

PUFFER

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. balandžio 23 d.\*

Byloje C-460/07

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2007 m. rugsėjo 24 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2007 m. spalio 11 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Sandra Puffer**

prieš

**Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ir A. Arabadžiev (pranešėjas),

\* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė E. Sharpston,  
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. spalio 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- S. Puffer, atstovaujamos advokatų F. Schubert ir W.-D. Arnold bei mokesčių konsultanto C. Prodinger,
  
- *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*, atstovaujamo T. Krumenacker,
  
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos J. Bauer,
  
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2008 m. gruodžio 11 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio išaiškinimo ir jo atitikties bendrajam Bendrijos teisės vienodo požiūrio principui.
  
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp S. Puffer ir *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas, Linco padalinys, toliau – *Unabhängiger Finanzsenat*) dėl teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2002 ir 2003 metais sumokėtą už pastato, kuris priskiriamas S. Puffer verslui, tačiau kurio dalis naudojama privatiems poreikiams, statybą.

## Teisinis pagrindas

### *Bendrijos teisės aktai*

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

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkte paslaugų teikimu už atlygį laikoma „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“.

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

7 Remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto pirmąja pastraipa, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio „nekilnojamojo turto nuomą“, išskyrus tam tikras išimtis, kurios nėra reikšmingos šioje byloje.

- 8 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, iš dalies pakeistame 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), nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas 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;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis (PVM) negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<...>

6. 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.“

- 9 Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, iš dalies pakeistame 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18), numatyta:

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

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

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

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, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

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

Nacionalinės teisės aktai

<sup>10</sup> 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, BGBl. 663/1994, toliau – *Umsatzsteuergesetz 1994*), galiojusio Austrijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą

momentu, t. y. 1995 m. sausio 1 d., 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas ir 2 punkto a papunktis buvo suformuluoti taip:

„1. Tiekimai ir kitos paslaugos, susijusios su pastatų įgijimu, statyba ar priežiūra, laikomos suteiktais verslui tik tiek, kiek atlyginimas už jas pagal pajamų apmokestinimą reglamentuojančias nuostatas laikomas veiklos ar profesinėmis išlaidomis.

2. Suteiktais verslui nelaikomi tiekimai ar kitos paslaugos,

a) atlyginimas už kurias iš esmės nesudaro atskaitytinų išlaidų (sąnaudų) 1988 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz 1988*, BGBl. 400/1988) 20 straipsnio 1 dalies 1–5 punktų arba 1988 m. Bendrovių mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz 1988*, BGBl. 401/1988) 8 straipsnio 2 dalies ir 12 straipsnio 1 dalies 1–5 punktų prasme.“

<sup>11</sup> Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog dėl to, kad pagal 1988 m. Pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1–5 punktus iš apmokestinamųjų pajamų neleidžiama atskaityti pragyvenimo, tarp jų ir gyvenamojo būsto, išlaidų, *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas ir 2 punkto a papunktis lemia, jog PVM atskaita galima tik profesiniams tikslams naudojamai pastato daliai ir negalima tai jo daliai, kuri naudojama privatiems gyvenimo tikslams.

<sup>12</sup> 1997 m. Įstatymu dėl mokesčių įstatymų pakeitimo (*Abgabenänderungsgesetz 1997*, BGBl. I, 9/1998) *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas buvo



pakeistas, numaćius, jog miřrios paskirties pastatai visi gali bűti priskirti verslui. Kita vertus, řio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 16 punkte kartu su *Umsatzsteuergesetz 1994* 6 straipsnio 2 dalimi ir 12 straipsnio 3 dalimi buvo nustatyta, kad pastato dalių naudojimas privatiems gyvenimo tikslams yra „atleistas nuo mokesćio sandoris“ Šeřtosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, ir taip buvo apribota atskaitos galimybė.

- 13 Iš nutarties dėl prařymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šiais pakeitimais Austrijos įstatymų leidėjas siekė išlaikyti PVM atskaitos apribojimus privatiems gyvenimo tikslams naudojamoms pastato dalims, nors ir pripaįįstant iš 2003 m. geguęės 8 d. Sprendimo *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101) išplaukianćią galimybę priskirti verslui visą miřrios paskirties pastatą.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 14 Nuo 2002 m. lapkrićio iki 2004 m. birželio mėn. S. Puffer pasistatė privatų gyvenamąjį namą su baseinu. Nuo 2003 m. ji naudojo řį pastatą privatiems gyvenimo tikslams, išskyrus vieną, maįdaug 11 %, jo dalį, kurią ji išnuomavo profesiniams tikslams.
- 15 S. Puffer buvo priskyrusi savo verslui visą pastatą ir paprašė leisti jai atskaityti visus pirkimo mokesćius, sumokėtus už pastato statybas.
- 16 Pataisytais sprendimais dėl PVM už 2002 ir 2003 metus *Finanzamt* (mokesćių inspekcija), viena vertus, atsisakė atskaitos tikslais atsiųvelgti į už baseino statybas sumokėtus mokesćius. Kita vertus, kitų statybos išlaidų atųvilgiu ji sutiko leisti atskaityti tik profesiniams tikslams naudojamai pastato daliai, t. y. 11 %, tenkanćius pirkimo mokesćius.

- 17 Dėl šių sprendimų S. Puffer pateikė skundą, kurį *Unabhängiger Finanzsenat* atmetė, be kita ko, motyvuodamas tuo, kad, Šeštajai direktyvai įsigaliojant Austrijos Respublikoje, nacionalinėje teisėje buvo numatytas apribojimas atskaityti pirkimo PVM už privatiems gyvenimo tikslams skirtų pastatų dalių statybas sąnaudas ir kad nacionalinis įstatymų leidėjas nebuvo atsisakęs Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatytos galimybės toliau taikyti šį apribojimą.
- 18 Tuomet S. Puffer apskundė šį sprendimą *Verwaltungsgerichtshof*. Visų pirma, ji tvirtina, kad viso tam tikro turto objekto priskyrimas verslui, remiantis Teisingumo Teismo praktika, suteikia teisę į viso PVM atskaitą ir, antra, kad šiuo atveju nėra įvykdomos sąlygos, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, leidžiančioje valstybėms narėms toliau taikyti atskaitos apribojimus, galiojusius Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu.
- 19 Konstatavęs, kad, priešingai nei numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, Austrijos teisės aktai neleidžia iš karto atskaityti viso PVM nuo sąnaudų, patirtų statant verslui priskirtiną mišrios paskirties nekilnojamojo turto objektą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl šios nuostatos atitikties bendrajam Bendrijos teisės vienodo požiūrio principui.
- 20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad teisė iš karto atskaityti visą PVM, priskirtiną mišrios paskirties nekilnojamojo turto objekto statybos sąnaudoms ir vėlesnis privatiems gyvenimo tikslams naudojamos pastato dalies apmokestinimas PVM, paskirstant jį dešimčiai metų, iš esmės reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui šiam laikotarpiui suteikiamas „kreditas be palūkanų“, kuriuo negali pasinaudoti neapmokestinamasis asmuo.
- 21 Todėl šis teismas kelia klausimą, ar iš to išplaukianti finansinė nauda, kurią šis teismas mano esant 5 % sąnaudų privatiems tikslams naudojamos pastato dalies statybai, lemia

nevienodą apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų asmenų bei – apmokestinamųjų asmenų kategorijoje – vien privatiems ir iš dalies savo verslui pastatą statančių apmokestinamųjų asmenų traktavimą.

22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl to, ar ši finansinė nauda, kuri suteikiama apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims ir nesuteikiama apmokestinamiesiems asmenims, sudarantiems tik neapmokestinamuosius sandorius, gali būti laikoma valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį, jeigu ji išplaukia iš nacionalinės Šeštosios direktyvos perkėlimo priemonės ir šios dvi apmokestinamųjų asmenų kategorijos konkuruoja tarpusavyje.

23 Galiausiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar, nepaisant *Abgabenänderungsgesetz 1997* padarytų pakeitimų, nacionalinės teisės aktams, ribojantiems sumokėto pirkimo PVM atskaitą, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis, kaip teigia *Unabhängiger Finanzsenat*.

24 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„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 nuosavybės gyvenamuosius objektus savo gyvenimui (vartojimui) maždaug 5 % pigiau nei kiti ES piliečiai, o lengvata neribotai didėja kylant gyvenamojo objekto įsigijimo ar pastatymo sąnaudoms? Ar toks pažeidimas konstatuotinas ir dėl to, kad apmokestinamieji asmenys gyvenamuosius objektus savo gyvenimui, kuriuos bent minimaliai naudoja savo verslui, gali įsigyti nuosavybės maždaug 5 % pigiau nei kiti apmokestinamieji asmenys, kurie savo privačių gyvenamųjų pastatų bent minimaliai nenaudoja verslui?

2. Ar Šeštajai direktyvai ir visų pirma jos 17 straipsniui perkelti priimta nacionalinė priemonė pažeidžia EB 87 straipsnį, jei ši priemonė suteikia pirmajame klausime nurodytą lengvatą 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 paaiškėjusios klaidos dėl Bendrijos teisės (t. y. 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?
  
4. Jeigu į trečiąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

Ar tai, kad nacionalinis įstatymų leidėjas pakeitė vieną iš dviejų iš dalies sutampančių, 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“?

## Dėl prejudicinių klausimų

*Dėl pirmojo klausimo, susijusio su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto atitikties bendrajam Bendrijos teisės vienodo požiūrio principui*

- 25 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas pažeidžia bendrąjį Bendrijos teisės vienodo požiūrio principą dėl to, kad šios nuostatos, įtvirtinus jose teisės iš karto atskaityti visą pirkimo PVM, 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, naudojančiais savo pastatus tik privatiems gyvenimo tikslams.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 26 S. Puffer tvirtina, kad verslininkas gali nuspręsti visą mišrios paskirties turto objektą priskirti verslui, siekdamas išlaikyti galimybę atskaityti apskaičiuotą pirkimo PVM, jeigu šis turto objektas vėliau būtų labiau naudojamas profesiniais tikslais.
- 27 Jos teigimu, pirmiausia bent iš dalies priskyrus turto objektą privačiam naudojimui ir vėliau numačius, kad jis naudojamas verslui, Šeštoji direktyva kaip tik nebeleidžia atskaityti pirkimo PVM. Galimybė iš karto atskaityti visą PVM ir vėlesnis paskirstytas privataus šio turto objekto naudojimo apmokestinimas išplaukia iš Šeštosios direktyvos sistemos, ir Teisingumo Teismas tai yra pripažinęs savo praktikoje. Todėl nėra jokios priežasties abejoti šios sistemos suderinamumu su bendroju Bendrijos teisės vienodo požiūrio principu.

- 28 *Unabhängiger Finanzsenat* pažymi, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas leidžia apskaičiuoto pirkimo PVM atskaitą tik tiek, kiek prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamųjų verslininko sandorių poreikiams. Jo teigimu, tai reiškia, kad Šeštoji direktyva nesuteikia atskaitos teisės privatiems tikslams naudojamai turto objekto daliai.
- 29 Jo manymu, remiantis aiškiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto tekstu, pirmiausia reikia apibrėžti leistinos atskaitos apimtį, atsižvelgiant į turto objekto naudojimą apmokestinamųjų sandorių poreikiams. Tik tuomet reikia patikrinti, ar pirmiausia naudojimui apmokestinamiesiems sandoriams priskirto turto objekto dalies naudojimas privatiems tikslams turi būti prilygintas paslaugų teikimui už atlygį pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktą.
- 30 Todėl, *Unabhängiger Finanzsenat* tvirtinimu, nei turto objekto priskyrimas verslui, nei verslininko savybių turėjimas savaime negali pagrįsti teisės atskaityti pirkimo PVM. Tai yra tik dvi greta kitų įvykdytinos sąlygos.
- 31 Konkrečiai kalbant, jei šių dviejų sąlygų pakaktų, galėtų atsirasti cikliško argumentavimo galimybė arba sisteminių prieštaravimų. Šiuo atžvilgiu *Unabhängiger Finanzsenat* pažymi, kad verslininkai, kurie sudaro tik neapmokestinamuosius sandorius ir kurie dėl to iš principo negali atskaityti jokių pirkimo mokesčių, mišrios paskirties turto objektų atveju vis dėlto galėtų bandyti pasinaudoti atskaita privatiems tikslams naudojamai šio objekto daliai.
- 32 *Unabhängiger Finanzsenat* taip pat pastebi, kad verslininkai, sudarantys ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį gali atskaityti PVM tik proporcingai jų apmokestinamiesiems sandoriams. Tačiau ši proporcija gali stipriai skirtis nuo privataus ir profesinio naudojimo proporcijų.

- 33 Per posėdį Austrijos vyriausybė pritarė *Unabhängiger Finanzsenat* siūlomam Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto aiškinimui. Ši vyriausybė mano, jog minėtos nuostatos tekstas leidžia atskaitą tik už apmokestinamiesiems sandoriams naudoti skirtą pastato dalį, o ne už privačiam naudojimui skirtą dalį. Galiausiai, Austrijos vyriausybės teigimu, nėra būtina atsakyti į pirmąjį klausimą, nes, remiantis tokiu aiškinimu, nekyla jokių problemų dėl vienodo požiūrio.
- 34 Komisija pabrėžia, jog apmokestinamojo asmens teisė priskirti visą mišrios paskirties turto objektą savo verslui pagrįsta apmokestinimo neutralumo principu, skirtu užtikrinti galimybę laisvai ir be apribojimų vykdyti ūkinę veiklą. Atitinkama apmokestinamojo asmens pareiga sumokėti PVM nuo sąnaudų, skirtų privačiam aptariamo turto objekto naudojimui, prilyginamam paslaugai už atlygį, kaip tik siekiama užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis.
- 35 Nedidelė finansinė nauda, kurią taikant šią sistemą galėtų gauti apmokestinamieji asmenys, viena vertus, atsiranda dėl jų ūkinės veiklos ir dėl jų teisinio statuso, kuris reiškia, jog jie surenka ir perveda mokesčių administracijai PVM, ir, antra vertus, neišvengiamai susijusi su aplinkybe, kad profesinio mišrios paskirties turto objekto naudojimo dalis vėliau gali padidėti. Todėl ši nauda neleidžia daryti išvados dėl bendrojo Bendrijos teisės vienodo požiūrio principo pažeidimo.
- 36 Turto objekto priskyrimas verslui bei su juo susijusio pirkimo PVM atskaita ribojami tik tuomet, kai nuo pat pradžių matyti, jog bet koks jo profesinis naudojimas neįmanomas arba dėl objektyvių priežasčių, arba dėl to, kad pats apmokestinamasis asmuo paneigė tokį naudojimą.
- 37 Be to, Komisija mano, kad aplinkybė, jog tam tikro turto objekto savo verslui nepriskyręs apmokestinamasis asmuo negali atskaityti pirkimo PVM, nepažeidžia

vienodo požiūrio principo, nes apmokestinamasis asmuo turėjo tokią galimybę ir ja nepasinaudojo. Nepasinaudojęs tokio priskyrimo teise, jis negali remtis nevienodu požiūriu.

- 38 Galiausiai, skirtingas požiūris į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius sudarančius apmokestinamuosius asmenis, Komisijos nuomone, iš tikrųjų išplaukia iš neutralumo principo, kuris leidžia atskaityti PVM tik už apmokestinamuosius sandorius.

### Teisingumo Teismo atsakymas

- 39 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo požiūriu gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turtą versle naudojamam turtui, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip jį visiškai atskirti nuo PVM sistemos, ar laikyti jį savo versle naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas (2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktas ir ten nurodyta teismo praktika, bei 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 21 punktas).
- 40 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, dėl šio turto pirkimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma (minėti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens*, 24 punktas, bei *Wollny*, 22 punktas).
- 41 Tačiau iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto išplaukia, kad kai versle naudojamam turtui priskiriamas turtas suteikia teisę į visišką ar dalinę pirkimo PVM atskaitą, jo naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens ar



jo personalo arba su jo verslu nesusijusiems tikslams yra laikomas už atlygį teikiamomis paslaugomis. Šis naudojimas, tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies prasme laikomas apmokestinamuoju sandoriu, pagal jos 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipos c punktą apmokestinamas remiantis teikiant šias paslaugas patirtų išlaidų suma (minėti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens*, 25 punktas, bei *Wollny*, 23 punktas).

42 Todėl 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 PVM nuo visų šio pastato statybos sąnaudų ir, antra, atitinkamą pareigą mokėti PVM nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą (minėtas sprendimas *Wollny*, 24 punktas).

43 Tačiau, jeigu apmokestinamasis asmuo, įsigydamas ilgalaikį turtą, nusprendžia visą jį laikyti savo privačiu turto arba naudoti savo profesinėje veikloje tik jo dalį, privačiam turtui priskirtos dalies atžvilgiu negali atsirasti jokia teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 8 ir 9 punktus bei 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 43 punktą).

44 Be to, tokiu atveju vėlesnis dalies privačiam turtui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagrįsti teisės į atskaitą, nes pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį teisė atskaityti mokesčių atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti atskaitytiną mokesčių. Kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinė advokatė, dabartinėje Bendrijos teisėje šiuo atžvilgiu nenumatyta jokio tikslinimo mechanizmo.

45 Mišrios paskirties ilgalaikio turto, kurio naudojimas ilgainiui keičiasi, atveju *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausybės siūlomas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalių aiškinimas gali lemti, kad apmokestinamajam asmeniui bus draudžiama atskaityti pirkimo PVM už vėlesnį apmokestiną profesinį naudojimą,

nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo priskirti visą nagrinėjamą turto objektą savo verslui, atsižvelgiant į ateities sandorius.

- 46 Tačiau tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio už jo ūkinei veiklai naudojamą turto objektą ir jo profesinė veikla būtų apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų bendrajai PVM sistemai, kurios dalis yra Šeštoji direktyva, būdingam neutralumo principui (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 46 punktą ir minėto sprendimo *HE* 71 punktą).
- 47 Be to, net jei būtų numatyta, kad iš pradžių vien privatiems tikslams naudotą pastato dalį faktiškai pradėjus naudoti versle pirkimo PVM už statybos sąnaudas gražinamas, kartais labai ilgą laikotarpį nuo investicinių išlaidų ir tikro naudojimo profesiniams tikslams turto objektui tektų mokesstinė našta. Tačiau PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su mokesčine verslo našta, reikalauja, kad verslo poreikiams ir tikslais padarytos investicijų išlaidos būtų laikomos ūkine veikla, dėl kurios atsiranda teisė iš karto atskaityti pirkimo PVM. Atskaitos režimas skirtas visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo jam vykdančiam bet kokią apmokestinamąją ūkinę veiklą apskaičiuoto ar sumokėto PVM naštos (šiuo klausimu žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 ir 23 punktus).
- 48 Galiausiai, priešingai nei tvirtina *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausybė, teismo praktikoje suformuluotas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies aiškinimas nelemia nei cikliško argumentavimo, kaip savo išvados 46 punkte pažymėjo generalinė advokatė, nei sisteminių prieštaravimų.
- 49 Remiantis šia nuostata, vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys negali atskaityti jokio pirkimo PVM ir todėl taip pat negali bandyti prašyti atskaitos už mišrios paskirties turto objektų naudojimą privatiems tikslams.

- 50 Ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius vykdančių apmokestinamųjų asmenų atveju taip pat nėra prieštaravimo tarp atitinkamo privataus ir profesinio naudojimo ir dalinės atskaitos, numatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje.
- 51 Iš direktyvos 17 straipsnio sistemos išplaukia, kad, jeigu įsigydamas ilgalaikio turto objektą apmokestinamasis asmuo nusprendžia priskirti jį visą savo verslui, leidžiama nedelsiant atskaityti tą pirkimo PVM dalį, kuri proporcinga jo apmokestinamųjų sandorių daliai. Kadangi ši dalis vėliau gali pasikeisti, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytas tikslinimo mechanizmas. Tačiau, jeigu Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsnių taikymas suteikia teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo, kaip ir visi kiti vien apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, negali išvengti laipsniško minėto turto objekto naudojimo privatiems tikslams apmokestinimo PVM.
- 52 Antra, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką bendrasis vienodo požiūrio Bendrijos principas pažeidžiamas, jeigu panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba jeigu ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr. 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Lease Plan*, C-390/96, Rink. p. I-2553, 34 punktą ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-156/98, Rink. p. I-6857, 84 punktą).
- 53 Taip pat svarbu priminti, kad mokesčių neutralumo principas išreiškia vienodo požiūrio principą PVM srityje (2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 48 punktą ir nurodytą teismo praktiką bei 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 punktą).

54 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog prilyginus apmokestinamojo asmens verslui skirto turto objekto privatų naudojimą paslaugų teikimui už atlygį Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktu siekiama, viena vertus, užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris galėjo atskaityti PVM nuo šio turto objekto įsigijimo ar statybos išlaidų, ir galutinį vartotoją, kuris nusipirko turto objektą sumokėdamas PVM, užkertant kelią pirmajam pasinaudoti nepagrįsta nauda, palyginti su antruoju, ir, kita vertus, užtikrinti mokesčių neutralumą, garantuojant atskaitomo pirkimo PVM ir surenkamo pardavimo PVM atitikimą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Wollny* 30–33 punktus).

55 Vis dėlto, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mišrios paskirties ilgalaikio turto privataus naudojimo atveju įmanoma, kad vien minėta nuostata 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 PVM. Iš tikrųjų negalima atmesti galimybės, kad šio sprendimo 47 punkte paminėtas 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 vykdant bet kokią apmokestinamąją ūkinę veiklą apskaičiuoto ar sumokėto PVM 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 (žr. pagal analogiją sprendimo *Wollny* 38 punktą).

56 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 PVM mokėtojai ir turi jį rinkti.

57 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.

- 58 Tas pats pasakytina apie apmokestinamąjį asmenį, priskyrusį visą ilgalaikio turto objektą savo privačiam turtui, nes ši objektą jis ketina naudoti ne savo ūkinei veiklai vykdyti, o privatiems tikslams.
- 59 Vertinimas nebūtų kitoks ir vien neapmokestinamuosius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens atveju, nes tokiam apmokestinamajam asmeniui tenka tokia pati PVM našta, kaip ir neapmokestinamajam asmeniui, ir todėl jis iš esmės yra tokioje pačioje situacijoje, kaip ir pastarasis.
- 60 Galiausiai, ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius vykdančių apmokestinamųjų asmenų atveju iš šio sprendimo 50 punkte išdėstytų argumentų išplaukia, kad dėl kiekvienos savo ūkinės veiklos dalies ir dėl privataus savo mišrios paskirties turto naudojimo jie traktuojami lygiai taip pat kaip ir asmenys, kurių veiksmas priklauso tik vienai iš šių veiklos ar naudojimo kategorijų.
- 61 Iš to išplaukia, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teisės vienodo požiūrio principo.
- 62 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 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 PVM, 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, naudojantiems savo pastatą tik privatiems gyvenimo tikslams.

*Dėl antrojo klausimo, susijusio su iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkeliančių nacionalinių nuostatų kylančios finansinės naudos kvalifikavimu kaip valstybės pagalbos*

- <sup>63</sup> Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iš esmės klausia, ar EB 87 straipsnis draudžia tokią Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkeliančią nacionalinę nuostatą, kurioje numatyta, kad teisę į pirkimo PVM 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, kaip antai apibūdintos pirmame klausime, tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- <sup>64</sup> S. Puffer mano, kad vien apmokestinamuosius sandorius, apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius bei vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys faktiškai yra tokioje pačioje situacijoje. Visi jie gali nuspręsti priskirti visą mišrios paskirties turto objektą verslui ir vėliau dalimis mokėti PVM už privatų šio objekto naudojimą. Todėl, jos nuomone, EB 87 straipsnis nepažeidžiamas.
- <sup>65</sup> *Unabhängiger Finanzsenat* teigia, kad kadangi Šeštoji direktyva nesuteikia teisės atskaityti PVM už tą mišrios paskirties turto objekto dalį, kuri naudojama privatiems tikslams, EB 87 straipsnis nepažeidžiamas.

66 Komisija pastebi, jog kvalifikavimui kaip „valstybės pagalba“ EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, be kita ko, reikalaujama valstybės įsikišimo, kuris palaikytų tam tikras įmones, palyginti su kitomis. Tačiau nagrinėjamu atveju šios dvi sąlygos neįvykdytos, nes teisė į pirkimo PVM atskaitą išplaukia tiesiogiai iš Šeštosios direktyvos ir naudos gavėjams suteikiami privalumai išplaukia iš bendrosios PVM sistemos struktūros.

### Teisingumo Teismo atsakymas

67 Pagal EB 87 straipsnio 1 dalį „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“.

68 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką kvalifikavimui kaip „pagalba“ EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, reikalaujama, kad būtų tenkinamos visos šioje nuostatoje 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 ir, ketvirta, jis turi iškreipti konkurenciją ar kelti grėsmę, kad ji bus iškreipta (2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *Chronopost ir La Poste prieš Ufex ir kt.*, C-341/06 P ir C-342/06 P, Rink. p. I-4777, 121 ir 122 punktai bei nurodyta teismo praktika).

69 Tačiau teisė atskaityti pirkimo PVM ir galima su tuo susijusi finansinė nauda apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims išplaukia tiesiogiai iš Šeštosios direktyvos, kurią į savo nacionalinę teisę privalo perkelti valstybės narės, 17 straipsnio 2 dalies a punkto.

70 Kaip savo išvados 70 punkte pažymėjo generalinė advokatė, teisės į pirkimo PVM atskaitą apribojimas tik apmokestinamaisiais sandoriais yra sudėtinė Bendrijos suderinimo priemonėmis, kurios turi būti vienodai įgyvendintos visose valstybėse narėse, sukurtos PVM sistemos dalis. Todėl valstybės įsikišimo sąlyga neįvykdoma ir todėl EB 87 straipsnio 1 dalis netaikytina.

71 Šiomis aplinkybėmis ir nesant būtinybės nagrinėti likusias tris sąlygas į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB 87 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia tokios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkeliančios nacionalinės nuostatos, kurioje numatyta, kad teisę į pirkimo PVM 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.

*Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų, susijusių su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymo sąlygomis*

72 Savo trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata taikytina tuomet, kai nacionalinis įstatymų leidėjas iš dalies pakeičia vieną iš dviejų iš dalies sutampančių ir pirkimo PVM atskaitą ribojančių nacionalinių nuostatų teisės norma, kuria, remiantis aiškiu nacionalinio įstatymų leidėjo ketinimu, galiausiai buvo siekiama išlaikyti šį apribojimą, tačiau kuri, vertinant ją atskirai, nacionaliniam įstatymų leidėjui neteisingai išaiškinus Bendrijos teisę, leidžia tokią atskaitą.



## Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 73 S. Puffer mano, kad dėl to, jog ankstesnės nuostatos buvo skirtos atskaitos apribojimui, o naujose nuostatose kalbama apie turto objektų priskyrimą ar nepriskyrimą verslui, *Abgabenänderungsgesetz 1997* buvo įvestas toks reglamentavimo mechanizmas, kuris ir savo forma, ir savo veikimu bei pasekmėmis visiškai skiriasi nuo ankstesniojo. Todėl, jos teigimu, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies sąlygos neįvykdomos.
- 74 Jos tvirtinimu, šiuo atžvilgiu nėra reikšminga aplinkybė, kad formaliai *Abgabenänderungsgesetz 1997* nepakeitė *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunkčio, nes išaiškinimas, kuriam pritaria prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, savo esme skiriasi nuo anksčiau šiai nuostatai suteiktos reikšmės.
- 75 *Unabhängiger Finanzsenat* mano, kad atsižvelgiant į tai, jog mišrios paskirties turto objektų atveju Šeštoji direktyva nesuteikia teisės atskaityti privačiam naudojimui tenkančios pirkimo PVM dalies, Austrijos teisė neapriboja atskaitos teisės labiau ir todėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis šiuo atveju nėra reikšminga.
- 76 Per teismo posėdį Austrijos vyriausybė pareiškė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata taikytina ir *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktui, ir 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunkčiui.
- 77 Pirmiausia ji tvirtina, kad kiekvienoje šių nuostatų numatytas visiškai atskiras pirkimo PVM atskaitos apribojimas privačiam naudojimui skirtoms pastato dalims.

- 78 Be to, Austrijos vyriausybė pažymi, kad nuo Šeštosios direktyvos įsigaliojimo *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis nebuvo nė karto keistas.
- 79 Galiausiai ji mano, kad *Abgabenänderungsgesetz 1997* padaryti *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimai neturi įtakos galimybei taikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį dėl to, kad nacionalinis įstatymų leidėjas ketino išlaikyti ankstesnį pirkimo PVM atskaitos apribojimą privatiems gyvenimo tikslams skirtoms pastato dalims.
- 80 Komisija pastebi, kad, palyginti su ankstesniu reglamentavimu, *Abgabenänderungsgesetz 1997* numatytais pakeitimais PVM atskaitos apribojimas nei išplečiamas, nei apribojamas ir jais pasiekiamas tas pats rezultatas, t. y. PVM atskaitos apribojimas mišrios paskirties pastatų statybai, kiek jie naudojami privatiems tikslams.
- 81 Vis dėlto skiriasi tokį vienodą rezultatą leidžiantys pasiekti ankstesnis ir naujas įstatymo mechanizmai. Tačiau, kadangi naujas mechanizmas grindžiamas kitokia logika nei ankstesnis, negalima daryti išvados, kad buvo išlaikyti „galiojantys įstatymai“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies prasme. Šiuo atžvilgiu galima nacionalinio įstatymų leidėjo klaida dėl naujo mechanizmo suderinamumo su Šeštąja direktyva nėra reikšminga.

#### Teisingumo Teismo atsakymas

- 82 Reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai suformuluotas sumų, įtrauktų į sąskaitą kaip PVM už patiektas prekes ar suteiktas

paslaugas, tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, atskaitos principas.

- 83 Tačiau teisės į PVM atskaitą principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, o konkrečiai jos antrojoje pastraipoje, įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata. Kadangi nė vienas Komisijos remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmąją pastraipa Tarybai pateiktas pasiūlymas pastarosios nebuvo priimtas, valstybės narės vis dar turi teisę toliau taikyti savo įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusius įstatymus dėl teisės į atskaitą apribojimo (2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktas bei 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 44 punktas).
- 84 Nors iš esmės Bendrijos aktu nurodytą datą galiojančių teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas gali pateikti Bendrijos sąvokos aiškinimo gaires, kuriomis vadovaujasi Bendrijos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečiu laiku galiojantiems nacionalinės teisės aktams (2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 40 punktas).
- 85 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau nei nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamu Bendrijos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka (sprendimo *Holböck* 41 punktas). Jeigu 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 antrojoje pastraipoje įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata ir jis nepažeidžia šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (žr. sprendimų *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą bei *Metropol ir Stadler* 45 punktą).

- 86 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 (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, Rink. p. I-4539, 17 punktą bei sprendimo *Metropol ir Stadler* 46 punktą).
- 87 Todėl laikytina, kad nuostatai, 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, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamu Bendrijos aktu nurodytą datą galiojančiam teisės aktui (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, Rink. p. I-8785, 63 punktą ir pagal analogiją sprendimo *Holböck* 41 punktą).
- 88 Austrijos Respublikai Šeštoji direktyva įsigaliojo šios valstybės įstojimo į Europos Sąjungą dieną, t. y. 1995 m. sausio 1 dieną. Taigi šios valstybės narės atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais reikšminga būtų ši data.
- 89 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslino, kad Šeštosios direktyvos įsigaliojimo Austrijos Respublikoje dieną *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą ir 2 punkto a papunktį lėmė, kad PVM atskaita buvo leidžiama tik profesiniams, o ne privatiems gyvenimo tikslams naudojamai pastato daliai.
- 90 Šio teismo teigimu, iš *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto visų pirma išplaukia, kad, įsigaliojus šiai nuostatai, su pastatų statyba susijusios paslaugos

buvo laikomos suteiktomis verslui tik tiek, kiek atlyginimas už jas sudarė veiklos ar profesines išlaidas.

- 91 Todėl akivaizdu, kad įsigaliojant Šeštajai direktyvai pagal Austrijos teisę galimybė priskirti verslui mišrios paskirties pastatus iš esmės buvo apribota tik tomis pastatų dalimis, kurios buvo naudojamos profesiniams tikslams.
- 92 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymėjo, kad priėmus *Abgabenänderungsgesetz 1997*, viena vertus, *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą buvo pakeistas taip, kad mišrios paskirties pastatai gali būti visi priskirti verslui ir, kita vertus, 6 straipsnio 1 dalies 16 punkte kartu su *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 3 dalimi buvo numatyta, kad pastato dalių naudojimas privatiems gyvenimo tikslams yra „atleistas nuo mokesčio sandoris“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, dėl ko buvo apribota atskaitos galimybė.
- 93 Todėl reikia manyti, kad nors negalima atmesti galimybės, jog šios nuostatos iš esmės užtikrina tokį patį rezultatą, ankstesnis ir naujas reglamentavimas pagrįsti skirtinga logika ir įtvirtina skirtingas procedūras, ir todėl naujas reglamentavimas negali būti prilygintas įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusiems teisės aktams.
- 94 Kaip savo išvados 77 punkte pažymėjo generalinė advokatė, šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis įstatymų leidėjas ankstesnius nacionalinius teisės aktus pakeitė remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teisės aiškinimu.
- 95 Galiausiai dėl klausimo, ar *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas priėmus *Abgabenänderungsgesetz 1997* turi įtakos ir Šeštosios direktyvos

17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymui *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunkčiui, kuris nebuvo pakeistas, pasakytina, kad atsakymas priklauso nuo to, ar šios nacionalinės nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos.

96 Jeigu *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis būtų netaikytinas atskirai nuo to paties straipsnio 2 dalies 1 punkto, pastarojo punkto nesuderinamumas turėtų įtakos ir 2 punkto a papunkčiui. Tačiau, jeigu tai yra tokia nuostata, kuri gali būti taikoma autonomiškai, kuri galiojo įsigaliojant Šeštajai direktyvai ir kuri nuo to laiko nebuvo pakeista, tuomet Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata būtų jai taikytina.

97 Nagrinėjamų nacionalinių nuostatų apimtį turi nustatyti nacionalinis teismas.

98 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 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.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- <sup>99</sup> Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

- 1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 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 PVM, 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, naudojantiems savo pastatus tik privatiems gyvenimo tikslams.**
- 2. EB 87 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog ji nedraudžia tokios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkeliančios nacionalinės nuostatos, kurioje numatyta, kad teisę į pirkimo PVM 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.**

3. **Direktyvos 77/388 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.**

Parašai.