TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 14 d. *

Byloje C-72/05

dėl 2005 m. vasario 1 d. *Finanzgericht München* (Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. vasario 15 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

prieš

Finanzamt Landshut,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (pranešėjas) ir E. Levits,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas Ph. Léger,
posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. kovo 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny*, atstovaujamos J. Wollny ir H. Wollny,

— *Finanzamt Landshut*, atstovaujamos *Regierungsdirektor* D. Baumann,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos U. Forsthoff,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos *barrister* R. Hill,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2006 m. birželio 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams naudojamą verslui skirto pastato dalį apmokestinamosios vertės nustatymo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

4 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas paslaugų atlikimui už atlygį prilygina „prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimą apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimą ne verslo tikslams, kai (PVM) už tas prekes visiškai ar iš dalies atskaitomas“.

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

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis numato:

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

a) (PVM), mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 20 straipsnis nustato:

„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 <...>

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

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

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

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinimas atliekamas vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį.

<...>"

Nacionalinės teisės aktai

8 Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, p. 565, toliau – Įstatymas) 3 straipsnio 9a dalies 1 punktas paslaugų atlikimui už atlygį prilygina verslui skirto turto naudojimą apmokestinamojo asmens ne verslo tikslams, kai pirkimo mokestis už šį turtą yra visiškai ar iš dalies atskaitomas.

9 Minėto 3 straipsnio 9a dalies 1 punkte numatytų paslaugų apmokestinamąją vertę apibrėžia Įstatymo 10 straipsnis. Iki 2004 m. birželio 30 d. galiojusi 10 straipsnio redakcija nustatė, kad šių paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro „šių operacijų vykdymo sąnaudos, jei šios operacijos suteikė teisę atskaityti visą arba dalį sumokėto pirkimo mokesčio".

10 2004 m. liepos 1 d. įsigaliojusios redakcijos Įstatymo 10 straipsnio 4 dalies 2 punktas numato:

„Apmokestinamąją vertę sudaro <...> šių operacijų vykdymo išlaidos, jei šios operacijos suteikė teisę visiškai ar iš dalies atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį. Šios išlaidos taip pat apima ilgalaikio turto įsigijimo ar gamybos sąnaudas, jei pastarasis sudaro verslui skirto turto dalį ir naudojamas kitoms paslaugoms teikti. Kai įsigijimo ar gamybos sąnaudos yra mažiausiai 500 eurų, jos turi būti paskirstytos lygiomis dalimis per laikotarpį, kuris atitinka ilgalaikiam turtui taikomą atskaitos tikslinimo laikotarpį, numatytą 15a straipsnyje."

11 Įstatymo 15a straipsnis susijęs su atskaitos tikslinimu. Jo 1 dalyje nustatyta:

„Jei per penkerius metus nuo ilgalaikio turto panaudojimo pirmą kartą pasikeičia aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota pradinės atskaitos suma, kiekvienų kalendorinių metų svyravimai turi būti kompensuojami tikslinant už įsigijimo ir gamybos sąnaudas sumokėtų mokesčių atskaitą. Kalbant apie nekilnojamąjį turtą, įskaitant jo pagrindines sudedamąsias dalis, tikslinimus, kuriems taikomos su nekilnojamuoju turtu susijusios civilinės teisės nuostatos, ir statybą trečiajam asmeniui priklausančiame žemės sklype, dešimties metų terminas taikomas vietoj penkerių metų termino."

12 Pajamų mokesčio įstatymo (Einkommensteuergesetz) 7 straipsnio 4 dalies 2 punkto a papunktis dėl pastatų, kurie yra gyvenamieji ir buvo pastatyti po 1925 m. sausio 1 d., nustato kad „amortizacijos norma, taikoma pastatams iki jų visiško nusidėvėjimo, yra <...> 2 % per metus".

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

13 2003 m. *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny* namų bendrija, kurią sudaro J. ir S. Wollny (toliau – namų bendrija), pastatė pastatą, kurį visą priskyrė savo verslui. Šiame pastate buvo du privatūs šios bendrijos narių butai bei mokesčių konsultanto biuras, išnuomotas vienam iš minėtų narių. Išnuomota dalis sudaro 20,33 % pastato. Ši nuoma apmokestinama PVM.

14 Už 2003 m. gruodžio mėn., taip pat už laikotarpį nuo 2004 m. sausio iki kovo mėn. pateiktose avansinėse PVM deklaracijose namų bendrija atskaitė visą joms išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM nuo pastato statybos sąnaudų. Remdamasi Įstatymo 7 straipsnio 4 dalies 2 punkto a papunktyje nustatyta pastato amortizacijos norma ji nusprendė, kad 79,67 % privatiems poreikiams naudojamo pastato dalies apmokestinamoji vieno mėnesio vertė yra 1/12 šiai daliai priskirtų 2 % dydžio statybos sąnaudų dalis.

15 Remdamasi 2004 m. balandžio 13 d. *Bundesministerium für Finanzen* (Vokietijos Finansų ministerija) laišku (BStBl. I 2004, p. 468), *Finanzamt Landshut* nurodė, kad minėta apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma atsižvelgiant į Įstatymo 15a straipsnyje numatytą atskaitos tikslinimo laikotarpį, t. y. dešimt metų. Todėl ji pataisė namų bendrijos skaičiavimą ir nustatė privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies mėnesinę PVM apmokestinamąją vertę, lygią 1/12 šiai daliai priskirtų 10 % statybos sąnaudų.

16 *Finanzamt Landshut* atmetus namų bendrijos prieštaravimus dėl išankstinio mokesčio reikalavimo, pateikto vadovaujantis minėtame punkte nurodytu skaičiavimu, pastaroji pateikė ieškinį *Finanzgericht München*.

17 Šis teismas mano, kad jo nagrinėjamos bylos išsprendimas priklauso nuo privatiems poreikiams naudojamos namų bendrijos verslui priskirto pastato dalies apmokestinamosios vertės nustatymo. Kadangi Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas nepaaiškina termino „visos apmokestinamojo asmens išlaidos“, šis teismas klausia dėl šio termino prasmės.

18 Šiuo klausimu jis teigia, kad dalis 1996 m. rugsėjo 26 d. Teisingumo Teismo sprendime *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517) ir 2003 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismo sprendime *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101, 54 punktas) nurodytų veiksnių yra palanki ieškovei, o dalis – Vokietijos mokesčių administratoriui.

19 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht München* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Kaip turi būti aiškinamas (Šeštosios direktyvos) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto terminas „visos apmokestinamojo asmens išlaidos“? Ar visa išlaidų suma už privatiems poreikiams naudojamą būstą, esantį pastate, kuris visas priskirtas verslui, apima (be einamųjų išlaidų) taip pat ir metinę pastatų amortizaciją, nustatytą pagal taikytinas nacionalines nuostatas, ir (arba) atsižvelgiant į nacionalinį atskaitos tikslinimo laikotarpį apskaičiuotą metinę įsigijimo ar statybos sąnaudų dalį, kuri suteikia teisę į atskaitą?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštąja direktyva nustatytos sistemos logiką pirkimo mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčiu apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma šių prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaita. Tačiau jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punktą).

21 Kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, suinteresuotasis asmuo PVM taikymo tikslais gali pasirinkti, ar laikyti visą šį turtą versle naudojamu turtu, ar savo privačiu turtu visiškai jam netaikant PVM sistemos, ar priskirti jį savo versle naudojamu turtu ta dalimi, kuria jis faktiškai naudojamas verslui (2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktas).

22 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia nekilnojamąjį turtą, naudojamą ir profesinėms, ir asmeninėms reikmėms, laikyti versle naudojamu turtu, nuo šio turto įsigijimo ar statybos mokėtino pirkimo PVM suma iš esmės yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma (žr. minėtų sprendimų *Seeling* 41 punktą bei *Charles ir Charles-Tijmens* 24 punktą).

23 Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą, kai pirkimo PVM, sumokėtas už versle naudojamą turtą, visiškai ar iš dalies

atskaitomas, turto naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų poreikiams, arba ne verslo tikslams yra laikomas paslaugų teikimu už atlygį. Šis naudojimas, tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies prasme laikomas apmokestinamuoju sandoriu, pagal jos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą yra apmokestinamas remiantis teikiant paslaugas patirtų išlaidų suma (minėto sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 25 punktas).

24 Todėl apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą pastatą laikyti verslui skirto turto dalimi ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio pastato statybos sąnaudų ir, antra, pareigą mokėti PVM nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą (minėto sprendimo *Seeling* 43 punktas).

25 Šiame kontekste prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimu siekiama išaiškinti terminą „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant paslaugas“ Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme. Minėtas teismas iš esmės klausia, ar ši suma turi būti nustatyta atsižvelgiant į pastatų nusidėvėjimą reglamentuojančias nacionalines taisykles, ar atsižvelgiant į pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį nacionalinėje teisėje nustatytą PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę.

26 Nagrinėjamas terminas pavartotas Bendrijos teisės nuostatoje, kurios prasmės ir taikymo srities valstybės narės negali nustatyti. Iš to yra aišku, kad bendrosios šio termino prasmės išaiškinimas nepriklauso kiekvienos valstybės narės diskrecijai (šiuo klausimu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rink. p. 113, 10 ir 11 punktus).

27 Bendrąja prasme šis terminas atitinka išlaidas, susijusias su pačiu turtu (žr. minėto sprendimo *Enkler* 36 punktą). Jis apima išlaidas, pavyzdžiui, turto įsigijimo ar statybos sąnaudas, už kurias PVM yra atskaitytas ir be kurių turtas negalėtų būti naudojamas privatiems poreikiams, kaip yra šiuo atveju.

28 Tačiau Šeštajai direktyvai nesuteikiant vienodo ir tikslaus atitinkamų išlaidų nustatymo taisyklėms aiškinti būtinų nuorodų, reikia priimti tai, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją, susijusią su šiomis taisyklėmis, su sąlyga, kad jos neprieštarauja nagrinėjamos nuostatos tikslams ir vietai Šeštosios direktyvos kontekste (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* 16 ir 17 punktus).

29 Taigi šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar minėtų išlaidų sumai nustatyti nacionalinės teisės aktų leidėjo pavartota nuoroda į pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį nustatytą atskaitos tikslinimo laikotarpį yra suderinama su minėtos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto tikslu ir jo vieta direktyvos schemoje.

30 Pastarosios nuostatos tikslas yra nustatyti apmokestinamojo asmens verslui skirto turto naudojimo privatiems poreikiams, arba, apskritai kalbant, naudojimo ne verslo tikslams, kuris pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktą yra laikomas paslaugų teikimu už atlygį, ir todėl yra apmokestinamas PVM, apmokestinamąją vertę.

31 Šio prilyginimo tikslas yra užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti PVM už verslui skirto turto įsigijimą ar statybą, išvengti šio mokesčio mokėjimo, kai jis šį turtą ar jo dalį naudoja privatiems poreikiams (žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimo *Kühne*, 50/88, Rink. p. 1925, 8 punktą).

32 Kaip pabrėžė Vokietijos vyriausybė ir teismo posėdyje – Jungtinės Karalystės vyriausybė, šiuo prilyginimu siekiama, pirma, užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis ir galutinius vartotojus, užkertant kelią pirmiesiems pasinaudoti neteisėtu pranašumu prieš antruosius, kurie pirkdami prekes sumoka PVM (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Enkler* 33 ir 35 punktus, taip pat 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktą).

33 Antra, minėto prilyginimo tikslas, remiantis Šeštosios direktyvos sistemos logika (žr. šio sprendimo 20 punktą), yra užtikrinti atskaitomo pirkimo PVM ir surenkamo pardavimo PVM atitikimą (šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados minėtoje byloje *Charles ir Charles-Tijmens* 60 punktą).

34 Nors minėto prilyginimo taikymo sritis ne visiškai sutampa su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto taikymo sritimi, šios direktyvos 20 straipsniu nustatyta atskaitos tikslinimo sistema taikoma, kaip ir pirmiau minėta nuostata, tais atvejais, kai teisę į atskaitą suteikiančiai veiklai naudojamas turtas vėliau yra naudojamas teisės į atskaitą nesuteikiančiai veiklai (žr. minėto sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 30 punktą). Taigi, kaip teigia generalinis advokatas išvados 98 punkte, tiek Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis, tiek 20 straipsnis taikomi tokiais atvejais, kai turtas tuo pačiu metu yra naudojamas tiek profesiniams, tiek privatiems poreikiams.

35 Be to, tikslinimo sistemos tikslas yra analogiškas privatiems poreikiams naudojamo ilgalaikio turto apmokestinimo PVM sistemos tikslui. Iš tiesų kalbama apie, pirma, vengimą suteikti nepateisinamą ekonominį pranašumą apmokestinamajam asmeniui, palyginti su galutiniu vartotoju, įpareigojant apmokestinamąjį asmenį sumokėti sumas, atitinkančias atskaitymus, į kuriuos jis neturėjo teisės (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 90 punktą, taip pat minėto sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 30 punktą).

36 Antra, kalbama apie pirkimo mokesčio atskaitymo ir pardavimo mokesčio surinkimo atitikimo užtikrinimą (žr. minėtos generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Charles ir Charles-Tijmens* 60 punktą).

37 Atsižvelgiant į šį bendrą tikslą, taip pat šiuo tikslu 6 ir 20 straipsnių nuostatomis prisiimtą papildomą vaidmenį Šeštosios direktyvos schemoje, valstybė narė nepažeidžia turimos diskrecijos privatiems poreikiams naudojamos verslui skirto turto dalies apmokestinamajam dydžiui nustatyti numatydama atskaitos tikslinimą reglamentuojančias taisykles.

38 Be to, kaip Vokietijos vyriausybė pabrėžė teismo posėdyje ir kaip teigė generalinis advokatas išvados 95 punkte, toks išsprendimas padeda sumažinti finansinį pranašumą, kurį apmokestinamajam asmeniui suteikia dalimis suskaidytas apmokestinimas PVM už privatiems poreikiams naudojamą verslui skirto nekilnojamojo turto dalį, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris įsigydamas arba pasistatydamas tokį pastatą turi iš karto sumokėti visą PVM.

39 Be to, kaip pabrėžė ta pati vyriausybė bei teismo posėdyje – Jungtinės Karalystės vyriausybė, šis išsprendimas leidžia išvengti nepamokestinto galutinio vartojimo situacijų, kai pasibaigus atskaitos tikslinimo laikotarpiui pastatas, už kurį nesumokėtas PVM, yra perduodamas. Iš tiesų aptariamo privatiems poreikiams naudojamo pastato apmokestinimo PVM paskirstymas per minėtą laikotarpį užtikrina, kiek tai susiję su šiuo naudojimu, visos šio mokesčio sumos, atitinkančios atskaitytą pirkimo mokesčio sumą, surinkimą iki galimo PVM neapmokestinto pastato perpardavimo pasibaigus šiam laikotarpiui.

40 Iš to, kas minėta, yra aišku, kad aptariamuose nacionalinės teisės aktuose nustatytas išsprendimas atitinka Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies tikslą.

41 Aišku, kaip nurodė namų bendrija, kad 6 straipsnio 2 dalies ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto kontekste minėto sprendimo *Enkler* 36 punkte Teisingumo Teismas nurodė išlaidas, „kaip antai nusidėvėjusio turto nurašymas".

42 Tačiau ši nuoroda, nepažeidžiant valstybių narių jos atžvilgiu turimos diskrecijos ribų, neturi būti aiškinama taip, kad nustatydamos verslui skirto pastato naudojimo privatiems poreikiams PVM apmokestinamąją vertę, jos neturi kito pasirinkimo kaip taikyti nacionalines pastatų nusidėvėjimo taisykles, visiškai netaikant kitų metodų, kurie, kaip nustatyta aptariamuose nacionalinės teisės aktuose, butų suderinami su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies tikslais.

43 Priešingai, nei tvirtina namų bendrija, minėtas sprendimas *Seeling* taip pat nėra toks, kad sukeltų abejonių dėl pateiktos analizės.

44 Byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas ir kuri taip pat yra susijusi su apmokestinamojo asmens verslui skirto pastato mišriu naudojimu, Vokietijos vyriausybė siūlė prilyginti šio pastato naudojimą privatiems poreikiams nekilnojamojo turto nuomai, atleistai nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą, ir todėl nesuteikiančiai teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Pagrįsdama savo teiginį ji, be kita ko, teigė, kad skirtingai nei išsprendimas, leidžiantis atskaityti šį mokestį nuo visų pastato statybos sąnaudų ir dalimis apmokestinti jo naudojimą privatiems poreikiams, jos siūlomas išsprendimas užkerta kelią nepamokestinto galutinio vartojimo situacijoms tuo atveju, kai pastatas, už kurį nesumokėtas PVM, perparduodamas pasibaigus atskaitos tikslinimo laikotarpiui, numatytam Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje.

45 Tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks naudojimas privatiems poreikiams nėra nuoma Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme (minėto sprendimo *Seeling* 49–52 punktai).

46 Šiame kontekste minėto sprendimo *Seeling* 54 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei apmokestinamajam asmeniui būtų leidžiama visą pastatą priskirti verslui, ir todėl atskaityti nuo visų statybos sąnaudų mokėtiną pirkimo PVM, galutinis vartojimas gali likti neapmokestintas, nes per Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytą tikslinimo laikotarpį galima tikslinti tik dalį statant pastatą atskaityto pirkimo PVM, o tai yra Bendrijos teisės aktų leidėjo sąmoningo pasirinkimo išdava, dėl kurios šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b papunktis neturi būti aiškinamas plačiai.

47 Tai darydamas Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyto atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmė tik ribotai galėjo užkirsti kelią tam, kad galutinis vartojimas liks neapmokestintas tuo atveju, kai yra leidžiamas privatiems poreikiams naudojamo verslui skirto nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM paskirstymas per ilgesnį laikotarpį nei minėtas tikslinimo laikotarpis.

48 Tačiau, kaip teigė Vokietijos vyriausybė ir pabrėžė generalinis advokatas išvados 90 punkte, šis konstatavimas neturi būti suprantamas kaip atimantis iš valstybių narių galimybę, nustatant taip privatiems poreikiams naudojamo turto apmokestinamąją vertę, pasinaudoti metodu, kuris, kaip ir minėto apmokestinimo paskirstymas per laikotarpį, atitinkantį atskaitos tikslinimo laikotarpį, siekiant lygybės tarp apmokestinamųjų asmenų ir galutinių vartotojų, leidžia išvengti, kiek tai įmanoma, neapmokestintų galutinio vartojimo situacijų tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo perleidžia turtą nesumokant PVM.

49 Galiausiai siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl kai kurių rašytinėse pastabose ir teismo posėdyje pateiktų klausimų, dar reikia pabrėžti, kaip tai padarė Europos Bendrijų Komisija bei Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, jog kadangi žemės sklypo, kuriame buvo pastatytas iš dalies privatiems poreikiams naudojamas pastatas, įsigijimo sąnaudos buvo apmokestintos PVM ir kadangi priskirdamas šį žemės sklypą verslui apmokestinamasis asmuo atskaitė šį mokestį, minėtos sąnaudos turi būti įtrauktos į šio privatiems poreikiams naudojamo turto apmokestinamąją vertę.

50 Iš tiesų, pirma, visų apmokestinamojo asmens išlaidų, patirtų teikiant paslaugas, terminas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme turi būti suprantamas kaip apimantis visas siekiant šio tikslo patirtas išlaidas, taip pat susijusias su žemės sklypo įsigijimu, be kurių nebūtų įmanoma turto naudoti aptariamiems privatiems poreikiams.

51 Antra, žemės sklypo įsigijimo sąnaudų, už kurias PVM yra atskaitytas, neįtraukimas į PVM apmokestinamąją vertę neigiamai paveiktų pirkimo PVM atskaitymo ir pardavimo PVM surinkimo atitikimą.

52 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar ieškovės įvykdytas žemės sklypo, kuriame buvo pastatytas pastatas, įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir ar ji atskaitė šį mokestį.

53 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia to, jog privatiems poreikiams naudojamos apmokestinamojo asmens verslui skirto pastato dalies PVM apmokestinamąją vertę sudarytų pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų dalis, nustatyta atsižvelgiant į minėtos direktyvos 20 straips-

nyje numatytą PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę. Ši apmokestinamoji vertė turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudas, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir apmokestinamasis asmuo atskaitė šį mokestį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia to, jog pastato, kuris visas sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, dalies naudojimo privatiems poreikiams pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę sudarytų pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų dalis, nustatyta pagal pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, numatytą minėtos direktyvos 20 straipsnyje.

Ši apmokestinamoji vertė turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudas, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir apmokestinamasis asmuo atskaitė šį mokestį.

Parašai.