamų tiekimų proporcingai jų atitinkamai vertei. Iš tiesų, perkant sumokėto PVM atskaitos patikslinimas teisingiau nei minėtų verčių proporcijų nustatymas atspindi numanomai apmokestinamą arba neapmokestinamą *Harrington* pastato naudojimą.

75 Kita vertus, pagrindinės bylos aplinkybėmis atsižvelgiant tik į paskutinį sandorį nebūtų pasiektas minėtas tikslas, nes tai prilygtų visiškam aplinkybės, kad nagrinėjamas ilgalaikio turto tiekimas taip pat buvo atliktas neapmokestinamu sandoriu, nepaisymui.

76 Jei būtų atsižvelgta tik į ekonomiškai reikšmingiausią sandorį, tikriausiai nebūtų pasiektas tikslas, nes būtų nepaisoma aplinkybės, kad nagrinėjamo turto tiekimas taip pat atliktas apmokestinamu sandoriu. Tokio sprendimo pasekmės būtų dar nenuoseklesnės, nes dviejų vienas po kito įvykusių tiekimų atitinkamos vertės yra panašios.

77 Tokiu aiškinimu negalima abejoti, remiantis tuo, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje nėra aiškiai numatyto proporcijos nustatymo mechanizmo, nors kitose šios direktyvos nuostatose, t. y. 17 straipsnio 5 dalyje, toks mechanizmas

aiškiai numatytas. Iš tiesų su ilgalaikiu turtu susijusios tikslinimo taisyklės, kurių dalį numato 20 straipsnio 3 dalis, aiškintinos atsižvelgiant į jų tikslą užtikrinti, kad perkant sumokėtas PVM visiškai atitiktų ilgalaikių sąnaudų naudojimą apmokestinamiems sandoriams.

78 Be to, tokį išaiškinimą patvirtina nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika. Pastarasis nusprendė, kad reikia atsižvelgti proporcingai taip pat ir tuomet, kai atitinkama Šeštosios direktyvos nuostata aiškiai to nenumato (minėto sprendimo *Armbrecht* 29 ir 32 punktai bei 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 38 punktas).

79 *Centralan* ir Komisija nurodo, kad gali kilti praktinių sunkumų, jei taikant Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalį būtų atsižvelgiama į abu tiekimus. Šiuo aspektu jos konkrečiai nurodo pavyzdį, kai du tiekimai atlikti skirtingu laikotarpiu.

80 Šioje byloje nereikia nagrinėti pavyzdžio, nes jis hipotetinis, – užtenka pastebėti, kad jei iš tikrųjų atsižvelgiant į daugiau nei vieną tiekimą, įvykdytą nepasibaigus tikslinimo laikotarpiui, kiltų tam tikrų praktinių sunkumų, jie nebūtų tokie neįveikiami, kad neigiamai paveiktų PVM sistemos taikymą. Iš tiesų, kaip generalinė advokatė pasiūlė išvados 56–58 punktuose, tokiu atveju būtų galima, pavyzdžiui, toliau atlikti pirminės atskaitos dalies, susijusios su apmokestinamojo asmens nuosavybėje likusia turto dalimi, tikslinimą pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, kol, nelygu atvejui, ši turto dalis bus perleista nauju tiekimu arba baigsis tikslinimo laikotarpis.

81 Galiausiai, atsižvelgiant į tai, kad, jei pagrindinės bylos aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarytų šio sprendimo 64 punkte nurodytą išvadą, jog kiekvienu nagrinėjamu sandoriu perduota teisė kaip savininkui disponuoti nagrinėjamu ilgalaikiu turtu, Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje numatytas tikslinimas turėtų būti atliktas proporcingai atsižvelgiant į abiejų nagrinėjamų tiekimų vertes, ir klausimo dėl galimo piktnaudžiavimo teise principo taikymo tokiomis aplinkybėmis nagrinėti nereikia.

82 Šiomis aplinkybėmis į pateiktą klausimą atsakytina, jog Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalis aiškintina taip: kai su vienu asmeniu už didelį atlyginimą sudaryta ilgalaikio turto 999 metų nuomos sutartis, o po trijų dienų kitam asmeniui už gerokai mažesnę sumą perleista šio turto susigrąžinimo teisė („freehold reversion"), jeigu šie du sandoriai

— yra neatskiriamai susiję ir

— pirmas sandoris yra neapmokestinamas, o antras sandoris yra apmokestinamas,

— ir jei šie sandoriai yra prekių tiekimas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, nes jais perduota teisė kaip savininkui disponuoti ilgalaikiu turtu,

nagrinėjamas turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai dviejų sandorių vertėms yra iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

83 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 20 straipsnio 3 dalis aiškintina taip: kai su vienu asmeniu už didelį atlyginimą sudaryta ilgalaikio turto 999 metų

nuomos sutartis, o po trijų dienų kitam asmeniui už gerokai mažesnę sumą perleista šio turto susigrąžinimo teisė („freehold reversion"), jeigu šie du sandoriai

— **yra neatskiriamai susiję ir**

— **pirmas sandoris yra neapmokestinamas, o antras sandoris yra apmokestinamas,**

— **ir jei šie sandoriai yra prekių tiekimas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, nes jais perduota teisė kaip savininkui disponuoti ilgalaikiu turtu,**

nagrinėjamas turtas iki pasibaigiant tikslinimo laikotarpiui laikomas turtu, naudojamu ekonominei veiklai, kuri proporcingai dviejų sandorių vertėms yra iš dalies apmokestinama, o iš dalies neapmokestinama.

Parašai.