

GENERALINIS ADVOKATAS ELEONOR SHARPSTON

IŠVADA,

pateikta 2008 m. gruodžio 11 d.(1)

Byla C-460/07

Sandra Puffer

prieš

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

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

„PVM – Pastatas, iš dalies naudojamas privatiems tikslams, o iš dalies – apmokestinamajai ekonominei veiklai – Teisė atskaityti statybos išlaidoms tenkantį pirkimo PVM – Priskyrimas verslui iš karto atskaitant visą pirkimo mokestį ir apmokestinamas naudojimas privatiems tikslams arba pirkimo mokesčio daline atskaita, atsižvelgiant į naudojimo verslo ar privatiems tikslams dalis – Vienodas požiūris – Nacionalinio atskaitos apribojimo galiojimas“

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

2. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) abejoja, ar tokia nauda atitinka vienodo požiūrio principą ir Bendrijos taisyklės dėl valstybės pagalbos. Jam taip pat kyla klausimas dėl to, ar galioja nacionalinis atskaitos apribojimas, nustatytas prieš Bendrijos PVM teisės aktų įsigaliojimą, o vėliau pakeistas, remiantis neteisingai suprata Teisingumo Teismo praktika.

Taikytina Bendrijos teisė

Pagrindinės nuostatos

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

4. Pagal šios direktyvos(3) 2 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ yra apmokestinamas PVM. Pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą(4) paprastai apmokestinamųjų vertė sudaro

viskas, kas sudaro gaut? atlyg?.

5. Ta?iau, remiantis 17 straipsnio 2 dalimi(5), apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? i? mokes?io, kur? jis turi sumok?ti („pardavimo mokestis“), atskaityti PVM, mok?tin? ar sumok?t? PVM u? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo („pirkimo mokestis“) tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems (pardavimo) sandoriams. Pagal 17 straipsnio 1 dal?(6) teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mok?tinas (i? esm?s tada, kai perkama, o ne parduodama).

6. Kadangi teis? atskaityti mokest? atsiranda tik apmokestinamiesiems sandoriams naudojam? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo atvejais, tokia teis? neatsiranda, jei jie naudojami atleistiems nuo mokes?io sandoriams, t. y. vis? pirma nurodytiesiems Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje(7), arba sandoriams, kurie visiškai nepatenka ? PVM taikymo srit?, pavyzdžiui, tokiems, kurie n?ra atliekami u? atlyg? arba kuri? nevykdo apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks.

Su mišriu naudojimu susijusios problemos

7. Keletas nuostat? skirtos sunkumams, kurie gali kilti tais atvejais, kai d?l kokios nors priežasties apmokestinamajam asmeniui tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos gali b?ti i? dalies naudojamos apmokestinamiems pardavimo sandoriams ir i? dalies kitiems tikslams. Akivaizdu, kad tokiu atveju svarbu skirti apmokestinamuosius ir kitokius sandorius bei išlaikyti atitikim? tarp sumok?to pirkimo mokes?io atskaitos ir apmokestinimo pardavimo mokes?iu.

8. Šios nuostatos skirtos dviem mišraus naudojimo atvejams. Pasitaiko atvej?, kai vykdydamas savo versl? apmokestinamasis asmuo ?sigyja preki? ar paslaug?, kurias i? dalies naudoja savo verslui ir i? dalies su verslu nesusijusiems tikslams. Ta?iau pasitaiko ir toki? atvej?, kai ?mon? atlieka tiek apmokestinamuosius, tiek neapmokestinamuosius sandorius.

9. Taigi vis? pirma, kalbant apie verslui skirt? preki? naudojim? asmeniniams tikslams ir kitas panašias situacijas, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis(8) numato: „Preki?, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirt? turto dal?, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotoj? privatiems poreikiams, arba j? perdavimas neatlygintinai, arba j? panaudojimas ne savo verslo tikslams, kai prid?tin?s vert?s mokestis u? tas prekes ar j? sudedam?sias dalis buvo visiškai ar i? dalies atskaitytas, turi b?ti laikomas tiekimu u? atlyg?.“

10. Taip pat, kalbant apie paslaugas, 6 straipsnio 2 dalis(9) numato: „Paslaug? tiekimu u? atlyg? laikoma:

a) preki?, sudaran?i? verslui skirt? turto dal?, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams arba j? naudojimas ne verslo tikslams, kai prid?tin?s vert?s mokestis u? tas prekes buvo visiškai ar i? dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaug? teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“

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

12. Tokiais atvejais apmokestinamoji vertė yra nustatoma pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipę(10), pagal kurią ji sudaro:

„<...>

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

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

<...>“

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

14. Antroji pastraipa numato, kad tokia proporcija iš esmės nustatoma pagal 19 straipsnį(12), kuris apibrėžia ją kaip trupmeną, gaunamą visų sandorių, už kuriuos sumokėję PVM galima traukti atskaitą, apyvartos sumą dalijant iš visos apyvartos sumos(13).

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

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

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tų sumų, kurių apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

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

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, 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.

Kai nekilnojamasis turtas įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.“

Teisingumo Teismo praktika, susijusi su mišriu ilgalaikio turto naudojimu

16. Teisingumo Teismas jau ne kartą ir visai neseniai sprendime *Wollny* aiškino minėtą Šeštosios direktyvos nuostatą, susijusią su mišriu ilgalaikio turto, visų pirma pastatų, naudojimu. Kiti svarbūs sprendimai buvo priimti bylose *Lennartz*, *Armbrecht*, *Bakcsi*, *Seeling* ir *Charles*(15).

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

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

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

20. Galiausiai, sprendime *Wollny* Teisingumo Teismas pripažino, kad kai apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto dalį sudarantis pastatas yra naudojamas asmeniniams tikslams, tariamo teikimo apmokestinamąjį vertę pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį gali sudaryti pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų dalis, atitinkanti asmeniniams poreikiams skirtą pastato dalį, ir pagal šios direktyvos 20 straipsnį paskirstyta visam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui. Jis pabrėžė, kad toks sprendimas skirtas vienodam požiūriui tarp apmokestinamąjį asmenį ir galutinį vartotoją išvengiant neapmokestintą galutinio vartojimo atvejų(19).

21. Tačiau reikia pabrėžti tai, kad Komisija pasiūlė Tarybai terpti naują Direktyvos 2006/112 168a straipsnį(20):

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

Nukrypstant nuo 26 straipsnio((21)), į pirmojoje pastraipoje nurodyto nekilnojamojo turto naudojimo paskirties dalies pokyčius atsižvelgiama 187, 188, 190 ir 192((22)) straipsniuose nustatytomis sąlygomis, kai siekiama pakoreguoti pradinę teisę į atskaitą įgyvendinimui.

Į antroje pastraipoje nurodytus pokyčius atsižvelgiama pagal 187 straipsnio 1 dalį((23)) valstybių narių nustatytu laikotarpiu ilgalaikiam nekilnojamajam turtui.“

22. Aiškinamajame memorandume nurodoma, kad siūloma nauja nuostata siekiama patikslinti teisės į pirkimo PVM atskaitą įgyvendinimą, kai atskaita susijusi su nekilnojamojo turto, kuris skirtas ir profesiniais, ir neprofesiniais reikimais, pirkimu ar statyba arba sandoriais, kurie ekonominiu požiūriu gali būti prilyginami pirkimui ar statybai. Pradinę atskaitą būtų galima tik už faktinį turto naudojimą sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą. Mišraus naudojimo atveju

visiškai ir nedelsiant atskaityti PVM nebebūtų galima, tačiau tikslinimo sistema leistų atsižvelgti į naudojimo profesinams reikšmės didėjimą ar mažėjimą. Ši sistema pakeistų naudojimo asmeniniams tikslams apmokestinimą pagal Direktyvos 2006/112 26 straipsnį (analogiškai Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį) tikslinimo laikotarpiu ir veiktų panašiai bei būtų taikoma kartu su jau veikiančia tikslinimo sistema, kai keičiasi apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų sandorių dalys.

Su atskaitos apribojimu susijusios „pereinamojo laikotarpio“ nuostatos

23. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis⁽²⁴⁾ pareigoja Tarybą, sprendžiant vieningai ir remiantis Komisijos pasiūlymu, nustatyti išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas, ir nurodo, kad PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos siegiant prabangos prekių, pramogaujant ar pasilinksminant.

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

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

Taikytina Austrijos teisė

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

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

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

29. Parengiamuosiuose įstatymo pakeitimo dokumentuose aiškiai pasakyta, kad dėl Teisingumo Teismo praktikos gali kilti mokestiną naudą dėl apmokestinamųjų asmenų pastatų naudojimo jų privatiems gyvenamiesiems tikslams ir kad neapmokestinimu siekiama užkirsti kelią tokiam nepageidaujamam privačios srities atleidimui nuo PVM.

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

31. Paminėtina, kad nuo šioje byloje nagrinjamo laikotarpio nacionalinėje teisėje numatytas verslui priskirtą patalpų naudojimo privatiems gyvenamiesiems tikslams neapmokestinimas, kuris

užkerta keli? pirkimo mokes?io atskaitai, buvo pakeistas du kartus(26), ir Taryba suteik? Austrijai teis? nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies neleisti atskaityti PVM už tas prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo arba jo darbuotojai daugiau kaip 90 % naudoja privatiems poreikiams tenkinti arba apskritai ne verslo tikslams(27).

Faktin?s aplinkyb?s, ikiteismin? proced?ra ir prašymas priimti prejudicin? sprendim?

32. Nuo 2002 m. lapkri?io iki 2004 m. birželio m?n. Sandra Puffer pasistat? nam? su baseinu ir praneš? mokes?i? inspekcijai, kad dal? namo ketina nuomoti biurui, mok?dama PVM. Verslui buvo naudojama apie 11 % namo. S. Puffer vis? nam? priskyr? verslui ir remdamasi sprendimu *Seeling* papraš? leisti atskaityti vis? statant nam? sumok?t? PVM. Mokes?i? inspekcija neleido atskaityti baseino statybos išlaidoms tenkan?io mokes?io. Kit? išlaid? atžvilgiu ji leido atskaityti tik t? mokes?io dal?, kuri atitiko 11 % verslo tikslams naudojamo pastato dal?.

33. S. Puffer padav? skund? *Verwaltungsgerichtshof*.

34. Ji pirmiausia teigia, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? ji turi teis? priskirti vis? nam? verslui ir atskaityti vis? pirkimo PVM.

35. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pagal sprendim? *Seeling* apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo PVM, susijus? su privatiems tikslams naudojama pastato dalimi, jei likusi namo dalis naudojama apmokestinamajai veiklai. Jeigu asmuo pasistato asmeniniams tikslams skirt? nam? ir nors vienas kambarys yra naudojamas verslui, jis gali atskaityti vis? pirkimo PVM. Turto naudojimas privatiems tikslams apmokestinamas remiantis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi paskirstant j? 10 met?. Taigi apmokestinimas priklauso nuo to, ar asmuo yra PVM mok?tojas. Nors abu atvejai susij? su galutiniu vartojimu, Šeštoji direktyva suteikia apmokestinamiesiems asmenims naud?, lygi? maždaug 5 % išlaid? priva?iam gyvenamajam namui ir maždaug 25 % viso pirkimo PVM, o kitiems pilie?iams tokio paties galutinio vartojimo atveju tokia nauda nesuteikiama(28). Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, ar Šeštosios direktyvos nuostatos neprieštarauja Bendrijos vienodo poži?rio principui. Jo teigimu, jeigu tokio? norm? b?t? pri?m?s Austrijos ?statym? leid?jas, ji tikriausiai prieštaraut? Federalin?s Konstitucijos 7 straipsnio 1 dalyje numatytam lygyb?s principui. Be to, Šešt?j? direktyv? perkeltanti nacionalin? norma, iškreipdama konkurencij?, diferencijuoja apmokestinamuosius sandorius sudaran?i? apmokestinam?j? asmen? priva?ius gyvenamuosius namus ir tokius pa?ius namus, priklausan?ius neapmokestinamuosius sandorius atliekantiems apmokestinamiesiems asmenims (pavyzdžiui, gydytojams), nes šie asmenys d?l vieno kambario naudojimo verslui negali atskaityti priva?iam namui tenkan?io pirkimo mokes?io. Tai gali prieštarauti EB 87 straipsniui, kuris ?tvirtina valstyb?s pagalbos draudim?.

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

37. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis nuo Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo Austrijoje liko nepakeistas (ir tod?l, jo nuomone, šiai nuostatai taikoma vadinamoji nekei?iamumo išlyga, ?tvirtinta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje). 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas buvo pakeistas, ta?iau buvo siekiama išlaikyti mokes?io atskaitos apribojim? priva?iai naudojamoms pastat? dalims. Tik v?liau, pri?mus sprendim? *Seeling*, paaišk?jo, kad privataus pastato naudojimas n?ra neapmokestinamasis sandoris. Remiantis sprendimu *Holböck*(29), pakeistai nuostatai taip pat gali b?ti taikoma nekei?iamumo išlyga, jei ji savo esme yra tapati ankstesniems teis?s aktams. *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas, skaitant j? kartu su 6 straipsnio 1 dalies 16 punktu, yra iš esm?s identiškas ankstesnei redakcijai bei pagr?stas tokiais pa?iais ?statym? leid?jo ketinimais. Ta?iau jeigu pakeitimui netaikoma nekei?iamumo išlyga, kyla

klausimas, ar šis pakeitimas galėtų turėti tokos 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktėje numatytą iš dalies sutampančią nuostatą galiojimui.

38. Šiame kontekste *Verwaltungsgerichtshof* klausia:

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

2) Ar Šeštajai direktyvai ir visų pirma jos 17 straipsniui įgyvendinti priimta nacionalinė priemonė pažeidžia EB 87 straipsnį, jei ši priemonė suteikia pirmajame klausime nurodytą naudą už apmokestinamojo asmens privačiai naudojamus gyvenamuosius objektus apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, tačiau nesuteikia jos neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims?

3) Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis lieka veiksminga, jei nacionalinis 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 (šiuo atveju – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto) išaiškinimo nacionalinis įstatymas leidžias priimtą 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 trečiojo klausimo būtų atsakyta neigiamai:

Ar tai, kad nacionalinis įstatymas leidžias pakeitį vieną iš dviejų iš dalies sutampančių, nacionalinėje teisėje tvirtintų apribojimų atskaityti pirkimo PVM (šiuo atveju – *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis ir *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas) ir atsisakyti tokio apribojimo, klysdamas dėl teisės normos reikšmės, gali turėti neigiamos tokos pirkimo PVM atskaitos apribojimui (*Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis), pagrįstam Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje tvirtinta „nekeičiamumo išlyga“?

Vertinimas

39. S. Puffer, *Unabhängiger Finanzsenat* (suinteresuotasis asmuo pagrindiniame apeliaciniame procese) ir Komisija pateikė Teisingumo Teismui rašytines ir žodines pastabas. Pošodyje Austrijos vyriausybė parėmė *Unabhängiger Finanzsenat* argumentus.

40. Priešingai nei j? si?lymai d?l atsakymo ? klausimus, bylos dalyviai vadovaujasi visiškai skirtingais pagrindais. S. Puffer ir Komisija mano, kad Šeštoji direktyva leidžia apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti priskirti vis? ilgalaik? turt? verslui nedelsiant atskaitant vis? pirkimo mokesť. *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausyb? (toliau – Austrijos valdžios institucijos) teigia, kad Bendrijos teis? nereikalauja suteikti tok? pasirinkim? ir leidžia atskait? tik nuo su verslu susijusi? išlaid?.

41. Tod?l prieš aptardama pateiktus klausimus išnagrin?siu Austrijos valdžios institucij? pozicij?.

Austrijos valdžios institucij? pozicija

42. *Unabhängiger Finanzsenat* teigia, kad Šeštosios direktyvos formuluot? yra aiški ir negali b?ti aiškinama taip, kaip j? išaiškino Teisingumo Teismas.

43. Pagal 17 straipsnio 2 dalies a punkt? pirkimo PVM atskaitomas, „jei prek?s ir paslaugos, už kurias šis mokestis yra sumok?tas, naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams“. Remiantis 6 straipsnio 2 dalies a punktu verslui skirto turto naudojimas privatiems tikslams laikytinas apmokestinamuoju sandoriu, „kai pirkimo PVM už š? turt? yra atskaitytas“(30). Taigi, pirmiausia, svarbu nustatyti, kokiomis dalimis turtas naudojamas verslo ar privatiems tikslams, nes tai lems, kiek pirkimo PVM gal?s b?ti atskaityta. Privatus naudojimas bus apmokestinamas tik tiek, kiek jis susij?s su objektais, ?sigytais verslui ir už kuriuos sumok?tas PVM gali b?ti atskaitytas(31). Pats turto priskyrimas verslui negali b?ti teis?s ? atskait? pagrindu, nes tokiu atveju nuostata, kad „PVM už šias prekes yra visas ar iš dalies atskaitytas“ nieko nereikšt?. Austrijos valdžios institucijos aiškina, kad ilgalaikis turtas gali b?ti iš karto po ?sigijimo visas priskirtas verslui, o PVM atskaitytas, atsižvelgiant ? tuo metu verslui priskirt? turto dal? (kuri gali b?ti lygi net 0 %), suteikiant teis? v?liau pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? tikslinti pradin? atskait? pagal v?lesnius naudojimo privatiems ar verslo tikslams dalies poky?ius per atskaitos laikotarp?.

44. Remdamosi tuo, Austrijos valdžios institucijos nepitaria Teisingumo Teismo teiginiams(32), kad asmuo, naudojantis turt? tiek profesiniams, tiek asmeniniams tikslams ir kuris atskait? vis? ar dal? turto ?sigijimo PVM, yra laikomas naudojan?iu turt? vien apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti pagal 17 straipsnio 2 dal? ir tod?l turi teis? nedelsiant atskaityti vis? pirkimo PVM. Jie mano, kad Teisingumo Teismas nepagr?stai ir cikliška išaiškino teis?s aktus ir suteik? teis? atskaityti pirkimo PVM v?liau atliekant apmokestinamuosius sandorius privataus naudojimo forma.

45. Be to, Austrijos valdžios institucijos bando paneigti kitus argumentus, kurie, j? manymu, gali b?ti suprantami kaip leidžiantys visiškai atskaityti mokest? mišraus naudojimo atveju. J? teigimu, generalinio advokato F. G. Jacobs atliktas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies bei 17 straipsnio 5 dalies palyginimas išvadoje byloje *Charles*(33) yra prieštaringas ir skirtas tik paprasčiausiai išvengti sunkum?, kurie kyla d?l visiškos atskaitos. Išvadoje byloje *Seeling*(34), remiantis Komisijos pasi?lymo d?l Šeštosios direktyvos aiškinamuoju memorandumu, gautas rezultatas, kad pagal 6 straipsnio 2 dalies a punkt? apmokestinimas pardavimo PVM buvo numatytas kaip alternatyva pirkimo mokesťio atskaitos apribojimui, nepateisina visiškos atskaitos už vis? mišrios paskirties turt?. Jei apmokestinamasis asmuo naudoja mišrios paskirties pastat? vien neapmokestinamiesiems sandoriams, gaunamas absurdiškas rezultatas, nes tokiu atveju pardavimo PVM už turto naudojim? asmeniniams tikslams svyruos kiekvienais metais, atsižvelgiant ? šiuos sandorius (pagal 17 straipsnio 5 dalyje numatyt? dalin?s atskaitos režim?), o ne nuo turto, naudojamo privatiems tikslams, dalies.

46. Galiu suprasti, kod?l Austrijos valdžios institucijos pabr?žia aišk? argumentavimo cikliškum? sprendimo *Lennartz* 26 punkte. Teisingumo Teismas pažymi, kad „asmuo, naudojantis

turt? tiek profesiniams, tiek asmeniniams tikslams ir kuris atskait? vis? ar dal? turto ?sigijimo PVM, yra laikomas naudojant?iu turt? vien apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti pagal 17 straipsnio 2 dal?. Taigi toks asmuo i? esm?s turi teis? nedelsiant atskaityti vis? turto ?sigijimo PVM.“ Ta?iau Teisingumo Teismas n? karto nepakartojo ?ios formuluot?s. Nuorodos ? j? buvo pakeistos ? „jei apmokestinamasis asmuo nusprend?ia ilgalaik? turt?, naudojam? ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti verslui naudojamu turtu, ?io turto ?sigijimo PVM suma i? principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma“(35). Mano nuomone, tai Teisingumo Teismas ir tur?jo omenyje, nepaisant galb?t kiek nes?kmingos formuluot?s sprendime *Lennartz*.

47. Ta?iau ?iame gin?e i? esm?s nesutariama d?l pagrindinio skirtumo tarp Teisingumo Teismo praktikoje ?tvirtinto ai?kinimo ir Austrijos vald?ios institucij? pateiktos alternatyvios analiz?s, kuri? kiekvienu siekiama i?sp?sti problem?, kaip suderinti teis? visiškai ir nedelsiant atskaityti turto ekonominei veiklai ?sigijimo PVM bei nei?vengiam? aplinkyb?, kad dalis tokio turto galiausiai bus panaudota kitiems tikslams, nei buvo numatyta.

48. ?iuo at?vilgiu nemanau, kad ?e?tosios direktyvos nuostatos tokios ai?kios, jog Teisingumo Teismo ai?kinimas nereikalingas. Mano nuomone, Austrijos vald?ios institucijoms elgiasi nes?žiningai tai tvirtindamos ir tuo pa?iu metu pa?ios savo ra?ytin?se pastabose pateikdamos i?sam? keli? puslapi? paai?kinim?. Jeigu jos b?t? tokios ai?kios, u?tekt? vien pacituoti pa?ias nuostatas.

49. Man atrodo, kad ?ie skirtingi po?iriai susiformavo d?l skirtingo turto priskyrimo verslui koncepcijos supratimo. Nors tiek ?e?tosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis, tiek 6 straipsnio 2 dalies a punktas mini prekes, sudaran?ias verslui skirto turto dal?, teis?s aktas neapibr?žia prek? „priskyrimo“ tokiam turtui koncepcijos. Tokia s?voka i?sivyst? Teisingumo Teismo praktikoje, pradedant sprendimu *Lennartz*. Performuluojant ?? sprendim?, toks priskyrimas konstatuotinas tada, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (taigi ne kaip privatus asmuo), ?sigyja prek? savo ekonominei veiklai (savaime suprantama, tai gali b?ti ir apmokestinamieji, ir neapmokestinamieji sandoriai).

50. Teisingumo Teismui toks priskyrimas (preziumuojant, kad jis i? tikr?j? gali b?ti nustatytas remiantis visomis aplinkyb?mis, bet nepaisant naudojamo verslui turto dalies(36)) yra teis?s ? atskait? pagrindas ir reikalauja, kad v?lesnis privataus naudojimas b?t? apmokestintas. Asmens, perkan?io prekes, statusas ir tikslas, kuriam jos ?gyjamos, nulemia, ar tos prek?s bus priskirtos ekonominei veiklai ir joms bus taikomos PVM nuostatos, ar – priva?iai sri?iai, kurioje PVM nuostatos netaikomos. Pirmu atveju jos vis tiek v?liau gali b?ti priskirtos asmeniniam naudojimui sumokant pardavimo PVM (jeigu buvo atskaitytas pirkimo PVM, nes ekonomin? veikla yra apmokestinama), ir tokiu b?du i?saugant neutralum? apmokestinamojo asmens at?vilgiu. Antru atveju bet koks prek? priskyrimas verslui u?traukia sankcij?, nes PVM, kuris nebuvo atskaitytas d?l to, kad prek?s buvo pirktos asmeniniams tikslams, nebegali b?ti atskaitytas, ta?iau jeigu prek?s bus naudojamos apmokestinamajai veiklai, j? kaina (?skaitant ir neatskaityt? PVM) sudarys apmokestinam?j? vert?(37).

51. Ta?iau Austrijos vald?ios institucijos, jeigu a? teisingai jas supratau, mano, kad priskyrimas verslui gali b?ti tik „atidedamasis“ veiksmas. Nors turtas bus naudojamas privatiems tikslams, jis vis tiek gali b?ti priskirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, ta?iau atskaityti PVM (pasitelkiant tikslinimo mechanizm?) bus galima, tik jeigu jis i? tikr?j? bus naudojamas verslui.

52. Toks ai?kinimas turi ir teigiam? dalyk?. Juo remiantis i?vengiama privataus turto priskyrimo verslui tr?kum? ir finansin?s naudos apmokestinamiesiems asmenims, kuri yra esminis ?ios bylos dalykas. Taip pat neatrodo, kad jis gal?t? sukelti rimt? suderinamumo problem? su PVM sistemos esme, o tai patvirtina ir ?io ai?kinimo pana?umas ? Komisijos si?lom? pakeitim?(38).

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

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

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

56. Apibendrinant reikia pasakyti, jog nesu įsitikinusi, kad remiantis Austrijos valdžios institucijų argumentais yra priežasčių pakeisti Teisingumo Teismo praktiką šioje srityje. Jose pateikiama tik alternatyvi analizė, kuri yra įdomi, tačiau, priešingai nei teigia Austrijos valdžios institucijos, tikrai nėra vienintelis ir neišvengiamas teisės akto aiškinimas. Tačiau jeigu Teisingumo Teismas svarstytų galimybę pakeisti praktiką, būtų, iš naujo pradėjus žodinę nagrinėjimą, reikėtų perduoti nagrinėti didesnės sudėties teismui. Tokiu atveju būtų prasminga pakviesti kitas valstybes nares pateikti savo pastabas, nes šis klausimas susijęs su visa PVM sistema. Tačiau atkreipiu dėmesį į tai, kad nėra viena valstybė narė, išskyrus Austriją, nemaną esant reikalinga reaguoti į *Unabhängiger Finanzsenat* rašytines pastabas šioje byloje.

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

Pirmasis klausimas: vienodo požiūrio principas

58. Negalima neigti, kad asmuo, galintis visiškai ir nedelsiant atskaityti prekę, pirktą ir priskirtą verslui, įsigijimo PVM, o vėliau mokantis pardavimo PVM dalimis, atsižvelgiant į prekę naudojimo privatiems tikslams dalį, gali turėti konkrečios mokestinės naudos, palyginti su kitu asmeniu, kuris perka panašias prekes kaip privatus asmuo ir dėl to negali atskaityti pirkimo PVM(39). Ši nauda visada egzistuos, tačiau jos dydis priklausys nuo daugelio kintamųjų(40). Todėl neverta svarstyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo skaičiavimo, kad nekilnojamojo turto Austrijoje atveju nauda gali siekti 25 % viso PVM ar 5 % visos savikainos. Užtenka pripažinti, kad apmokestinimas stipriai skiriasi.

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

60. Verslo turto naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimo sistema kaip tik skirta išvengti – dar didesnės – nelygybės, jeigu apmokestinamiesiems asmenims būtų leista priskirti turtą, kurio visas įsigijimo PVM buvo atskaitytas, asmeniniam naudojimui nesumokant jokio PVM. Tačiau didesnės nelygybės nebuvimas negali pateisinti mažesnės nelygybės. Turi būti rodyta, kad ji kyla iš objektyvių situacijų skirtumų, kurie reikšmingi nevienodam požiūriui.

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

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

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

Antrasis klausimas: valstybės pagalba

64. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nori žinoti, ar nauda, kurią gauna PVM apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys ir kurios negauna neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, gali būti laikoma EB 87 straipsnio uždrausta valstybės pagalba. Tiksliau sakant, jis klausia, ar Šeštąjį direktyvą perkeltantys nacionaliniai teisės aktai pažeidžia EB 87 straipsnį.

65. Klausimo formuluotė reikalauja dviejų preliminarinių pastabų.

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

67. Antra, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip „bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą“, t. y. gamintojė, prekybininkė ar paslaugas teikiančio asmenio veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvąją profesinę veiklą bei materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų, „neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Iš to išplaukia, kad asmuo, atliekantis vien neapmokestinamuosius sandorius, išlieka „apmokestinamuoju asmeniu“ teisės aktuose nustatyta prasme. Tačiau toks asmuo neturi nei apmokestinamuosius sandorius atliekančio asmens teisės, nei pareigų, ir PVM nedaro jam tokios įtakos kaip pastarajam. Trumpai tariant, PVM atžvilgiu jis yra beveik toks pats kaip ir savo asmeniniame gyvenime.

68. Aš manau, kad šis nagrinėjamas klausimas galima atsakyti tik neigiamai.

69. EB 87 straipsnio 1 dalis numato, kad „valstybės narės arba iš jos valstybinė ištekliai bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras ūkines arba tam tikrą prekių gamybą, iškreipia konkurenciją arba gali ją iškreipyti, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai“. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką, siekiant kvalifikuoti pagalbą minėtos nuostatos prasme, reikalaujama, kad būtų tenkinamos visos joje įtvirtintos sąlygos. Visų pirma tai turi būti valstybės subsidijimas arba subsidijimas panaudojant valstybinius išteklius. Antra, šis subsidijimas turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, juo turi būti suteiktas pranašumas pagalbos gavėjui. Ketvirta, jis turi iškreipti konkurenciją ar kelti grėsmę, kad ji bus iškreipta(43).

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

71. Taip pat atkreipiu dėmesį į tai, kad atleidimo nuo mokesčių sistema sudaryta taip, kad būtų kuo labiau sumažinta konkurencija tarp apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų prekių ir paslaugų, ir todėl bet koks skirtingas požiūris į abiejų kategorijų prekes ir paslaugas teikiančius ūkio subjektus daugeliu atvejų(45) neiškraipys konkurencijos.

Trečiasis klausimas: Umsatzsteuergesetz 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas

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

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

74. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tam tikros valstybės teisės aktais jau įsigaliojus Šeštajai direktyvai pakeičiama galiojančio apibrėžimo taikymo sritis, į ją susiaurinant, ir taip priartėjama prie Šeštosios direktyvos tikslo, tokiam reglamentavimui taikoma Šeštosios direktyvos

17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje ?tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata(46). Savo ruožtu nacionalinis teis?s aktai nepatenka ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat? ir pažeidžia jos 17 straipsnio 2 dal?, jeigu, ?sigaliojus Šaštajai direktyvai, jie išple?ia galiojan?i? apribojim? apimt? taip nutoldami nuo šios direktyvos tikslo(47).

75. Ta?iau remiantis nutartimi d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? atrodo, kad nagrin?jamu atveju PVM atskaitos apribojimas tais atvejais, kai iš principo egzistavo prievol? mok?ti pardavimo mokest? (vis? pirma verslui priskirt? prek? naudojimo asmeniniams tikslams atveju), buvo pakeistas ? neapmokestinim? pirkimo PVM, ir d?l to buvo apribota pirkimo mokes?io atskaita.

76. *Verwaltungsgerichtshof* remiasi sprendimo *Holböck*(48) 41 punktu, kuriame Teisingumo Teismas patvirtino savo praktik?, kad bet kokiems nacionalinis teis?s aktams, priimtiems v?liau nei nekei?iamumo išlygoje nurodyta data, vien d?l šio fakto n?ra automatiškai netaikoma nagrin?jamu Bendrijos aktu ?tvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Nuostata, kuri pagal savo esm? yra tapati ankstesniems teis?s aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teis?s aktuose esan?i? Bendrijos teis?je ?tvirtint? teisi? ir laisvi? naudojimosi kli?t?, patenka ? leidimo nukrypti taikymo srit?. „Ta?iau teis?s aktai, kurie grindžiami skirtingu negu ankstesn? teis? aiškinimu ir kurie ?tvirtina naujas proced?ras, negali b?ti prilyginami nagrin?jamu Bendrijos aktu nurodyt? dat? galiojan?iam teis?s aktui“.

77. Galiu tik pritarti Komisijai, kad nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aprašytas Austrijos teis?s akto pakeitimas tur?t? b?ti priskirtas prie 76 punkto paskutiniame sakinyje nurodyt? pakeitim?. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis ?statym? leid?jas padar? pakeitim? remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teis?s aiškinimu. Bet kuriuo atveju padarytas pakeitimas n?ra leidžiamas pagal sprendim? *Seeling*, kad privatus verslui priskirto nekilnojamojo turto, kuriam tenkantis PVM buvo atskaitytas, naudojimasis negali b?ti laikomas neapmokestinama išperkam?ja nuoma ar nuoma, o laikytinas apmokestinamu paslaugos teikimu sau pa?iam.

Ketvirtasis klausimas: poveikis Umsatzsteuergesetz 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunk?iui

78. Nacionalinis teismas nori žinoti, ar tuomet, jeigu *Umsatzsteuergesetz* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas nepatenka ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies numatyt? nekei?iamumo išlyg?, ši išlyga netaikoma ir 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktyje ?tvirtintam „iš dalies sutampan?iam“ atskaitos apribojimui.

79. S. Puffer tvirtina, kad 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis, kuris, nukreipdamas ? pajam? mokes?io teis?s aktus, numato, jog PVM, susij?s su pragyvenimo išlaidomis, ?skaitant ir išlaidas asmeniniam b?stui, negali b?ti atskaitomas, netaikomas namo statybos išlaidoms, ar bent jau anks?iau nebuvo taip aiškinamas.

80. Savaimė suprantama, kad b?tent nacionalinis teismas turi nustatyti min?tos nuostatos reikšm?. Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 12 straipsnio 2 dalies 1 punkt? ir 2 dalies 2 punkto a papunkt? jis apib?dina kaip „iš dalies sutampan?ias“ nuostatas, ta?iau nepaaiškina, kiek jos gali b?ti laikomos tarpusavyje priklausomomis arba autonomiškoms. Man atrodo akivaizdu, kad, jeigu 2 dalies 2 punkto a papunktyje numatyto atskaitos apribojimo taikymas ir (ar) aiškinimas priklauso nuo 2 dalies 1 punkte ?tvirtinto apribojimo, o šis prieštarauja Šeštosios direktyvos nuostatoms bei jam netaikoma nekei?iamumo išlyga, ?taka 2 dalies 2 punkto a papunk?iui bus tokia pati. Ta?iau jeigu 2 dalies 2 punkto a papunktis yra savarankiškas atskaitos apribojimas, galioj?s iki 1995 m. sausio 1 d. ir nebuvo po to pakeistas, jam taikoma nekei?iamumo išlyga.

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

Išvada

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

1) Tai, kad pagal Bendrijos PVM direktyvas apmokestinamajam asmeniui leidžiama visiškai ir nedelsiant atskaityti jo įsigyto ir verslui priskirto turto pirkimo PVM, atitinkamai dalimis mokant pardavimo PVM už privatų naudojimąsi, net jei jis gauna aiškų finansinį naudą, palyginti su privačiu asmeniu, įsigyjantį panašų turtą ir negalinį atskaityti pirkimo PVM, nepažeidžia vienodo požirio principo.

2) Šeštajai direktyvai įgyvendinti priimta nacionalinė priemonė, suteikianti tokį naudą, nepažeidžia EB 87 straipsnio.

3) Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta nekeičiamumo išlyga netaikoma tokiems atvejams, kai anksčiau galiojęs pirkimo PVM atskaitos apribojimas tais atvejais, kai iš principo mokėtinas pardavimo PVM, vėliau pakeičiamas neapmokestinimu pardavimo PVM, apribojant pirkimo PVM atskaitą.

4) Jeigu ankstesnis atskaitos apribojimas pakeičiamas neapmokestinimu ir todėl jam netaikytina Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies numatyta nekeičiamumo išlyga, nekeičiamumo išlyga nebus taikoma ir bet kokiam kitam draudimui, kurio taikymas ir (ar) aiškinimas priklauso nuo ankstesnio apribojimo. Tačiau nekeičiamumo išlyga taikoma savarankiškam apribojimui, jei jis galiojo įsigaliojant direktyvai ir nebuvo vėliau pakeistas.

1 Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, keletą kartų keista, toliau – Šeštoji direktyva). Nuo 2007 m. sausio 1 d. ji pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kuria siekiama aiškiai ir racionaliai išdėstyti taikytiną nuostatą struktūrą ir tekstą, tačiau iš esmės galiojantys teisės aktai nekeičiami (žr. trečią konstatuojamąjį dalį). Todėl tolesnės nuorodos į Direktyvos 2006/112 nuostatas nereiškia, kad tekstas yra identiškas atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms.

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

4 – Žr. Direktyvos 2006/112 73 straipsnį.

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

6 – Žr. Direktyvos 2006/112 167 straipsnį.

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

8 – Žr. Direktyvos 2006/112 16 straipsnį.

9 – Žr. Direktyvos 2006/112 26 straipsnį.

10 – Žr. Direktyvos 2006/112 74 ir 75 straipsnį.

11 – Žr. Direktyvos 2006/112 173 straipsnį.

12 – Žr. Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsnį.

13 – Tačiau 17 straipsnio 5 dalis taip pat leidžia valstybės narams tam tikrose ribose nukrypti nuo šios taisyklės. Visų pirma numatyta galimybė atskirti apmokestinamos ir neapmokestinamos verslo dalį apskaitą bei galimybė nustatyti atskaitomą sumokėto pirkimo mokesčio dalį atsižvelgiant į patiektą prekę ar suteiktą paslaugą panaudojimui – pavyzdžiui, pusę sumokėto mokesčio už prekę, kurią pusę panaudojama apmokestinamiems pardavimams ir pusę – neapmokestinamiems pardavimams, pirkimus būtį atskaitoma, neatsižvelgiant į santykinę dviejų pardavimų vertę.

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

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

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

17 – Sprendimo 40–56 punktai.

18 – Sprendimo 23–36 punktai.

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

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

21 – Analogiška Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis.

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

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

24 – Žr. Direktyvos 2006/112 176 straipsnį.

25 – T. y. 1995 m. sausio 1 d. Yra žinoma, kad nors 1994 m. *Umsatzsteuergesetz* formaliai įsigaliojo tą pačią dieną, nagrinėjamos nuostatos visiškai atitiko ankstesnes, be pakeitimų

galiojusias nuo 1977 metų. Taigi nekyla klausimas dėl jo negaliojimo (gana ilgai) prieš Šeštajai direktyvai įsigaliojant Austrijoje.

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

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

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

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

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

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

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

33 – Išvados 59 ir 60 punktai.

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

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

36 – Sprendimo *Lennartz*, minėto 15 išnašoje, 21 ir 35 punktai.

37 – Žr. taip pat generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Charles* 79 ir 80 punktus.

38 – Žr. šios išvados 21 ir 22 punktus.

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

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

41 – Žr., pavyzdžiui, neseniai priimto 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-1000) 51 punktą.

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

43 – Žr., neseniai 2008 m. liepos 1 d. priimto Sprendimo *Chronopost ir La Poste* (C-341/06 P ir C-342/06 P, Rink. p. I-0000) 121 ir 122 punktus.

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

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

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

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

48 – Minutas 29 išnašoje.