GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2008 m. gruodžio 22 d. [1]

I — Įžanga

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

II — Bendrijos teisė

2. 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 [2], iš dalis pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB [3] (toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 dalį PVM taikomas „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, t. y. kai toks asmuo vykdo sandorius savo ekonominės veiklos srityje [4].

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

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 — OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 274.

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

4. Pagal tos pačios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punktą paslaugų teikimu už atlygį laikomas „apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai savo paties arba savo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais“. (Pataisytas vertimas)

5. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba patieksimas prekes ir jam suteiktas arba suteiksimas paslaugas“. (Pataisytas vertimas)

6. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja sandoriams, kuriems taikoma šios nuostatos 2 ir 3 dalyse numatyta teisė į atskaitą, ir sandoriams, kuriems teisė į atskaitą netaikoma, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

7. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinės vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

8. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atlie-

kamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos. Šioje nuostatoje taip pat patikslinama, kad išimties tvarka netaikydamos jos pirmosios pastraipos valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas. Joje taip pat nurodoma, kad kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 10 metų.

III — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

9. *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (toliau – VNLTO), ieškovė pagrindinėje byloje, palaiko žemės ūkio sektoriaus Groningene, Fryzijoje, Drentėje ir Flevolande interesus. Jos narės, šio sektoriaus įmonės, jai moka nario mokestį. VNLTO ne tik gina bendrus savo narių interesus, bet ir teikia savo nariams bei ne nariams individualias paslaugas, už kurias reikia atskirai mokėti.

10. Neginčijama, kad VNLTO turi būti priskirta prie PVM apmokestinamųjų asmenų dėl už atlygį teikiamų individualių paslaugų, o nario mokesčiai, naudojami bendriems jos narių interesams ginti, nėra atlygis PVM atžvilgiu.

11. 2000 m. VNLTO įsigijo prekių ir paslaugų, kurias naudojo pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamai veiklai ir kitai su pirmąja nesusijusiai veiklai. VNLTO paprašė atskaityti pirkimo PVM už minėtas prekes ir paslaugas, įskaitant ir tas, kurias ji naudoja savo narių bendriems interesams ginti.

12. Mokesčių inspektorius atsisakė pripažinti prašomą atskaitą ir pateikė VNLTO pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą. Šiame pranešime pirkimo PVM suma, susijusi su bendriems VNLTO narių interesams ginti skirta veikla, perskaičiuota proporcingai iš jos veiklos gautoms pajamoms. Apskaičiuota, kad VNLTO turėjo teisę atskaityti sumą, atitinkančią 49 % visų jos įsigytų prekių ir paslaugų. VNLTO skundas dėl šio pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą buvo atmestas, o vėliau atmesta ir dėl sprendimo atmesti skundą pareikšta apeliacija. Sprendime *Gereschtshof Leeuwarden* nurodė, kad bendriems narių interesams ginti skirta veikla nėra

tiesioginis, ilgalaikis ir būtinas VNLTO ekonominės veiklos tęsinys, todėl ji negali atskaityti jai pateiktoje sąskaitoje faktūroje nurodyto mokesčio, jei įsigytas prekes ir paslaugas naudoja bendriems savo narių interesams ginti.

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

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

„1. Ar Šeštosios <…> direktyvos 6 straipsnio 2 dalį ir 17 straipsnio 1, 2 ir 6 dalis reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo gali savo verslui priskirti ne tik ilgalaikį turtą, bet ir visas kitas prekes bei paslaugas, naudojamas tiek verslo tikslams, tiek su juo nesusijusiems tikslams, bei nedelsdamas atskaityti visą už šių

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

prekių ir paslaugų įsigijimą mokėtiną (PVM)?

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

IV — Procesas Teisingumo Teisme

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

V — Nagrinėjimas

16. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį ir 17 straipsnį apmokestinamasis asmuo gali priskirti prie savo verslui naudojamo turto ne tik ilgalaikį turtą, bet ir visas prekes bei paslaugas, naudojamas tiek verslo, tiek su juo nesusijusiems tikslams, kad galėtų nedelsdamas atskaityti visą įsigyjant šias prekes ir paslaugas sumokėtą PVM.

17. Antruoju klausimu, pateiktu tik jei atsakymas į pirmąjį klausimą teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, jei paslaugoms ir prekėms, kurios nėra ilgalaikis turtas, taikomas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje numatytas mechanizmas, pirma, už kokį laikotarpį turi būti mokamas pardavimo mokestis, t. y., kaip jis patikslina, vieną kartą ar dalimis už kelis mokestinius laikotarpius ir, antra, kaip nustatyti nenurašytų prekių ir paslaugų apmokestinamąją vertę.

18. Kaip aiškiai matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šie klausimai pagrįsti teisine prielaida, kad apmokestinamasis asmuo, įsigijęs ilgalaikio turto, gali remtis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio

2 dalies pirmąja pastraipa, jei toks turtas naudojamas šio apmokestinamo asmens neekonominei veiklai. Jie taip pat pagrįsti mintimi, kad frazė „ne verslo tikslams“ šio straipsnio prasme apima apmokestinamojo asmens neekonominę veiklą.

19. Toliau pateikiami argumentai pirmiausia patvirtins, kad nagrinėjama prielaida, susijusi su Šeštosios direktyvos išaiškinimu, yra klaidinga, kaip nurodė ir kai kurios pastabas Teisingumo Teismui pateikusios vyriausybės, ir kad todėl nereikia atsakyti į pateiktus klausimus, nes jie nesvarbūs sprendžiant pagrindinę bylą. Papildomai nagrinėsiu specifinius abiem prejudiciniais klausimais iškeltus aspektus, jei Teisingumo Teismas nesutiktų su mano pagrindiniu pasiūlymu.

A — *Bendri samprotavimai ir teisinės prielaidos, kuriais pagrįsti prejudiciniai klausimai*

20. PVM yra bendras vartojimo mokestis, kurį visą moka galutinis vartotojas. Iki šio galutinio vartotojo etapo gamybos ir prekybos grandinę sudarantys apmokestinamieji asmenys mokesčių institucijai perduoda iš savo vartotojų surinktą PVM sumą (surinktas pardavimo PVM), iš jos atskaitydami PVM sumą, kurią jie sumokėjo savo tiekėjams (atskaitomas pirkimo PVM) [6]. Todėl apmokestinamasis asmuo, įsigijęs prekių ir paslaugų, skirtų parduodant apmokestinamiems sandoriams vykdyti, turi teisę atskaityti įsigyjant šias prekes ir paslaugas mokamą PVM [7].

21. PVM būdingas neutralumas visais gamybos ir prekybos etapais. Pagal neutralumo principą asmuo turi mokėti PVM tik už prekes ir paslaugas, kurios yra skirtos jo privačiam naudojimui, o ne tuomet, kai jos naudojamos apmokestinamai verslo veiklai [8]. Todėl jei turtas naudojamas ne apmokestina-

6 — Bendrai žr. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3) 2 straipsnį, kurio turinys perteiktas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kuria panaikinta Pirmoji ir Šeštoji direktyvos, 1 straipsnio 2 dalyje. Taip pat žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 29 punktas).

7 — Žr. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą. Pardavimo PVM taikymas, neleidžiant atskaityti pirkimo PVM, sukurtų kaupiamąją daugiapakopę mokesčių sistemą, kurios panaikinimas būtent buvo vienas iš bendros PVM sistemos tikslų, kaip nurodyta direktyvos 67/227 aštuntoje konstatuojamojoje dalyje. Taip pat žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimą *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punktas).

8 — Žr. 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123, 43 punktas).

mojo asmens ekonominei veiklai, o jo privatiems poreikiams, teisė į atskaitą neatsiranda [9]. *A fortiori* pirkimo PVM negali būti atskaitytas, jei jis susijęs su apmokestinamojo asmens veikla, kuri dėl savo neekonominio pobūdžio nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį [10].

22. Sunkumų gali kilti „mišraus“ naudojimo atvejais, t. y. kai apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonominę veiklą ir įsigijęs prekių arba paslaugų, iš dalies jas naudoja savo apmokestinamiems sandoriams, o iš dalies kitiems tikslams.

23. Šeštojoje direktyvoje numatytos dvi mišraus naudojimo kategorijos [11].

24. Pirmai kategorijai priklauso šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa, aiškiai nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagal kurios a punktą paslaugų teikimui už atlygį prilygsta prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai PVM už tas prekes visiškai arba iš dalies atskaitomas, o pagal jos b punktą – apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai savo paties arba savo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais [12].

25. Kaip Teisingumo Teismas jau patvirtino, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmąja pastraipa siekiama užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis ir galutinius vartotojus [13]. Iš tiesų, neatlygintinai įvykdytus sandorius prilyginant už atlygį įvykdytiems sandoriams šios nuostatos a punktu siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti savo verslui skirto turto pirkimo PVM, išvengti PVM mokėjimo, kai jis naudoja šį verslui skirtą turtą savo privatiems tikslams (arba ne savo verslo tikslams), kad jis negalėtų naudotis pranašumu, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris pirkdamas prekę turi mokėti PVM [14]. Toks vertinimas tinka ir Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos

9 — Žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 8 ir 9 punktus) bei minėtus sprendimus *HE* (43 punktas) ir *Uudenkaupungin kaupunki* (24 punktas).

10 — Žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, Rink. p. I-1597, 30 punktas). Taip pat šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Wollny* (C-72/05, Rink. p. I-8297, 20 punktas).

11 — Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, 11 punktą.

12 — Reikia pažymėti, kad pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies antrąją pastraipą valstybės narės turi teisę nukrypti nuo pirmosios pastraipos nuostatų, jei šis nukrypimas nelemia konkurencijos iškraipymo. Turint mintyje bylos medžiagą, prašymas priimti prejudicinį sprendimą 6 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos neapima.

13 — Žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktas); 2005 m. sausio 20 d. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p. I-9549, 46 punktas).

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

b punktui, kuriuo siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui (arba jo darbuotojams) nemokant mokesčio gauti jo paties teikiamų paslaugų, už kurias privatus asmuo turėtų mokėti PVM [15].

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

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

28. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos taikymas suteikia apmokestinamajam asmeniui privalumų, be kita ko, galimybę mokesčio mokėjimą paskirstyti visam įsigytų verslui skirtų prekių privataus naudojimo laikotarpiui, tačiau nedelsiant atskaityti visą už šias prekes sumokėtą pirkimo PVM. Tai naudinga apmokestinamojo asmens finansiniams ištekliams [17]. Nors

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

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

17 — Šiuo aspektu žr. minėtą sprendimą *Wollny* (38 punktas) ir minėtos išvados byloje *Charles ir Charles-Tijmens* 74 punktą. Štai pavyzdys, kaip ši nuostata veikia. Tarkime, kad apmokestinamasis asmuo įsigijo naują verslo ir privatiems tikslams skirtą transporto priemonę, kurios numatomas naudojimo laikas yra dešimt metų. Jos neto kaina yra 10 000 EUR, o nustatytas PVM tarifas – 17,5 %. Taip pat tarkime, kad pirmus metus 40 % šios transporto priemonės naudojimo teko verslo reikmėms, o 60 % – privatiems tikslams. Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies sistemą galima nedelsiant atskaityti iš viso 1 750 EUR pirkimo PVM. Transporto priemonės privataus naudojimo pardavimo mokesčio suma apskaičiuojama pirkimo kainą padalijus iš dešimties (transporto priemonės amortizacija) ir rezultatą padauginus iš kasmetinio privataus naudojimo procentinės dalies, t. y. 10 000/10=1000 x 17,5 % x 60 %, taip gaunama 105 EUR pardavimo mokesčio už pirmus metus suma. Jei antrais–dešimtais metais naudojimas privatiems poreikiams sumažėja iki 30 %, pardavimo mokestis už kiekvienus iš šių metų bus 52,5 EUR. Vadinasi, už privatų naudojimą visam transporto priemonės naudojimo laikui mokėtinas PVM būtų 105 + 52,5 x 9 = 577,5 EUR. Šią sumą atėmus iš pirkimo atskaitos, liktų 1 172,5 EUR PVM neto atskaita. Jei mokėtinas pirkimo mokestis būtų paskirstytas transporto priemonės įsigijimo metu, apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti tik tą dalį, kuri tenka naudojimui verslo tikslais, t. y. 40 % mokėtino PVM (700 EUR). Jei antrais–dešimtais metais naudojimo verslo tikslais dalis padidėtų iki 70 % (ta pačia dalimi, kuria pateiktame pavyzdyje sumažėjo privatus naudojimas), bendra vidutinė naudojimo verslo tikslais dalis visam transporto priemonės naudojimo laikui padidėtų iki 67 % per naudojimo laiką (ir atitiktų 1172,5 EUR PVM neto atskaitą), bet pirkimo atskaita būtų mažesnė nei taikytina minėto naudojimo atžvilgiu. Tokiu atveju būtų galima patikslinti PVM, kad jis atitiktų realų prekės naudojimą. Taigi, reikia pripažinti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje įtvirtinto metodo taikymas yra naudingas apmokestinamojo asmens finansiniams ištekliams, nes jis gali nedelsdamas visiškai atskaityti pirkimo TVA, nors pardavimo mokestis paskirstomas visam transporto priemonės naudojimo laikui.

prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepaaiškino pagrindinėje byloje nagrinėjamų klausimų, gali būti, kad, kaip per posėdį pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, dėl tokios finansinės naudos VNLTO siekė šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos taikymo nacionaliniuose teismuose.

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

30. Kaip Teisingumo Teismas neseniai patikslino sprendime *Securenta*, kuris ne kartą minėtas per posėdį, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis skirta pirkimo PVM, susijusiam su išlaidomis, skirtomis tik ekonominei veiklai, skirstant ją į apmokestinamąją, kuri suteikia teisę į atskaitą, ir neapmokestinamąją, kuri šios teisės nesuteikia. Tačiau Šeštojoje direktyvoje nenumatytas joks mechanizmas, kaip atskirti pirkimo PVM, susijusį tiek su apmokestinamojo asmens ekonominiais, tiek su neekonominiais sandoriais. Tokį atskyrimą reikia nustatyti valstybėms narėms. Vis dėlto Teisingumo Teismas nurodė, kad atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos tikslą ir sistemą, jos turi naudotis savo diskrecija taip, kad užtikrintų, jog būtų atskaitoma tik sandoriams, kuriuos vykdant suteikiama teisė į atskaitą, priskiriamai sumai proporcinga PVM dalis, t. y. valstybės narės privalo užtikrinti, kad apskaičiuotoji proporcija tarp ekonominės ir neekonominės veiklos objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių [19].

31. Šioje byloje svarbu pažymėti, kad iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų duomenų matyti, jog VNLTO vykdo tiek ekonominę veiklą, kuriai taikoma Šeštoji direktyva, tiek neekonominę veiklą, t. y. gina bendrus savo narių interesus, kuriai ši direktyva netaikoma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aiškinimu, VNLTO įsigijo ilgalaikio turto, tačiau, negrąžinus bylos pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš esmės, neįmanoma nustatyti, kuri VNLTO atskaityto PVM dalis yra

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

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

susijusi su tokio ilgalaikio turto įsigijimu. Taip pat iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad šio turto įsigijimas įtrauktas į apyskaitą kaip VNLTO bendrosios išlaidos, jo nepriskiriant vien VNLTO vykdomai pardavimo ekonominei veiklai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad VNLTO vis dėlto galėtų remtis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto nuostatomis ir atskaityti visą įsigyjant ilgalaikį turtą sumokėtą pirkimo PVM, nes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, asociacijos vykdoma neekonominė veikla susijusi su šioje nuostatoje vartojama sąvoka „ne savo verslo tikslams“. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šį aiškinimą pagrindžia Teisingumo Teismo praktika, o konkrečiau kalbant – minėtu sprendimu *Charles ir Charles-Tijmens*.

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

33. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad iš minėto sprendimo *Securenta*, kuriame nagrinėtas bendrovės, vykdžiusios PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir į PVM taikymo sritį nepatekusią neekonominę veiklą, kuri prašė leisti atskaityti neapibrėžtai pardavimo veiklai skirtoms išlaidoms tenkantį pirkimo PVM, aišku, kad „apmokestinamojo asmens

20 — Primintina, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje plačiai apibrėžta apmokestinamojo asmens sąvoka, o jos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje numatytas ir prekių arba paslaugų naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams; abu šie elementai patvirtina, kad pastarasis straipsnis taikomas ir apmokestinamiesiems juridiniams asmenims, priešingai nei Nyderlandų vyriausybė tvirtina rašytinėse pastabose, kurios per posėdį buvo protingai pataisytos Teisingumo Teismui pateikus klausimus. Galiausiai, pagal mokestinio neutralumo principą draudžiama tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus traktuoti skirtingai PVM surinkimo srityje. Šiuo klausimu, bet kitomis aplinkybėmis žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas).

patirtoms išlaidoms tenkantis pirkimo PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokestis yra susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį“ [21].

34. Todėl sumokėtą pirkimo PVM galima atskaityti tik tiek, kiek patirtas išlaidas galima priskirti prie apmokestinamojo asmens pardavimo ekonominės veiklos [22].

35. Vis dėlto šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą aiškina kaip leidžiantį nukrypti nuo ką tik primintos taisyklės. Jis prilygina apmokestinamojo asmens ilgalaikio turto dalinį naudojimą neekonominei veiklai tokio apmokestinamojo asmens verslui skirto ilgalaikio turto naudojimui „ne savo verslo tikslams“ Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto prasme.

36. Mano nuomone, tokiems argumentams galima pritarti tik iš dalies.

37. Tiesa, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis, pagal kurią prie paslaugų teikimo už atlygį priskiriami, taigi ir įtraukiami į direktyvos taikymo sritį, sandoriai, kuriems PVM iš esmės neturėtų būti taikomas, yra nuo bendros Šeštosios direktyvos sistemos nukrypstanti nuostata. Taigi paklaustas, kaip reikia aiškinti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkte vartojamus žodžius „prekių naudojimas“, Teisingumo Teismas patikslino, kad „privatus prekių naudojimas apmokestinamas tik išimtiniais atvejais“, ir padarė išvadą, kad žodžius „prekių naudojimas“ reikia aiškinti siaurai, kaip apimančius tik pačių prekių naudojimą [23].

38. Vadinasi, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi nesiekiama nustatyti bendros taisyklės, pagal kurią į PVM taikymo sritį nepatenkantys sandoriai būtų laikomi į ją patenkančiais. Kaip teisingai posėdyje tvirtino Jungtinės Karalystės vyriausybė, aiškinti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi nustatoma bendra taisyklė reikštų padaryti šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį beprasmę.

21 — 30 punktas.
22 — Ten pat (31 punktas).
23 — 1993 m gegužės 25 d. Sprendimas *Mohsche* (C-193/91, Rink. p. I-2615, 13 ir 14 punktai) ir minėtas sprendimas *Enkler* (34 punktas).

39. Dabar reikia nustatyti, kokioms aplinkybėms taikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis.

40. Iš esmės yra trys sąlygos, kurioms visoms esant ši nuostata taikoma.

41. Pirma, prekes turi įsigyti apmokestinamasis asmuo ir jos turi sudaryti jo verslui skirto turto dalį. Ši sąlyga reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, privačiai vykdantis sandorį, neveikia kaip apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos prasme [24]. Ji taip pat reiškia, kad nors ilgalaikis turtas naudojamas tiek privatiems poreikiams, tiek verslo tikslais, jei visas šis turtas priskirtas privačiam apmokestinamojo asmens turtui, netaikoma šį turtą įsigijus sumokėto PVM atskaita [25].

42. Nors skaitant sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą kyla abejonių, ar jame nurodomas ilgalaikis turtas buvo verslui skirto turto dalis, t. y. skirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vienintelis kompetentingas įvertinti bylos faktines aplinkybes, vis dėlto mano, kad ši sąlyga pagrindinėje byloje įvykdyta, todėl šio nagrinėjimo tikslais tai reikia laikyti įrodyta aplinkybe [26].

43. Antra, pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą reikalaujama, kad PVM už nagrinėjamas prekes būtų visiškai arba iš dalies atskaitomas. Ši sąlyga, aiškinama atsižvelgiant ir į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui, įsigijusiam prekių pagal Šeštosios direktyvos nuostatas PVM neapmokestinamai veiklai, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis netaikoma, net jei jis iš dalies šias prekes naudoja ir privatiems poreikiams.

44. Trečia, nagrinėjamas verslui skirtas turtas turi būti naudojamas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams arba „bendriau ne verslo tikslams“.

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

25 — Sprendimas *Backsi* (27 punktas).

26 — Iš tiesų, jeigu ilgalaikis turtas tik iš dalies būtų verslui skirto turto dalis, prejudiciniai klausimai nebūtų kilę, nes pagal teismo praktiką ūkio subjektas yra apmokestinamasis asmuo tik tiek, kiek turtas naudojamas verslui (žr. minėtą sprendimą *HE* (46 ir 47 punktai). Pirkimo PVM atskaitą įsigyjant ilgalaikį turtą būtų galima tik tuomet, jei šis turtas būtų naudojamas verslui.

45. Skaitant Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį matyti, kad prieveiksmiu „bendriau“ pradedama frazė „ne verslo tikslams“ išplečia pirmąsias dvi aplinkybes, kuriomis ši nuostata taikoma, būtent, kalbant apie šios nuostatos a punktą, kai ilgalaikis turtas naudojamas „apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams“.

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

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

48. Mano nuomone, turint mintyje teismo praktiką, į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai.

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

50. Antra, reikia priminti, kad minėtame sprendime *Securenta* Teisingumo Teismas pažymėjo, jog Šeštosios direktyvos nuostatos nenustato taisyklių, susijusių su metodais arba kriterijais, kurių valstybės narės privalėtų laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos

27 — 1989 m. birželio 27 d. Sprendimas *Kühne* (50/88, Rink. p. 1925, 8 punktas); minėtas sprendimas *Mosche* (8 punktas); 1997 m. spalio 16 d. Sprendimas *Fillibeck* (C-258/95, Rink. p. I-5577, 25 punktas); 2003 m. rugsėjo 11 d. *Cookies World* (C-155/01, Rink. p. I-8785, 56 punktas) ir minėtas sprendimas *Wolly* (31 punktas) (pažymėta mano). Taip pat žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvados, 2008 m. spalio 23 d. pateiktos šiuo metu Teisingumo Teismo nagrinėjamoje byloje *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07), 42 punktą. Be to, dėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punkto žr. minėtą sprendimą *Fillibeck* (25 punktą).

pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai [28]. Vis dėlto, jis nusprendė, kad naudodamosi savo diskrecija valstybės narės, iš kurių reikalaujama laikytis mokestinio neutralumo principo, kuriuo pagrįsta bendroji PVM sistema, privalo užtikrinti, jog būtų atskaitoma tik sandoriams, kuriuos vykdant suteikiama teisė į atskaitą, priskiriamai sumai proporcinga PVM dalis [29]. Vis dėlto, abejotina, kad Teisingumo Teismas, manydamas, kad pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą galima verslui skirto ilgalaikio turto naudojimą neekonominiams tikslams prilyginti paslaugų teikimui už atlygį, kurio atžvilgiu apmokestinamasis asmuo gali atskaityti visą įsigyjant šį turtą sumokėtą pirkimo PVM, būtų patvirtinęs valstybių narių teisę nustatyti pirkimo PVM, kuris tenka išlaidoms, susijusioms su ekonomine ir neekonomine veikla, paskirstymo taisykles ir *reikalauti*, kad šios valstybės narės užtikrintų, jog PVM atskaita būtų proporcinga sumoms, susijusioms tik su sandoriais, kuriuos vykdant įgyjama teisė į atskaitą.

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

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

53. Vis dėlto prekių naudojimas apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai tuo pačiu metu kaip ir jo ekonominei veiklai daugeliu atvejų gali būti tiesiogiai arba netiesiogiai naudingas jo verslo interesams, tačiau to negalima pasakyti apie šių prekių privatų naudojimą. Pripažinti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis taikoma prekių

28 — Minėtas sprendimas *Securenta* (33 punktas).

29 — Ten pat (36 ir 37 punktai).

30 — Pagal teismo praktiką Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui visapusišką Bendrijos teisės aiškinimą, kuris gali būti naudingas priimant sprendimą šio teismo nagrinėjamoje byloje, neatsižvelgdamas į tai, ar pastarasis nurodė šias Bendrijos teisės normas savo pateiktuose klausimuose. Dėl Šeštosios direktyvos taikymo srities žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimą *RAL (Channel Islands) ir kt.* (C-452/03, Rink. p. I-3947, 25 punktas).

31 — Minėta išvada (38 punktas) byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca*.

naudojimui apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai, reikštų, kad būtina kiekvienu konkrečiu atveju atskirti visiškai nesusijusį su verslo tikslais prekių naudojimą nuo verslui naudingo prekių naudojimo. Bendroji PVM sistema taptų sudėtingesnė, o tai, mano nuomone, visiškai neatitinka Šeštosios direktyvos esmės [32].

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

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

56. Taigi, mano nuomone, sprendžiant pagrindinę bylą šie klausimai yra nesvarbūs.

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

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

32 — Pagal analogiją žr. 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimą *Lease Plan* (C-390/96, Rink. p. I-2553, 28 punktas) dėl aplinkybių, kuriomis Teisingumo Teismas atmetė kriterijų, kuriuo remiantis nustatoma, kad yra nuolatinė buveinė, nes jo nebuvo galima laikyti „aiškiu, paprastu ir praktišku, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos esmę“.

33 — Taip pat šia prasme žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, 59 punktą.

B — *Dėl specifinių pirmojo prejudicinio klausimo aspektų*

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

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

61. Kaip jau minėjau, jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir privatiems tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, šį turtą įsigyjant arba statant mokėtina PVM suma iš principo yra visa nedelsiant atskaitoma [35].

62. Vis dėlto, jei naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne verslo tikslams yra laikomas apmokestinamu sandoriu pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą, apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą ilgalaikį turtą laikyti verslui skirto turto dalimi ir dalį šio turto naudoja savo privatiems poreikiams, turi pareigą sumokėti PVM nuo taip naudojant patiriamų išlaidų ir ją atitinkančią teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio ilgalaikio turto įsigijimo arba statybos išlaidų [36].

63. Kyla klausimas, ar tai, kad ši Teisingumo Teismo praktika susiformavo ilgalaikio turto mišraus naudojimo srityje, yra vien atsitiktinė aplinkybė, ar, atvirkščiai, ji turi konkrečią priežastį, kylančią iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto nuostatų.

34 — Žr. minėtus sprendimus *HE* (46 punktas), *Charles ir Charles-Tijmens* (23 punktas) ir *Wollny* (21 punktas).

35 — Minėti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens* (24 punktas) ir *Wollny* (22 punktas).

36 — Šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Wollny* (23 ir 24 punktai bei nurodyta teismo praktika).

64. Pirmiausia, tiesiog skaitant šią nuostatą matyti, kad ji skirta ne vien ilgalaikio turto naudojimui – joje nurodomas platesnis „prekių naudojimas“.

65. Antra, reikia pažymėti, kad teismo praktikoje, susijusioje su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies išaiškinimu, Teisingumo Teismas niekada neapibrėžė savo nuolat nurodomos „ilgalaikio turto“ sąvokos.

66. Sprendime *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* [37], susijusiame su 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka [38] 17 straipsnio išaiškinimu, Teisingumo Teismas nurodė, kad Antrosios direktyvos kontekste *įprastinės sąvokos reikšmės* ir jos funkcijos atžvilgiu „ilgalaikis turtas“ apima prekes, kurios, naudojamos ekonominei veiklai, išsiskiria savo ilgalaikiškumu ir verte, dėl kurios jų įsigijimo išlaidos paprastai nėra apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet yra nurašomos per kelerius metus [39].

67. Esminius šio apibrėžimo elementus, būtent šių prekių ilgalaikiškumą ir jų įsigijimo išlaidų nurašymą, Teisingumo Teismas pakartojo aiškindamas Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, susijusį su laikotarpiu, kuriuo atliekamas tikslinimas ilgalaikio turto atveju [40], nors pagal šią nuostatą valstybės narės turi teisę apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką [41].

68. Nors Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos ir šios direktyvos 20 straipsnio taikymo sritys nesutampa [42], vis dėlto, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas [43], jų tikslas toks pat, o tai, mano nuomone, reiškia, kad minėtos direktyvos 20 straipsnyje vartojamos sąvokos „ilgalaikis turtas“ esminiai elementai, būtent jo naudojimo ilgalaikiškumas ir jo įsigijimo išlaidų nurašymas, kuriuos apima ir įprasta šios sąvokos reikšmė, taip pat apibūdina šią sąvoką, vartojamą Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

37 — 1977 m. vasario 1 d. Sprendimas (51/76, Rink. p. 113).
38 — OL L 71, p. 1303.
39 — Minėtas sprendimas (12 punktas).
40 — 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C-63/04, Rink. p. I-11087, 55 punktas).
41 — Žr. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalį. Šiuo aspektu žr. 2008 m. kovo 6 d. Sprendimą *Nordania Finans ir BG Factoring* (C-98/07, Rink. p. I-1281, 32 punktas).
42 — Šiuo aspektu žr. minėtą sprendimą *Uudenkaupunki* (30–34 punktai).
43 — Minėtas sprendimas *Wollny* (35–37 punktai).

69. Vis dėlto, kaip netiesiogiai, bet neišvengiamai matyti iš šios išvados 62 punkte minėtos teismo praktikos, pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą PVM už įsigytų prekių privatų naudojimą imamas taikyti, kai ir tiek, kiek naudojamos prekės, nuo kurių pirkimo PVM buvo atskaitytas. Iš tiesų, aplinkybė, kad apmokestinamojo asmens verslui skirto turto naudojimas privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygį, tai yra sandoriui, kuris trunka tam tikrą laiką, logiškai leidžia manyti, kad PVM nuo sąnaudų, būtinų (fiktyvioms) paslaugoms teikti, mokamas dalimis [44]. Kai apmokestinamasis asmuo pakeičia savo privatiems poreikiams skirtą turto dalį, savaime patikslinamas tokiam naudojimui tenkančių išlaidų atžvilgiu jo mokėtinas PVM [45], kuris tiksliai atitinka realų turto naudojimą privatiems tikslams [46] visą jo naudojimo laiką arba net trumpesniu laikotarpiu, sutampančiu su tuo, kuris numatytas Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 ir 3 dalyse, kaip tai pripažįsta Teisingumo Teismas [47].

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

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

72. Mano nuomone, tai taikoma ir prekėms, kurios praranda savo skiriamąsias savybes ir yra inkorporuojamos į ilgalaikį turtą po to, kai jis įgytas, ir kurios išlaiko savo vertę [48]. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas skirtas tik

44 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Wollny*, 70 punktą.

45 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, 61 punktą.

46 — Šiuo aspektu žr. minėtą sprendimą *Enkler* (36 ir 37 punktai).

47 — Minėtas sprendimas *Wollny* (37 ir 53 punktai).

48 — Pagal analogiją žr. 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimą *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049, 67 punktas), kuriame išaiškinta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis, pagal kurią paslaugų teikimu už atlygį laikomas prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne savo verslo tikslams, kai PVM už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas.

pačių įsigytų prekių naudojimui, jei joms taikoma atskaita, o ne jas naudojant ir prižiūrint patiriamoms išlaidoms [49].

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

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

75. Pirmiausia manau, kad paskutinį vertinimą reikia atmesti dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 72 ir 73 punk-

49 — Minėtas sprendimas *Kühne* (13 punktas).

50 — Šios išvados 17 išnašoje aprašytu metodu. Jungtinės Karalystės vyriausybė taip pat pateikia 2000 m. įsigyto burlaivio (ilgalaikis turtas), iš esmės skirto nuomoti, bet taip pat 20 % metų naudojamo privačiai, pavyzdį. Apmokestinamasis asmuo 2001 m. atnaujino stiebą (kuris turėtų laikyti 15 m., t. y. iki 2016 m.), 2002 m. – medinį tiltelį (kuris turėtų išlaikyti 10 m., t. y. iki 2012 m.), 2003 m. – inkarą (kuris turėtų laikyti 8 m., t. y. iki 2011 m.) ir taip toliau. Tokiu atveju kiekvienais metais apmokestinamasis asmuo turėtų grynąsias išlaidas už kiekvieną iš šių prekių padalyti iš numatomo jų naudojimo laiko ir gautą skaičių padauginti iš taikomo nacionalinio PVM tarifo bei privataus naudojimo atitinkamais metais procentinės dalies.

51 — Savo pastabose Komisija lygina atvejį, kai įmonė visiškon nuosavybėn įsigyja transporto priemonių, naudojamų ir apmokestinamojo asmens, kuriam gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas, privatiems poreikiams, ir atvejį, kai ta pati įmonė išperkamosios nuomos (lizingo) būdu įsigyja transporto priemonių, taip pat naudojamų apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams.

tuose, aptariant į įsigytą ilgalaikį turtą inkorporuotas prekes [52].

76. Dėl sistemos, taikomos mišriam ilgalaikio turto naudojimui, taikymo ilgalaikėms paslaugoms pirmiausia reikia atkreipti dėmesį, kad jokia Šeštosios direktyvos nuostata nereglamentuoja apmokestinamojo asmens verslui skirtos ilgalaikės paslaugos naudojimo jo privatiems poreikiams. Iš tiesų, kaip jau pažymėta, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas skirtas tik prekėms, o šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos b punkte paslaugu teikimui už atlygį prilyginamas neatlygintinas *apmokestinamojo asmens* paslaugų teikimas sau pačiam arba savo darbuotojams, bet ne toks *trečiųjų asmenų* paslaugų teikimas [53].

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

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

79. Tokiu atveju, kadangi ilgalaikių paslaugų privatus naudojimas neprilygsta paslaugų teikimui už atlygį, jam netaikoma Šeštoji direktyva ir atitinkamai šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis, kuri, kaip priminė Teisingumo Teismas, skirta tik paskirstyti su ekonomine veikla susijusioms išlaidoms tenkantį pirkimo PVM [54]. Vis dėlto, pirmiausia

52 — Taip pat žr. minėtą sprendimą *Mohsche* (14 punktas). Taigi tai nesusiję su paslaugomis, naudotomis įsigijant arba statant ilgalaikį turtą, pavyzdžiui, pastatą, kurios suteikiamos įsigyjant arba prieš tai. Šiuo aspektu žr. minėtus sprendimus *Seeling* (43 punktas) ir *Wollny* (24 punktas): „<…> apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą pastatą laikyti verslui skirto turto dalimi ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio pastato *statybos sąnaudų* ir, antra, pareigą mokėti PVM nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą“ (išskirta mano). Žr. ir minėtą sprendimą *Wollny* (27 ir 50 punktai).

53 — Šiuo aspektu žr. minėtus sprendimus *Hotel Scandic Gåsabäck* (23 punktas) ir *Danfoss ir AstraZeneca* (48 punktas): „<…> Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugų be mokesčių *iš apmokestinamojo asmens*, už kurias fizinis asmuo turėtų sumokėti PVM“ (išskirta mano). Taip pat žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Mohsche*, 22 punktą.

54 — Žr. minėtą sprendimą *Securenta* (33 punktas).

kyla sunkumų dėl atskaityto PVM patikslinimo tuo atveju, kai ilgalaikės paslaugos amortizacijos laikotarpiu pasikeičia ilgalaikės paslaugos naudojimo verslo tikslams dalis (taigi ir jos naudojimo privatiems poreikiams dalis), nes Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 ir 3 dalys taikomos tik patikslinant atskaitą ilgalaikio turto atžvilgiu.

80. Todėl, nesant mišrų ilgalaikių paslaugų naudojimą reglamentuojančių Bendrijos nuostatų, galima manyti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas numatė leisti valstybėms narėms pasirinkti pirkimo PVM paskirstymą tarp ilgalaikės paslaugos naudojimo verslui ir privataus naudojimo, tokiu atveju atskaitant tik su verslo poreikiais susijusią dalį, arba privataus naudojimo prilyginimą paslaugų teikimui už atlygį, tokiu atveju pardavimo PVM būtų mokamas dalimis, išlaidų, susijusių su ilgalaikės paslaugos naudojimu tiek verslui, tiek privatiems poreikiams atžvilgiu.

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

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

83. Bet kuriuo atveju, kitaip nei Komisija nurodė savo pastabose, nemanau, jog, atsisakius Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmąją pastraipą taikyti mišriam ilgalaikių paslaugų naudojimui, apmokestinamajam asmeniui tektų su jo verslo tikslais susijusi mokestinė našta, pažeidžianti mokestinio

55 — Šiuo aspektu žr. minėtą sprendimą *Securenta* (35 ir 36 punktai).

neutralumo principą. Kadangi neapmokestinamu sandoriu laikoma tik privatiems tikslams naudojama dalis, pirkimo PVM atskaita, susijusi su naudojimu apmokestinamojo asmens verslo tikslams, būtų visiškai taikoma.

84. Dėl visų šių priežasčių, jei Teisingumo Teismas turėtų atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškelto pirmojo klausimo specifinius aspektus, siūlau jam atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti kaip netaikomą nei mišriam prekių, kurios nėra ilgalaikis turtas, naudojimui, nei mišriam paslaugų naudojimui.

C — *Dėl specifinių antrojo prejudicinio klausimo aspektų*

85. Į antrąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia atsakyti tik jei Teisingumo Teismas nesutiktų nei su mano pagrindiniu pasiūlymu, nei su papildomai mano siūlomu atsakymu į pirmąjį klausimą.

86. Kaip jau esu pabrėžęs, šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, *jei prekėms, kurios nėra ilgalaikis turtas, ir paslaugoms galima taikyti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje numatytą mechanizmą*, už kurį laikotarpį reikia sumokėti pardavimo mokestį, t. y. ar jį reikia mokėti vieną kartą, ar dalimis kelis mokestinius laikotarpius, ir kaip reikia nustatyti nenurašomų prekių ir paslaugų apmokestinamąją vertę.

87. Dėl klausimo dalies, susijusios PVM apskaičiuotinumu, reikia pasakyti, kad kaip rašytinėse pastabose patvirtino Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės, jei pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą paslaugų teikimas prilyginamas paslaugų teikimui už atlygį, taisyklės, pagal kurias PVM tampa apskaičiuotinas, yra identiškos. Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos suteikiamos [56]. Kai verslui skirtos prekės iš dalies naudojamos privatiems poreikiams, PVM tampa apskaičiuotinas šio naudojimo momentu. Būtų logiška manyti, kad PVM už nedelsiant suvartojamas prekes (ir paslaugas) reikia sumokėti vieną kartą, t. y. nurodant apmokestinamojo asmens atitinkamo mokestinio laikotarpio, kurį valstybės

56 — Reikia pažymėti, kad pagal 10 straipsnio 2 dalies trečią sakinį valstybės narės turi teisę numatyti, kad tam tikrais atvejais paslaugų, kurios tam tikru laikotarpiu teikiamos nuolat, teikimas laikomas įvykdytu bent jau pasibaigus vienų metų laikotarpiui. Ši teisė, kurią nurodė ir Nyderlandų vyriausybė savo rašytinėse pastabose dėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyto paslaugų teikimo, į Šeštąją direktyvą įtraukta tik priėmus 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyvą 2000/65/EB, iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB, dėl asmens, privalančio mokėti pridėtinės vertės mokestį, nustatymo (OL L 269, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t. p. 338), kurios nuostatas valstybės narės turėjo perkelti ne vėliau kaip 2001 m. gruodžio 31 dieną. Todėl Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies trečias sakinys netaikomas *ratione temporis* pagrindinės bylos aplinkybėms, kurios, kaip jau nurodyta, susijusios tik su VNLTO 2000 m. mokestiniu laikotarpiu.

narės pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 4 dalį yra kompetentingos apibrėžti, mokesčių deklaracijoje. Kaip rašytinėse pastabose nurodė Jungtinės Karalystės vyriausybė, toks požiūris naudingas ne tik dėl paprastumo; kartu jis užtikrina vienodą požiūrį į galutinį vartotoją, kuris negali paskirstyti PVM poveikio ilgesniam laikotarpiui, nei trunka realus nedelsiant suvartojamos prekės ar paslaugos naudojimas.

88. Dėl ilgalaikių paslaugų sutinku su Jungtinės Karalystės tvirtinimu, kad niekas nedraudžia valstybei narei išskirstyti pardavimo mokesčio nagrinėjamos paslaugos amortizacijos laikotarpiui arba, kaip Teisingumo Teismas pripažino ilgalaikio turto atžvilgiu, trumpesniam laikotarpiui, atitinkančiam, pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytą atskaitos tikslinimo laikotarpį [57].

89. Galiausiai, dėl prejudicinio klausimo dalies, susijusios su PVM suma, tenkančia nenurašomoms prekėms ir paslaugoms, reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatytų sandorių atžvilgiu ji nustatoma pagal teikiant paslaugas patirtų apmokestinamojo asmens išlaidų sumą. Ši sąvoka atitinka su pačiomis prekėmis susijusias išlaidas [58], taip pat jas įsigyjant patirtas išlaidas, be kurių privatus naudojimas būtų negalimas [59]. Vis dėlto, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštojoje direktyvoje nenumatytos gairės, būtinos taisyklėms, kaip apskaičiuoti nagrinėjamą išlaidų sumą, vienodai ir tiksliai nustatyti, todėl valstybės narės turi tam tikrą diskreciją, susijusią su šiomis taisyklėmis, su sąlyga, kad jos neprieštarauja nagrinėjamos nuostatos tikslams ir vietai Šeštosios direktyvos sistemoje [60].

90. Šiuo atžvilgiu iš Nyderlandų vyriausybės rašytinių pastabų iš esmės aišku, kad pagal Nyderlandų teisės aktus visi elementai, į kuriuos reikia atsižvelgti apskaičiuojant direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę, nustatomi lygiai taip pat kaip ir „įprasto“ paslaugų teikimo už atlygį atveju. Mano nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti šį teiginį pagrindinėje byloje ir, atsižvelgdamas į pirmesniame šios išvados punkte primintus principus, nustatyti, ar toks požiūris, kiek jis susijęs su PVM apmokestinamos vertės nustatymu, atitinka, be kita ko, mokestinio neutralumo principą.

57 — Šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Wollny* (42 ir 48 punktai).

58 — Minėtas sprendimas *Enkler* (36 punktas) ir minėtas sprendimas *Wollny* (27 punktas).

59 — Šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Wollny* (27 punktas).

60 — Ten pat (28 punktas).

VI — Išvada

91. Atsižvelgdamas į pateiktus argumentus, siūlau į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą atsakyti:

„1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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, 6 straipsnio 2 dalies pirmąją pastraipą reikia aiškinti taip: ji netaikoma ilgalaikio turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, naudojimui apmokestinamojo asmens neekonominei veiklai, kuriai netaikomas pridėtinės vertės mokestis.“