

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 sėnaudos – 6 straipsnio 2 dalis – Dalies pastato naudojimas privatiems poreikiams – Finansinė nauda, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis – Vienodas požiūris – Valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį – Teisės ? atskait? apribojimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės akt? suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtin?s vert?s 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 akt? suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtin?s vert?s 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. *Valstybi? teikiama pagalba – S?voka*

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

4. *Mokesčių nuostatos – Teisės akt? suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtin?s vert?s mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės ? atskait? apribojimai – Valstybi? nari? teis? toliau taikyti apribojimus, buvusius Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo 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 pridėtinąs vertės mokestį nuo visų šio pastato statybos sąnaudų ir, antra, atitinkamą pareigą mokėti pridėtinąs vertės mokestį nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą. Tačiau, jeigu apmokestinamasis asmuo, susigydamas ilgalaikį turtą, nusprendžia visą jį laikyti savo privačiu turtu arba naudoti savo profesinėje veikloje tik jo dalį, privariam turtui priskirtos dalies atžvilgiu negali atsirasti jokia teisė atskaitai. Tokiu atveju valstybės dalies privariam turtui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagrįsti teisės atskaitai, nes pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 1 dalį teisę 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 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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, tvirtinus jose teisės iš karto atskaityti visą pirkimo pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą už mišrios paskirties pastato statybą, ir valstybės privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokesčiu paskirstymo mechanizmą, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansinės naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojančiais savo pastatą tik privatiems gyvenimo tikslams.

Šiuo atžvilgiu mišrios paskirties ilgalaikio turto privataus naudojimo atveju manoma, kad vien Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas neužtikrins vienodo požiūrio apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius ar kitus apmokestinamuosius asmenis, kurie susiję tokio paties pobūdžio turtą privačiai, ir todėl dėl šios priežasties turi iš karto sumokėti visą pridėtinąs vertės mokestį. Iš tikrųjų negalima atmesti galimybių, 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 vykdančiam bet kokią apmokestinamąją veiklą apskaičiuoto ar sumokėto pridėtinąs vertės mokesčio naštos, skaitant 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 apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis atsiranda taikant mokesčių neutralumo principą, kuris pirmiausia skirtas vienodam požiūriui apmokestinamuosius asmenis užtikrinti. Be to, šis potencialus skirtumas nulemtas tuo, kad apmokestinamieji asmenys vykdo savo 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 pridėtinąs vertės mokesčio mokėtojai ir turi jį rinkti. Kadangi šie požymiai skiria apmokestinamąjį ir neapmokestinamąjį asmenį, kurie nevykdo tokios 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, priskyrus visą ilgalaikio turto objektą savo privariam turtui, nes šis objektą jis ketina naudoti ne savo kinei veiklai vykdyti, o privatiems tikslams. Vertinimas nebūtų kitoks ir vien neapmokestinamuosius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens atveju, nes tokiam apmokestinamajam asmeniui tenka tokia pati pridėtinąs 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)

3. 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 teisės 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 finansinę naudą tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisės į pirkimo mokesčio atskaitą apribojimas tik apmokestinamaisiais sandoriais yra sudėtinis Bendrijos suderinimo priemonėmis, kurios turi būti vienodai įgyvendintos visose valstybėse narėse, sukurtos pridėtinės vertės mokesčio sistemos dalis. Todėl valstybės įsikišimo sąlyga nevykdoma 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 tvirtinamos 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 požiriu turi tokos ir kitai nacionalinei nuostatai, priklauso nuo to, ar šios nacionalinės nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos, o tai turi vertinti nacionalinis teismas.

(žr. 98 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. balandžio 23 d.(*)

„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 požirius – Valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį – Teisės į atskaitą apribojimas“

Byloje C-460/07

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2007 m. rugsėjo 24 d. Nutartimi, kuriu 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),

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

generalinio advokato E. Sharpston,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- S. Puffer, atstovaujamos advokato F. Schubert ir W.D. Arnold bei mokesčių konsultanto C. Prodingers,
- 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 generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

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 bylą senatas, Linco padalinys, toliau – *Unabhängiger Finanzsenat*) dėl teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2002 ir 2003 metais sumokėtą už pastatą, kuris priskiriamas S. Puffer verslui, tačiau kurio dalis naudojama privatiems poreikiams, statyboms.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas 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 visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei ūkinių 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 atlygą 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 atskaitytinis 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 pridėtinasis vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinasis 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, 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, skaičiuojant 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, kurių 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 nekilnojamasis turtas yra gyjamas kaip gamybos priemonės, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.“

Nacionalinės teisės aktai

10 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 punktą 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 apmokestinimo reglamentuojančias nuostatas laikomas veiklos ar profesinės išlaidomis.

2. Suteiktais verslui nelaikomi tiekimai ar kitos paslaugos,

a) atlyginimas už kurias iš esmės nesudaro atskaitytinų išlaidų (sunaudoj) 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.“

11 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 punktą 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.

12 1997 m. įstatymu dėl mokesčių įstatymų pakeitimo (*Abgabenänderungsgesetz 1997*, BGBl. I, 9/1998) *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą buvo pakeistas, numatant, jog mišrios paskirties pastatai visi gali būti priskirti verslui. Kita vertus, šio 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 mokesčių sandoris“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, ir taip buvo apribota atskaitos galimybė.

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Nuo 2002 m. lapkričio iki 2004 m. birželio mėn. S. Puffer pasistatė privatų gyvenamąjį namą su baseinu. Nuo 2003 m. ji naudojo šį pastatą privatiems gyvenimo tikslams, išskyrus vieną, maždaug 11 %, jo dalį, kurią ji išnuomavo profesiniams tikslams.

15 S. Puffer buvo priskyrusi savo verslui visą pastatą ir paprašė leisti jai atskaityti visus pirkimo mokesčius, sumokėtus už pastato statybas.

16 Pataisytais sprendimais dėl PVM už 2002 ir 2003 metus *Finanzamt* (mokesčių inspekcija), viena vertus, atsisakė atskaitos tikslais atsižvelgti į už baseino statybas sumokėtus mokesčius. Kita vertus, kitą statybos išlaidų atžvilgiu ji sutiko leisti atskaityti tik profesiniams tikslams naudojamai pastato daliai, t. y. 11 %, tenkančius pirkimo mokesčius.

17 Dėl šio sprendimo 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 skirtą pastatą dalį statybas su naudomis ir kad nacionalinis įstatymų leidžias 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 visą PVM atskaitę ir, antra, kad šiuo atveju nėra vykdomos sąlygos, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, leidžiančioje valstyboms 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 su naudomis, patirtą 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 su naudomis 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 palėkanų“, kuriuo negali pasinaudoti neapmokestinamasis

asmuo.

21 Todėl šis teismas kelia klausimą, ar iš to išplaukianti finansinė nauda, kuri šis teismas mano esant 5 % sėnaudų 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 sėnaudoms. 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 privačią gyvenamąją pastatą 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 įstatymas leidžias 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 įstatymas leidžias priėmę nuostatą, kuri – atskirai pačius – 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 įstatymas leidžias pakeitį vieną iš dviejų iš dalies sutampančių, nacionalinėje teisėje įtvirtintą apribojimą 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 atsisak? tokio apribojimo, klysdamas d?l teis?s normos reikšm?s, gali tur?ti neigiamos ?takos pirkimo PVM atskaitos apribojimui (*Umsatzsteuergesetz* 1994 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis), pagr?stam Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje ?tvirtinta „nekei?iamumo išlyga“?

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo, susijusio su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto atitikties bendrajam Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principui

25 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas pažeidžia bendr?j? Bendrijos teis?s vienodo poži?rio princip? d?l to, kad šios nuostatos, ?tvirtinus jose teis?s iš karto atskaityti vis? pirkimo PVM, apskai?iuot? už mišrios paskirties pastato statyb?, ir v?lesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokes?iu paskirstymo mechanizm?, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansin?s naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojantiems savo pastatus tik privatiems gyvenimo tikslams.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

26 S. Puffer tvirtina, kad verslininkas gali nuspr?sti vis? mišrios paskirties turto objekt? priskirti verslui, siekdamas išlaikyti galimyb? atskaityti apskai?iuot? pirkimo PVM, jeigu šis turto objektas v?liau b?t? labiau naudojamas profesiniais tikslais.

27 Jos teigimu, pirmiausia bent iš dalies priskyrus turto objekt? priva?iam naudojimui ir v?liau numa?ius, kad jis naudojamas verslui, Šeštoji direktyva kaip tik nebeleidžia atskaityti pirkimo PVM. Galimyb? iš karto atskaityti vis? PVM ir v?lesnis paskirstytas privataus šio turto objekto naudojimo apmokestinimas išplaukia iš Šeštosios direktyvos sistemos, ir Teisingumo Teismas tai yra pripažin?s savo praktikoje. Tod?l n?ra jokios priežasties abejoti šios sistemos suderinamumu su bendruoju Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principu.

28 *Unabhängiger Finanzsenat* pažymi, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas leidžia apskai?iuoto pirkimo PVM atskait? tik tiek, kiek prek?s ar paslaugos naudojamos apmokestinam?j? verslininko sandori? poreikiams. Jo teigimu, tai reiškia, kad Šeštoji direktyva nesuteikia atskaitos teis?s privatiems tikslams naudojamai turto objekto daliai.

29 Jo manymu, remiantis aiškiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto tekstu, pirmiausia reikia apibr?žti leistinos atskaitos apimt?, atsižvelgiant ? turto objekto naudojim? apmokestinam?j? sandori? poreikiams. Tik tuomet reikia patikrinti, ar pirmiausia naudojimui apmokestinamiesiems sandoriams priskirto turto objekto dalies naudojimas privatiems tikslams turi b?ti prilygintas paslaug? teikimui už atlyg? pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkt?.

30 Tod?l, *Unabhängiger Finanzsenat* tvirtinimu, nei turto objekto priskyrimas verslui, nei verslininko savybi? tur?jimas savaime negali pagr?sti teis?s atskaityti pirkimo PVM. Tai yra tik dvi greta kit? ?vykdytinos s?lygos.

31 Konkrečiai kalbant, jei ši 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 objektą 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 teisę 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 atlygą, 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 nepriskyrus apmokestinamasis asmuo negali atskaityti pirkimo PVM, nepažeidžia vienodo požiūrio principo, nes apmokestinamasis asmuo turėjo tokių galimybių 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 nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik?, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo poži?riu gali pasirinkti, ar priskirti vis? š? turt? versle naudojamam turtui, ar laikyti j? vis? savo priva?iu turtu ir taip j? visiškai atskirti nuo PVM sistemos, ar laikyti j? 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. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Wollny*, C?72/05, Rink. p. I?8297, 21 punktas).

40 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaik? turt?, naudojam? ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, d?l šio turto pirkimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma (min?ti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens*, 24 punktas, bei *Wollny*, 22 punktas).

41 Ta?iau iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto išplaukia, kad kai versle naudojamam turtui priskiriamas turtas suteikia teis? ? visišk? ar dalin? pirkimo PVM atskait?, jo naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo arba su jo verslu nesusijusiems tikslams yra laikomas už atlyg? teikiamomis paslaugomis. Šis naudojimas, tos pa?ios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies prasme laikomas apmokestinamuoju sandoriu, pagal jos 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipos c punkt? apmokestinamas remiantis teikiant šias paslaugas patirt? išlaid? suma (min?ti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens*, 25 punktas, bei *Wollny*, 23 punktas).

42 Tod?l apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka vis? pastat? laikyti verslui skirto turto dalimi ir dal? šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM nuo vis? šio pastato statybos s?naud? ir, antra, atitinkam? pareig? mok?ti PVM nuo vis? išlaid?, patiriam? naudojant min?t? pastat? (min?tas sprendimas *Wollny*, 24 punktas).

43 Ta?iau, jeigu apmokestinamasis asmuo, ?sigydamas ilgalaik? turt?, nusprendžia vis? j? laikyti savo priva?iu turtu arba naudoti savo profesin?je veikloje tik jo dal?, priva?iam turtui priskirtos dalies atžvilgiu negali atsirasti jokia teis? ? atskait? (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 punkt?).

44 Be to, tokiu atveju v?lesnis dalies priva?iam turtui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagr?sti teis?s ? atskait?, nes pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dal? teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atsiranda prievol? sumok?ti atskaitytin? mokest?. Kaip savo išvados 50 punkte pažym?jo generalin? advokat?, dabartin?je Bendrijos teis?je šiuo atžvilgiu nenumatyta jokio tikslinimo mechanizmo.

45 Mišrios paskirties ilgalaikio turto, kurio naudojimas ilgainiui kei?iasi, atveju *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausyb?s si?lomas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dali? aiškinimas gali lemti, kad apmokestinamajam asmeniui bus draudžiama atskaityti pirkimo PVM už v?lesn? apmokestint? profesin? naudojim?, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo priskirti vis? nagrin?jam? turto objekt? savo verslui, atsižvelgiant ? ateities sandorius.

46 Ta?iau tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo neb?t? visiškai atleistas nuo mokes?io už jo ?kinei veiklai naudojam? turto objekt? ir jo profesin? veikla b?t? apmokestinta dvigubai, o tai prieštaraut? bendrajai PVM sistemai, kurios dalis yra Šeštoji direktyva, b?dingam neutralumo principui (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C?415/98, Rink. p. I?1831, 46 punkt? ir min?to sprendimo *HE* 71 punkt?).

47 Be to, net jei b?t? numatyta, kad iš pradži? vien privatiems tikslams naudot? pastato dal?

faktiškai pradėjus naudoti versle pirkimo PVM už statybos sėnaudas grąžinamas, kartais labai ilgą laikotarpį nuo investicinių išlaidų ir tikro naudojimo profesiniams tikslams turto objektui tektų mokestinė našta. Tačiau PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su mokestine 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 apmokestinamąjį 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 generalinis advokatas, 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 sąsigydamas 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 atskaitai, 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 nusistovėjusį 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-0000, 49 punktą).

54 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog prilyginus apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto objekto privatų naudojimą paslaugų teikimui už atlygą Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktu siekiama, viena vertus, užtikrinti vienodą požiūrą apmokestinamųjų asmenų, kuris galėtų atskaityti PVM nuo šio turto objekto sąsigijimo ar statybos išlaidų, ir galutinį vartotojų, kuris nusipirko turto objektą sumokėdamas PVM, užkertant kelią pirmajam pasinaudoti nepagręsta 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 manoma, kad vien minėta nuostata neužtikrins vienodo požiūrio apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius ar kitus

apmokestinamuosius asmenis, kurie ?sigyja tokio paties pob?džio turt? priva?iai, ir tod?l d?l šios priežasties turi iš karto sumok?ti vis? PVM. Iš tikr?j? negalima atmesti galimyb?s, kad šio sprendimo 47 punkte pamin?tas tikslas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dali? bei 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto mechanizmu visiškai atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo jiems vykdan? bet koki? apmokestinam?j? ?kin? veikl? apskai?iuoto ar sumok?to PVM naštos, ?skaitant bet koki? finansin? našt?, tenkan?i? turto objektams per laikotarp? nuo investicini? išlaid? iki faktinio profesinio naudojimo, gali suteikti finansin?s naudos, kiek tai susij? su tokio turto objekto naudojimu apmokestinam?j? asmen? privatiems poreikiams (žr. pagal analogij? sprendimo *Wollny* 38 punkt?).

56 Taigi galimas skirtingas poži?ris ? apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis atsiranda taikant mokes?i? neutralumo princip?, kuris pirmiausia skirtas vienodam poži?riui ? apmokestinamuosius asmenis užtikrinti. Be to, šis potencialus skirtumas nulemtas tuo, kad apmokestinamieji asmenys vykdo savo ?kin? veikl?, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje. Galiausiai, jis susij?s su ypatingu apmokestinam?j? asmen? statusu pagal Šešt?j? direktyv?, kuris, be kita ko, reiškia, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsniu, jie yra PVM mok?tojai ir turi j? rinkti.

57 Kadangi šie požymiai skiria apmokestinam?j? ir neapmokestinam?j? asmen?, kurie nevykdo tokios ?kin?s veiklos, situacij?, galimas skirtingas poži?ris išplaukia iš skirting? taisykli? taikymo skirtingoms situacijoms ir tod?l nelemia vienodo poži?rio principo pažeidimo.

58 Tas pats pasakytina apie apmokestinam?j? asmen?, priskyrus? vis? ilgalaikio turto objekt? savo priva?iam turtui, nes š? objekt? jis ketina naudoti ne savo ?kinei veiklai vykdyti, o privatiems tikslams.

59 Vertinimas neb?t? kitoks ir vien neapmokestinamuosius sandorius vykdan?io apmokestinamojo asmens atveju, nes tokiame apmokestinamajam asmeniui tenka tokia pati PVM našta, kaip ir neapmokestinamajam asmeniui, ir tod?l jis iš esm?s yra tokioje pa?ioje situacijoje, kaip ir pastarasis.

60 Galiausiai, ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius vykdan?i? apmokestinam?j? asmen? atveju iš šio sprendimo 50 punkte išd?styt? argument? išplaukia, kad d?l kiekvienos savo ?kin?s veiklos dalies ir d?l privataus savo mišrios paskirties turto naudojimo jie traktuojami lygiai taip pat kaip ir asmenys, kuri? veiksmai priklauso tik vienai iš ši? veiklos ar naudojimo kategorij?.

61 Iš to išplaukia, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principo.

62 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principo d?l to, kad šios nuostatos, ?tvirtinus jose teis?s iš karto atskaityti vis? pirkimo PVM, apskai?iuot? už mišrios paskirties pastato statyb?, ir v?lesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokes?iu paskirstymo mechanizm?, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansin?s naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojančioms savo pastat? tik privatiems gyvenimo tikslams.

D?l antrojo klausimo, susijusio su iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt? perkelian?i? nacionalini? nuostat? kylan?ios finansin?s naudos kvalifikavimu kaip valstyb?s pagalbos

63 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 87 straipsnis draudžia toki? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt? perkelti?i? nacionalin? nuostat?, kurioje numatyta, kad teis? ? pirkimo PVM atskait? turi tik apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, nesuteikiant tokios teis?s vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokia nacionalin? priemon? gali suteikti finansin?s naudos, kaip antai apib?dintos pirmame klausime, tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

64 S. Puffer mano, kad vien apmokestinamuosius sandorius, apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius bei vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys faktiškai yra tokioje pa?ioje situacijoje. Visi jie gali nuspr?sti priskirti vis? mišrios paskirties turto objekt? verslui ir v?liau dalimis mok?ti PVM už privat? šio objekto naudojim?. Tod?l, jos nuomone, EB 87 straipsnis nepažeidžiamas.

65 *Unabhängiger Finanzsenat* teigia, kad kadangi Šeštoji direktyva nesuteikia teis?s atskaityti PVM už t? mišrios paskirties turto objekto dal?, kuri naudojama privatiems tikslams, EB 87 straipsnis nepažeidžiamas.

66 Komisija pastebi, jog kvalifikavimui kaip „valstyb?s pagalba“ EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, be kita ko, reikalaujama valstyb?s ?sikišimo, kuris palaikyt? tam tikras ?mones, palyginti su kitomis. Ta?iau nagrin?jamu atveju šios dvi s?lygos ne?vykdytos, nes teis? ? pirkimo PVM atskait? išplaukia tiesiogiai iš Šeštosios direktyvos ir naudos gav?jams suteikiami privalumai išplaukia iš bendrosios PVM sistemos strukt?ros.

Teisingumo Teismo atsakymas

67 Pagal EB 87 straipsnio 1 dal? „valstyb?s nar?s arba iš jos valstybin? ištekl? bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras ?mones arba tam tikr? prek? gamyb?, iškraipo konkurencij? arba gali j? iškraipyti, yra nesuderinama su bendr?ja rinka, kai ji daro ?tak? valstybi? nari? tarpusavio prekybai“.

68 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? kvalifikavimui kaip „pagalba“ EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, reikalaujama, kad b?t? tenkinamos visos šioje nuostatoje ?tvirtintos s?lygos. Vis? pirma tai turi b?ti valstyb?s ?sikišimas arba ?sikišimas panaudojant valstybinius išteklius, antra, šis ?sikišimas turi gal?ti paveikti valstybi? nari? tarpusavio prekyb?, tre?ia, juo turi b?ti suteiktas pranašumas pagalbos gav?jui ir, ketvirta, jis turi iškreipti konkurencij? ar kelti gr?sm?, 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?0000, 121 ir 122 punktai bei nurodyta teismo praktika).

69 Ta?iau teis? atskaityti pirkimo PVM ir galima su tuo susijusi finansin? nauda apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims išplaukia tiesiogiai iš Šeštosios direktyvos, kuri? ? savo nacionalin? teis? privalo perkelti valstyb?s nar?s, 17 straipsnio 2 dalies a punkto.

70 Kaip savo išvados 70 punkte pažym?jo generalin? advokat?, teis?s ? pirkimo PVM atskait? apribojimas tik apmokestinamaisiais sandoriais yra sud?tin? Bendrijos suderinimo priemon?mis, kurios turi b?ti vienodai ?gyvendintos visose valstyb?se nar?se, sukurtos PVM sistemos dalis. Tod?l valstyb?s ?sikišimo s?lyga ne?vykdoma ir tod?l EB 87 straipsnio 1 dalis netaikytina.

71 Šiomis aplinkyb?mis ir nesant b?tinyb?s nagrin?ti likusias tris s?lygas ? antr?j? klausim?

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 teisė 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 finansinę naudą tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Dėl trečiojo ir ketvirtąjo 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 įstatymas leidžias iš dalies pakeičia vieną iš dviejų iš dalies sutampančių ir pirkimo PVM atskaitą ribojančių nacionalinių nuostatų teisės norma, kuria, remiantis aiškiu nacionalinio įstatymo leidėjo ketinimu, galiausiai buvo siekiama išlaikyti šio apribojimo, tačiau kuri, vertinant jį atskirai, nacionaliniam įstatymui neteisingai išaiškinus Bendrijos teisę, leidžia tokio 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 nevykdomos.

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 posūdį Austrijos vyriausybė pareiškė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje tvirtinta 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 šio nuostatą 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 tokos galimybės taikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį dėl to, kad nacionalinis įstatymas leidžias 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 apriojamas ir jais pasiekiamas tas pats rezultatas, t. y. PVM atskaitos apribojimas mišrios paskirties pastatų statybai, kiek jie naudojami privatiems tikslams.

81 Vis dėlto skiriasi tokio vienodo rezultato 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 įstatymo 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 sumo, traukto skaitis 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 atskaitos principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, o konkrečiai jos antrojoje pastraipoje, tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata. Kadangi nėra vienas Komisijos remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmąja pastraipa Tarybai pateiktas pasiūlymas pastarosios nebuvo priimtas, valstybės narės vis dar turi teisę toliau taikyti savo įsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusius įstatymus dėl teisės į atskaitos apribojimo (2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktą bei 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 44 punktą).

84 Nors iš esmės Bendrijos aktu nurodyta datą galiojančių teisės aktų turinti turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas gali pateikti Bendrijos sėvokos aiškinimo gaires, kuriomis vadovaujamosi Bendrijos leidžiančių nukrypti tvarką taikant konkrečiu laiku galiojantiems nacionalinės teisės aktams (2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 40 punktą).

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 nagrinėjamo Bendrijos aktu tvirtinta leidžianti nukrypti tvarka (sprendimo *Holböck* 41 punktą). Jeigu tam tikros valstybės teisės aktais jau įsigaliojus Šeštajai direktyvai pakeičiama galiojančių apribojimų taikymo sritis, į susiaurinant, ir taip priartėjama prie Šeštosios direktyvos tikslo, tokiam reglamentavimui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata ir jis nepažeidžia šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (žr. sprendimą *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 antrojoje pastraipoje numatytą nukrypti leidžiančių 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 esančių Bendrijos teisėje tvirtintų teisių ir laisvių naudojimosi kelių, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie tvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamo Bendrijos aktu nurodyta 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

analogij? sprendimo *Holböck* 41 punkt?).

88 Austrijos Respublikai Šeštoji direktyva ?sigaliojo šios valstyb?s ?stojimo ? Europos S?jung? dien?, t. y. 1995 m. sausio 1 dien?. Taigi šios valstyb?s nar?s atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais reikšminga b?tent ši data.

89 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslino, kad Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo Austrijos Respublikoje dien? *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas ir 2 punkto a papunktis l?m?, 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 vis? pirma išplaukia, kad, ?sigaliojus šiai nuostatai, su pastat? statyba susijusios paslaugos buvo laikomos suteiktomis verslui tik tiek, kiek atlyginimas už jas sudar? veiklos ar profesines išlaidas.

91 Tod?l akivaizdu, kad ?sigaliojant Šeštajai direktyvai pagal Austrijos teis? galimyb? priskirti verslui mišrios paskirties pastatus iš esm?s buvo apribota tik tomis pastat? dalimis, kurios buvo naudojamos profesiniams tikslams.

92 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažym?jo, kad pri?mus *Abgabenänderungsgesetz 1997*, viena vertus, *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas buvo pakeistas taip, kad mišrios paskirties pastatai gali b?ti visi priskirti verslui ir, kita vertus, 6 straipsnio 1 dalies 16 punkte kartu su *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 3 dalimi buvo numatyta, kad pastato dali? naudojimas privatiems gyvenimo tikslams yra „atleistas nuo mokes?io sandoris“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, d?l ko buvo apribota atskaitos galimyb?.

93 Tod?l reikia manyti, kad nors negalima atmesti galimyb?s, jog šios nuostatos iš esm?s užtikrina tok? pat? rezultat?, ankstesnis ir naujas reglamentavimas pagr?sti skirtinga logika ir ?tvirtina skirtingas proced?ras, ir tod?l naujas reglamentavimas negali b?ti prilygintas ?sigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusiems teis?s aktams.

94 Kaip savo išvados 77 punkte pažym?jo generalin? advokat?, šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis ?statym? leid?jas ankstesnius nacionalinius teis?s aktus pakeit? remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teis?s aiškinimu.

95 Galiausiai d?l klausimo, ar *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas pri?mus *Abgabenänderungsgesetz 1997* turi ?takos ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymui *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunk?iui, kuris nebuvo pakeistas, pasakytina, kad atsakymas priklauso nuo to, ar šios nacionalin?s nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos.

96 Jeigu *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis b?t? netaikytinas atskirai nuo to paties straipsnio 2 dalies 1 punkto, pastarojo punkto nesuderinamumas tur?t? ?takos ir 2 punkto a papunk?iui. Ta?iau, jeigu tai yra tokia nuostata, kuri gali b?ti taikoma autonomiškai, kuri galiojo ?sigaliojant Šeštajai direktyvai ir kuri nuo to laiko nebuvo pakeista, tuomet Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata b?t? jai taikytina.

97 Nagrin?jam? nacionalini? nuostat? apimt? turi nustatyti nacionalinis teismas.

98 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi b?ti 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 tvirtinamos naujos procedūros. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis įstatymas leidžia ankstesnius nacionalinės teisės aktus pakeičyti 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

99 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, tvirtinus jose teisės iš karto atskaityti visų pirkimo PVM, apskaičiuotą už mišrios paskirties pastato statybą, ir vėlesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokesčiu paskirstymo mechanizmą, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansinę naudą, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojančiais 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 teisė 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 finansinę naudą 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 tvirtinamos naujos procedūros. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis įstatymas leidžia ankstesnius nacionalinės teisės aktus pakeičyti 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.

* Proceso kalba: vokiečių.