

GENERALINIO ADVOKATO

PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2006 m. birželio 15 d.(1)

Byla C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

prieš

Finanzamt Landshut

(*Finanzgericht München* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 6 straipsnio 2 dalies a punktas – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – Pastato, sudarančio verslui skirto turto dalį, dalies naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams – Šio naudojimo prilyginimas paslaugų teikimui už atlygą – Apmokestinamosios vertės nustatymas – Visų apmokestinamojo asmens išlaidų, patirtų teikiant šias paslaugas, samprata“

1. Šiuo procesu dėl prejudicinio sprendimo siekiama nustatyti, kokia yra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį apmokestinamasis asmuo turi mokėti už savo verslui skirtą turto dalies naudojimą privatiems poreikiams, apmokestinamoji vertė.
2. Kai apmokestinamasis asmuo pastato arba įsigyja pastatą, kurį visų nusprendžia priskirti verslui ir kurio dalį taip pat nori naudoti savo privatiems poreikiams, jis turi teisę atskaityti visų pirkimo PVM, kurį sumokėjo nuo šio įsigijimo arba statybų sąnaudų.
3. Tačiau privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra panašioje situacijoje kaip ir galutinis vartotojas. Šeštoji direktyva 77/388/EEB(2) šiuo atveju nustato dalies atitinkamo PVM, kurį apmokestinamasis asmuo atskaito, sumokėjimo mechanizmą.
4. Šiuo tikslu Šeštoji direktyva nustato teisinę prezumpciją, pagal kurią šis naudojimas privatiems poreikiams yra prilyginimas paslaugų teikimui už atlygą, kurias apmokestinamasis asmuo suteikia sau.
5. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma patikslinti, kokia yra PVM už šų paslaugų teikimą apmokestinamoji vertė. *Finanzgericht München* (Vokietija) klausia, ar ši apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma tik atsižvelgiant į bendrąsias taisykles dėl nusidėjimo, atspindinčias didįjant pastato metinę nuvertėjimą, ar ji gali būti nustatoma atsižvelgiant į PVM „atskaitos tikslinimo“ laikotarpį.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai

1. Šeštoji direktyva

6. PVM yra vartojimo mokestis, kuris bendrai taikomas prekėms ir paslaugoms. Pagal Bendrijos PVM sistemą prekėms ir paslaugoms taikomas tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainoms mokestis, mokytinas už kiekvieną sandorą, sudarytą gamybos ir platinimo cikle, bet jį sumoka tik galutinis vartotojas.

7. Siekiant, kad apmokestinamieji asmenys, kurie užtikrina jo surinkimą, turėtų galimybę jo nemokėti, Šeštojoje direktyvoje numatytas atskaitos mechanizmas, skirtas užtikrinti jį atžvilgiu mokesčio „neutralumą“.

8. Joje taip pat yra keletas nuostatų, skirtų užtikrinti šios sistemos taikymą, kai apmokestinamasis asmuo tų patų turtą naudoja ir profesiniams tikslams, ir privatiems poreikiams. Pagrindinei bylai išspręsti reikšmingiausios yra šios nuostatos.

9. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį apmokestinamas PVM „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

10. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas paslaugų teikimui už atlygą prilygina „prekių, sudarančių verslui skirtą turtą dalį, naudojimui apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jį naudojimui ne verslo tikslams, kai (PVM) už tas prekes visiškai ar iš dalies atskaitomas“.

11. Tos pačios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas, kuris yra esminis šioje byloje, nustato, kokia tokiu atveju yra apmokestinamoji vertė. Jis numato, kad jį sudaro „6 straipsnio 2 dalyje nurodytą paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“.

12. Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis numato:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą valstybės viduje už prekes, kurias jam patiekė ar patieks, ir paslaugas, kurias jam suteikė ar suteiks, kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

13. Šeštosios direktyvos 20 straipsnis numato šios atskaitos tikslinimą. Jis numato, kad pradinę atskaita turi būti tikslinama ypač, pirma, kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tų sumų, kurių apmokestinamasis asmuo turėjo teisę, antra, kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma.

14. Šiame 20 straipsnyje taip pat numatyta:

„<...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais

ilgalaikis turtas buvo ?sigytas ar pasigamintas. Per metus turi b?ti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskai?iuoto mokes?io. Tikslinimas atliekamas remiantis v?lesniais atskaitomos sumos, ? kuri? turima teis?, metiniais svyravimais, lyginant su tais metais, kuriais prek?s buvo ?sigytos ar pasigamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukš?iau pateiktos pastraipos, valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad tikslinimas b?t? atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirm? kart? panaudotas.

Kai nekilnojamasis turtas ?sigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarp? galima prat?sti iki 20 met?

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas ?vyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo j? naudoja verslo reikm?ms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinimas atliekamas vien? kart? už vis? likus? tikslinimo laikotarp?. <...>“

B – *Nacionalin?s teis?s aktai*

15. Apyvartos mokes?io ?statymo (Umsatzsteuergesetz)(3) 3 straipsnio 9a dalies 1 punktas paslaug? teikimui už atlyg? prilygina verslui skirto turto naudojim? apmokestinamojo asmens ne verslo tikslams, kai pirkimo mokestis už š? turt? yra visiškai ar iš dalies atskaitomas.

16. Min?to 3 straipsnio 9a dalies 1 punkte numatyt? paslaug? apmokestinam?j? vert? apibr?žia *UStG* 10 straipsnis. Iki 2004 m. birželio 30 d. galiojusi 10 straipsnio redakcija nustat?, kad ši? paslaug? apmokestinam?j? vert? sudaro „ši? operacij? vykdyimo s?naudos, jei šios operacijos suteik? teis? atskaityti vis? arba dal? sumok?to pirkimo mokes?io“.

17. 2004 m. liepos 1 d. ?sigaliojusios redakcijos *UStG* 10 straipsnis numato:

„4) Apmokestinam?j? vert? sudaro

<...>

2. <...> ši? operacij? vykdyimo išlaidos, jei jos suteik? teis? visiškai ar iš dalies atskaityti sumok?t? pirkimo mokest?. Šios išlaidos taip pat apima ilgalaikio turto ?sigijimo ar gamybos s?naudas, jei pastarasis sudaro verslui skirto turto dal? ir naudojamas kitoms paslaugoms teikti. Kai ?sigijimo ar gamybos s?naudos yra mažiausiai 500 eur?, jos turi b?ti paskirstytos lygiomis dalimis per laikotarp?, kuris atitinka ilgalaikiam turtui taikom? atskaitos tikslinimo laikotarp?, numatyt? 15a straipsnyje;

<...>“

18. *UStG* 15a straipsnis numato atskaitos tikslinim?. Jo 1 dalyje nustatyta:

„Jei per penkerius metus nuo ilgalaikio turto panaudojimo pirm? kart? pasikei?ia aplinkyb?s, kuri? pagrindu buvo apskai?iuota pradin?s atskaitos suma, kiekvien? kalendorini? met? svyravimai turi b?ti kompensuojami tikslinant už ?sigijimo ir gamybos s?naudas sumok?t? mokes?i? atskait?. Kalbant apie nekilnojam?j? turt?, ?skaitant jo pagrindines sudedam?sias dalis, tikslinimus, kuriems taikomos su nekilnojamuoju turtu susijusios civilin?s teis?s nuostatos, ir statyb? tre?iajam asmeniui priklausan?iame žem?s sklype, dešimties met? terminas taikomas vietoj penkeri? met? termino.“

II – Faktin?s aplinkyb?s

19. 2003 m. nam? bendrija pagal Vokietijos teis? (Hauggemeinschaft(4), toliau – nam? bendrija arba ieškov?), kuri? sudaro Jörg ir Stefanie Wollny, pastat? pastat?, kur? vis? priskyr? verslui. Šio pastato 20,33 % už?m? mokes?i? konsultanto biuras, išnuomotas vienam iš nam? bendrijos nari?, likusius 79,67 % – privat?s dviej? jos nari? butai. Nuoma profesiniam naudojimui apmokestinama PVM, nes nam? bendrija atsisak? atleidimo nuo mokes?io už nuomos sandorius(5).

20. Už 2003 m. gruodžio mėn., taip pat už laikotarp? nuo 2004 m. sausio iki kovo mėn. pateiktose avansin?se PVM deklaracijose nam? bendrija atskait? vis? jai išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM nuo pastato statybos s?naud?.

21. Nustatydamą PVM, mok?tino už naudojim? privatiems poreikiams, apmokestinam?j? vert? ji pasir?m? aplinkybe, jog Vokietijos teis?s aktuose dėl pelno mokes?io (Einkommensteuergesetz) pastato nusid?v?jimo laikotarpis yra penkiasdešimt metų. Taigi ji man?, kad apmokestinamoji vieno mėnesio vert? yra lygi 1/12 priskirt? privatiems poreikiams naudojamo pastato daliai 2 % dydžio statybos s?naud? dalis.

22. *Finanzamt Landshut* nusprend?, kad min?ta apmokestinamoji vert? turi b?ti nustatoma atsižvelgiant ? PVM atskaitos tikslinimo laikotarp?, numatyt? UStG 15 straipsnyje, laikantis Šeštosios direktyvos 20 straipsnio. Todėl ji patais? ieškov?s skai?iavim? ir nustat? privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies mėnesin? PVM apmokestinam?j? vert?, lygi? 1/12 šiai daliai priskirt? 10 % statybos s?naud?.

23. *Finanzamt Landshut* atmetus nam? bendrijos prieštaravimus dėl išankstinio mokes?io reikalavimo, pateikto vadovaujantis ankstesniame punkte nurodytu skai?iavimu, min?ta bendrija pateik? ieškin? *Finanzgericht München*.

III – Prejudicinis klausimas

24. *Finanzgericht München* mano, kad jo nagrin?jamos bylos išsprendimas priklauso nuo privatiems poreikiams naudojamos verslui priskirto pastato dalies apmokestinamosios vert?s nustatymo. Jis nurodo, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas nepaaiškina s?vokos „visos apmokestinamojo asmens išlaidos“. Jis dėl šios s?vokos prasm?s abejoja dėl toki? priežas?i?.

25. Pirma, sprendime *Enkler*(6) Teisingumo Teismas nusprend?, kad apmokestinamoji vert? pagal šį nuostat? turi b?ti nustatyta atsižvelgiant tik ? išlaidas, kurios susijusios su pa?iu daiktu, kaip antai „nusid?v?jusio turto nurašymas, arba ? apmokestinamojo asmens patirtas išlaidas, kurios suteikia teis? ? PVM atskait?“(7).

26. Šis poži?ris gal?t? pagr?sti ieškov?s nuomon?, nes pastato, galin?io nusid?v?ti, dalies naudojimui privatiems poreikiams b?t? taikomas dalimis suskaidytas jo statybos s?naud? apmokestinimas, išd?styta per vis? amortizacijos laikotarp?. Tai taip pat gal?t? patvirtinti ieškov?s teigin?, jog žem?s sklypo ?sigijimo kaina neturi b?ti ?traukiama ? apmokestinam?j? vert?, kai pirkimo mokestis už š? turt? atskaitomas, nes sklypas, kuriame pastatytas pastatas, negali nusid?v?ti dėl naudojimo.

27. Ši? analiz? taip pat gal?t? patvirtinti termino „išlaidos“ prasm?, kuri reiškia turto nusid?v?jim? dėl jo naudojimo. Ta?iau pastatas per dešimties metų laikotarp? nenusid?vi visiškai.

28. Kita vertus, taip pat buvo nuspr?sta, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto tikslas yra užtikrinti vienod? poži?r? ? apmokestinam?j? asmen?, kuris naudoja verslui

skirt? turt? privatiems poreikiams, ir ? galutin? vartotoj?(8). Tod?l ši nuostata panaikina sumok?to pirkimo PVM atskaitos už privatiems poreikiams naudojam? turto dal? poveik?, nes atitinkam? PVM turi mok?ti galutinis vartotojas.

29. Taigi Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto tikslas labiau reikalaut? paskirstyti turto ?sigijimo arba statybos s?naud? sum? per PVM atskaitos tikslinimo laikotarp?, taikom? pagal nacionalin? teis?, tai yra nagrin?jamu atveju per dešimt met?. Toks išsprendimas iš ties? leist? išvengti „neapmokestinto galutinio vartojimo“, tai yra situacij?, kai pirkimo PVM atskaita visiškai n?ra gr?žinama.

30. Iš ties? neapmokestintas galutinis vartojimas galimas, jeigu, pavyzdžiui, pastatas yra perleidžiamas neapmokestinant PVM pasibaigus šiam dešimties met? tikslinimo laikotarpiui(9). Tokiu atveju, jei apmokestinamoji vert? nustatoma atsižvelgiant ? pastato amortizacijos trukm?, tai yra penkiasdešimt met?, apmokestinamasis asmuo po dešimties met? gr?žint? tik penktadal? PVM sumos, kuri? jis atskait?. Taigi tokia situacija prieštaraut? Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto tikslui.

31. Šios nuostatos tikslas taip pat pateisint? tai, kad ? apmokestinam?j? vert? b?t? ?traukta žem?s sklypo ?sigijimo kaina, kai suteikiama teis? atskaityti už j? sumok?t? pirkimo mokest?, nes galutinis vartotojas pirkdamas taip pat turi sumok?ti š? mokest?.

32. Ta?iau prieštaraudamas šiai analizei *Finanzgericht München* pabr?žia, kad Teisingumo Teismas sprendime *Seeling*(10) apribojo šio tikslo taikymo srit? nuspr?sdamas, kad jei per Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyt? tikslinimo laikotarp? galima tikslinti tik dal? atskaityto pirkimo PVM, tai tokia situacija kyla d?l Bendrijos teis?s akt? leid?jo s?moningo pasirinkimo(11).

33. Atsižvelgiant ? šiuos svarstymus *Finanzgericht München* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Kaip turi b?ti aiškinama (Šeštosios direktyvos) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto s?voka „visos apmokestinamojo asmens išlaidos“? Ar visa išlaid? suma už privatiems poreikiams naudojam? b?st?, esant? pastate, kuris visas priskirtas verslui, apima (be einam?j? išlaid?) taip pat ir metin? pastat? nusid?v?jim?, nustatyt? pagal taikytinas nacionalines nuostatas, ir (arba) atsižvelgiant ? nacionalin? atskaitos tikslinimo laikotarp? apskai?iuot? metin? ?sigijimo ar statybos s?naud? dal?, kuri suteikia teis? ? atskait??“

IV – Analiz?

34. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, kur? surenka apmokestinamieji asmenys, ta?iau kur? turi mok?ti tik galutinis vartotojas, kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti iš mokes?io sumos, kuri? jis gauna iš savo klient? ir kuri? turi sumok?ti valstybei, pirkimo mokest?, kur? jis sumok?jo ?sigydamas prekes ir paslaugas, reikalingas jo verslo veiklai(12). Taigi apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti šia atskaita tik tuomet, kai šios prek?s ir paslaugos yra naudojamos jo veiklos, kuri yra apmokestinta PVM, poreikiams.

35. Jei apmokestinamojo asmens ?sigytos prek?s ar paslaugos yra naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už jas negali atsirasti nei prievol? mok?ti pardavimo mokest?, nei teis? ? pirkimo mokes?io atskait?(13).

36. Kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo tikslais gali pasirinkti, ar laikyti vis? š? turt? versle naudojamu turtu, ar savo priva?iu turtu visiškai jam netaikant PVM sistemos, ar priskirti j? savo

versle naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas verslui(14).

37. Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaik? turt?, naudojam? ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, pagal nusistovėjusi? teismo praktik? nuo šio turto ?sigijimo ar statybos mokėtinas pirkimo PVM iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitomas. Teisingumo Teismas taip aiškino Šešt?j? direktyv? kelet? kart?(15). Jis, nagrinėdamas byl? didžiojoje kolegijoje, neseniai patvirtino š? aiškinim? minėtame sprendime *Charles ir Charles Tijmens*(16).

38. Taigi apmokestinamasis asmuo, kuris nusprendžia vis? pastat? priskirti verslui ir dal? šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi teis? atskaityti sumokėt? pirkimo PVM nuo vis? šio pastato ?sigijimo ar statybos s?naud?.

39. Tačiau, kadangi savo privatiems poreikiams naudojamos turto dalies atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra panašioje situacijoje kaip ir galutinis vartotojas, jis privalo sumokėti š? naudojim? atitinkant? PVM. Ši pareiga yra nustatyta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje, kur numatyta, kad toks naudojimas prilyginamas paslaug? teikimui už atlyg?, kurias apmokestinamasis asmuo suteikia sau.

40. Kadangi šiuo atveju sandorio su trečiuoju asmeniu nėra, nėra ir atlygio, kur? jis sumoka, galint?io būti PVM apmokestinam?ja verte, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas numato, kad apmokestinam?j? vert? sudaro „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“.

41. Šiame procese *Finanzgericht München* nori sužinoti, ar ši s?voka turi būti suprantama taip, kad, be einam?j? išlaid?, ji apima tik pastato nusid?vėjim?, atsižvelgiant ? turto ?prasto naudojimo trukm?, apskaičiuot? pagal nacionalines taisykles dėl amortizacijos.

42. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prejudiciniu klausimu iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos privatiems poreikiams naudojamos turto, kur? vis? apmokestinamasis asmuo priskyr? verslui, dalies PVM apmokestinam?j? vert? sudaro metin? pastato ?sigijimo arba statybos s?naud? dalis, nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyt? PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukm?.

43. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atsakymo ? š? klausim? išdavas nurod? tokiu būdu. Jos yra trys.

44. Pirmoji išdava, žinoma, yra apmokestinamojo asmens per metus sumokama PVM suma už turto naudojim? privatiems poreikiams. Jei ? išlaid? sum? patenka tik pastato nusid?vėjimas, nagrinėjamu atveju apmokestinimas PVM per metus atitikt? 2 % privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies statybos s?naud?, nes nacionalin?s teis?s aktuose numatytas amortizacijos laikotarpis yra penkiasdešimt met?. Priešingu atveju apmokestinamoji vert? būtų lygi ši? s?naud? 10 %, nes PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis pagal vidaus teis? yra dešimt met?.

45. Antroji išdava, kuri tiesiogiai išplaukia iš ankstesniosios, yra pavojus atsirasti neapmokestintam galutiniam vartojimui, pavyzdžiui, pastato neapmokestinto pardavimo pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui atveju. Tokio pavojaus nebūt?, jei apmokestinamoji vert? būtų nustatoma atsižvelgiant ? š? nacionalin? tikslinimo laikotarp?, nes pagal j? apmokestinamasis asmuo gr?žint? vis? atskaityt? pirkimo PVM, kuris atitinka privatiems poreikiams naudojam? pastato dal?.

46. Trečioji išdava yra susijusi su tuo, ar ? apmokestinam?j? vert? ?traukiamos žem?s sklypo,

kuriame pastatytas pastatas, ?sigijimo s?naudos, kai šis ?sigijimas buvo apmokestintas PVM ir ?gij?jas š? mokest? atskait?. Jei terminas „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“, numatytas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, turi b?ti suprantamas kaip reiškiantis tik pastato nusid?v?jim?, žem?s sklypo ?sigijimo s?naudos ne?traukiamos ? apmokestinam?j? vert?, nes iš esm?s žem?s sklypas, kuriame pastatytas pastatas, nenusid?vi.

47. Šiame procese nagrin?ti trys teiginiai.

48. Ieškov? teigia, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytos visos išlaidos turi b?ti suprantamos kaip apiman?ios, be einam?j? išlaid?, tik metin? pastat? nusid?v?jim?, nustatom? pagal taikytinas nacionalines taisykles.

49. Ji nurodo, kad s?voka „išlaidos“ reiškia apmokestinamojo asmens turto sumaž?jim?. Jos nuomone, jis tokio sumaž?jimo nepatiria pastato ?sigijimo ar pastatymo atveju, nes šioms ?kin?ms operacijoms skirtas s?naudas kompensuoja pastato vert?. Tod?l turto sumaž?jimas ir išlaidos Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme atsirast? tik turtui nusid?vint. Ta?iau šis nusid?v?jimas b?t? pagr?stas ne tikslinimo laikotarpiu, numatytu Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, bet naudojimo trukme.

50. Ieškov? taip pat teigia, kad žem?s sklypo, kuriame pastatytas pastatas, ?sigijimo s?naudos neturi b?ti ?trauktos ? apmokestinam?j? vert?, nes šis žem?s sklypas laikui b?gant nenusid?vi.

51. Atvirkš?iai, Vokietijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s teigia, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas nedraudžia tokio teis?s akto kaip gin?ijamas Vokietijos ?statymas.

52. Jos nurodo, kad ši nuostata tiksliai neapibr?žia, k? apima s?voka „visos išlaidos“. Iš to jos daro išvad?, kad valstyb?s nar?s turi diskrecij? ?gyvendinti šį s?vok?. Jos pabr?žia, kad nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai atitinka šios nuostatos tiksl? užtikrinti vienod? poži?r? ? apmokestinam?j? asmen?, kuris verslui skirt? turt? naudoja savo privatiems poreikiams, ir ? galutin? vartotoj?, kuris ?sigyja tok? pat? turt?.

53. Atsižvelgiant ? š? tiksl? s?voka „išlaidos“ tur?t? b?ti suprantama kaip apimanti pastato ?sigijimo ar statybos s?naudas, taip pat, esant reikalui, žem?s sklypo ?sigijimo kain?, kai suteikiama teis? nuo jos atskaityti PVM. Taip pat min?t? tiksl? atitikt? statybos s?naud?, skirt? privatiems poreikiams naudojamai pastato daliai, paskirstymas per PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukm?, nes toks išsprendimas leist? išvengti bet kokio neapmokestinto galutinio vartojimo pavojaus.

54. Europos Bendrij? Komisija laikosi tarpin?s pozicijos. Priešingai nei Vokietijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, ji teigia, kad pastato ?sigijimo ar statybos s?naudos negali b?ti paskirstytos remiantis nacionalin?mis taisykl?mis, susijusiomis su PVM atskaitos tikslinimu. Pirma, šios institucijos teigimu, n?ra jokio motyvo, ver?ian?io taikyti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dal? jos 6 straipsnio 2 dalies a punkto kontekste. Antra, Teisingumo Teismas argumento d?l nepamokestinto galutinio vartojimo pavojaus taikymo srit? apribojo min?tame sprendime *Seeling*.

55. Ta?iau prieštaraudama ieškov?s teiginiui Komisija nurodo, kad ?sigijimo ir statybos s?naud? paskirstymas neturi b?ti nustatomas ir remiantis nacionalin?mis taisykl?mis d?l amortizacijos pajam? mokes?io srityje, nes šios taisykl?s Europos Bendrijoje labai skiriasi. Be to, šiomis taisykl?mis siekiama speciali? tiksl?, neb?ding? bendrai PVM sistemai. Komisijos nuomone, šis paskirstymas turi b?ti atliekamas taikant objektyvius apskaitos kriterijus, bendrai pripažintus ir taikomus PVM. Ji taip pat teigia, kad apmokestinamoji vert?, esant reikalui, turi

apimti žemės sklypo įsigijimo sąnaudas.

56. Aš, kaip Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, manau, jog Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas nedraudžia, kad pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų suma, skirta apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams naudojamai pastato daliai, būtų paskirstyta per PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, nustatytą taikant Šeštosios direktyvos 20 straipsnį.

57. Prieš išdėstant motyvus, kuriais grindžiu ši poziciją, manau, kad naudinga trumpai paminėti, koks yra ryšys tarp terminų, numatytų Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalies a punkte.

58. Kaip nurodo ieškovė ir Komisija, Šeštojoje direktyvoje nėra motyvo, kuris pareigotų taikyti tikslinimo laikotarpio trukmę, numatytą minėtos Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje, taikant jos 6 straipsnio 2 dalies a punktą.

59. Iš tiesų, kai apmokestinamasis asmuo tų patų turtų naudoja ir profesiniams tikslams, ir privatiems poreikiams, Šeštosios direktyvos 20 straipsnis siejamas su situacija, kai jis nusprendžia šį turtą priskirti verslui tik tiek, kiek jį naudoja profesiniams tikslams. Šiuo atveju šis apmokestinamasis asmuo atskaitą sumokėtų pirkimo mokestį nuo minėto turto pirkimo arba statybos sąnaudų tik proporcingai turto daliai, naudojamai profesiniams tikslams.

60. 20 straipsnio tikslas yra leisti patikslinti šią atskaitą atsižvelgiant į pasikeitimus, kurie atsirado apmokestinamajam asmeniui naudojant turtą po pradinės deklaracijos užpildymo arba dėl to, kad minėta atskaita buvo paremta klaidinga deklaracija.

61. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis numato, kad šis tikslinimas gali būti atliekamas tik per nustatytą laikotarpį, kuris iš principo yra penkeri metai. Tačiau ji numato, kad šis laikotarpis gali būti pratęstas nekilnojamajam turtui. Pradinėje Šeštosios direktyvos redakcijoje šis laikotarpis galėjo būti pratęstas iki dešimties metų. Įsigaliojus Direktyvai 95/7 jis gali būti pratęstas iki dvidešimties metų.

62. Kai apmokestinamasis asmuo nusprendžia, kaip nagrinėjamu atveju, visų pastatų priskirti verslui ir taip atskaityti visų sumokėtų pirkimo mokestį į jo įsigijimo arba statybos sąnaudas, turi būti taikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis. Kaip matome, pastato dalies naudojimas privatiems poreikiams yra prilyginimas paslaugų teikimui už atlygą. Remdamasis pastarąja nuostata apmokestinamasis asmuo grąžina PVM nuo įsigijimo ar statybos sąnaudų, skirtų pastato daliai, kurią jis naudoja savo privatiems poreikiams.

63. Jei ši pastato dalis laikui bėgant sumažėja arba padidėja, tikslinimo mechanizmas, numatytas Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, nėra taikomas. Šis pasikeitimas už atitinkamą mokestinį laikotarpį atspindės įsigijimo ar statybos sąnaudų dalyje, kuri atsižvelgiama nustatant apmokestinamosios vertės sumą, numatytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte.

64. Tačiau, jei visas verslui skirtas pastatas yra parduodamas, terminai, numatyti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje, tampa svarbūs. Iš tiesų pagal minėtos direktyvos 20 straipsnio 3 dalį, kai šis pardavimas vyksta nepasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui, numatytam to paties straipsnio 2 dalyje, laikoma, kad pastatas naudojamas atitinkamo asmens verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos, o PVM atskaita nuo pastato įsigijimo ar statybos sąnaudų gali būti patikslinta *a posteriori*.

65. Iš šios nuostatos taip pat išplaukia, kad, *a contrario*, jei pastatas yra parduodamas šiam

laikotarpiui pasibaigus, toks tikslinimas *a posteriori* nebūra galimas. Šiuo atveju egzistuoja neapmokestino galutinio vartojimo pavojus.

66. Būtent dėl to, kad būtų apsaugota nuo tokio pavojaus, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės teigia, jog verslui skirto pastato naudojimo privatiems poreikiams PVM apmokestinamoji vertė turi būti skaičiuojama atsižvelgiant į PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, nustatytą nacionalinėje teisėje pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį.

67. Mano nuomone, ši vyriausybė teiginiui galima pritarti dėl tokių motyvų. Pirmiausia Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas palieka valstybės narų diskreciją įgyvendinti. Antra, ginčijamos apmokestinamosios vertės nustatymas atsižvelgiant į PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę atitinka Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies tikslą. Trečia, toks nustatymas taip pat atitinka tikslą suderinti apmokestinimo pagrindą, kurio siekiama šia direktyva.

68. Dėl pirmojo punkto priminsiu, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas numato, jog Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytą kinį operaciją vertė sudaro „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši sąvoka nėra apibrėžta Šeštojoje direktyvoje.

69. Vis dėlto iš šio 6 straipsnio 2 dalies formuluotės galima sužinoti tokios informacijos. Terminas „išlaidos“ yra apibrėžtas kaip pinigų panaudojimas, būtent kitiems nei investavimo tikslams(17). Formuluotės „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“ pažodinė reikšmė yra gana plati ir netikslė(18). Mano nuomone, ji gali būti suprantama kaip reiškianti visas išlaidas, kurios buvo ir yra reikalingos, kad būtų vykdytas paslaugų teikimas. Taigi ši sąvoka gali būti suprantama kaip nurodanti, be einamųjų išlaidų, visas prekes, kurios yra minėtos paslaugos dalykas, įsigijimo ar realizavimo sąnaudas.

70. Todėl aplinkybų, kad apmokestinamojo asmens verslui skirto turto naudojimas privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygą, tai yra sandoriui, kuris trunka tam tikrą laiką, logiškai leidžia manyti, kad PVM nuo šios sąnaudų sumokėjimas turi būti išdėstomas.

71. Iš šio prilyginimo ir tikslo, kurio įstatymų leidėjai siekia Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi, taip pat galima daryti išvadą, kad šis išdėstymas turi būti atliekamas per visą turto naudojimo trukmę. Iš tiesų pagal nusistovėjusio teismo praktiką šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamųjų asmenų ir galutinį vartotojų(19). Būtina užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti PVM už verslui priskirto turto pirkimą, išvengti PVM sumokėjimo, kai jis paima šį turtą iš verslui skirto turto privatiems poreikiams, ir taip pasinaudoti neteisėtu pranašumu prieš galutinį vartotoją, kuris pirkdamas prekes sumoka PVM(20).

72. Išdėstymas per visą turto naudojimo trukmę yra pranašumas, leidžiantis pritaikyti apmokestinamųjų vertę atsižvelgiant į turto dalies, apmokestinamojo asmens paimtos savo privatiems poreikiams, galimus pasikeitimus. Kaip primena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, apmokestinamųjų vertė, numatytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, Teisingumo Teismas minėtame sprendime *Enkler* išaiškino kaip apimantį išlaidas, susijusias su pačiu turtu, kaip antai nusidėjusio turto nurašymas(21).

73. Klausimas, kuris kyla šioje byloje, susijęs su tuo, ar šis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto išaiškinimas yra vienintelis, suderinamas su Bendrijos teise. Kitaip sakant, reikia nustatyti, ar valstybės narės, įgyvendindamos šią nuostatą, turi diskreciją, kuri suteiktų teisę išdėstyti PVM už turto naudojimą privatiems poreikiams grąžinimą per trumpesnį

laikotarp?, grindžiam? PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu.

74. Aš manau, kad valstybės narės turi tokia diskrecija.

75. Akivaizdu, kad, priešingai nei kitose Šeštosios direktyvos nuostatose(22), 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasmės ir taikymo srities nacionalinė teisė negali nustatyti. Sąvoka „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“ yra savarankiška Bendrijos teisės sąvoka, kurios išaiškinimas nepriklauso kiekvienos valstybės narės diskrecijai(23).

76. Vis dėlto Šeštoji direktyva nepateikia visų nuorodų, kurios leistų nustatyti vienodą šios sąvokos turinį visoje Bendrijoje. Nei iš šios sąvokos formuluotės, nei iš sistemos, kurioje ji yra, negalima, mano nuomone, tiksliai nustatyti, kad nagrinėjamo turto įsigijimo arba statybos sąnaudų paskirstymas būtinai turi būti atliekamas per visų turto naudojimo trukmę. Bet kuriuo atveju Šeštoji direktyva nenumato, kokia apmokestinamojo vertę remiantis turi būti apskaičiuojamas turto nusidėvėjimas.

77. Taigi reikia patikrinti, ar ginčijamos PVM apmokestinamosios vertės nustatymas atsižvelgiant į atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę atitinka Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies ir visos direktyvos tikslus.

78. Pirmiausia, kaip nurodžiau, ši 6 straipsnio 2 dalis turi užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamąjį asmenį, kuris paima šį turtą iš verslui skirto turto, atskaitės visų PVM nuo šio turto įsigijimo ar gamybos sąnaudų, ir į galutinį vartotoją, kuris turi sumokėti šį mokestį įsigydamas ar pastatydamas tokį patį turtą.

79. Privatiems poreikiams naudojamo turto PVM apmokestinamosios vertės nustatymas atsižvelgiant į PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę siekiant išvengti, kad pardavimo pasibaigus šiam laikotarpiui atveju atsirastų neapmokestintas galutinis vartojimas, visiškai atitinka šį tikslą.

80. Nemanau, kad minėtas sprendimas *Seeling* paneigia šią analizę.

81. Iš tiesų byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, Teisingumo Teismui buvo pateiktas Vokietijos vyriausybės argumentas, susijęs su neapmokestinto galutinio vartojimo pavojumi tuo atveju, kai pastatas parduodamas nesumokant PVM pasibaigus atskaitos tikslinimo laikotarpiui. Taip pat tvirtinama, kad Teisingumo Teismas nurodė, jog aplinkybė, kad galima tikslinti tik dalį pirkimo PVM, yra Bendrijos teisės aktų leidėjo sąmoningo pasirinkimo išdava, o šio laikotarpio trukmę ilgalaikiam nekilnojamajam turtui yra pratęsta iki dvidešimties metų siekiant atsižvelgti į tokio turto naudojimo verslui trukmę(24).

82. Tačiau, mano nuomone, šio atsakymo apimtis turi būti vertinta atsižvelgiant į kontekstą, kuriame jis buvo pateiktas.

83. Įvykus bylos *Seeling* aplinkybėms Vokietijos teisės aktai numatė, kad privatiems poreikiams naudojamo verslui skirto turto dalies PVM apmokestinamoji vertė turi būti skaičiuojama atsižvelgiant į turto nusidėvėjimą. Vokietijos vyriausybė norėjo paneigti teismo praktiką, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris nusprendė priskirti visą pastatą verslui ir po to dalį šio pastato naudoja privatiems poreikiams, turi teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų.

84. Šį paneigimą ji grindė Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu, pagal kurį nekilnojamojo turto nuoma iš principo yra atleidžiama nuo PVM, nes ji nesuteikia teisės atskaityti

sumok?to pirkimo PVM. Ji teig?, kad kadangi Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas verslui priskirto turto naudojim? privatiems poreikiams prilygina paslaug? teikimui ir kadangi toks naudojimas galutinio vartojimo prasme labiausiai panašus ? nuom?, atleidimas nuo mokes?io, numatytas min?tos direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte, taikomas pagal analogij?.

85. Šiai analizei patvirtinti ji teig?, kad pirkimo mokes?io atskaitos nebuvimas bus naudingas išvengiant neapmokestinto galutinio vartojimo tuomet, kai pasibaigus dešimties met? tikslinimo laikotarpiui pastatas, už kur? nesumok?tas PVM, parduodamas.

86. Min?tame sprendime *Seeling* Teisingumo Teismas atmet? Vokietijos vyriausyb?s argument?, grindžiam? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymu. Jis nusprend?, kad buto pastate, kur? vis? apmokestinamasis asmuo priskyr? verslui, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams nesusij?s su šia nuostata, nes tai n?ra tikra nuoma šios nuostatos prasme(25).

87. Šiame kontekste jis nurod?, kad jei apmokestinamajam asmeniui b?t? leidžiama vis? pastat? priskirti verslui ir tod?l atskaityti nuo vis? statybos s?naud? mok?tin? pirkimo PVM, galutinis vartojimas gali likti neapmokestintas, nes per Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyt? tikslinimo laikotarp? galima tikslinti tik dal? statant pastat? atskaityto pirkimo PVM, o tai yra Bendrijos teis?s akt? leid?jo s?moningo pasirinkimo išdava, d?l kurios šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b papunktis neturi b?ti aiškinamas pla?iai.

88. Aš, kaip ir Vokietijos bei Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, nemanau, kad min?tame sprendime *Seeling* Teisingumo Teismas suabejojo Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies taikymo apimtimi.

89. Š? sprendim? aš suprantu kaip patvirtinant? nusistov?jusi? teismo praktik?, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo, kuris nusprend? 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?, antra, iš šios teis?s išplaukian?i? pareig? mok?ti PVM nuo s?naud?, patiriam? naudojant min?t? pastat?.

90. Net jei min?tame sprendime Teisingumo Teismas pripažino šios sistemos paj?gum? užtikrinti visišk? apmokestinamojo asmens ir galutinio vartotojo lygyb? ribas, jam, mano nuomone, nekelia abejoni? principas, pagal kur? nacionalinis teis?s akt? leid?jas turi visomis ?manomomis priemon?mis vengti, kad galutinis vartojimas likt? neapmokestintas.

91. Atsižvelgiant ? šias aplinkybes, man neatrodo gin?ytina, kad Vokietijos vyriausyb?s ketinimas išvengti neapmokestinto galutinio vartojimo, kai turtas perleidžiamas nesumokant PVM pasibaigus atskaitos tikslinimo laikotarpiui, visiškai atitinka Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dal?.

92. Šiai analizei gali b?ti prieštaraujama, jog sutrumpindama gr?žinimo laikotarp? iki atskaitos tikslinimo laikotarpio trukm?s, Vokietijos vyriausyb? taip pat sukuria nepamokestino galutinio vartojimo pavoj?. Iš ties? ši vyriausyb? nurod?, kad jei apmokestinamasis asmuo privatiems poreikiams toliau naudoja pastat? pasibaigus dešimties met? laikotarpiui, ?sigijimo arba statybos s?naudos nebesudarys apmokestinamosios vert?s dalies. Naudojimas privatiems poreikiams bus apmokestinamas tik remiantis einamosiomis pastato s?naudomis.

93. Toks ?sigijimo arba statybos s?naud? ne?traukimas ? apmokestinam?j? vert? atrodo visiškai pateisinamas, nes pirkimo mokes?io atskaita yra visiškai gr?žinama. Ta?iau šis gr?žinimas skai?iuojamas nuo naudojamos privatiems poreikiams pastato dalies per dešimties

met? laikotarp?. Jei per š? laikotarp? apmokestinamasis asmuo savo privatiems poreikiams naudoja didesn? pastato dal?, galima daryti prielaid?, kad šios papildomos dalies naudojimas privatiems poreikiams nebus apmokestintas. Šiame etape klausimas lieka atviras.

94. Vis dėlto aš nematau, kad šis galimas sistemos trūkumas galėtų paneigti ginčijamą Vokietijos teisės aktų suderinamumą su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies tikslu.

95. Iš tiesų PVM apmokestinamosios vertės nustatymas atsižvelgiant į atskaitos tikslinimo laikotarp?, mano nuomone, kitaip yra naudingas vienos daliai požiūriu? apmokestinamąjį asmenį ir galutinį vartotoją. Ši nauda susijusi su PVM sumos, kurią apmokestinamasis asmuo sumoka per metus už turto naudojimą privatiems poreikiams, padidėjimu. Šis padidėjimas padeda sumažinti esamą situaciją nelygybę, nulemtą finansinio pranašumo, kurį apmokestinamajam asmeniui suteikia skolos išdavimas, galutinio vartotojo, kuris turi sumokėti iš karto visą PVM įsigydamas ar pastatydamas turtą, atžvilgiu.

96. Galiausiai aš manau, kad PVM apmokestinamosios vertės nustatymas atsižvelgiant į tikslinimo laikotarpio trukmę Šeštosios direktyvos tikslo atžvilgiu neperžengia priimtino ribų.

97. Pastarąja, kaip nurodoma jos pavadinime, siekiama nustatyti vienodą PVM pagrindą pagal Bendrijos taisykles(26). Šio tikslo taikymo sritis yra vis dėlto iš dalies numatyta Šeštosios direktyvos pradinės redakcijos devintoje konstatuojamojoje dalyje, pagal kurią direktyva siekiama „palyginamą“ rezultatą visose valstybėse narėse. Manau, kad atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje valstybėms narėms suteiktą diskreciją ginčijami nacionalinės teisės aktai atitinka šį sąlygą.

98. Atliekant šį vertinimą nuoroda į 20 straipsnį man atrodo svarbi dėl tokių motyvų. Kaip ir minėtas 20 straipsnis, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas taikomi situacijai, kai turtas, už kurį suteikta teisė įsumokėti PVM nuo įsigijimo arba statybos sąnaudų atskaitai, vėliau yra naudojamas veiklai, už kurią teisė į atskaitą nesuteikiama. Tai – Šeštosios direktyvos papildomos nuostatos, kurios taikomos situacijoms, kai turtas naudojamas skirtingiems tikslams, tai yra tuo pat metu ir profesiniams tikslams, ir privatiems poreikiams.

99. Be to šie mechanizmai, numatyti šiose skirtingose nuostatose, turi palyginamą ekonominį poveikį(27). Abiem atvejais reikia grąžinti PVM, kurį apmokestinamasis asmuo atskaito ir kurį galiausiai privalo sumokėti.

100. Reikia pripažinti, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje valstybėms narėms suteikta pakankamai didelė diskrecija nustatant nekilnojamojo turto atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, nes jos gali numatyti nuo penkerių iki dvidešimties metų trukmę.

101. Man neatrodo, kad ryšį, nurodytą tarp Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje ir 6 straipsnio 2 dalyje numatytą mechanizmą, atžvilgiu verslui skirtu turto dalies naudojimo privatiems poreikiams apmokestinamosios vertės nustatymas atsižvelgiant į atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę prieštarauja tikslui suderinti apmokestinimo pagrindą, kurio siekiama Šeštąja direktyva.

102. Žinoma, Komisijos siūlomas išsprendimas, kuris paragintų valstybes nares priimti taisykles dėl amortizacijos per visą pastatų naudojimo trukmę remiantis objektyviais ir bendrai pripažintais kriterijais, galbūt leistų nustatyti vienodesnį pagrindą.

103. Tačiau net jei toks išsprendimas gali atrodyti pageidautinas, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos turinį, man neatrodo, kad jis pateisintų analizės, pagal kurią ginčijami Vokietijos teisės aktai neviršija valstybėms narėms suteiktos diskrecijos nustatyti apmokestinamąjį vertę, numatytą

min?tos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, paneigim?.

104. Be to, d?l Komisijos pasi?lyto i?sprendimo galimyb?s pasiekti didesn? suderinim? rimt? abejoni? per teismo pos?d? pareišk? Jungtin? Karalyst?, kuri teig?, kad n?ra bendr? taisykl? d?l amortizacijos. I? ties? i?nagrin?jus tarptautinius apskaitos standartus, kuriuos 2002 m. pri?m? Europos Parlamentas ir Taryba(28) siekdami, kad b?t? lengviau palyginti vie?ai parduodam? ?moni? finansines ataskaitas, reikia pripažinti, jog ?vair?s amortizacijos b?dai gali b?ti naudojami paskirstant amortizuojam? sum? per vis? turto naudingo tarnavimo laik?(29).

105. Atliekant ši? analiz? b?tina taip pat nuspr?sti d?l klausimo, ar ? apmokestinam?j? vert? turi b?ti ?traukiamos žem?s sklypo, kuriame pastatytas pastatas, ?sigijimo s?naudos, kai šios s?naudos buvo apmokestintos PVM ir apmokestinamasis asmuo atskait? š? mokest?.

106. Kaip Vokietijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei Komisija, manau, kad tokiu atveju šios s?naudos turi b?ti ?trauktos ? turto naudojimo privatiems poreikiams PVM apmokestinam?j? vert?.

107. Pirma, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluot?je nerandu motyvo j? ne?traukti. Aiškinant pažodžiui s?voka „visos apmokestinamojo asmens i?laidos, patirtos teikiant šias paslaugas“ apima visas s?naudas, patirtas siekiant užtikrinti šios paslaugos teikim?. Žem?s sklypo, kuriame pastatytas nagrin?jamas pastatas, ?sigijimo s?naudos *a priori* priklauso šioms s?naudoms.

108. Antra, j? ne?traukimas ? apmokestinam?j? vert? akivaizdžiai prieštaraut? Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 daliai, kuria, kaip mat?me, siekiama užtikrinti vienod? poži?r? ? apmokestinam?j? asmen? ir galutin? vartotoj?. Kadangi pastarasis turi sumok?ti PVM nuo ši? s?naud? ?sigydamas žem?s sklyp? statybai, apmokestinamojo asmens atleidimas nuo tokios pareigos prieštaraut? min?tam tikslui.

109. Šiame procese nebuvo aiškiai nustatyta, ar ieškov?s žem?s sklypo, kuriame pastatytas pastatas, ?sigijimas buvo apmokestintas PVM ir ar ji atskait? š? mokest?. Atsakymas ? š? klausim? priklauso nuo faktini? aplinkybi? ?vertinimo, kur? turi atlikti nacionalinis teismas.

110. Atsižvelgdamas ? visus šiuos veiksnius, si?lau ? prejudicin? klausim? atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia nacionalin?s teis?s akto, pagal kur? pastato, kuris visas sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dal?, dalies naudojimo privatiems poreikiams prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinam?j? vert? sudaro pastato ?sigijimo arba statybos s?naud? metin? dalis, nustatyta pagal prid?tin?s vert?s mokes?io atskaitos tikslinimo laikotarpio trukm?, numatyt? Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje. Ši apmokestinamoji vert?, esant reikalui, turi apimti žem?s sklypo, kuriame pastatytas pastatas, ?sigijimo s?naudas.

V – Išvada

111. Atsižvelgdamas ? tai, kas pasakyta, ? *Finanzgericht München* pateikt? klausim? si?ly?iau atsakyti taip:

„1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia nacionalin?s teis?s akto, pagal kur? pastato, kuris visas sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dal?, dalies naudojimo privatiems poreikiams prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinam?j? vert? sudaro pastato ?sigijimo arba statybos s?naud? metin? dalis, nustatyta pagal prid?tin?s vert?s mokes?io

atskaitytos tikslinimo laikotarpio trukmę, numatytą iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 20 straipsnyje. Ši apmokestinamoji vertė turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudas, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir apmokestinamasis asmuo atskaito šį mokestį.“

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – BGBl. I, 1993, p. 565, toliau – UStG.

4 – Per posėdį ieškovas šio sąvoką apibūdino kaip bendriją, steigtą dviejų ar kelių asmenų, turinčių namą ir jį nuomojančių.

5 – Prisiminsiu, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą nekilnojamojo turto nuoma, išskyrus išimtis, yra atleista nuo PVM, bet pagal tos pačios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio 1 dalies a punktą valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą už šias ūkines operacijas.

6 – 1996 m. rugsėjo 2 d. Sprendimas (C-230/94, Rink. p. I-4517).

7 – Ten pat, 36 punktas.

8 – Žr. visų pirma minėto sprendimo *Enkler* 35 punktą.

9 – Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo, kuo grindžiamas šis atleidimas nuo mokesčio. Tikriausiai tai – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g punktas, pagal kurį valstybės narės savo nustatytomis sąlygomis atleidžia nuo PVM pastatų tiekimą po jų pirmo panaudojimo.

10 – 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas (C-269/00, Rink. p. I-4101).

11 – Ten pat, 54 punktas.

12 – 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. I-2775, 27 punktas).

13 – 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-0000, 24 punktas).

14 – 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* (C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktas ir cituota teismo praktika).

15 – Žr. minėto sprendimo *Seeling* 41 punktą ir cituotą teismo praktiką.

16 – 24 punktas.

17 – Žr. *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, leid. *Dictionnaire Le Robert*, Paryžius, 1996, p. 595.

18 – Dėl formuluočių „visos išlaidos“ žr. Šeštosios direktyvos tekstą kitomis kalbomis: „Betrag der Ausgaben“ vokiečių kalba, „uitgaven“ olandų kalba, „the full cost“ anglų kalba, „udgifter“ danų kalba ir „spese sostenute“ italų kalba.

19 – Minuto sprendimo *Enkler* 35 punktas.

20 – Ten pat, 33 punktas.

21 – 36 punktas. Šioje byloje Teisingumo Teismo buvo klausama dėl verslui skirto variklinio automobilio naudojimo privatiems poreikiams per tam tikrus metų laikotarpius PVM apmokestinamosios vertės skaičiavimo. Teismas nusprendė, kad būtina atsižvelgti į išlaidų, apibrėžtų 36 punkte, dalį, proporcingą santykiui tarp visos turto naudojimo trukmės ir tokio turto naudojimo ne verslo reikmės trukmės (37 punktas).

22 – Šiuo atžvilgiu dėl sąvokos „žemų statyboms“ žr. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies b punktą, bei dėl sąvokos „gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas“ tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.

23 – Žr. šia prasme 1977 m. vasario 1 d. Sprendimą *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Rink. p. 113, 10 ir 11 punktai).

24 – Minuto sprendimo *Seeling* 54 ir 55 punktai.

25 – Ten pat, 49–52 punktai.

26 – 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321, 48 punktas).

27 – Minuto sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 30 punktas.

28 – 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (OL L 243, p. 1).

29 – Žr., pavyzdžiui, tarptautinio apskaitos standarto 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, nurodyto 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 1725/2003, priimamo tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL L 261, p. 1), priede, 47 ir 62 straipsnius.