

Byla C-460/07

Sandra Puffer

prieš

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija))
prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva — 17 straipsnio 2 ir 6 dalys — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Apmokestinamojo asmens verslui priklausančio pastato statybos sąnaudos — 6 straipsnio 2 dalis — Dalies pastato naudojimas privatiems poreikiams — Finansinė nauda, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis — Vienodas požiūris — Valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį — Teisės į atskaitą apribojimas“

Generalinės advokatės E. Sharpston išvada, pateikta 2008 m. gruodžio 11 d. . . . I - 3255
2009 m. balandžio 23 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas . . . I - 3279

Sprendimo santrauka

- 1. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Visiškai ar iš dalies apmokestinamojo asmens privačiam turtui priskirtas ilgalaikis turtas (Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnis)*

2. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Mišrios paskirties pastato statyba*
(Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies a punktas ir 17 straipsnio 2 dalies a punktas)
3. *Valstybių teikiama pagalba — Sąvoka*
(EB 87 straipsnio 1 dalis)
4. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Teisės į atskaitą apribojimai — Valstybių narių teisė toliau taikyti apribojimus, buvusius Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu*
(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis)

1. Apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą pastatą laikyti verslui skirtu turto dalimi ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teisę atskaityti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį nuo visų šio pastato statybos sąnaudų ir, antra, atitinkamą pareigą mokėti pridėtinės vertės mokestį nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą. Tačiau, jeigu apmokestinamasis asmuo, įsigydamas ilgalaikį turtą, nusprendžia visą jį laikyti savo privačiu turtu arba naudoti savo profesinėje veikloje tik jo dalį, privačiam turtui priskirtos dalies atžvilgiu negali atsirasti jokia teisė į atskaitą. Tokiu atveju vėlesnis dalies privačiam turtui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagrįsti teisės į atskaitą, nes pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 1 dalį teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti atskaitytiną

mokestį. Dabartinėje Bendrijos teisėje šiuo atžvilgiu nenumatytas joks tikslinimo mechanizmas.

(žr. 42–44 punktus)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teisės vienodo požiūrio principo dėl to, kad šios nuostatos, įtvirtinus jose teisės iš karto atskaityti visą pirkimo pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą už mišrios paskirties pastato statybą, ir vėlesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokesčiu paskirstymo mechanizmą, gali suteikti apmokestinamiesiems

asmenims finansinės naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojančiams savo pastatą tik privatiems gyvenimo tikslams.

Šiuo atžvilgiu mišrios paskirties ilgalaikio turto privataus naudojimo atveju įmanoma, kad vien Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas neužtikrins vienodo požiūrio į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius ar kitus apmokestinamuosius asmenis, kurie įsigyja tokio paties pobūdžio turtą privačiai, ir todėl dėl šios priežasties turi iš karto sumokėti visą pridėtinės vertės mokesį. Iš tikrųjų negalima atmesti galimybės, kad tikslas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalių bei 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto mechanizmu visiškai atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo jiems vykdančią bet kokią apmokestinamąją ūkinę veiklą apskaičiuoto ar sumokėto pridėtinės vertės mokesčio naštos, įskaitant bet kokią finansinę naštą, tenkančią turto objektams per laikotarpį nuo investicinių išlaidų iki faktinio profesinio naudojimo, gali suteikti finansinės naudos, kiek tai susiję su tokio turto objekto naudojimu apmokestinamųjų asmenų privatiems poreikiams. Taigi galimas skirtingas požiūris į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis atsiranda taikant mokesčių neutralumo principą, kuris pirmiausia skirtas vienodam požiūriui į apmokestinamuosius asmenis užtikrinti. Be to, šis potencialus skirtumas nulemtas tuo, kad apmokestinamieji asmenys vykdo savo ūkinę veiklą, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje. Galiausiai jis susijęs su ypatingu apmokestinamųjų asmenų statusu pagal Šeštąją direktyvą, kuris, be kita ko, reiškia, kad, remiantis Šeštosios

direktyvos 21 straipsniu, jie yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai ir turi jį rinkti. Kadangi šie požymiai skiria apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų asmenų, kurie nevykdo tokios ūkinės veiklos, situaciją, galimas skirtingas požiūris išplaukia iš skirtingų taisyklių taikymo skirtingoms situacijoms ir todėl nelemia vienodo požiūrio principo pažeidimo. Tas pats pasakytina apie apmokestinamąjį asmenį, priskyrusį visą ilgalaikio turto objektą savo privačiam turtui, nes šį objektą jis ketina naudoti ne savo ūkinei veiklai vykdyti, o privatiems tikslams. Vertinimas nebūtų kitoks ir vien neapmokestinamuosius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens atveju, nes tokiam apmokestinamajam asmeniui tenka tokia pati pridėtinės vertės mokesčio našta kaip ir neapmokestinamajam asmeniui, ir todėl jis iš esmės yra tokioje pačioje situacijoje kaip ir pastarasis.

(žr. 55–59, 62 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

- EB 87 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia tokios Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkeliančios nacionalinės nuostatos, kurioje numatyta, kad teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą turi tik apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, nesuteikiant tokios teisės vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokia nacionalinė priemonė gali suteikti finansinės naudos tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisės į pirkimo mokesčio atskaitą apribojimas tik apmokestinamaisiais sandoriais yra sudėtinė Bendrijos suderinimo priemonėmis, kurios turi būti vienodai įgyvendintos visose valstybėse narėse, sukurtos pridėtinės vertės mokesčio sistemos dalis. Todėl valstybės įsikišimo sąlyga neįvykdoma ir EB 87 straipsnio 1 dalis netaikytina.

(žr. 70–71 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

4. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatyta nukrypti leidžianti nuostata netaikytina nacionalinei

nuostatai, kuria pakeičiami įsigaliojant šiai direktyvai galioję teisės aktai, kuri grindžiama kitokia logika nei ankstesni teisės aktai ir kuria įtvirtinamos naujos procedūros. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis įstatymų leidėjas ankstesnius nacionalinės teisės aktus pakeitė remdamasis teisingu, ar neteisingu Bendrijos teisės aiškinimu. Tai, ar toks tam tikros nacionalinės nuostatos pakeitimas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo požiūriu turi įtakos ir kitai nacionalinei nuostatai, priklauso nuo to, ar šios nacionalinės nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos, o tai turi įvertinti nacionalinis teismas.

(žr. 98 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą)