

Byla C-594/10

T.G. van Laarhoven

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva — Teisės pirkimo mokesčio atskaita — Apribojimas — Prekės, sudarančios verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams — Verslui priskirtos prekės naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Apmokestinamieji sandoriai — Apmokestinamoji vertė — Apmokestinamojo asmens naudojimas automobilio, kuris sudaro verslui skirtą turto dalį, tiek verslo tikslais, tiek privatiems poreikiams

(Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 11 straipsnio, A skirsnio 1 dalies c punktas)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas kartu su šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu aiškintinas taip, kad juo draudžiamas nacionalinis mokesčių reglamentavimas, pagal kurį apmokestinamajam asmeniui, kurio lengvieji automobiliai naudojami ir verslo tikslais, ir privatiems poreikiams, iš pradžių leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį, tačiau vėliau, kiek tai susiję su šio transporto priemonių naudojimu privatiems poreikiams, numatytas kasmetinis apmokestinimas nustatant pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamąją vertę už tam tikrus finansinius metus, pagrįstas subendrintu su tokiu naudojimu susijusiu išlaidų apskaitinimo metodu, kurį taikant proporcingai neatsižvelgiama į realią šio naudojimo apimtį.

(žr. 38 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. vasario 16 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva — Teisė pirkimo mokesčio atskaitė — Apribojimas — Prekės, sudarančios verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams — Verslui priskirtos prekės naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas“

Byloje C-594/10

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2010 m. spalio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gruodžio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

T. G. van Laarhoven

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász ir D. Šváby,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. lapkričio 10 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- T. G. van Laarhoven,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. Bulterman,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Murrell,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir W. Roels,

susipažinęs su 2011 m. gruodžio 8 d. posėdyje pateikta generalinios advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau — Šeštoji direktyva), 17 straipsnio 6 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp T. G. van Laarhoven ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), mokėtino už lengvojo automobilio, sudarančio verslui skirtą turto dalį, naudojimą apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį „[PVM] apmokestinamas <...> prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkte paslaugų teikimui už atlygą prilyginamas „prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.

5 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą apmokestinamąjį vertė sudaro „6 straipsnio 2 dalyje nurodytą paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“.

6 Šios direktyvos 17 straipsnyje pagal jos 28f straipsnio redakciją nustatyta:

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

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

a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs [PVM] 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 reprezentacijai.

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

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar rodoma

ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiekto kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali reikalauti tikslinimo.

2. 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 atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kurią turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

<...>

Nyderlandų teisė

8 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*, toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnyje numatyta:

„Mokestis, kuriuo apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas verslininkui, jo prekių įsigijimas Bendrijos viduje, taip pat jam skirtų prekių importas, yra atskaitomas iš mokesčio, mokėtino už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą.“

9 PVM įstatymo 15 straipsnis suformuluotas taip:

„1. 2 straipsnyje numatytas verslininko atskaitomas mokestis atitinka:

a) mokestį, kurį kiti verslininkai nurodo nustatyta tvarka išrašytoje sąskaitoje faktūroje už šiam verslininkui tiekias prekes ar suteiktas paslaugas per laikotarpį, už kurį pateikiama deklaracija;

<...>

6. Jeigu verslininkas naudoja prekes ir paslaugas taip pat kitiems nei jo apmokestinamieji sandoriai tikslams <...>, mokesčio atskaitos sąlygos nustatomos ministro reglamente. Jeigu verslininkas naudoja automobilį taip pat savo privatiems poreikiams, mokesčio atskaitos sąlygos nustatomos ministro reglamente. Tokiu atveju manoma numatyti, kad nebūtų atsižvelgiama į prekių, kurias verslininkas naudoja savo versle, atleidimą nuo mokesčio.

<...>

10 Ministro reglamento dėl 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo taikymo (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968*, toliau – PVM įgyvendinimo reglamentas), priimto vykdamas šio įstatymo 15 straipsnio 6 dalį, 15 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestis, tenkantis šio subjekto turimam – įskaitant įsigijimą – lengvajam automobiliui, taip pat naudojamam kitiems nei verslo tikslams (privatus naudojimas), iš pradžių yra atskaitomas taip, lyg tas automobilis būtų naudojamas vien verslo tikslams, o vėliau, atsižvelgiant į privatų naudojimą, kasmet mokėtinas 12 % mokestis nuo išlaidų, kurios, apskaičiuojant pelno mokestį, laikomos atskaitoma suma, jeigu automobilis, kiek tai susiję su šio mokesčio taikymu, būtų trauktas iš monės turto. Dėl to automobilio naudojimo privatiems poreikiams apimtis nustatoma remiantis visos automobilio ridos per finansinius metus ir automobilio ridos dėl verslo, kurią atsižvelgiama apmokestinant pelno mokesčiu, skirtumu. Šis mokestis mokėtinas per paskutinį finansinį metų mokestinį laikotarpį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 T. G. van Laarhoven turi individualios ūmonųs formos konsultavimo mokesčių klausimais biurą. 2006 m. jo ūmonųs turto dalį paeiliui sudarė du lengvieji automobiliai. T. G. van Laarhoven automobilius naudojo ir profesiniais, ir asmeniniais tikslais.

12 Per minėtus metus T. G. van Laarhoven asmeniniais tikslais šiais automobiliais nuvažiavo daugiau kaip 500 km. PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2006 m. spalio 1 d. iki gruodžio 31 d. jis dėl šio privataus naudojimo ir atsižvelgdamas ū PVM ūgyvendinimo reglamento 15 straipsnį deklaravo 538 eurus mokėtino mokesčio ir šį mokestį sumokėjo.

13 Tačiau T. G. van Laarhoven pateikė prieštaravimą su prašymu grąžinti šią sumą. Kadangi *Inspecteur* atmetė šį prieštaravimą, šį sprendimą atmetė prieštaravimą jis apskundė *Rechtbank te Breda* (Bredos pirmosios pakopos teismas). Šiam teismui atmetus skundą kaip nepagrįstą 2008 m. kovo 3 d. sprendimu, apmokestinamasis asmuo pateikė dėl šio teismo sprendimo kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas).

14 Šis teismas, remdamasis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, mano, kad Nyderlandų Karalystė tvirtino mokestinį reglamentavimą, kuriuo ribojama PVM atskaita už lengvuosius automobilius, kuriuos tam tikras ūkio subjektas naudoja kitiems nei savo verslo tikslams. Pagal šį reglamentavimą, tvirtintą PVM ūstatymo 15 straipsnio 6 dalyje kartu su PVM ūgyvendinimo reglamento 15 straipsnio 1 dalimi, numatyta, kad ūsigyjant tokius automobilius mokėtinas PVM iš pradžių atskaitomas, tarsi jie būtų naudojami vien verslui. Vėliau ūkio subjektas privalo kasmet mokėti tam tikrą PVM sumą už tokį privatų naudojimą. Ši suma apskaičiuojama remiantis fiksuota procentine dalimi nuo fiksuotos išlaidų, kurios apskaičiuojant pelno mokestį pripažįstamos ne verslo išlaidomis, sumos. Pati fiksuota suma nustatoma pagal tam tikrą kiekvieno automobilio kataloginės kainos ar jo vertės procentinę dalį

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad po Šeštosios direktyvos sigaliojimo PVM ūgyvendinimo reglamento 15 straipsniai 1 dalis buvo ne kartą keičiama. Viena vertus, buvo daug kartų keičiama minėta fiksuota procentinė dalis, kita vertus, buvo padidinta mokesčio suma, kuriai taikoma ši fiksuota procentinė dalis. Apskritai šie minėto reglamento pakeitimai apmokestinamajam asmeniui turėjo neigiamą poveikį dėl sumos, ū kuri atsižvelgiama, kalbant apie ūmonųs turtui priskirto automobilio naudojimą privatiems poreikiams, ir atitinkamai dėl atskaitomo PVM sumos.

16 Atsižvelgdamas ū šiuos argumentus *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrai pastraipai prieštarauja atskaitų ribojančių normos, kaip antai nagrinėjama šioje byloje, kuria valstybė narė norėjo pasinaudoti galimybe netaikyti atskaitos (arba išlaikyti tokią galimybę) tam tikrą prekių ir paslaugų atžvilgiu, pakeitimai, jeigu juos atlikus suma, kurios negalima atskaityti, daugeliu atvejų padidėjo, bet atskaitų ribojančių normos logika ir struktūra liko nepakitusios?

2. Jei atsakymas ū pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar nacionalinis teismas turi visiškai neatsižvelgti ū atskaitų ribojančių normų, ar pakanka neatsižvelgti tiek, kiek ja buvo išplėsti sigaliojant Šeštajai direktyvai galiojant atskaitos netaikymo ir ribojimo atvejais?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

17 Konstatuotina, kad klausimas, kaip jį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą

pateiktas teismas, susijęs su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies išaiškinimu.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas daro nuorodą į šią Šeštosios direktyvos nuostatą, nes mano, kad Nyderlandų mokesčių reglamentavimas, dėl kurio vyksta ginčas pagrindiniame byloje, t. y. PVM gyvendinimo reglamento 15 straipsnio 1 dalis, yra taisyklė, kuria ribojama galimybė atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant lengvąjį automobilį, kurį atitinkamas apmokestinamasis asmuo priskyrė prie verslui skirto turto, tačiau taip pat naudoja savo privatiems poreikiams.

19 Atsižvelgiant į šį argumentą ir turint omenyje aplinkybę, kad pagrindiniame byloje nagrinjamas mokesčių reglamentavimas buvo ne kartą keistas po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo Nyderlanduose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas kelia klausimą dėl PVM gyvendinimo reglamento 15 straipsnio 1 dalies atitikties šios direktyvos 17 straipsnio 6 daliai.

20 Šiuo klausimu primintina, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, kurioje tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata, valstybės narės leidžiama išlaikyti Šeštosios direktyvos įsigaliojimo dieną jose galiojančius teisės aktus teisės atskaitos draudimo srityje, kol Taryba priims tos pačios 6 dalies pirmoje pastraipoje numatytas nuostatas (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktą ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C-371/07, Rink. p. I-9549, 28 punktą).

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas mano, kad keli Nyderlandų mokesčių reglamentavimo pakeitimai galėjo dar labiau apriboti teisę atskaitai, nei buvo tvirtinta įsigaliojant Šeštajai direktyvai taikytinose nuostatose, o toks apribojimas galėjo viršyti įgaliojimus, kurie buvo suteikti valstybės narės pagal minėtą 17 straipsnio 6 straipsnio antrą pastraipą.

22 Vis dėlto svarbu pažymėti, kad, remiantis PVM gyvendinimo reglamento 15 straipsnio 1 dalies pirmojo sakinio pirma dalimi, perkant lengvąjį automobilį, kuris naudojamas kitiems nei verslo tikslams, sumokėtas mokeskis buvo nedelsiant ir visiškai atskaitytas, kaip būtų, jeigu šis automobilis būtų naudojamas vien verslui. Tik vėliau, taikant šio sakinio antrąjį dalį, privatus automobilio naudojimas apmokestinamas fiksuoto pobūdžio mokesčiu.

23 Todėl 15 straipsnio 1 dalyje daromas skirtumas tarp nedelsiamos ir visiškos perkant sumokėto PVM atskaitos ir atsižvelgimo, kiek tai susiję su apmokestinimu, į privatų automobilio naudojimą vėliau, t. y. apskaičiuojant suinteresuoto šio subjekto pelno mokesčių atitinkamą finansinį metų apmokestinamojo laikotarpio pabaigoje.

24 Iš to išplaukia, kad pagrindiniame byloje nagrinjama apmokestinimo tvarka nekelia grėsmės PVM atskaitai, kiek tai susiję su tam tikro šio subjekto įgyjamu tiek verslo, tiek privatiems poreikiams naudojamu lengvuoju automobiliu, todėl ji negali būti kvalifikuota kaip teisės atskaityti perkant šį automobilį sumokėtą PVM ribojimas.

25 Ši tvarka gali būti laikoma atitinkama nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktikai, pagal kurią, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir verslo, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo požiriu gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turtą prie verslui naudojamam turto, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip visiškai atskirti nuo PVM sistemos, ar laikyti jį savo verslui naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai tam naudojamas (žr. 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 21 punktą).

26 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir asmeniniams tikslams, laikyti verslui naudojamu turtu, mokėtina pirkimo PVM suma iš principo yra

visiškai ir nedelsiant atskaitytina (žr. minėto sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 24 punktą ir *Wollny* 22 punktą).

27 Vis dėlto tokiu atveju teisė visiškai ir nedelsiant atskaityti pirkimo PVM sukelia atitinkamą pareigą sumokėti PVM už privatų verslui skirtą turto naudojimą (žr. minėto sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 30 punktą ir *Wollny* 24 punktą). Dėl to Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkte naudojimas privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygą, todėl pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM už su šiuo naudojimu susijusias išlaidas (žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling*, C-269/00, Rink. p. I-4101, 42 ir 43 punktus).

28 Taigi šiomis sąlygomis ir atsižvelgiant į šio sprendimo 25–27 punktuose nurodytą teismo praktiką prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo iškeltus klausimus reikia suprasti taip, kad jais siekiama sužinoti, kaip turi būti aiškinamos Šeštosios direktyvos nuostatos dėl lengvojo automobilio, sudarančio verslui skirtą turto dalį, naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimo.

29 Aplinkybų, kad, formaliai žiūrint, nacionalinis teismas suformulavo prejudicinius klausimus darydamas nuorodą į kitose situacijose taikomą Šeštosios direktyvos nuostatą, nekliudo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui visas išaiškinimo nuorodas, kurios gali būti naudingos sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, nesvarbu, ar jis padarė atitinkamas nuorodas savo klausimuose (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Rink. p. I-7467, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

Dėl prejudicinių klausimų

30 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, reikia manyti, kad savo dviem klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas kartu su jos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu aiškintinas taip, kad juo draudžiamas nacionalinis mokesčių reglamentavimas, pagal kurį apmokestinamajam asmeniui, kurio lengvieji automobiliai naudojami ir verslo tikslais, ir privatiems poreikiams, iš pradžių leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM, tačiau vėliau, kiek tai susiję su šio automobilio naudojimu privatiems poreikiams, numatytas kasmetinis apmokestinimas nustatant PVM apmokestinamąją vertę už tam tikrus finansinius metus pagrįstas su tokiu naudojimu susijusių išlaidų subendrintu apskaičiavimo metodu.

31 Kiek tai susiję su minėtu apmokestinimu ir kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad apmokestinama turi būti remiantis visomis apmokestinamojo asmens išlaidomis, patirtomis teikiant šias paslaugas (žr. minėto Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 25 punktą ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Puffer*, C-460/07, Rink. p. I-3251, 41 punktą).

32 Iš to, kas pasakyta, išplaukia, kad, siekiant suteikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą nuorodą, reikia išaiškinti aptariamame 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte esančią sąvoką „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“.

33 Šiuo klausimu, pirma, svarbu pažymėti, kad, kaip išvados 28 ir 29 punktuose primin? generalin? advokat?, nors nustatydamas ši? išlaid? sumos apskai?iavimo taisykles valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij? ir ši diskrecija tam tikra dalimi leidžia naudoti subendrintus apskai?iavimo metodus, turi b?ti užtikrinta, kad galimas apmokestinamojo asmens mok?tino PVM apskai?iavimo metodo subendrinimas, be kita ko, atitiks proporcingumo princip? taip, kad toks subendrintas nustatymas bus b?tinai proporcingas aptariamo turto privataus naudojimo apim?iai.

34 Naudodamasi tokia diskrecija valstyb?s nar?s privalo paisyti paskirties, kuria grindžiamas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas, t. y. nustatyti šio turto privat? naudojim? atitinkan?i? apmokestinimo vert?.

35 Kita vertus, vis? apmokestinamojo asmens išlaid? apskai?iavimas turi užkirsti keli? tam, kad apmokestinamasis asmuo, kuris ir privatiems poreikiams naudoja prek?, sudaran?i? verslui skirto turto dal?, gaut? nepagr?stos ekonomin?s naudos, palyginti su galutiniu vartotoju, d?l to, kad šis apmokestinamasis asmuo pasinaudojo PVM atskaita, ? kuri? netur?jo teis?s (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Wollny* 35 punkt?).

36 Šiomis s?lygomis nacionalinis teismas, kuris vienintelis turi kompetencij? aiškinti nacionalin? teis?, atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo išd?stytus argumentus, turi ?vertinti, ar Nyderland? mokes?i? reglamentavime numatytos s?lygos apskai?iuoti už prek?s, sudaran?ios verslui skirto turto dal?, naudojim? privatiems poreikiams mok?tino PVM apmokestinam?j? vert? gali b?ti laikomos atitinkan?iomis s?vok? „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?.

37 D?l to prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo aiškinti savo vidaus teis? kuo labiau atsižvelgdamas ? min?tos Šeštosios direktyvos nuostatos tekst? ir tiksl?, kad b?t? pasiekti ja siejami rezultatai, suteikdamas pirmenyb? tokiam nacionalini? taisykli? aiškinimui, kuris labiausiai atitinka š? tiksl?, ir taip priimdamas šios direktyvos nuostatas atitinkant? sprendim? ir prireikus netaikydamas jokios jos neatitinkan?ios nacionalinio ?statymo nuostatos (žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C?414/07, Rink. p. I?10921, 44 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

38 Atsižvelgiant ? išd?stytus argumentus, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas kartu su šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu aiškintinas taip, kad juo draudžiamas nacionalinis mokes?i? reglamentavimas, pagal kur? apmokestinamajam asmeniui, kurio lengvieji automobiliai naudojami ir verslo tikslais, ir privatiems poreikiams, iš pradži? leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo PVM, ta?iau v?liau, kiek tai susij? su ši? automobili? naudojim?u privatiems poreikiams, numatytas kasmetinis apmokestinimas nustatant PVM apmokestinam?j? vert? už tam tikrus finansinius metus pagr?stas subendrintu su tokiu naudojim?u susijusi? išlaid? apskai?iavimo metodu, kur? taikant proporcingai neatsižvelgiama ? šio naudojimo apimt?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

39 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo — Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema:

vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas kartu su šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu aiškintinas taip, kad juo draudžiamas nacionalinis mokesčių reglamentavimas, pagal kurį apmokestinamajam asmeniui, kurio lengvieji automobiliai naudojami ir verslo tikslais, ir privatiems poreikiams, iš pradžių leidžiama nedelsiant ir visiškai atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį, tačiau vėliau, kiek tai susiję su šio automobiliai naudojimui privatiems poreikiams, numatytas kasmetinis apmokestinimas nustatant pridėtinės vertės mokestiu apmokestinamąją vertę už tam tikrus finansinius metus pagrįstas subendrintu su tokiu naudojimui susijusių išlaidų apskaičiavimo metodu, kurį taikant proporcingai neatsižvelgiama į šio naudojimo apimtį.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.