

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. gruodžio 11 d.<sup>1</sup>

1. Pagal Bendrijos PVM teisės aktus, kaip jie aiškinami Teisingumo Teismo praktikoje, asmuo, pasistatęs namą tiek verslui, tiek naudojimui asmeniniams tikslams, turi teisę visą namą priskirti verslui taip nedelsiant įgydamas teisę atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su statybos išlaidomis. Tokiu atveju privatų naudojimąsi namo dalimi jis privalo traktuoti kaip PVM apmokestinamą paslaugų teikimą už atlygį. Tačiau net esant tokiam apmokestinimui šis asmuo dėl minėtos priemonės gali turėti finansinės naudos, palyginti su asmeniu, statančiu panašų namą, kuris nebus naudojamas verslui, ir todėl nebus galima atskaityti pirkimo mokesčio.

įsigaliojimą, o vėliau pakeistas, remiantis neteisingai suprasta Teisingumo Teismo praktika.

### Taikytina Bendrijos teisė

#### *Pagrindinės nuostatos*

2. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) abejoja, ar tokia nauda atitinka vienodo požiūrio principą ir Bendrijos taisykles dėl valstybės pagalbos. Jam taip pat kyla klausimas dėl to, ar galioja nacionalinis atskaitos apribojimas, nustatytas prieš Bendrijos PVM teisės aktų

3. Nacionalinio teismo nagrinėjama byla susijusi su nuo 2002 m. iki 2004 m. pastatytu namu, ir todėl taikytinas Bendrijos teisės aktas yra Šeštoji PVM direktyva<sup>2</sup>.

2 — 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, keletą kartų keista, toliau – Šeštoji direktyva). Nuo 2007 m. sausio 1 d. ji pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kuria siekiama aiškiai ir racionaliai išdėstyti taikytinų nuostatų struktūrą ir tekstą, tačiau iš esmės galiojantys teisės aktai nekeičiami (žr. trečią konstatuojamąją dalį). Todėl tolesnės nuorodos į Direktyvos 2006/112 nuostatas nereiškia, kad tekstas yra identiškas atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatom.

1 — Originalo kalba: anglų.

4. Pagal šios direktyvos<sup>3</sup> 2 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ yra apmokestinamas PVM. Pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą<sup>4</sup> paprastai apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas sudaro gautą atlygį.

direktyvos 13 straipsnyje<sup>7</sup>, arba sandoriams, kurie visiškai nepatenka į PVM taikymo sritį, pavyzdžiui, tokiems, kurie nėra atliekami už atlygį arba kurių nevykdo apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks.

### *Su mišriu naudojimu susijusios problemos*

5. Tačiau, remiantis 17 straipsnio 2 dalimi<sup>5</sup>, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti („pardavimo mokesčio“), atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo („pirkimo mokesčio“) tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems (pardavimo) sandoriams. Pagal 17 straipsnio 1 dalį<sup>6</sup> teisė atskaityti mokesį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokesčio tampa mokėtinas (iš esmės tada, kai perkama, o ne parduodama).

7. Keletas nuostatų skirtos sunkumams, kurie gali kilti tais atvejais, kai dėl kokios nors priežasties apmokestinamajam asmeniui tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos gali būti iš dalies naudojamos apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir iš dalies kitiems tikslams. Akivaizdu, kad tokiu atveju svarbu skirti apmokestinamuosius ir kitokius sandorius bei išlaikyti atitikimą tarp sumokėto pirkimo mokesčio atskaitos ir apmokestinimo pardavimo mokesčiu.

6. Kadangi teisė atskaityti mokesį atsiranda tik apmokestinamiesiems sandoriams naudojamų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejais, tokia teisė neatsiranda, jei jie naudojami atleistiems nuo mokesčio sandoriams, t. y. visų pirma nurodytiesiems Šeštosios

8. Šios nuostatos skirtos dviem mišraus naudojimo atvejams. Pasitaiko atvejų, kai vykdydamas savo verslą apmokestinamasis

3 — Žr. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus.

4 — Žr. Direktyvos 2006/112 73 straipsnį.

5 — Žr. Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą.

6 — Žr. Direktyvos 2006/112 167 straipsnį.

7 — Žr. Direktyvos 2006/112 131–137 straipsnius. Visų pirma 13 straipsnio B skirsnio b punktas atleidžia nuo PVM nekilnojamojo turto išperkamąją nuomą ar nuomą, tačiau 13 straipsnio C skirsnio d punktas suteikia teisę valstybės narėms leisti apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti apmokestinti šią nuomą (Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies 1 punktas ir 137 straipsnio 1 dalies d punktas).

asmuo įsigyja prekių ar paslaugų, kurias iš dalies naudoja savo verslui ir iš dalies su verslu nesusijusiems tikslams. Tačiau pasitaiko ir tokių atvejų, kai įmonė atlieka tiek apmokestinamuosius, tiek neapmokestinamuosius sandorius.

poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

9. Taigi visų pirma, kalbant apie verslui skirtų prekių naudojimą asmeniniams tikslams ir kitas panašias situacijas, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis<sup>8</sup> numato: „Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį.“

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“

10. Taip pat, kalbant apie paslaugas, 6 straipsnio 2 dalis<sup>9</sup> numato: „Paslaugų tiekimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems

11. Taigi, nepažeidžiant galimybės taikyti 6 straipsnio 2 dalies išimtį, šios dvi nuostatos reiškia, kad tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo sau pačiam tiekia savo verslo prekes ar teikia savo verslo paslaugas, tačiau tai daro ne verslo tikslams, jis privalo už šį sandorį sumokėti PVM, jei jis atskaitė pirkimo PVM, sumokėtą už šiuo tikslu įsigytas prekes ar paslaugas.

8 — Žr. Direktyvos 2006/112 16 straipsnį.

9 — Žr. Direktyvos 2006/112 26 straipsnį.

12. Tokiais atvejais apmokestinamoji vertė <...>“ yra nustatoma pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipą<sup>10</sup>, pagal kurią ją sudaro:

„<...>

13. Antra, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis<sup>11</sup> reglamentuoja situacijas, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas tiek sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, tiek sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas. Tokiais atvejais pagal pirmąją pastraipą „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.“

b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 <...> dalyje, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant, – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

14. Antroji pastraipa numato, kad tokia proporcija iš esmės nustatoma pagal 19 straipsnį<sup>12</sup>, kuris apibrėžia ją kaip trupmeną, gaunamą visą sandorių, už kuriuos sumokėtą PVM galima įtraukti į atskaitą, apyvartos sumą dalijant iš visos apyvartos sumos<sup>13</sup>.

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

<sup>11</sup> — Žr. Direktyvos 2006/112 173 straipsnį.

<sup>12</sup> — Žr. Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsnį.

<sup>13</sup> — Tačiau 17 straipsnio 5 dalis taip pat leidžia valstybėms narėms tam tikrose ribose nukrypti nuo šios taisyklės. Visų pirma numatyta galimybė atskirti apmokestinamos ir neapmokestinamos verslo dalių apskaitą bei galimybė nustatyti atskaitomą sumokėto pirkimo mokesčio dalį atsižvelgiant į patiektų prekių ar suteiktų paslaugų panaudojimą – pavyzdžiui, pusė sumokėto mokesčio už prekių, kurių pusė panaudojama apmokestinamiems pardavimams ir pusė – neapmokestinamiems pardavimams, pirkimus būtų atskaitoma, neatsižvelgiant į santykinę dviejų pardavimų vertę.

<sup>10</sup> — Žr. Direktyvos 2006/112 74 ir 75 straipsnį.

15. Be to, Šeštosios direktyvos 20 straipsnis 1 ir 2 dalys<sup>14</sup> numato, kad reikiamais atvejais atskaityto pirkimo mokesčio suma turi būti tikslinama:

mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais, lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

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

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.

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

Kai nekilnojamas turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų.“

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma <...>

*Teisingumo Teismo praktika, susijusi su mišriu ilgalaikio turto naudojimu*

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

16. Teisingumo Teismas jau ne kartą ir visai neseniai sprendime *Wollny* aiškino minėtas Šeštosios direktyvos nuostatas, susijusias su

14 — Žr. Direktyvos 2006/112 184–192 straipsnius.

mišriu ilgalaikio turto, visų pirma pastatų, naudojimu. Kiti svarbūs sprendimai buvo priimti bylose *Lennartz*, *Armbrecht*, *Bakcsi*, *Seeling* ir *Charles*<sup>15</sup>.

17. Sprendime *Lennartz* Teisingumo Teismas įtvirtino principą, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, naudojantis prekes ekonominei veiklai, turi teisę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį atskaityti tokių prekių pirkimo PVM, neatsižvelgiant į tai, kokią dalį jų naudos verslui<sup>16</sup>.

18. Sprendime *Seeling* Teisingumo Teismas nusprendė, kad vien verslui skirto turto dalies naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens poreikiams turi būti laikomas už atlygį teikiamomis paslaugomis (Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis) ir negali būti laikomas turto lizingu ar nuoma (kuri būtų neapmokestinama remiantis 13 straipsnio B skirsnio b punktu)<sup>17</sup>.

15 — 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795); 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. I-2775), 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831), 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101), 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* (C-434/03, Rink. p. I-7037), 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Wollny* (C-72/05, Rink. p. I-8297).

16 — Be kita ko, sprendimo 26–28 ir 35 punktai.

17 — Sprendimo 40–56 punktai.

19. Sprendime *Charles* Didžioji Teisingumo Teismo kolegija patvirtino teismo praktiką, kad, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo požiūriu gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turtą verslui naudojamam turtui, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip jį visiškai atskirti nuo PVM sistemos, ar laikyti jį savo verslui naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas verslui. Šiuo atžvilgiu ji nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnio 2 bei 6 dalys draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kurie apmokestinamajam asmeniui neleidžia viso ilgalaikio turto priskirti verslui naudojamam turtui ir kurie atitinkamu atveju draudžia visiškai ir nedelsiant atskaityti šio turto įsigijimo PVM<sup>18</sup>.

20. Galiausiai, sprendime *Wollny* Teisingumo Teismas pripažino, kad kai apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį sudarantis pastatas yra naudojamas asmeniniams tikslams, tariamo teikimo apmokestinamąją vertę pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį gali sudaryti pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų dalis, atitinkanti asmeniniams poreikiams skirtą pastato dalį, ir pagal šios direktyvos 20 straipsnį paskirstyta visam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui. Jis pabrėžė, kad toks sprendimas skirtas vienodam požiūriui tarp apmokestinamųjų asmenų ir galutinių vartotojų išvengiant neapmokestintų galutinio vartojimo atvejų<sup>19</sup>.

18 — Sprendimo 23–36 punktai.

19 — Sprendimo 20–53 punktai, be kita ko, 48 ir 53 punktai.

21. Tačiau reikia pabrėžti tai, kad Komisija pasiūlė Tarybai įterpti naują Direktyvos 2006/112 168a straipsnį<sup>20</sup>:

„Jei nekilnojamas turtas išigyjamas, statomas, rekonstruojamas ar iš esmės pertvarkomas, pradinis mokesčio apskaičiavimo momentu atsirandančios teisės į atskaitą įgyvendinimas ribojamas proporcingai faktiniam turto naudojimui sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą.

Nukrypstant nuo 26 straipsnio<sup>(21)</sup>, į pirmojoje pastraipoje nurodyto nekilnojamojo turto naudojimo paskirties dalies pokyčius atsižvelgiama 187, 188, 190 ir 192<sup>(22)</sup> straipsniuose nustatytais sąlygomis, kai siekiama pakoreguoti pradinę teisės į atskaitą įgyvendinimą.

Į antroje pastraipoje nurodytus pokyčius atsižvelgiama pagal 187 straipsnio 1 dalį<sup>(23)</sup> valstybių narių nustatytu laikotarpiu ilgalaikeiam nekilnojamajam turtui.“

20 — 2007 m. lapkričio 7 d. KOM(2007) 677 galutinis, Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios įvairias 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas, pasiūlymo 1 straipsnio 11 punktą.

21 — Analogiška Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis.

22 — Analogiškos Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2, 3, 4 bei 6 dalys.

23 — Analogiškos Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies antroji ir trečioji pastraipos.

22. Aiškinamajame memorandume nurodoma, kad siūloma nauja nuostata siekiama patikslinti teisės į pirkimo PVM atskaitą įgyvendinimą, kai atskaita susijusi su nekilnojamojo turto, kuris skirtas ir profesinėms, ir neprofesinėms reikmėms, pirkimu ar statyba arba sandoriais, kurie ekonominiu požiūriu gali būti prilyginami pirkimui ar statybai. Pradinė atskaita būtų galima tik už faktinį turto naudojimą sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą. Mišraus naudojimo atveju visiškai ir nedelsiant atskaityti PVM nebebūtų galima, tačiau tikslinimo sistema leistų atsižvelgti į naudojimo profesinėms reikmėms didėjimą ar mažėjimą. Ši sistema pakeistų naudojimo asmeniniams tikslams apmokestinimą pagal Direktyvos 2006/112 26 straipsnį (analogiškai Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį) tikslinimo laikotarpiu ir veiktų panašiai bei būtų taikoma kartu su jau veikiančia tikslinimo sistema, kai keičiasi apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų sandorių dalys.

*Su atskaitos apribojimu susijusios „pereinamojo laikotarpio“ nuostatos*

23. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis<sup>24</sup> įpareigoja Tarybą, sprendžiant vieningai ir remiantis Komisijos pasiūlymu, nustatyti

24 — Žr. Direktyvos 2006/112 176 straipsnį.

išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas, ir nurodo, kad PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekių, pramogaujant ar pasilinksminant.

24. Situaciją, iki bus priimtas Tarybos sprendimas, numato 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa: „Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančius šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

25. Atitinkamos taisyklės nebuvo priimtos, todėl toliau taikomos pereinamojo laikotarpio nuostatos.

### Taikytina Austrijos teisė

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad dvi iš dalies sutampančios *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymas) (toliau – *Umsatzsteuergesetz*) nuostatos draudžia atskaityti pirkimo PVM, susijusį su asmeniniams poreikiams naudojamu nekilnojamoju turtu.

27. Viena vertus, 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis draudžia atskaityti PVM nuo apmokestinamojo asmens privataus gyvenimo išlaidų, *inter alia*, išlaidų jo namams. Ši nuostata liko nepakeista visu nagrinėjamoju laikotarpiu.

28. Kita vertus, 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas reguliuoja atskaitą nekilnojamojo turto atveju. Ši nuostata, Šeštajai direktyvai įsigaliojus Austrijoje, pastarajai įstojus į Bendrijas<sup>25</sup>, neleido pirkimo mokesčio, tenkančio apmokestinamojo asmens gyvenimui naudojamai pastato daliai, atskaitos. Po 1997 m. pakeitimo visas mišrios paskirties pastatas gali būti priskirtas verslui. Tačiau pagal *Umsatzsteuergesetz* 6 straipsnio 1 dalies 16 punktą kartu su 6 straipsnio 2 dalimi ir 12 straipsnio 3 dalimi pastato naudojimas privatiems gyvnamiesiems tikslams yra laikomas PVM neapmokestinamuoju sandoriu (atimančiu galimybę atskaityti pirkimo mokestį).

29. Parengiamuosiuose įstatymo pakeitimo dokumentuose aiškiai pasakyta, kad dėl Teisingumo Teismo praktikos gali kilti

25 — T. y. 1995 m. sausio 1 d. Yra žinoma, kad nors 1994 m. *Umsatzsteuergesetz* formaliai įsigaliojo tą pačią dieną, nagrinėjamos nuostatos visiškai atitiko ankstesnes, be pakeitimų galiojusias nuo 1977 metų. Taigi nekyla klausimas dėl jų negaliojimo (gana ilgai) prieš Šeštajai direktyvai įsigaliojant Austrijoje.

mokestinė nauda dėl apmokestinamųjų asmenų pastatų naudojimo jų privatiems gyvenamiesiems tikslams ir kad neapmokestinimu siekiama užkirsti kelią tokiam nepageidaujamam privačios srities atleidimui nuo PVM.

30. Austrijos mokesčių administracija mano, kad sprendimas *Seeling* (pagal kurį nekilnojamojo turto, kuris sudaro verslo turto dalį, naudojimas privatiems tikslams negali būti laikomas neapmokestinama išperkamąja nuoma ar nuoma), netaikytinas Austrijai, nes atskaitos draudimui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa.

31. Paminėtina, kad nuo šioje byloje nagrinėjamo laikotarpio nacionalinėje teisėje numatytas verslui priskirtų patalpų naudojimo privatiems gyvenamiesiems tikslams neapmokestinimas, kuris užkerta kelią pirkimo mokesčio atskaitai, buvo pakeistas du kartus<sup>26</sup>, ir Taryba suteikė Austrijai teisę nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies neleisti atskaityti PVM už tas prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo arba jo darbuotojai daugiau kaip 90 % naudoja privatiems poreikiams tenkinti arba apskritai ne verslo tikslams<sup>27</sup>.

26 — BGBl I Nr. 134/2003 ir BGBl I Nr. 27/2004.

27 — 2004 m. gruodžio 13 d. Tarybos sprendimas 2004/866/EB, leidžiantis Austrijos Respublikai taikyti priemonę, nukrypstančią nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio (OL L 371, p. 47), galiojantis iki 2009 m. gruodžio 31 d. Prancūzijai ir Vokietijai taikomos tokios pačios išimties.

### **Faktinės aplinkybės, ikiteisminė procedūra ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

32. Nuo 2002 m. lapkričio iki 2004 m. birželio mėn. Sandra Puffer pasistatė namą su baseinu ir pranešė mokesčių inspekcijai, kad dalį namo ketina nuomoti biurui, mokėdama PVM. Verslui buvo naudojama apie 11 % namo. S. Puffer visą namą priskyre verslui ir remdamasi sprendimu *Seeling* paprašė leisti atskaityti visą statant namą sumokėtą PVM. Mokesčių inspekcija neleido atskaityti baseino statybos išlaidoms tenkančio mokesčio. Kitų išlaidų atžvilgiu ji leido atskaityti tik tą mokesčio dalį, kuri atitiko 11 % verslo tikslams naudojamo pastato dalį.

33. S. Puffer padavė skundą *Verwaltungsgerichtshof*.

34. Ji pirmiausia teigia, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką ji turi teisę priskirti visą namą verslui ir atskaityti visą pirkimo PVM.

35. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal sprendimą *Seeling* apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo PVM, susijusį su privatiems tikslams naudojama pastato dalimi, jei likusi namo dalis naudojama apmokestinamajai veiklai. Jeigu asmuo pasistato asmeniniams tikslams skirtą namą ir nors vienas kambarys yra naudojamas verslui, jis gali atskaityti visą pirkimo PVM. Turto naudojimas privatiems tikslams apmokestinamas remiantis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi paskirstant jį 10 metų. Taigi apmokestinimas priklauso nuo to, ar asmuo yra PVM mokėtojas. Nors abu atvejai susiję su galutiniu vartojimu, Šeštoji direktyva suteikia apmokestinamiesiems asmenims naudą, lygią maždaug 5 % išlaidų privačiam gyvenamajam namui ir maždaug 25 % viso pirkimo PVM, o kitiems piliečiams tokio paties galutinio vartojimo atveju tokia nauda nesuteikiama<sup>28</sup>. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar Šeštosios direktyvos nuostatos neprieštarauja Bendrijos vienodo požiūrio principui. Jo teigimu, jeigu tokią normą būtų priėmęs Austrijos įstatymų leidėjas, ji tikriausiai prieštarautų Federalinės Konstitucijos 7 straipsnio 1 dalyje numatytam lygybės principui. Be to, Šeštąją direktyvą perkeltanti nacionalinė norma, iškreipdama konkurenciją, diferencijuoja apmokestinamuosius sandorius sudarančių apmokestinamųjų asmenų privačius gyvenamuosius namus ir tokius pačius namus, priklausančius neapmokestinamuosius sandorius atliekantiems apmokestinamiesiems asmenims (pavyzdžiui, gydytojams), nes šie asmenys dėl vieno kambario naudojimo verslui negali atskaityti privačiam namui tenkančio pirkimo mokesčio. Tai gali prieš-

tarauti EB 87 straipsniui, kuris įtvirtina valstybės pagalbos draudimą.

36. Antra, S. Puffer teigia, kad Austrija, remdamasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, negali palikti galioti atskaitos apribojimo.

37. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis nuo Šeštosios direktyvos įsigaliojimo Austrijoje liko nepakeistas (ir todėl, jo nuomone, šiai nuostatai taikoma vadinamoji nekeičiamumo išlyga, įtvirtinta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje). 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas buvo pakeistas, tačiau buvo siekiama išlaikyti mokesčio atskaitos apribojimą privačiai naudojamoms pastatų dalims. Tik vėliau, priėmus sprendimą *Seeling*, paaiškėjo, kad privataus pastato naudojimas nėra neapmokestinamasis sandoris. Remiantis sprendimu *Holböck*<sup>29</sup>, pakeistai nuostatai taip pat gali būti taikoma nekeičiamumo išlyga, jei ji savo esme yra tapati ankstesniems teisės aktams. *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas, skaitant jį kartu su 6 straipsnio 1 dalies 16 punktu, yra iš esmės identiškas ankstesnei redakcijai bei pagrįstas tokiais pačiais įstatymų leidėjo ketinimais. Tačiau jeigu pakeitimui netaikoma

28 — Posėdyje Austrijos vyriausybė paaiškino, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis Austrijoje taikomu PVM 20 % tarifu ir 10 metų atskaitos tikslinimo terminu bei pridėjęs 10 % skolinimosi išlaidas, su kuriomis atitinkamas asmuo būtų galėjęs pasiskolinti ir per 10 metų grąžinti iš karto atskaitytam PVM lygią sumą, galėjo gauti nurodytus skaičius (5 % išlaidų ir 25 pirkimo mokesčio). Neabejotina, kad atskiri veiksniai ir kartu – rezultatas skirtingose valstybėse narėse ir atsižvelgiant į laikotarpį gali skirtis.

29 — 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051) 41 punktas.

nekeičiamumo išlyga, kyla klausimas, ar šis pakeitimas galėtų turėti įtakos 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktyje numatytų iš dalies sutampančių nuostatų galiojimui.

pastatų bent minimaliai nenaudoja verslui?

38. Šiame kontekste *Verwaltungsgerichtshof* klausia:

„1) Ar (Šeštoji direktyva), visų pirma jos 17 straipsnis, pažeidžia Bendrijos teisės suteikiamas pagrindines teises (Bendrijos teisės lygybės principą), nes dėl jos apmokestinamieji asmenys gali įsigyti nuosavybėn gyvenamuosius objektus savo gyvenimui (vartojimui) maždaug 5 % pigiau nei kiti ES piliečiai, o lengvata neribotai didėja kylant gyvenamojo objekto įsigijimo ar pastatymo išlaidoms? Ar toks pažeidimas konstatuotinas ir dėl to, kad apmokestinamieji asmenys gyvenamuosius objektus savo gyvenimui, kuriuos bent minimaliai naudoja savo verslui, gali įsigyti nuosavybėn maždaug 5 % pigiau nei kiti apmokestinamieji asmenys, kurie savo privačių gyvenamųjų

2) Ar Šeštajai direktyvai ir visų pirma jos 17 straipsniui įgyvendinti priimta nacionalinė priemonė pažeidžia EB87 straipsnį, jei ši priemonė suteikia pirmajame klausime nurodytą naudą už apmokestinamojo asmens privačiai naudojamus gyvenamuosius objektus apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, tačiau nesuteikia jos neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims?

3) Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis lieka veiksminga, jei nacionalinis įstatymų leidėjas pakeičia pirkimo PVM atskaitą ribojančią nacionalinės teisės normą (šiuo atveju – *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą), kuri buvo pagrįsta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, aiškiai siekdamas išlaikyti pirkimo PVM atskaitos apribojimą, o nacionaliniame apyvartos mokesčio įstatyme toks apribojimas atskaityti pirkimo PVM ir toliau išliktų, tačiau dėl tik vėliau paaiškęjusios klaidos dėl Bendrijos teisės (šiuo atveju – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto) išaiškinimo nacionalinis įstatymų leidėjas priėmė nuostatą, kuri – atskirai paėmus – remiantis Bendrijos

teise (šiuo atveju – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu, kaip jis buvo išaiškintas sprendime *Seeling*) leidžia atskaityti pirkimo PVM?

Teisingumo Teismui rašytines ir žodines pastabas. Posėdyje Austrijos vyriausybė parėmė *Unabhängiger Finanzsenat* argumentus.

- 4) Jeigu į trečiąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

Ar tai, kad nacionalinis įstatymų leidėjas pakeitė vieną iš dviejų iš dalies sutampantių, nacionalinėje teisėje įtvirtintų apribojimų atskaityti pirkimo PVM (šiuo atveju – *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis ir *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas) ir atsisakė tokio apribojimo, klysdamas dėl teisės normos reikšmės, gali turėti neigiamos įtakos pirkimo PVM atskaitos apribojimui (*Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis), pagrįstam Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta „nekeičiamumo išlyga“?

40. Priešingai nei jų siūlymai dėl atsakymo į klausimus, bylos dalyviai vadovaujasi visiškai skirtingais pagrindais. S. Puffer ir Komisija mano, kad Šeštoji direktyva leidžia apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti priskirti visą ilgalaikį turtą verslui nedelsiant atskaitant visą pirkimo mokestį. *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausybė (toliau – Austrijos valdžios institucijos) teigia, kad Bendrijos teisė nereikalauja suteikti tokį pasirinkimą ir leidžia atskaitą tik nuo su verslu susijusių išlaidų.

## Vertinimas

39. S. Puffer, *Unabhängiger Finanzsenat* (suinteresuotasis asmuo pagrindiniame apeliaciniame procese) ir Komisija pateikė

41. Todėl prieš aptardama pateiktus klausimus išnagrinėsiu Austrijos valdžios institucijų poziciją.

### *Austrijos valdžios institucijų pozicija*

42. *Unabhängiger Finanzsenat* teigia, kad Šeštosios direktyvos formuluotė yra aiški ir negali būti aiškinama taip, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas.

43. Pagal 17 straipsnio 2 dalies a punktą pirkimo PVM atskaitomas, „jei prekės ir paslaugos, už kurias šis mokestis yra sumokėtas, naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams“. Remiantis 6 straipsnio 2 dalies a punktu verslui skirto turto naudojimas privatiems tikslams laikytinas apmokestinamuoju sandoriu, „kai pirkimo PVM už šį turtą yra atskaitytas“<sup>30</sup>. Taigi, pirmiausia, svarbu nustatyti, kokiomis dalimis turtas naudojamas verslo ar privatiems tikslams, nes tai lems, kiek pirkimo PVM galės būti atskaityta. Privatus naudojimas bus apmokestinamas tik tiek, kiek jis susijęs su objektais, įsigytais

verslui ir už kuriuos sumokėtas PVM gali būti atskaitytas<sup>31</sup>. Pats turto priskyrimas verslui negali būti teisės į atskaitą pagrindas, nes tokiu atveju nuostata, kad „PVM už šias prekes yra visas ar iš dalies atskaitytas“ nieko nereikštų. Austrijos valdžios institucijos aiškina, kad ilgalaikis turtas gali būti iš karto po įsigijimo visas priskirtas verslui, o PVM atskaitytas, atsižvelgiant į tuo metu verslui priskirtą turto dalį (kuri gali būti lygi net 0 %), suteikiant teisę vėliau pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį tikslinti pradinę atskaitą pagal vėlesnius naudojimo privatiems ar verslo tikslams dalies pokyčius per atskaitos laikotarpį.

44. Remdamosi tuo, Austrijos valdžios institucijos nepritaria Teisingumo Teismo teiginiams<sup>32</sup>, kad asmuo, naudojantis turtą tiek profesiniams, tiek asmeniniams tikslams ir kuris atskaitė visą ar dalį turto įsigijimo PVM, yra laikomas naudojančiu turtą vien apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti pagal 17 straipsnio 2 dalį ir todėl turi teisę nedelsiant atskaityti visą pirkimo PVM. Jie mano, kad Teisingumo Teismas nepagrįstai ir cikliškai išaiškino teisės aktus ir suteikė teisę atskaityti

30 — Austrijos valdžios institucijos pabrėžia, kad tik anglų kalboje iš šešių kalbų, kuriomis buvo išleista Šeštoji direktyva, vartojamas esamasis laikas (angl. „is deductible“). Visose kitose kalbose vartojama chronologinė tvarka atskleidžianti formuluotė, kuri galėtų būti verčiama kaip „buvo pagrindu teisei į atskaitą“ (angl. „has given rise to the right of deduction“). Be to, dabar Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies a punkte minimas pirkimo mokestis, kuris buvo įtrauktas į atskaitą (angl. „was deducted“).

31 — Austrijos valdžios institucijos remiasi su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalimi susijusiu sprendimu *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049), kuriame Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad jeigu įsigytam ir verslui priskirtam automobiliui, už kurį sumokėtas PVM nebuvo atskaitytas, atliekami darbai, nuo kurių PVM gali būti keliamas į atskaitą, ir po to toks automobilis priskiriamas asmeniniam apmokestinamojo asmens turtui, tiekimo sau pačiam apmokestinamąją vertę galėtų sudaryti tik ta kainos dalis, nuo kurios galėjo būti atskaitytas PVM.

32 — Joje remiamasi sprendimu *Lennartz* 41 punktu ir sprendimu *Seeling* 43 punktu, abu sprendimai minėti 15 išnašoje.

pirkimo PVM vēlāu atliekant apmokestināmuosius sandorius privātaus naudojimo forma.

45. Be to, Austrijas valdžias institucijas bando paneigtī kitus argumentus, kurie, jū manymu, gali būti suprantami kaip leidžiantys visiškai atskaityti mokesťi mišraus naudojimo atveju. Jū teigimu, generalinio advokato F. G. Jacobs atliktas Šeštosios direktivos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies bei 17 straipsnio 5 dalies palyginimas išvadoje byloje *Charles*<sup>33</sup> yra priešaringas ir skirtas tik paprasčiausiai išvengti sunkumū, kurie kyla dėl visiškos atskaitos. Išvadoje byloje *Seeling*<sup>34</sup>, remiantis Komisijos pasiūlymo dėl Šeštosios direktivos aiškinamuoju memorandumu, gautas rezultatas, kad pagal 6 straipsnio 2 dalies a punktą apmokestinimas pardavimo PVM buvo numatytas kaip alternatyva pirkimo mokesčio atskaitos apribojimui, nepateisina visiškos atskaitos už visą mišrios paskirties turtą. Jei apmokestinamasis asmuo naudoja mišrios paskirties pastatą vien neapmokestinamiesiems sandoriams, gaunamas absurdiškas rezultatas, nes tokiu atveju pardavimo PVM už turto naudojimą asmeniniams tikslams svyruos kiekvienais metais, atsižvelgiant į šiuos sandorius (pagal 17 straipsnio 5 dalyje numatytą dalinės atskaitos režimą), o ne nuo turto, naudojamo privatiems tikslams, dalies.

46. Galiu suprasti, kodėl Austrijas valdžias institucijas pabrėžia aiškū argumentavimo cikliškumą sprendimo *Lennartz* 26 punkte. Teisingumo Teismas pažymi, kad „asmuo, naudojantis turtą tiek profesiniams, tiek asmeniniams tikslams ir kuris atskaitė visą ar dalį turto įsigijimo PVM, yra laikomas naudojančiu turtą vien apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti pagal 17 straipsnio 2 dalį. Taigi toks asmuo iš esmės turi teisę nedelsiant atskaityti visą turto įsigijimo PVM.“ Tačiau Teisingumo Teismas nė karto nepakartojo šios formuluotės. Nuorodos į ją buvo pakeistos į „jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti verslui naudojamu turtu, šio turto įsigijimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma“<sup>35</sup>. Mano nuomone, tai Teisingumo Teismas ir turėjo omenyje, nepaisant galbūt kiek nesėkmingos formuluotės sprendime *Lennartz*.

47. Tačiau šiame ginče iš esmės nesutariama dėl pagrindinio skirtumo tarp Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtinto aiškinimo ir Austrijas valdžias institucijų pateiktos alternatyvios analizės, kuriū kiekvienu siekiama išspėsti problemą, kaip suderinti teisę visiškai ir nedelsiant atskaityti turto ekonominei veiklai įsigijimo PVM bei neišvengiamą aplinkybę, kad dalis tokio turto galiausiai bus

33 — Išvados 59 ir 60 punktai.

34 — Išvados 41 punktas, taip pat žr. išvados byloje *Lennartz* 59 punktą.

35 — Sprendimo *Seeling*, minėto 15 išnašoje, 41 punktas, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz* (C-17/01, Rink. p. I-4243) 37 punktas, sprendimo *Charles*, minėto 15 išnašoje, 24 punktas.

panaudota kitiems tikslams, nei buvo numatyta.

48. Šiuo atžvilgiu nemanau, kad Šeštosios direktyvos nuostatos tokios aiškios, jog Teisingumo Teismo aiškinimas nereikalingas. Mano nuomone, Austrijos valdžios institucijoms elgiasi nesąžiningai tai tvirtindamos ir tuo pačiu metu pačios savo rašytinėse pastabose pateikdamos išsamų kelių puslapių paaiškinimą. Jeigu jos būtų tokios aiškios, užtektų vien pacituoti pačias nuostatas.

49. Man atrodo, kad šie skirtingi požiūriai susiformavo dėl skirtingo turto priskyrimo verslui koncepcijos supratimo. Nors tiek Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis, tiek 6 straipsnio 2 dalies a punktas mini prekes, sudarančias verslui skirtą turto dalį, teisės aktas neapibrėžia prekių „priskyrimo“ tokiam turtui koncepcijos. Tokia sąvoka išsivystė Teisingumo Teismo praktikoje, pradedant sprendimu *Lennartz*. Formuluojuojant šį sprendimą, toks priskyrimas konstatuotinas tada, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (taigi ne kaip privatus asmuo), įsigyja prekių savo ekonominei veiklai (savaime suprantama, tai gali būti ir apmokestinamieji, ir neapmokestinamieji sandoriai).

50. Teisingumo Teismui toks priskyrimas (preziumuojant, kad jis iš tikrųjų gali būti nustatytas remiantis visomis aplinkybėmis,

bet nepaisant naudojamo verslui turto dalies<sup>36</sup>) yra teisės į atskaitą pagrindas ir reikalauja, kad vėlesnis privataus naudojimas būtų apmokestintas. Asmens, perkančio prekes, statusas ir tikslas, kuriam jos įgyjamos, nulemia, ar tos prekės bus priskirtos ekonominei veiklai ir joms bus taikomos PVM nuostatos, ar – privačiai sričiai, kurioje PVM nuostatos netaikomos. Pirmu atveju jos vis tiek vėliau gali būti priskirtos asmeniniam naudojimui sumokant pardavimo PVM (jeigu buvo atskaitytas pirkimo PVM, nes ekonominė veikla yra apmokestinama), ir tokiu būdu išsaugant neutralumą apmokestinamojo asmens atžvilgiu. Antru atveju bet koks prekių priskyrimas verslui užtraukia sankciją, nes PVM, kuris nebuvo atskaitytas dėl to, kad prekės buvo pirktos asmeniniams tikslams, nebegali būti atskaitytas, tačiau jeigu prekės bus naudojamos apmokestinamajai veiklai, jų kaina (įskaitant ir neatskaitytą PVM) sudarys apmokestinamąją vertę<sup>37</sup>.

51. Tačiau Austrijos valdžios institucijos, jeigu aš teisingai jas supratau, mano, kad priskyrimas verslui gali būti tik „atidedamasis“ veiksmas. Nors turtas bus naudojamas privatiems tikslams, jis vis tiek gali būti priskirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, tačiau atskaityti PVM (pasitelkiant tikslinimo mechanizmą) bus galima, tik jeigu jis iš tikrųjų bus naudojamas verslui.

36 — Sprendimo *Lennartz*, minėto 15 išnašoje, 21 ir 35 punktai.  
37 — Žr. taip pat generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Charles* 79 ir 80 punktuose.

52. Toks aiškinimas turi ir teigiamų dalykų. Juo remiantis išvengiama privataus turto priskyrimo verslui trūkumų ir finansinės naudos apmokestinamiesiems asmenims, kuri yra esminis šios bylos dalykas. Taip pat neatrodo, kad jis galėtų sukelti rimtų suderinamumo problemų su PVM sistemos esme, o tai patvirtina ir šio aiškinimo panašumas į Komisijos siūlomą pakeitimą<sup>38</sup>.

53. Tačiau dėl tokio aiškinimo apmokestinamieji asmenys netenka teisės nedelsiant atskaityti PVM, jeigu iš pradžių turtas naudojamas asmeniniams tikslams, o naudojimas verslui atidedamas. Nors toks aiškinimas galėtų būti inkorporuotas į PVM sistemą, tačiau jis akivaizdžiai nėra priimtinesnis už Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintą aiškinimą ir tikrai nekyla iš teisės akto teksto.

54. Taip pat nemanau, kad Austrijos valdžios institucijų išsakyta Teisingumo Teismo praktikos kritika yra pagrįsta.

55. Teisingumo Teismo požiūriu verslui priskirtos prekės turi būti laikomos naudojamomis verslo tikslams. Todėl bet koks

privatus naudojimas tampa apmokestinamuoju naudojimu verslui, nes apmokestinamasis asmuo tiekia sau pačiam prekes ar teiks paslaugas tokiu pačiu būdu, kaip tai darytų bet kuriam kitam galutiniam vartotojui. Tai teisinga tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo turėjo pradinę teisę atskaityti mokesčių, o šios teisės panaudojimo galimybės priklauso nuo bendrai apmokestinamojo asmens sudaromų apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų sandorių santykio. Tai paaiškina apribojimą „kai PVM už šias prekes yra visas ar iš dalies atskaitytas“ ir generalinio advokato F. G. Jacobs argumentus išvados byloje *Charles* 59 ir 60 punktuose. Be to, man atrodo, kad Austrijos valdžios institucijos dėl klaidingo minėtų punktų supratimo nusprendė, kad absurdiška, jog asmens, vykdančio ir apmokestinamuosius, ir neapmokestinamuosius sandorius, teisė atskaityti verslo ir privatiems tikslams naudojamam turtui tenkantį PVM gali būti tikslinama, atsižvelgiant į apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų sandorių dalį ir nekoreguojama vien pagal turto naudojimo verslo ir privatiems poreikiams mastą. Galiausiai, generalinio advokato F. G. Jacobs cituotose Šeštosios direktyvos pakeitimo pasiūlymo aiškinamojo memorandumo nuostatose tiesiogiai nenurodoma, kad siekiama leisti visišką atskaitą mišraus naudojimo atveju, tačiau jos neabejotinai atitinka tokį ketinimą ir jose apie jį užsimenama.

56. Apibendrinant reikia pasakyti, jog nesu įsitikinusi, kad remiantis Austrijos valdžios institucijų argumentais yra priežasčių pakeisti Teisingumo Teismo praktiką šioje srityje. Jose pateikiama tik alternatyvi analizė, kuri yra

38 — Žr. šios išvados 21 ir 22 punktus.

įdomi, tačiau, priešingai nei teigia Austrijos valdžios institucijos, tikrai nėra vienintelis ir neišvengiamas teisės akto aiškinimas. Tačiau jeigu Teisingumo Teismas svarstytų galimybę pakeisti praktiką, būtų, iš naujo pradėjus žodinių nagrinėjimą, reikėtų perduoti nagrinėti didesnės sudėties teismui. Tokiu atveju būtų prasminga pakviesti kitas valstybes nares pateikti savo pastabas, nes šis klausimas susijęs su visa PVM sistema. Tačiau atkreipti dėmesį į tai, kad nė viena valstybė narė, išskyrus Austriją, nemanė esant reikalinga reaguoti į *Unabhängiger Finanzsenat* rašytines pastabas šioje byloje.

57. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškeltus keturis klausimus nagrinėsiu remdamasi tuo, kad klausimas dėl Teisingumo Teismo suformuoto Šeštosios direktyvos aiškinimo nekyla.

*Pirmasis klausimas: vienodo požiūrio principas*

58. Negalima neigti, kad asmuo, galintis visiškai ir nedelsiant atskaityti prekių, pirktų ir priskirtų verslui, įsigijimo PVM, o vėliau mokantis pardavimo PVM dalimis, atsižvelgiant į prekių naudojimo privatiems tikslams dalį, gali turėti konkrečios mokesstinės naudos, palyginti su kitu asmeniu, kuris perka panašias prekes kaip privatus asmuo ir

dėl to negali atskaityti pirkimo PVM<sup>39</sup>. Ši nauda visada egzistuos, tačiau jos dydis priklausys nuo daugelio kintamųjų<sup>40</sup>. Todėl neverta svarstyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo skaičiavimo, kad nekilnojamojo turto Austrijoje atveju nauda gali siekti 25 % viso PVM ar 5 % visos savikainos. Užtenka pripažinti, kad apmokestinimas stipriai skiriasi.

59. Vienodo požiūrio principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama<sup>41</sup>. Ar šiomis aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo yra tokioje pačioje situacijoje kaip ir privatus asmuo, ar vis dėlto jų diferencijavimas objektyviai pateisinamas?

60. Verslo turto naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimo sistema kaip tik skirta išvengti – dar didesnės – nelygybės, jeigu apmokestinamiesiems asmenims būtų leista priskirti turtą, kurio visas įsigijimo PVM buvo atskaitytas, asmeniniam naudojimui nesumo-

39 — Žr., pavyzdžiui, generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Seeling* 39 ir paskesnius punktus bei jo išvados byloje *Charles* 74 ir paskesnius punktus; abi išvados minėtos 15 išnašoje.

40 — Žr. šios išvados 35 punktą ir 28 išnašą.

41 — Žr., pavyzdžiui, neseniai priimto 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283) 51 punktą.

kant jokio PVM. Tačiau didesnės nelygybės nebuvimas negali pateisinti mažesnės nelygybės. Turi būti įrodyta, kad ji kyla iš objektyvių situacijų skirtumų, kurie reikšmingi nevienodam požiūriui.

61. Šiuo atveju sutikčiau su Komisija, kad apmokestinamasis asmuo ir privatus savininkas yra skirtingose situacijose. Privataus savininko atveju visas turtas neribotam laikui naudojamas asmeniniams tikslams. Apmokestinamasis asmuo dalį turto naudoja verslui su galimybe pakeisti tokio naudojimo apimtį. Kai PVM įeina į turto, įskaitant ilgalaikį ir nekilnojamąjį turtą, įsigijimo ir priežiūros savikainą, jį turi sumokėti galutinis „vartotojas“, t. y. asmuo, naudojantis turtą asmeniniams tikslams, turi išlikti PVM neutralumas apmokestinamojo asmens atžvilgiu. Turto asmeniniams tikslams įsigyjantis apmokestinamasis asmuo turi sumokėti tą patį PVM kaip ir neapmokestinamasis asmuo. Jeigu vėliau jis nori tokį turtą naudoti verslui, jis nebegali šio mokesčio nemokėti, o tai su PVM neutralumo principu nesuderinamu būdu apsunkina jo ekonominę veiklą ir jis atsiduria blogesnėje padėtyje konkuruojančių apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu<sup>42</sup>. Būtent dėl šios priežasties ir, kaip teigia S. Puffer, visiškai suvokdamas atsirasiančias pasekmes, Teisingumo Teismas išaiškino, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę mišraus naudojimo turtą priskirti verslui, numatant vėlesnį privataus naudojimo apmokestinimą.

62. Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad apmokestinamieji asmenys kaip ūkio subjektai ne tik prisideda prie Europos Bendrijos tikslo skatinti ekonominės veiklos plėtrą ir dėl to prisiima tam tikrą ekonominę riziką, bet taip pat surenka PVM ir atsako už jo sumokėjimą mokesčių institucijoms. Tie, kurie paprasčiausiai naudoja ar vartoja prekes asmeniniams poreikiams, negali reikalauti tokio paties apmokestinimo PVM.

63. Todėl į pirmą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimą aš atsakyčiau neigiamai.

*Antrasis klausimas: valstybės pagalba*

64. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nori žinoti, ar nauda, kurią gauna PVM apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys ir kurios negauna neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestina-

42 — Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Charles* 75 ir paskesnius punktus.

mieji asmenys, gali būti laikoma EB 87 straipsnio uždrausta valstybės pagalba. Tiksliau sakant, jis klausia, ar Šeštąją direktyvą perkeliantys nacionaliniai teisės aktai pažeidžia EB 87 straipsnį.

65. Klausimo formuluotė reikalauja dviejų preliminarių pastabų.

66. Pirma, Teisingumo Teismui pateikta informacija leidžia manyti, kad dabartiniai Austrijos teisės aktai *neleidžia* daryti tokios išvados. Tik jeigu teisės aktai *neleidžia* visiškai ir nedelsiant atskaityti pirkimo PVM aptariamomis aplinkybėmis, trečiasis ir ketvirtasis nacionalinio teismo klausimai tampa reikšmingi. Tokiu atveju antrasis klausimas, taip suformuluotas, yra visiškai hipotetinis. Tačiau nacionalinę teisę turi aiškinti būtent nacionalinis teismas, ir todėl aš nagrinėsiu antrąjį klausimą preziumuodama, kad pradinė prielaida teisinga.

67. Antra, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip „bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą“, t. y. gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą bei materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių

pajamų, „neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Iš to išplaukia, kad asmuo, atliekantis vien neapmokestinamuosius sandorius, išlieka „apmokestinamuoju asmeniu“ teisės aktuose nustatyta prasme. Tačiau toks asmuo neturi nei apmokestinamuosius sandorius atliekančio asmens teisių, nei pareigų, ir PVM nedaro jam tokios įtakos kaip pastarajam. Trumpai tariant, PVM atžvilgiu jis yra beveik toks pats kaip ir savo asmeniniame gyvenime.

68. Aš manau, kad į nagrinėjamą klausimą galima atsakyti tik neigiamai.

69. EB 87 straipsnio 1 dalis numato, kad „valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai“. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, siekiant kvalifikuoti pagalbą minėtos nuostatos prasme, reikalaujama, kad būtų tenkinamos visos joje įtvirtintos sąlygos. Visų pirma tai turi būti valstybės įsikišimas arba įsikišimas panaudojant valstybinius išteklius. Antra, šis įsikišimas turi galėti paveikti

valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, juo turi būti suteiktas pranašumas pagalbos gavėjui. Ketvirta, jis turi iškreipti konkurenciją ar kelti grėsmę, kad ji bus iškreipta<sup>43</sup>.

skirtingas požiūris į abiejų kategorijų prekes ir paslaugas teikiančius ūkio subjektus daugeliu atvejų<sup>45</sup> neiškraipys konkurencijos.

70. Skirtingas požiūris į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius sudarančių ūkio subjektų (kartu su tarpiniais atvejais abiejų tipų sandorius sudarantiems subjektams) negali būti priskirtas nė vienai konkrečiai valstybei. Tai yra sudėtinė Bendrijos suderinimo priemonėmis, kurios turi būti vienodai įgyvendintos visose valstybėse narėse, sukurtos PVM sistemos dalis. Todėl nėra jokio „valstybės išikišimo“ ir poveikio valstybių narių tarpusavio prekybai. Komisija priduria, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką pranašumas pagalbos gavėjui turi būti atrankinio pobūdžio, o aptariama priemonė, nors ir suteikia pranašumą gavėjui, tokia nėra bei gali būti pateisinta sistemos, kurios dalis ji yra, esme arba bendru režimu<sup>44</sup>. Kadangi pirmos trys sąlygos neįvykdomos, skirtingas požiūris negali pažeisti EB 87 straipsnio.

*Trečiasis klausimas: Umsatzsteuergesetz 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas*

72. Iki 1995 m. sausio 1 d. *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkte buvo nustatyta, kad „su pastatų įgijimu, statyba ar priežiūra susijęs prekių tiekimas ir paslaugų teikimas laikomi suteiktais verslui tik tiek, kiek atlyginimas už jas pagal pajamų apmokestinimą reglamentuojančias nuostatas laikomas veiklos ar profesinėmis išlaidomis“.

71. Taip pat atkreipti dėmesį į tai, kad atleidimo nuo mokesčio sistema sudaryta taip, kad būtų kuo labiau sumažinta konkurencija tarp apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų prekių ir paslaugų, ir todėl bet koks

73. Ta apimtimi, kuria ši nuostata tuo metu draudė atskaityti pirkimo PVM, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį ji galėjo būti palikta galioti, kol Taryba nuspręs, nuo kokių išlaidų PVM negalės būti atskaitomas (šiuo metu šis momentas dar nežinomas).

43 — Žr., neseniai 2008 m. liepos 1 d. priimto Sprendimo *Chronopost ir La Poste* (C-341/06 P ir C-342/06 P, Rink. p. I-4777) 121 ir 122 punktus.

44 — Žr., pavyzdžiui, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance* (C-308/01, Rink. p. I-4777) 66 ir paskesnius punktus.

45 — Teisinga, kad, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra keletas konkurencijos tarp šių dviejų kategorijų atvejų (žr., pavyzdžiui, 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, Rink. p. I-12121), tačiau jie yra reti ir nagrinėjamas atvejis jiems nepriklauso.

74. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tam tikros valstybės teisės aktais jau įsigaliojus Šeštajai direktyvai pakeičiama galiojančių apribojimų taikymo sritis, ją susiaurinant, ir taip priartėjama prie Šeštosios direktyvos tikslo, tokiam reglamentavimui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata<sup>46</sup>. Savo ruožtu nacionalinės teisės aktai nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą ir pažeidžia jos 17 straipsnio 2 dalį, jeigu, įsigaliojus Šeštajai direktyvai, jie išplečia galiojančių apribojimų apimtį taip nutoldami nuo šios direktyvos tikslo<sup>47</sup>.

76. *Verwaltungsgerichtshof* remiasi sprendimo *Holböck*<sup>48</sup> 41 punktu, kuriame Teisingumo Teismas patvirtino savo praktiką, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau nei nekeičiamumo išlygoje nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamu Bendrijos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią Bendrijos teisėje įtvirtintų teisių ir laisvių naudojimosi kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. „Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami skirtingu negu ankstesnė teisė aiškinimu ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamu Bendrijos aktu nurodytą datą galiojančiam teisės aktui“.

75. Tačiau remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad nagrinėjamu atveju PVM atskaitos apribojimas tais atvejais, kai iš principo egzistavo prievolė mokėti pardavimo mokestį (visų pirma verslui priskirtų prekių naudojimo asmeniniams tikslams atveju), buvo pakeistas į neapmokestinimą pirkimo PVM, ir dėl to buvo apribota pirkimo mokesčio atskaita.

77. Galiu tik pritarti Komisijai, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aprašytas Austrijos teisės akto pakeitimas turėtų būti priskirtas prie 76 punkto paskutiniame sakinyje nurodytų pakeitimų. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis įstatymų leidėjas padarė pakeitimą remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teisės aiškinimu. Bet kuriuo atveju padarytas pakeitimas nėra leidžiamas pagal sprendimą *Seeling*, kad privatus verslui priskirto nekilnojamojo turto, kuriam tenkantis PVM buvo atskaitytas, naudojimasis negali būti laikomas neapmo-

46 — 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-40/00, Rink. p. I-4539) 22–24 punktai, 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81) 45 punktas.

47 — 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-40/00, Rink. p. I-4539) 17–20 punktai, sprendimo *Metropol ir Stadler* 46 punktas.

48 — Minėtas 29 išnašoje.

kestinama išperkamąja nuoma ar nuoma, o laikytinas apmokestinamu paslaugos teikimu sau pačiam.

*Ketvirtasis klausimas: poveikis Umsatzsteuergesetz 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunkčiui*

78. Nacionalinis teismas nori žinoti, ar tuomet, jeigu *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies numatytą nekeičiamumo išlygą, ši išlyga netaikoma ir 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktyje įtvirtintam „iš dalies sutampančiam“ atskaitos apribojimui.

79. S. Puffer tvirtina, kad 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis, kuris, nukreipdamas į pajamų mokesčio teisės aktus, numato, jog PVM, susijęs su pragyvenimo išlaidomis, įskaitant ir išlaidas asmeniniam būstui, negali būti atskaitomas, netaikomas namo statybos išlaidoms, ar bent jau anksčiau nebuvo taip aiškinamas.

80. Savaimė suprantama, kad būtent nacionalinis teismas turi nustatyti minėtos nuostatos reikšmę. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą ir 2 dalies 2 punkto a papunktį jis apibūdina kaip „iš dalies sutampančias“ nuostatas, tačiau nepaaiškina, kiek jos gali būti laikomos tarpusavyje priklausomomis arba autonomiškoms. Man atrodo akivaizdu, kad, jeigu 2 dalies 2 punkto a papunktyje numatyto atskaitos apribojimo taikymas ir (ar) aiškinimas priklauso nuo 2 dalies 1 punkte įtvirtinto apribojimo, o šis prieštarauja Šeštosios direktyvos nuostatomis bei jam netaikoma nekeičiamumo išlyga, įtaka 2 dalies 2 punkto a papunkčiui bus tokia pati. Tačiau jeigu 2 dalies 2 punkto a papunktis yra savarankiškas atskaitos apribojimas, galiojęs iki 1995 m. sausio 1 d. ir nebuvęs po to pakeistas, jam taikoma nekeičiamumo išlyga.

81. Galiausiai, norėčiau dar kartą pabrėžti, kad atrodo, jog trečiasis ir ketvirtasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai paremti kita prielaida nei antrasis klausimas. Antrame klausime preziumuojama, kad Austrijos teisės aktai leidžia apmokestinamiesiems asmenims priskirti nekilnojamąjį turtą verslui bei visiškai ir nedelsiant atskaityti PVM su sąlyga, kad, vykdant šį verslą, sudaromi apmokestinamieji sandoriai, o trečiasis ir ketvirtasis klausimai paremti tuo, kad Austrijos teisės aktai riboja tokią atskaitą. Šias problemas turi išspręsti nacionalinis teismas.

## Išvada

82. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

- 1) Tai, kad pagal Bendrijos PVM direktyvas apmokestinamajam asmeniui leidžiama visiškai ir nedelsiant atskaityti jo įsigyto ir verslui priskirto turto pirkimo PVM, atitinkamai dalimis mokant pardavimo PVM už privatų naudojimąsi, net jei jis gauna aiškią finansinę naudą, palyginti su privačiu asmeniu, įsigijančiu panašų turtą ir negalinčiu atskaityti pirkimo PVM, nepažeidžia vienodo požiūrio principo.
  
- 2) Šeštajai direktyvai įgyvendinti priimta nacionalinė priemonė, suteikianti tokią naudą, nepažeidžia EB 87 straipsnio.
  
- 3) Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta nekeičiamumo išlyga netaikoma tokiems atvejams, kai anksčiau galiojęs pirkimo PVM atskaitos apribojimas tais atvejais, kai iš principo mokėtinas pardavimo PVM, vėliau pakeičiamas neapmokestinimu pardavimo PVM, apribojant pirkimo PVM atskaitą.

- 4) Jeigu ankstesnis atskaitos apribojums pakeičiama neapmokestinumu ir tādēļ tam netaikytina Šeštosios direktivos 17. straipsnia 6. daļies numatyta nekeičiamumo išlyga, nekeičiamumo išlyga nebus taikoma ir bet kokiam kitam draudimui, kurio taikymas ir (ar) aiškinimas priklauso nuo ankstesnio apribojimo. Tačiau nekeičiamumo išlyga taikoma savarankiškam apribojimui, jei jis galiojo įsigaliojant direktyvai ir nebuvo vėliau pakeistas.