GENERALINĖS ADVOKATĖS CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2005 m. rugsėjo 15 d. [1]

I — Įžanga

1. Nagrinėjamoje byloje *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EB [2] (toliau – Šeštoji direktyva) tiek, kiek ji susijusi su perkant ilgalaikį turtą, šiuo atveju nekilnojamąjį turtą, sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimu.

2. Šiuo atveju iš esmės reikia nustatyti, ar atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą turi būti leidžiama tikslinti perkant ilgalaikį turtą sumokėto mokesčio atskaitą, jei nekilnojamasis turtas iš pradžių naudojamas neapmokestinamoje veikloje ir tik vėliau – apmokestinamoje veikloje.

II — Teisinis pagrindas

A — *Šeštoji direktyva*

3. 5 straipsnio 6 dalis numato:

„Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, jų perdavimas neatlygintinai arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu."

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

4. 6 straipsnis „Paslaugų tiekimas“ atskirai numato:

„2. Paslaugų tiekimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojo privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.“

5. 13 straipsnis „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ atskirai numato:

„B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas, ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

b) nekilnojamojo turto nuomą,

<...>

C. Pasirinkimo galimybės

Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

a) nekilnojamojo turto nuomos <...>

Valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti detalias naudojimosi ja nuostatas.“

6. 17 straipsnis „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ atskirai numato:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

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

a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas už prekes ar paslaugas, kurias jam pateikė (suteikė) ar dar pateiks (suteiks) kitas apmokestinamas asmuo,

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinės vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

7. 20 straipsnis „Atskaitos tikslinimas“ atskirai numato:

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

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

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba

kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali reikalauti tikslinimo.

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būt tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

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

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų.

<...>

5. Jei kokioje nors valstybėje narėje 2 ir 3 dalies taikymo rezultatai praktikoje būtų nežymūs, toji valstybė narė gali pasikonsultavusi, kaip numatyta 29 straipsnyje, atsisakyti taikyti tų dalių nuostatas atsižvelgdama į poreikį vengti konkurencijos iškraipymo, į bendrą mokesčio įtaką toje valstybėje narėje ir į efektyvaus administravimo poreikį.“ [3]

B — *Nacionalinė teisė*

8. Suomijoje direktyva į nacionalinę teisę buvo perkelta Suomijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymu (Arvonlisäverolaki, toliau – AVL). Nekilnojamojo turto perleidimo apmokestinimo nuostatos įtvirtintos AVL 27–30 straipsniuose. Pagal AVL 27 straipsnio pirmąją pastraipą nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perleidimas ir nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos, nuomos teisės, servituto ar kitų panašių teisių suteikimas [4] PVM neapmokestinami. Tačiau AVL 30 straipsnis numato, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę prašyti apmokestinti nekilnojamojo turto naudojimo teisės perleidimą.

3 — Pastaba dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio: galimybė pratęsti tikslinimo laikotarpį pastatams iki 20 metų buvo įvesta tik 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18). Ankstesnėje šios direktyvos redakcijoje buvo numatytas tik 10 metų laikotarpis.

4 — Pagal AVL 28 straipsnio 1 dalį nekilnojamuoju turtu yra laikomas atskirtas žemės sklypas, pastatai arba pastovios konstrukcijos ar jų dalys.

9. Pagal AVL 106 straipsnį dėl mokesčio atskaitos teikiant statybos paslaugas, nekilnojamojo turto savininkas, kuris pagal AVL 30 straipsnį pateikė prašymą pasirinkti apmokestinti PVM, gali atskaityti mokestį už paslaugas ir prekes, įgytas prieš pateikiant prašymą apmokestinti ir skirtas šio nekilnojamojo turto apmokestinamam perleidimui. Tačiau yra nustatyta sąlyga, kad nekilnojamojo turto savininkas pateiks prašymą apmokestinti per šešis mėnesius nuo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti. Pagal šią nuostatą teisė į atskaitą taikoma tik naujos statybos arba nekilnojamojo turto rekonstrukcijos atveju.

10. Pagal AVL mokesčių mokėtojas neturi teisės tikslinti atskaitų už nekilnojamojo turto įgijimą ar naują statybą, už rekonstrukciją arba tam tikrų kitų atskaitų; tai taikoma ir šiuo atveju, kai prašymas apmokestinti PVM buvo pateiktas pasibaigus minėtam terminui, o nekilnojamasis turtas, prieš jį pradedant naudoti apmokestinamai veiklai, iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje.

III — Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11. Uusikaupunki miestas (toliau – *Uusikaupunki*) rekonstravo jam nuosavybės teise priklausantį pastatą ir išnuomojo jį Suomijos valstybei, dalį – nuo 1995 m. birželio 1 d., o kitą dalį – nuo 1995 m. rugsėjo 1 dienos. Nuo 1995 m. rugpjūčio 31 d. *Uusikaupunki* taip pat išnuomojo jo pastatytas gamybines patalpas įmonei, kuri yra PVM mokėtoja.

12. AVL 30 straipsnio pagrindu *Uusikaupunki* pateikė Suomijos pietvakarių regiono mokesčių inspekcijai prašymą apmokestinti šias operacijas PVM. Mokesčių inspekcija patenkino šį prašymą nuo jo pateikimo dienos, t. y. nuo 1996 m. balandžio 4 d., nes prašymas buvo pateiktas vėliau nei šeši mėnesiai po nekilnojamojo turto atidavimo naudoti atlikus statybos darbus.

13. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio pagrindu dviem 1998 m. rugsėjo 8 d. ir 2000 m. kovo 30 d. prašymais *Uusikaupunki* paprašė mokesčių inspekcijos grąžinti PVM, sumokėtą už 1996, 1997, 1998 ir 1999 m. atliktus statybos ir rekonstrukcijos darbus. Buvo reikalaujama 1 651 653 FIM sumos ir teisės aktais nustatytų palūkanų.

14. 2000 m. gegužės 3 d. Sprendimu regioninė mokesčių inspekcija atmetė *Uusikaupunki* prašymus nurodydama, kad PVM atskaitų nebuvo galima tikslinti pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį. Pagal AVL

106 straipsnį nekilnojamojo turto savininkas, kuris pagal AVL 30 straipsnį pateikė prašymą apmokestinti, galėjo atskaityti PVM už paslaugas arba prekes, kurias jis įgijo arba kuriomis pasinaudojo prieš pateikdamas prašymą apmokestinti nekilnojamojo turto perleidimą, arba atskaityti mokestį, jo sumokėtą už jo paties šiuo tikslu suteiktas statybos paslaugas, tik jei prašymą apmokestinti jis pateikė per šešis mėnesius nuo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

15. *Uusikaupunki* pareiškė ieškinį *Hallinto-oikeus*, Helsinkio administraciniam teismui, dėl regioninės mokesčių inspekcijos sprendimo panaikinimo, tačiau ieškinys buvo atmestas. Šį sprendimą *Uusikaupunki* apskundė apeliacine tvarka *Korkein hallinto-oikeus*, Suomijos Aukščiausiam administraciniam teismui.

16. Pasak *Korkein hallinto-oikeus*, šioje byloje turi būti nustatyta, ar AVL nuostatos, susijusios su teise į perkant sumokėto mokesčio atskaitą, nepažeidžia Šeštosios direktyvos nuostatų dėl teisės į PVM atskaitą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti Šeštąją direktyvą, ypač su perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimu susijusį jos 20 straipsnį, nes tai būtina jo sprendimui šioje byloje priimti. Prašymą priimti prejuducinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pirkimus, susijusius su nekilnojamojo turto rekonstrukcijos ir naujos statybos veikla, *Uusikaupunki* atliko veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir kad šie pirkimai buvo atlikti vykdant *Uusikaupunki* ekonominę veiklą.

17. Esant tokioms aplinkybėms, 2004 m. balandžio 16 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2004 m. balandžio 19 d., *Korkein hallinto-oikeus* kreipėsi į Teisingumo Teismą prašydamas priimti prejudicinį sprendimą jo nagrinėjamoje byloje ir pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar Direktyvos 77/388/EEB 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jame numatytas su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinimas yra privalomas valstybei narei, jei pagal šio straipsnio 5 dalies nuostatas nenustatyta kitaip?

2. Ar šios direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jame numatytas atskaitos tikslinimas taip pat yra taikomas situacijoje, kai ilgalaikis turtas, šiuo atveju – nekilnojamasis turtas, iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje, nesant galimybės pasinaudoti atskaita, ir tik vėliau, tikslinimo laikotarpiu, šis turtas buvo imtas naudoti PVM apmokestinamoje veikloje?

3. Ar direktyvos 13 straipsnio C punkto antroji pastraipa gali būti aiškinama taip, kad valstybė narė gali apriboti teisę į su ilgalaikio nekilnojamojo turto įgijimu susijusią atskaitą Suomijos PVM įstatyme numatytu būdu, pagal kurį ši teisė netaikoma tokiose situacijoje kaip šioje byloje?

4. Ar direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa gali būti aiškinama taip, kad valstybė narė gali apriboti teisę į su ilgalaikio nekilnojamojo turto įgijimu susijusią atskaitą Suomijos PVM įstatyme numatytu būdu, pagal kurį ši teisė netaikoma tokiose situacijose kaip šioje byloje?

IV — Dėl pirmojo klausimo

18. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės norėtų sužinoti, ar pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, jei šio straipsnio 5 dalyje nenustatyta kitaip, valstybės narės privalo leisti tikslinti su ilgalaikiu turtu susijusią PVM atskaitą, ar pagal Šeštąją direktyvą tai neprivaloma.

19. Pažymėtina, kad remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimais, AVL nenumato jokios su ilgalaikiu turtu susijusios tikslinimo procedūros.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

20. Suomijos vyriausybė mano, kad perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimo galimybė, numatyta Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, negali būti laikoma privaloma dėl daugelio priežasčių. Pirma, tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį turi būti laikomas alternatyva šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies bei 6 straipsnio 2 dalies, susijusių su prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams, taikymui. Be to, šios dvi apmokestinimo sistemos turi iš esmės tapačius tikslus ir tuo pačiu metu negali būti taikomos tai pačiai situacijai. Antra, Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalis leidžia valstybėms narėms pačioms apibrėžti sąvoką „ilgalaikis turtas“ ir direktyvoje nenurodoma, kad ši sąvoka būtinai turi apimti statybos paslaugų teikimą. Trečia, Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalis suteikia valstybėms narėms galimybę tam tikromis aplinkybėmis, kurios buvo Suomijos atveju, netaikyti su perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimu susijusių nuostatų.

21. *Uusikaupunki*, Komisija ir Italijos vyriausybė teigia, kad pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį galimybė tikslinti yra privaloma ilgalaikio turto atveju.

B — *Vertinimas*

22. Pirmiausia primintina, kad pagal EB 249 straipsnio trečiąją pastraipą direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu ir kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės privalo imtis visų reikalingų priemonių direktyvos veiksmingumui užtikrinti siektino tikslo atžvilgiu [5].

23. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis numato, kad „ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įgytas ar pasigamintas <...>".

24. *Uusikaupunki*, Italijos vyriausybė ir Komisija teisingai nurodė, kad remiantis šios nuostatos formuluote negalima daryti išvados, jog valstybė narė gali netaikyti tikslinimo ilgalaikio turto atžvilgiu. Tai, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalis numato konkrečias sąlygas, kurios turi būti įvykdytos, kad nukrypdama valstybė narė galėtų netaikyti šio straipsnio 2 ir 3 dalių, susijusių su tikslinimu ilgalaikio turto atveju, tik patvirtina šią poziciją.

25. Be to, šiuo atveju negalima sutikti su Suomijos vyriausybės argumentu dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies. Suomijos vyriausybės nurodė, kad Šeštosios direktyvos nuostatos, susijusios su prekių ar paslaugų naudojimu verslininko privatiems poreikiams, ir tikslinimas turi iš dalies tapatų tikslą ir tam tikromis aplinkybėmis gali būti taikomi tai pačiai situacijai. Tačiau tai dar nereiškia, kad valstybė narė gali nenumatyti tikslinimo galimybės ilgalaikio turto atveju. Šių dviejų mechanizmų taikymo sritis ne visiškai sutampa, kad juos būtų galima laikyti „alternatyviais". Sutapti jie gali tik tam tikromis sąlygomis, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes arba paslaugas „verslui".

26. Jeigu dėl galimo taikymo srities sutapimo, kaip nurodo Suomijos vyriausybė, kiltų praktinių taikymo problemų, jos turėtų būti

5 — Žr. ypač 2002 m. gegužės 7 d. Sprendimą *Komisija prieš Švediją* (C-478/99, Rink. p. I-4147, 15 punktas) ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-233/00, Rink. p. I-6625, 75 punktas).

sprendžiamos kuo labiau atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos principus, t. y. PVM neutralumo užtikrinimą. Tačiau manau, kad šie sunkumai nėra pakankamas pagrindas, kad valstybę narę būtų galima visiškai atleisti nuo pareigos numatyti su ilgalaikiu turtu susijusį tikslinimą pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį.

27. Be to, perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį (kitaip nei teisės aktai dėl prekių tiekimo arba paslaugų teikimo privatiems poreikiams apmokestinimo) turi būti laikomas būtinu teisės į perkant sumokėto mokesčio atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslininkus nuo jiems vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM ir užtikrinti mokesčio neutralumą, papildymu [6].

28. Tikslinimo procesas, suteikdamas galimybę atsižvelgti į pasikeitusias aplinkybes, kurių pagrindu buvo apskaičiuota pradinė atskaita (o tai ypač svarbu tais atvejais, kai ilgalaikis turtas įmonei priklauso ilgesnį laikotarpį), leidžia tiksliau atlikti atskaitą [7].

29. Dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalies pažymėtina, kad pirmasis prejudicinis klausimas akivaizdžiai nesusijęs su aplinkybe, ar šioje byloje įvykdytos šios nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sąlygos.

30. Atsižvelgdama į pateiktus argumentus, siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šio straipsnio nuostatos įpareigoja valstybes nares numatyti su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinimą, jei pagal šio straipsnio 5 dalies nuostatas nenustatyta kitaip.

V — Dėl antrojo prejudicinio klausimo

31. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos

6 — Žr. ypač 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655, 19 punktas) ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98 iki C-147/98, Rink. p. I-1577, 44 punktas).

7 — Žr. 1996 m. vasario 15 d. generalinio advokato C. O. Lenz išvadą byloje *Régie dauphinoise* (C-306/94, Rink. p. I-3695, 37 punktas).

20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad atskaitos tikslinimas taip pat yra taikomas tuomet, kai ilgalaikis turtas, šiuo atveju – nekilnojamasis turtas, iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje, nesant galimybės pasinaudoti atskaita, ir tik vėliau buvo imtas naudoti PVM apmokestinamoje veikloje, sudarant galimybę atskaityti PVM už ilgalaikį turtą.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

32. *Uusikaupunki* ir Komisija mano, kad PVM atskaitos tikslinimas šiuo atveju turi būti taikomas. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika ir ypač jo sprendimu *Lennartz*[8], viskas priklauso nuo to, ar su ilgalaikiu turtu susijusias prekes arba paslaugas gavo apmokestinamasis asmuo. Prekių naudojimas nedelsiant po jų įgijimo apmokestinamai veiklai nėra Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies taikymo sąlyga. Šiuo atveju rekonstrukcijos ir statybos darbai buvo atlikti apmokestinamajam asmeniui, net jei atitinkami sandoriai iš pradžių ir nebuvo apmokestinami.

33. Suomijos vyriausybė mano, kad sprendimas *Lennartz*[9] yra susijęs tik su tokia situacija, kai valstybė narė taiko atskaitos tikslinimą pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį. Tačiau Teisingumo Teismas nėra priėmęs sprendimo dėl atskaitos taikymo tuo atveju, kai valstybės narės, pavyzdžiui, Suomijos, atžvilgiu taikomas tik 17 straipsnis, susijęs su teisės į atskaitą atsiradimu ir šios teisės apimtimi, o ne 20 straipsnis, susijęs su atskaitos tikslinimu. Esant tokioms aplinkybėms, teisė į perkant sumokėto mokesčio atskaitą turi būti vertinama remiantis tik paslaugų pirkimo metu buvusia situacija. Todėl, jeigu jos įgytos vykdant neapmokestinamą veiklą, tai teisės į atskaitą neatsiranda.

34. Italijos vyriausybė mano, kad atskaitos tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį neturi būti taikomas šiuo atveju. Valstybės narės gali netaikyti tokio tikslinimo tuo atveju, kai teisės į atskaitą pasikeitimą lemia mokesčio mokėtojo subjektyvus sprendimas.

B — *Vertinimas*

35. Pirmiausia reikia atkreipti dėmesį į ryšį tarp teisės į atskaitą atsiradimo ir šios atskaitos tikslinimo taikymo.

8 — 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795).

9 — Šios išvados 8 išnašoje minėtas sprendimas.

36. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad iš Šeštosios direktyvos sistemos ir 20 straipsnio 2 dalies formuluotės matyti, jog ši nuostata tik nustato mechanizmą, leidžiantį apskaičiuoti pradinės atskaitos tikslinimus ir todėl nesuteikia teisės į atskaitą bei apmokestinamojo asmens už neapmokestinamas ūkines operacijas sumokėto mokesčio nepadaro atskaitytinu mokesčiu 17 straipsnio prasme [10].

37. Todėl tikslinimo mechanizmo taikymas susijęs su atsakymu į klausimą, ar atsirado Šeštosios direktyvos 17 straipsniu grindžiama teisė į atskaitą.

38. Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalimi teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas. Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį šis momentas atitinka prekių pristatymo arba paslaugų suteikimo momentą [11].

39. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisė į atskaitą priklauso nuo to, ar asmuo prekės įgijimo arba paslaugų suteikimo momentu veikia kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. ar asmuo įgyja prekes ekonominei veiklai vykdyti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme, o tai yra fakto klausimas, kuris kiekvienu atveju turi būti vertinamas atsižvelgiant į bylos aplinkybes [12].

40. Nagrinėjamoje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad bet kuriuo atveju minėto ilgalaikio turto statybos ir rekonstrukcijos darbai *Uusikaupunki* buvo suteikti kaip apmokestinamajam asmeniui šiai ekonominei veiklai vykdyti.

41. Konstatuotina, kad šiuo atveju teisės į atskaitą atsiradimo sąlyga dėl apmokestinamojo asmens statuso, nuo kurios priklauso tikslinimo mechanizmo sistema, yra išpildyta.

42. Už prekes ir paslaugas sumokėtas PVM gali būti atskaitytas, tik jei šios prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamoje veikloje [13].

43. Mano nuomone, tai, kad ilgalaikis turtas, kurio statybos ir rekonstrukcijos darbai buvo atlikti, iš pradžių buvo naudojamas neapmo-

10 — Žr. 8 išnašoje minėto sprendimo *Lennartz* 11 ir 12 punktus bei 2005 m. birželio 2 d. Sprendimą *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, Rink. p. I-4685, 38 punktas).

11 — Žr. ypač 10 išnašoje minėto sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* 31 punktą.

12 — Žr. 8 išnašoje minėto sprendimo *Lennartz* 8, 15 ir 21 punktus bei 10 išnašoje minėto sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* 31 ir 32 punktus.

13 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C-137/02, Rink. p. I-5547, 24 punktas).

kestinamoje veikloje, o vėliau, teisės pasirinkti apmokestinti pagrindu, PVM apmokestinamoje veikloje, nepanaikina teisės į PVM atskaitą, taigi ir pradinės perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimo taikymo.

44. Teisingumo Teismas sprendime *Lennartz* nusprendė, kad faktinis arba numatomas prekių bei paslaugų naudojimas turi būti atskirtas nuo asmens, veikiančio kaip apmokestinamasis asmuo, vykdomo jų įsigijimo ir lemia tik PVM atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, ir tikslinimų, galimų po šios atskaitos sekančiais laikotarpiais, dydžius. Teisingumo Teismas šiame sprendime taip pat konstatavo, kad „prekių naudojimas apmokestinamiems arba neapmokestinamiems sandoriams *per se* nėra 20 straipsnio 2 dalies taikymo sąlyga“ [14].

45. Todėl manau, kad tikslinimas pagal minėtą straipsnį iš esmės taikomas ir tokiu atveju kaip šis, t. y., kai ilgalaikis turtas iš pradžių naudojamas neapmokestinamoje veikloje ir tik vėliau – apmokestinamoje veikloje, jeigu atitinkami darbai – su ilgalaikiu turtu susijusios prekės ir paslaugos – buvo įgyti veikiant kaip apmokestinamajam asmeniui [15].

46. Kadangi ilgalaikis turtas, už kurio statybos ir rekonstrukcijos darbus *Uusikaupunki* sumokėjo PVM, iš pradžių nebuvo naudojamas apmokestinamoje veikloje, pradinė PVM atskaita buvo lygi nuliui. Į pasikeitusias aplinkybes, kurių pagrindu iš pradžių, t. y. pradėjus vykdyti apmokestinamą veiklą, buvo apskaičiuota atskaitoma PVM suma, turi būti atsižvelgta atliekant tikslinimą pagal pirmiau minėtą tvarką tam, kad būtų užtikrintas tikslesnis atitikimas tarp apmokestinamos veiklos apimties ir teisės atskaityti PVM dydžio. Tokia tvarka atitinka pirmiau minėtą nuostatų dėl PVM atskaitos tikslą, t. y. visiškai atleisti verslininkus nuo jiems vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM ir užtikrinti PVM neutralumą [16].

14 — 8 išnašoje minėto sprendimo *Lennartz* 15 ir 16 punktai.

15 — Šia prasme žr. ir generalinio advokato F. G. Jacobs 1991 m. balandžio 30 d. išvadą (byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Lennartz*), pagal kurią „20 straipsnio 2 dalis taikoma taip pat ir tuomet <...>, kai apmokestinamasis asmuo įgyja prekes iš pradžių ekonominei veiklai, neturėdamas galimybės pasinaudoti atskaita pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis (pavyzdžiui, neapmokestinamas tiekimas), tačiau paskesniais metais naudoja jas apmokestinamiems sandoriams, kuriems tenkantis PVM yra atskaitytinas“.

16 — Žr. šios išvados 27 punktą.

47. Kita vertus, tikslinimo mechanizmo netaikymas tuo atveju, kai ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje ir tik vėliau – apmokestinamoje veikloje, lemtų tai, kad įgytos prekės arba paslaugos, kurių vertė įtraukta į ilgalaikio turto vertę, būtų keletą kartų apmokestintos PVM, o tai pažeistų neutralumo principą.

48. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo numatytas tikslinimas taikomas ir tuo atveju, kai ilgalaikis turtas, šiuo atveju – nekilnojamasis turtas, iš pradžių naudojamas neapmokestinamai veiklai, neturint galimybės pasinaudoti atskaita, ir tik vėliau naudojamas PVM apmokestinamai veiklai.

VI — Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

49. Analizuojant trečiąjį prejudicinį klausimą reikia atsižvelgti į tai, kad pagal AVL teisė į PVM už investicijas į ilgalaikį nekilnojamąjį turtą atskaitą nesuteikiama, jei atitinkamas prašymas nebuvo pateiktas per šešis mėnesius.

50. Todėl trečiuoju prejudiciniu klausimu iš esmės klausiama, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C punkto antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto naudojimą, gali visiškai nesuteikti teisės atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, jei prašymas apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą nebuvo pateiktas per šešis mėnesius.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

51. Suomijos ir Italijos vyriausybės mano, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa leidžia taikyti Suomijos įstatymuose numatytą teisės į PVM atskaitą apribojimą.

52. Suomijos vyriausybė nurodo, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antrąją pastraipą valstybės narės gali apriboti teisę į PVM atskaitą. Šios teisės pasirinkti apmokestinimą esmė yra suteikti galimybę atskaityti perkant sumokėtą mokestį už su nekilnojamuoju turtu susijusias išlaidas. Valstybėms narėms suteikta galimybė apriboti teisės pasirinkti apimtį neišvengiamai daro įtaką teisei atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą.

53. Italijos vyriausybė mano, kad teisė pasirinkti apmokestinti PVM nereiškia teisės atskaityti PVM už praeityje atliktus pirkimus. Iš to matyti, kad ši teisė taikoma tik būsimiems pirkimams. Remiantis 13 straipsnio C skirsniu ir, be kita ko, Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 3 dalimi, valstybės narės gali nustatyti teisės pasirinkti apmokestinti PVM nekilnojamąjį turtą veikimą atgal, tačiau to daryti neprivalo.

56. Komisija daugiausia pritaria šiai nuomonei ir nurodo, kad Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniai taikomi automatiškai nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo pasinaudoja teise į PVM atskaitą pagal nacionalinę teisę. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės šiuo atveju neturi teisės apriboti teisės į PVM atskaitą.

B — *Vertinimas*

54. *Uusikaupunki* ir Komisija mano, kad 13 straipsnio C skirsnis neleidžia valstybėms narėms taip apriboti teisės į PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą atskaitą, kad ši teisė tam tikromis aplinkybėmis būtų visiškai negalima.

57. Šeštoji direktyva X skyriuje (13–16 straipsniai) numato įvairius atleidimo nuo mokesčio atvejus, pavyzdžiui, 13 straipsnio B skirsnio b punktas nurodo ilgalaikio turto nuomą.

55. Aiškindamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnį *Uusikaupunki* išskiria valstybės narės galimybę apriboti teisės pasirinkti apimtį ir nustatyti detalias naudojimosi šia teise nuostatas. *Uusikaupunki* nuomone, klausimas dėl teisės pasirinkti apimties šiuo atveju nesvarbus, nes neginčijama, kad *Uusikaupunki* buvo suteikta teisė pasirinkti ir jis pasinaudojo šia teise. Dėl naudojimosi šia teise nuostatų pažymėta, kad Suomijos teisė neleidžia tiek apriboti teisės į PVM atskaitą, kad tam tikromis aplinkybėmis ji būtų visiškai negalima.

58. 13 straipsnio C skirsnio pirmosios pastraipos a punktas suteikia valstybėms narėms teisę „įvesti" apmokestinimą, suteikiant apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinimą.

59. Pagal 13 straipsnio C skirsnio antrąją pastraipą valstybės narės gali apriboti šią teisę pasirinkti ir nustatyti detalias naudojimosi ja nuostatas.

60. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad remdamosi šia galimybe valstybės narės gali leisti apmokestinamiesiems asmenims, kuriems taikomas Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių, atsisakyti atleidimo nuo mokesčių arba visais atvejais, arba su tam tikrais apribojimais, arba tam tikru būdu [17].

61. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal 13 straipsnio B ir C skirsnių nuostatas valstybėms narėms suteikiama didelė diskrecija [18].

62. Primintina, kad ši 13 straipsnio C skirsnio pagrindu valstybėms narėms suteikta galimybė ir iš to kylanti diskrecija yra susijusios su teisės pasirinkti apmokestinti arba neapmokestinti suteikimu apmokestinamiesiems asmenims [19].

63. Reikia pritarti Komisijos nuomonei, kad valstybės narės iš esmės negali remtis su apmokestinimu susijusiu 13 straipsnio C skirsniu tam, kad tiesiogiai apribotų kitų Šeštosios direktyvos nuostatų arba teisių, pavyzdžiui, teisės į PVM atskaitą, apimtį.

64. Šioje byloje aš abejoju tuo, kad visiškas teisės į PVM (sumokėto nepasinaudojus teise pasirinkti) už investicijas į nekilnojamąjį turtą atskaitą apribojimas tuo atveju, kai prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti, yra dalis valstybėms narėms suteiktos diskrecijos nustatyti teisę pasirinkti apmokestinti apimtį arba išsamias naudojimosi šia teise nuostatas 13 straipsnio C skirsnio antrosios pastraipos prasme.

65. Valstybės narės gali nustatyti prašymo pasirinkti apmokestinti pateikimo bei išankstinio sutikimo procedūros taisykles [20] bei numatyti, kad ilgalaikio turto nuoma bus apmokestinama tik pateikus prašymą ir kad ji nebus retroaktyviai traktuojama kaip apmokestinamas sandoris. Mano nuomone, teisės į PVM atskaitą arba bent jau jos tikslinimo, susijusio su investicijomis į nekilnojamąjį turtą prieš pasinaudojant teise pasirinkti, nesuteikimas nėra susijęs nei su nekilnojamojo turto nuomos apmokestinimu, nei su teisės pasirinkti ją apmokestinti apimties, nei su šios teisės įgyvendinimo būdo nustatymu.

66. Net jei toks teisės apribojimas būtų laikomas teisės pasirinkti apimties apribojimu arba šios teisės įgyvendinimo būdo

17 — 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C-381/97, Rink. p. I-8153, 16 punktas) ir 1982 m. sausio 19 d. Sprendimas *Becker* (8/81, Rink. p. 53, 38 punktas).

18 — 17 išnašoje minėtas sprendimas (C-381/97, 16 ir 17 punktai).

19 — Žr. ten pat, 17 punktą.

20 — Žr. šia prasme 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *Objekt Kirchberg* (C-269/03, Rink. p. I-8067, 23 punktas).

nustatymu 13 straipsnio C skirsnio antrosios pastraipos prasme, reikia atsižvelgti į tai, kad minėtos nuostatos pagrindu negalima pernelyg apriboti teisės į atskaitą [21].

67. Primintina, kad esminis PVM sistemos elementas yra tai, kad kiekviena ūkinė operacija apmokestinama PVM, tik iš jos atskaičius PVM sumą, kuri buvo tiesiogiai įtraukta į įvairių prekių ir paslaugų kainą [22].

68. Mano nuomone, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, būtent valstybė narė turi teisę nenumatyti teisės pasirinkti apmokestinimą galiojimo atgal, t. y. nenumatyti galimybės atlikti paskesnės PVM atskaitos už laikotarpį iki pasinaudojimo teise pasirinkti. Kita vertus manau, kad tikslinimo laikotarpiu, likusiu jau pasinaudojus teise pasirinkti, nesudarant galimybės 20 straipsnio 2 dalyje numatyta apimtimi atskaityti PVM, sumokėto už investicijas į nekilnojamąjį turtą iki pasinaudojant teise pasirinkti, teisės į PVM atskaitą apribojimas būtų per didelis ir būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.

21 — Žr. ten pat, 24 punktą.

22 — Žr., be kita ko, 6 išnašoje nurodytą sprendimą *Rompelman* (268/83, 16 punktas).

69. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip: 13 straipsnio C skirsnio antrosios pastraipos negalima aiškinti taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, gali neleisti atskaityti PVM, sumokėto už investicijas į šį nekilnojamąjį turtą iki pasinaudojant teise pasirinkti apmokestinti šią nuomą PVM, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

VII — Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo

70. Ketvirtuoju prejudiciniu klausimu iš esmės klausiama, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto naudojimą, gali neleisti atskaityti PVM, sumokėto už investicijas į nekilnojamąjį turtą iki pasinaudojant teise pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą PVM, jeigu toks prašymas nebuvo pateiktas per šešis mėnesius.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

71. Suomijos vyriausybės nuomone, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies nuostatos leidžia valstybėms narėms apriboti teisę į PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą atskaitą, ir netgi visiškai jos nesuteikti, kaip yra AVL atveju. Remiantis Teisingumo Teismo praktika su Šeštąja direktyva nesuderinami tik tokie apribojimai, kurie yra bendrai susiję su visomis prekėmis arba paslaugomis.

72. *Uusikaupunki* ir Komisija laikosi priešingos nuomonės, kad 17 straipsnio 6 dalis šiuo atveju negali būti taikoma. Suomijos teisės nuostatos veikiau laikytinos PVM atskaitos tikslinimo galimybės apribojimu 20 straipsnio prasme nei teisės atskaityti PVM išimtimi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio prasme.

73. Italijos vyriausybė remiasi argumentais, pateiktais nagrinėjant antrąjį prejudicinį klausimą. Jos nuomone, priimdama AVL 106 straipsnį Suomija suteikė mokesčių mokėtojui teisę į PVM atskaitą, kuri nėra numatyta direktyvoje. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis taikytina tik apribojant, bet ne išplečiant teisę į PVM atskaitą, todėl minėta nuostata šiuo atveju yra nereikšminga.

B — *Vertinimas*

74. Pagal 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą, „kol anksčiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus“, numatytus jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu. Šioje pastraipoje numatyta sąvoka „apribojimai“ yra susijusi su 17 straipsnio 6 dalies pirmąja pastraipa [23].

75. Pastaroji nuostata numato, jog Taryba priima nuostatas, kurios nustato, „su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas“. Pagal šios nuostatos antrą sakinį „pridėtinės vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams“.

23 — Žr. 1998 m. birželio 18 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-43/96, Rink. p. I-3903, 17 ir 18 punktai).

76. Taigi 17 straipsnio 6 dalies pirmoji pastraipa taikoma tik tam tikroms išlaidų kategorijoms ir rūšims, įskaitant, bet neapsiribojant tokiomis išlaidomis, kurios nėra griežtai verslui skirtos išlaidos [24].

77. Viena vertus, 17 straipsnio 6 dalis buvo priimta atsižvelgiant į faktą, kad, kaip savo pateiktose pastabose nurodė Komisija, tam tikras išlaidas sunku priskirti verslo arba asmeninėms išlaidoms, nors jos ir atsiranda vykdant įprastinę veiklą; kita vertus pažymėtina, kad priimdamos Šeštąją direktyvą valstybės narės nesutarė dėl keleivių pervežimo išlaidų [25].

78. Todėl valstybėms narėms 17 straipsnio 6 dalies antrąja pastraipa suteikta galimybė reiškia, kad jos tam tikroms išlaidų rūšims, t. y. nurodytosioms teisės aktuose, gali laikinai taikyti PVM atskaitos apribojimus, kuriuos turi priimti Taryba pagal 17 straipsnio 6 dalies pirmąją pastraipą.

79. Mano nuomone, kuri sutampa su Komisijos ir *Uusikaupunki* nuomone, „atskaitos apribojimas" minėtos nuostatos prasme šiuo atveju nėra svarbus ir juo negalima remtis siekiant pagrįsti atskaitos netaikymą tam tikrų išlaidų atžvilgiu. Remiantis AVL, investicijos į nekilnojamąjį turtą arba statybos ir įsigijimo išlaidos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, iš esmės nepriskiriamos išlaidoms, kurių negalima atskaityti. AVL 102 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa numato galimybę atskaityti mokestį už investicijas į nekilnojamąjį turtą su sąlyga, kad pirkimai atliekami PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir tuo laikotarpiu, kai ši veikla yra vykdoma. Taigi šiuo atveju visiškas galimybės atskaityti nesuteikimas susijęs tik su PVM, sumokėtu iki prašymo pasirinkti apmokestinti pateikimo, jeigu šis prašymas nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti. Atsižvelgiant į mano pastabas dėl pirmųjų trijų prejudicinių klausimų pažymėtina, kad ši byla susijusi pirmiausia su tikslinimo reglamentavimu Šeštosios direktyvos 20 straipsnio prasme, o ne su PVM atskaitos reglamentavimu minėtos direktyvos 17 straipsnio prasme.

80. Todėl į ketvirtąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies negalima aiškinti taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, turi

24 — Žr. taip pat generalinio advokato F. G. Jacobs 1997 m. lapkričio 13 d. išvados byloje *Komisija prieš Prancūziją* (kurioje priimtas 23 išnašoje minėtas sprendimas) 12 punktą.

25 — Žr. 23 išnašoje minėto sprendimo C-43/96 19 punktą.

teisę visiškai neleisti atskaityti PVM, sumokėto už investicijas į nekilnojamąjį turtą iki pasinaudojant teise pasirinkti apmokestinti šią nuomą PVM, jei toks prašymas nebuvo pateiktas per šešis mėnesius.

VIII — Dėl sprendimo veikimo ribojimo laike

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

81. Suomijos vyriausybė prašo Teisingumo Teismo tuo atveju, jeigu jis nepatvirtintų jos argumentų, apriboti sprendimo veikimą tik nuo jo paskelbimo momento. Savo prašymą ji grindžia tuo, kad ginčijamos nuostatos yra neaiškios ir kad yra praktinių sunkumų, susijusių su sprendimo taikymu atgal. Posėdyje Suomijos vyriausybė, be to, nurodė, kad ji veikė sąžiningai. Šiuo atžvilgiu ji teigė, kad 1995 m. šis Suomijos teisės aktas buvo svarstomas PVM komiteto posėdyje ir nei Komisija, nei kitos valstybės narės šiai nuostatai neprieštaravo.

82. Komisija mano, kad nėra jokio pagrindo apriboti šio sprendimo veikimo laike. Tačiau ji patvirtina, kad šis Suomijos teisės aktas 1995 m. buvo svarstomas dviejuose posėdžiuose. Šiuose posėdžiuose mažiausiai keletas valstybių narių išreiškė abejones dėl Suomijos teisės aktų, susijusių su ilgalaikiam turtui taikoma atskaita, suderinamumo. Suomijos vyriausybei buvo žinoma, kad Komisija šią nuostatą laiko nesuderinama su Šeštąja direktyva.

B — *Vertinimas*

83. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Bendrijos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas, įgyvendindamas EB 234 straipsniu jam suteiktą teisę, paaiškina ir patikslina nagrinėjamos normos prasmę bei turinį, kaip ji turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškintą normą teisėjas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems prieš sprendimą, kuriame išnagrinėtas prašymas dėl išaiškinimo, jei yra įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentin-

giems teismams pateikti ieškinį, susijusį su minėtos normos taikymu [26].

84. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tik išskirtiniu atveju, taikydamas Bendrijos teisės sistemos bendrą teisinio saugumo principą Teisingumo Teismas gali apriboti atskiro suinteresuotojo asmens galimybę remtis jo išaiškinta nuostata ginčijant sąžiningai nustatytus teisinius santykius [27].

85. Tokį išsprendimo būdą Teisingumo Teismas taikė tik esant ypatingoms aplinkybėms, be kita ko, kai egzistavo sunkių ekonominių pasekmių atsiradimo rizika būtent dėl didelio sąžiningai sukurtų teisinių santykių, atsiradusių remiantis teisės aktu, laikytu galiojančiu teisėtai, skaičiaus, ir paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo skatinamos elgtis Bendrijos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir reikšmingo Bendrijos teisės normos turinio neapibrėžtumo, prie kurio galbūt prisidėjo ir kitų valstybių narių ar Komisijos elgesys [28].

86. Teisingumo Teismo atliekamas sprendimo veikimo apribojimas laike priklauso nuo rimtų ekonominių sunkumų rizikos ir atitinkamų asmenų sąžiningumo [29].

87. Šiuo atveju konstatuotina, kad Suomijos vyriausybė remiasi tik praktiniais sunkumais, kurie galėtų kilti, jei šio sprendimo veikimas nebūtų apribotas laike. Suomijos vyriausybė neįrodė, kad sprendimo taikymas turėtų sunkių ekonominių pasekmių.

88. Atsižvelgdama į Teisingumo Teismo galimybės apriboti sprendimo veikimą laike išimtinį pobūdį manau, kad remiantis šioje byloje pateiktais neaiškiais įrodymais nepa-

26 — Žr., be kita ko, 2004 m. liepos 8 d. mano išvados byloje *Linneweber ir Akritidis* 60 punktą ir šioje byloje 2005 m. vasario 17 d. priimtą sprendimą (Rink. p. I-1131, 41 punktas); 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Roders ir kt.* (C-367/93–C-377/93, Rink. p. I-2229, 42 punktas) ir 2002 m. spalio 3 d. Sprendimą *Barreira Pérez* (C-347/00, Rink. p. I-8191, 44 punktas).

27 — Žr., be kita ko, 2000 m. gegužės 23 d. Sprendimą *Buchner ir kt.* (C-104/98, Rink. p. I-3625, 39 punktas) ir 26 išnašoje minėto sprendimo *Barreira Pérez* 45 punktą.

28 — 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimas *Grzelczyk* (C-184/99, Rink. p. I-6193, 53 punktas) ir 2005 m. kovo 15 d. Sprendimas *Bidar* (C-209/03, Rink. p. I-2119, 69 punktas).

29 — Žr. šiuo klausimu 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Heininger* (C-481/99, Rink. p. I-9945, 52 punktas).

grįsta teigti, jog Suomijos vyriausybė veikė sąžiningai.

89. Tiek remiantis iš dalies prieštaringais Komisijos duomenimis, tiek Suomijos vyriausybės argumentais, kurie nepašalina šių prieštaravimų, neįmanoma tiksliai nustatyti, koks buvo PVM komiteto svarstymo rezultatas. Komisijos pateiktas protokolas taip pat nesuteikia papildomų duomenų. Šiek tiek mažiau abejotina tik tuo, jog diskusija dėl ginčijamos nuostatos įvyko ir keletas valstybių narių atvirai išreiškė savo abejones. Tokią situaciją galima paaiškinti „atviru" susitikimų pobūdžiu, kuriuose, Komisijos teigimu, laisvai nagrinėjamos įvairios temos. Tačiau mano nuomone, siekiant pagrįsti tai, jog vyriausybė sąžiningai tikisi, kad nacionalinės teisės nuostatos nepažeidžia Bendrijos teisės, būtina nurodyti aiškesnes aplinkybes nei Komisijos arba kitų valstybių narių tariamai nepareikšti prieštaravimai. Priešingu atveju labai padidėtų Teisingumo Teismo sprendimų veikimo neapibrėžtumas ir šis veikimas priklausytų nuo aplinkybių, kurių Teisingumo Teismas praktiškai negalėtų nagrinėti arba patikrinti.

90. Be to, šis atvejis skiriasi nuo situacijos, kurią savo išvadoje byloje *Banca di Popolare di Cremona* nagrinėjo generalinis advokatas F. G. Jacobs. Šioje išvadoje valstybės narės sąžiningumas pagrindžiamas visų pirma kompetentingo Komisijos generalinio direktoriaus pasirašytu ir aiškiai suformuluotu laišku [30].

91. Todėl manau, kad šiuo atveju nereikia apriboti šio sprendimo veikimo laike [31].

IX — Dėl bylinėjimosi išlaidų

92. Suomijos vyriausybės, Italijos vyriausybės ir Komisijos, kurios pateikė Teisingumo Teismui pastabas, patirtos bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos. Kadangi šis procesas bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas.

30 — 2005 m. kovo 17 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvada, pateikta byloje *Banca Popolare di Cremona* (C-475/03, byla nagrinėjama Teisme, 80 punktas).

31 — Todėl taip pat nereikalinga nagrinėti klausimo dėl sprendimo veikimo apribojimo laikotarpio trukmės, priešingai nei padarė generalinis advokatas F. G. Jacobs savo išvadoje byloje *Banca popolare di Cremona* (minėta 30 išnašoje).

X — Išvada

93. Remiantis išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į prejudicinius klausimus atsakyti taip:

„1. Šeštosios direktyvos 77/388/EB 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šio straipsnio nuostata įpareigoja valstybes nares numatyti su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinimą, jei pagal šio straipsnio 5 dalies nuostatas nenustatyta kitaip.

2. Šeštosios direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo numatytas tikslinimas taikomas ir tuo atveju, kai ilgalaikis turtas, šiuo atveju – nekilnojamasis turtas, iš pradžių naudojamas neapmokestinamai veiklai, neturint galimybės pasinaudoti PVM atskaita, ir tik vėliau naudojamas PVM apmokestinamai veiklai.

3. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antrosios pastraipos ir 17 straipsnio 6 dalies negalima aiškinti taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, gali neleisti atskaityti PVM, sumokėto už investicijas į nekilnojamąjį turtą iki pasinaudojant teise pasirinkti apmokestinti šią nuomą PVM, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.“