TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. kovo 30 d. *

Byloje C-184/04

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2004 m. balandžio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. balandžio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

Uudenkaupungin kaupunki,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinė advokatė C. Stix-Hackl,
posėdžio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. birželio 22 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: suomių.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Uudenkaupungin kaupunki*, atstovaujamo *asianajaja* M. Pikkujämsä,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos T. Pynnä ir E. Bygglin,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir I. Koskinen,

susipažinęs su 2005 m. rugsėjo 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 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), 13 straipsnio C skirsnio b punkto, 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos ir 20 straipsnio išaiškinimu.

2 Juo iš esmės klausiama, ar atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą turi būti leidžiama tikslinti ilgalaikio turto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą, jei nekilnojamasis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje, o vėliau, pasinaudojus pasirinkimo teise Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio prasme, imtas naudoti apmokestinamoje veikloje.

3 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Suomijos Uusikaupunki miesto, (*Uudenkaupungin kaupunki*, toliau – *Uusikaupunki*) apeliacinį skundą dėl Helsinkio administracinio teismo (*Helsingin hallinto-oikeus*) sprendimo, kuriuo buvo atmestas *Uusikaupunki* skundas dėl dviejų Suomijos pietvakarių mokesčių administratoriaus (*Lounais-Suomen verovirasto*) sprendimų dėl *Uusikaupunki* pateiktų prašymų patikslinti atskaitą ir grąžinti PVM.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalys suformuluotos taip:

„6. 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.

7. Valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygį:

a) prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa pridėtinės vertės mokesčio už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

b) prekių panaudojimą, kai apmokestinamasis asmuo prekes panaudoja neapmokestinamajam sandoriui, o pridėtinės vertės mokestis už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

c) prekių pasilikimą, kai apmokestinamasis asmuo ar jo teisių perėmėjai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o pridėtinės vertės mokestis už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus šio straipsnio 8 dalyje minimus atvejus.“

5 Šios direktyvos 6 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatyta:

„2. Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų 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.

Šios dalies nuostatoms valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.

3. Siekdamos užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams ir pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa pridėtinės vertės mokesčio už tokią paslaugą suma, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta."

6 Įgyvendindamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybės narės neapmokestina PVM nekilnojamojo turto nuomos. Pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnį valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą. Vis dėlto pagal šio straipsnio antrąją pastraipą valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti detalias naudojimosi ja nuostatas.

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis", numatyta:

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

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."

8 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmojoje pastraipoje numatytos Bendrijos teisės normos iki šios dienos dar nėra priimtos, nes Taryboje nesutariama dėl išlaidų, kurioms gali būti numatyta teisės į PVM atskaitą išimtis.

9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 ir 2 dalys detalizuoja tam tikrus pasinaudojimo teise į atskaitą taisyklių reikalavimus. Šiuo klausimu minėto straipsnio 3 dalyje numatyta, kad valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurio jis neatskaitė pagal šio straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas.

10 Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje „Atskaitos tikslinimas“ nurodoma:

„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 arba 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.

<...>

4. Taikydamos 2 ir 3 punktų nuostatas, valstybės narės gali:

— apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką,

— nustatyti mokesčio sumą, į kurią reikia atsižvelgti tikslinant,

— nustatyti reikiamas priemones, būtinas užtikrinti, kad dėl tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas,

— nustatyti supaprastintas administracines procedūras.

5. Jei kokioje nors valstybėje narėje 2 ir 3 dalių 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.

<...>"

11 Šeštosios direktyvos 29 straipsniu įkurtas „Patariamasis pridėtinės vertės mokesčio komitetas", kurį sudaro valstybių narių ir Komisijos atstovai ir kuris yra įgaliotas svarstyti su Bendrijos nustatytų pridėtinės vertės mokesčio nuostatų taikymu susijusius klausimus.

Nacionalinės teisės aktai

12 Nekilnojamo turto nuomos apmokestinimo nuostatos įtvirtintos PVM įstatymo (*Arvonlisäverolaki*, 1993 m. gruodžio 30 d. Įstatymas Nr. 1501, toliau – AVL) 27–30 straipsniuose. Pagal šio įstatymo 27 straipsnio pirmąją pastraipą nekilnojamojo turto nuoma PVM neapmokestinama. Šio įstatymo 30 straipsnio pirmoji pastraipa

suteikia apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, jei nekilnojamuoju turtu naudojasi valstybė arba jis nuolat naudojamas teisę į atskaitą suteikiančiai veiklai, t. y. apmokestinamai veiklai.

13 Pagal AVL 33 straipsnį pastato statybos arba rekonstrukcijos darbų vykdymas laikomas asmeniniam naudojimui skirtu tiekimu, net jei ūkio subjektas parduoda šį pastatą, arba naudojimu kitai teisę į atskaitą suteikiančiai veiklai, nes atskaitą lėmė paslaugos teikimas ar nekilnojamojo turto įgijimas arba pati paslauga buvo suteikta vykdant teisę į atskaitą suteikiančią veiklą.

14 Su teise į atskaitą susijusios nuostatos numatytos AVL 102–118 straipsniuose. Pagal šio įstatymo 102 straipsnio 1 dalies pirmąją pastraipą, susijusią su bendrąja teise į atskaitą, vykdydamas apmokestinamą veiklą apmokestinamasis asmuo gali atskaityti iš kito apmokestinamojo asmens įgytai prekei ar paslaugai tenkantį mokestį. Pagal AVL 106 straipsnį, susijusį su mokesčio atskaita teikiant statybos paslaugas, nekilnojamojo turto savininkas, kuris pagal šio įstatymo 30 straipsnį pateikė prašymą apmokestinti PVM, iš principo gali atskaityti šio įstatymo 102 straipsnyje numatytą mokestį už įgytas paslaugas arba prekes, skirtas šio nekilnojamojo turto apmokestinamai nuomai.

15 Vis dėlto atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant galimybe pasirinkti apmokestinti, leidžiama, tik jei šia galimybe buvo pasinaudota per šešis mėnesius nuo atitinkamo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti. AVL neleidžia mokesčio mokėtojui koreguoti arba tikslinti atskaitų už rekonstrukciją, naują statybą arba nekilnojamojo turto įgijimą tuo atveju, jei prašymas pasirinkti apmokestinti buvo pateiktas pasibaigus minėtam terminui, neatsižvelgiant į tai, kad nekilnojamasis turtas, prieš jį pradedant naudoti apmokestinamai veiklai, iš pradžių buvo naudojamas PVM neapmokestinamoje veikloje.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Uusikaupunki* rekonstravo jam nuosavybės teise priklausantį pastatą ir išnuomojo jame esančias patalpas Suomijos valstybei, dalį jų – nuo 1995 m. birželio 1 d., o kitą dalį – nuo 1995 m. rugsėjo 1 dienos. Nuo 1995 rugpjūčio 31 d. *Uusikaupunki* taip pat išnuomojo jo pastatytas gamybines patalpas įmonei, kuri yra PVM mokėtoja. PVM nuo šių dviejų statybos projektų išlaidų sudarė 2 206 224 FIM sumą.

17 1996 m. balandžio 4 d. AVL 30 straipsnio pagrindu *Uusikaupunki* pateikė prašymą Turku regiono mokesčių administratoriui (Turun lääninverovirasto) apmokestinti du pagrindinėje byloje nagrinėjamų pastatų nuomą PVM. Mokesčių administratorius patenkino šį prašymą, tačiau tik nuo šio prašymo pateikimo dienos, nes prašymas nebuvo pateiktas per AVL 106 straipsnyje numatytą šešių mėnesių terminą, skaičiuojamą nuo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

18 Dviem 1998 m. rugsėjo 8 d. ir 2000 m. kovo 30 d. prašymais Šeštosios direktyvos 20 straipsnio pagrindu *Uusikaupunki* paprašė *Lounais-Suomen verovirasto* patikslinti mokesčio atskaitą ir grąžinti jam dalį už 1996–1999 m. atliktus statybos ir rekonstrukcijos darbus sumokėto PVM. Buvo prašoma grąžinti 1 651 653 FIM sumą su palūkanomis.

19 2000 m. gegužės 3 d. sprendimu *Lounais-Suomen verovirasto* atmetė šiuos prašymus nurodydamas, kad už statybos ir rekonstrukcijos darbus sumokėto PVM atskaita pagal AVL 106 straipsnį būtų buvusi galima tik jei prašymas apmokestinti butų buvęs pateiktas per šešis mėnesius nuo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

20 *Uusikaupunki* pareiškė ieškinį *Helsingin hallinto-oikeus* dėl šio sprendimo panaikinimo, kuris buvo atmestas. Todėl ieškovė pagrindinėje byloje apskundė šį sprendimą Aukščiausiajam administraciniam teismui (*Korkein hallinto-oikeus*).

21 *Korkein hallinto-oikeus* klausia, ar Šeštosios direktyvos nepažeidžia sąlygos, kuriomis AVL numato teisę į PVM atskaitą, nes pagal Suomijos teisę neįmanoma tikslinti PVM atskaitos už nekilnojamojo turto nuomą, jei prieš jį naudojant apmokestinamoje veikloje iš pradžių jis buvo atiduotas naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje, nebent prašymas apmokestinti nuomą buvo pateiktas per šešis mėnesius nuo nekilnojamojo turto pripažinimo tinkamu naudoti.

22 Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, byloje neginčijama, jog pirkimus, susijusius su nagrinėjama rekonstrukcijos ir naujos statybos veikla *Uusikaupunki* atliko veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir jog šie pirkimai buvo atlikti vykdant ieškovės ekonominę veiklą.

23 Tokiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar (Šeštosios direktyvos) 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 (Šeštosios 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 (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio C skirsnio 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 yra netaikoma tokiose situacijose kaip šioje byloje?

4. Ar (Šeštosios 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 yra netaikoma tokiose situacijose kaip šioje byloje?“

Dėl pirmojo klausimo

24 Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštąja direktyva nustatytos sistemos logiką gali būti atskaitomi mokesčiai už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus. Perkant sumokėtų mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčio sumokėjimu. 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 perkant sumokėto mokesčio atskaitą. Tačiau, jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčiu apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma perkant šias prekes ir paslaugas sumokėto mokesčio atskaita.

25 Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslumų skaičiuojant apmokestinamojo asmens atskaitas ir jo nepagrįstą naudą arba žalą, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pakeičiami kriterijai, pagal kuriuos iš pradžių buvo nustatytas atskaitos dydis. Panašių pakeitimų galimybė yra ypač reikšminga ilgalaikio turto atveju, nes jis dažnai naudojamas keletą metų, per kuriuos gali būti keičiama jo paskirtis. Todėl Šeštoji direktyva numato penkerių metų tikslinimo laikotarpį, kuris nekilnojamajam turtui gali būti pratęstas iki dvidešimties metų, kurio metu gali būti atliktos įvairios atskaitos.

26 Atskaitos tikslinimo sistema yra esminė Šeštąja direktyva įtvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskaitų tikslumą, taigi ir mokesčių naštos neutralumą. Su pagrindinėje byloje nagrinėjamu ilgalaikiu turtu susijusi Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis, be kita ko, yra suformuluota taip, kad nelieka jokių abejonių dėl jos privalomumo.

27 Be to, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, kadangi teisės į atskaitą ribojimai ir atskaitų tikslinimai turi būti vienodai taikomi visose valstybėse narėse, nukrypimai leidžiami tik aiškiai Šeštojoje direktyvoje numatytais atvejais (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 27 punktą). Tai, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalis numato labai konkrečias sąlygas, kurios turi būti įvykdytos, kad nukrypdama valstybė narė galėtų netaikyti šio straipsnio 2 dalies, tik sustiprina pastarosios nuostatos privalomąjį pobūdį. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad teismo posėdyje paaiškėjo Suomijos vyriausybės ir Komisijos nesutarimai dėl to, ar pasikonsultuota su Šeštosios direktyvos 29 straipsniu įkurtu komitetu, kaip tai numato šios direktyvos 20 straipsnio 5 dalis, ir koks buvo to rezultatas. Vis dėlto iš nacionalinio teismo pateiktų klausimų nėra akivaizdu, kad jais siekiama patikrinimo, ar šiuo atveju yra įvykdytos šios nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sąlygos.

28 Dėl Suomijos vyriausybės argumento, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalis leidžia valstybėms narėms apibrėžti sąvoką „ilgalaikis turtas“ ir kad ši sąvoka nebūtinai turi apimti statybos paslaugų teikimą, pakanka konstatuoti, jog ši vyriausybė pripažįsta, kad nebuvo patvirtintas joks šios sąvokos apibrėžimas Suomijos teisėje, nes Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2–5 punktuose numatyta procedūra nebuvo perkelta į nacionalinę teisę. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstybė narė, kuri į savo nacionalinę teisę neperkėlė direktyvos nuostatų, negali Bendrijos piliečiams taikyti apribojimų, kurie galėtų būti nustatyti pagal šias nuostatas (šiuo klausimu žr. 1991 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Francovich ir kt.*, C-6/90 ir C-9/90, Rink. p. I-5357, 21 punktą ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Aslanidou*, C-142/04, Rink. p. I-7181, 35 punktą).

29 Be to, priešingai nei nurodo Suomijos vyriausybė, perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį nėra alternatyva šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies, susijusių su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams skirtų prekių ir paslaugų apmokestinimu, taikymui, taigi valstybės narės negali pasirinkti, ar į nacionalinę teisę perkelti tikslinimo mechanizmą, ar apmokestinamojo asmens verslui skirtų darbų apmokestinimo sistemą, nes jos abi yra privalomos.

30 Nors dėl savo formuluočių tiek 20 straipsnis, tiek 5 ir 6 straipsniai iš principo gali būti taikomi situacijoje, kai teisę į atskaitą suteikiančiai veiklai naudojamas turtas vėliau yra naudojamas teisės į atskaitą nesuteikiančiai veiklai, ir šie du mechanizmai šioje situacijoje turi tą patį ekonominį poveikį (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 punktas), jos netaikomos tokiai atvirkštinei situacijai, kokia yra pagrindinėje byloje, kai nesuteikiančiai teisės į atskaitą veiklai naudojamas turtas vėliau yra naudojamas šią teisę suteikiančiai veiklai. Iš tikrųjų apmokestinamojo asmens teisė į atskaitų tikslinimą antrojoje situacijoje gali būti grindžiama tik

Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, bet ne jos 5 ir 6 straipsniais. Taigi tokiose situacijose būtina taikyti šios direktyvos 20 straipsnio nuostatas neatsižvelgiant į tai, kad pagal nacionalinę teisę turėtų būti taikomi Šeštosios direktyvos 5 ir 6 straipsniai.

31 Iš tikrųjų net situacijose, kai teisę į atskaitą suteikiančioje veikloje naudojamas turtas pradedamas naudoti naujai veiklai, kuri nesuteikia teisės į atskaitą, ir kai dėl to kyla šių nuostatų sutapimo rizika, jokia kolizija, priešingai nei nurodė Suomijos vyriausybė, negali pateisinti Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytų atskaitų tikslinimo procedūros neįgyvendinimo.

32 Teismo posėdyje Suomijos vyriausybė nurodė pavyzdį apie nekilnojamąjį turtą, kuris, praėjus vieneriems metams po jo įsigijimo apmokestinamai veiklai, naudojamas neapmokestinamai veiklai sekančius ketverius metus. Ši vyriausybė pažymi, kad iš principo tokioje situacijoje turėtų būti taikomas tiek Šeštosios direktyvos 20 straipsnis, tiek jos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, tačiau šių straipsnių taikymas sąlygotų skirtingus ir nesuderinamus rezultatus. Pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, tikslinant PVM atskaitą už antrųjų ir po jų einančių metų pirkimus, atskaitytinas mokestis būtų 1/5 pirkimo vertės dydžio, atitinkančio pirmuosius nekilnojamojo turto naudojimo metus. Kita vertus, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies taikymas sąlygotų visos nekilnojamojo turto vertės apmokestinimą keičiant nekilnojamojo turto paskirtį.

33 Šiuo klausimu pažymėtina, kad nurodytos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis gali būti taikomos, tik jei keičiant atitinkamo turto paskirtį jis priskiriamas privačiam naudojimui, o ne neapmokestinamai veiklai.

34 Todėl nagrinėjamų nuostatų taikymas priklausys nuo to, ar apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų nusprendė atitinkamą nekilnojamąjį turtą nuolat naudoti savo asmeniniams poreikiams, ar, numatydamas galimybę ateityje naudoti savo verslui, dėl to nusprendė jį įtraukti į įmonės ilgalaikį turtą. Pirmuoju atveju būtų taikomos Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, o antruoju – šios direktyvos 20 straipsnis. Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad pagal Šeštąją direktyvą apmokestinamasis asmuo turi galimybę pasirinkti dalį asmeniniam naudojimui priskirto turto naudoti savo verslui arba jos nenaudoti (žr., pavyzdžiui, 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktą ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktą). Todėl Suomijos vyriausybės nurodytu atveju realiai neegzistuoja jokios kolizijos pavojus.

35 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą atsakytina, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip: juo iš valstybių narių reikalaujama numatyti su ilgalaikiu turtu susijusios PVM atskaitos tikslinimą, jei pagal šio straipsnio 5 dalies nuostatas nenustatyta kitaip.

Dėl antrojo klausimo

36 Antruoju klausimu siekiama nustatyti, ar tai, kad atitinkama veikla iš pradžių buvo neapmokestinama, ir dėl to nebuvo galimybės pasinaudoti atskaita, turi įtakos šiam atskaitos tikslinimui.

37 Kaip išvados 36 ir 37 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, tikslinimo mechanizmo taikymas priklauso nuo to, ar atsirado Šeštosios direktyvos 17 straipsniu grindžiama teisė į atskaitą.

38 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 1 dalį teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinu. Todėl teisės į atskaitą buvimą gali lemti tik asmens statusas šiuo momentu (minėto sprendimo *Lennartz* 8 punktas).

39 Teisingumo Teismas, be to, yra nusprendęs, kad ilgalaikio turto naudojimas lemia tik pradinės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, ir po šios atskaitos einančiais laikotarpiais galimų tikslinimų dydžius, tačiau neturi įtakos teisės į atskaitą atsiradimui. Todėl vien tai, kad iš pradžių turtas buvo naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, nėra atskaitų tikslinimo sistemos taikymo sąlyga (minėto sprendimo *Lennartz* 15 ir 16 punktai).

40 Galiausiai, priešingai nei nurodo Italijos vyriausybė, atskaitos tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį būtinai taikomas ir tuomet, kai teisės į atskaitą pakeitimą lemia mokesčio mokėtojo savanoriškas sprendimas, pavyzdžiui, pasinaudoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyta teise pasirinkti. Pasinaudojimas šia teise nėra susijęs su teisės į atskaitą atsiradimu, ką, kaip minėta, reglamentuoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis. Pasinaudojus teise pasirinkti apmokestinti ir apmokestinus nekilnojamojo turto nuomą, atskaitos tikslinimas tampa būtinu, kad būtų išvengta pirkimo išlaidų dvigubo apmokestinimo, net neatsižvelgiant į tai, kad apmokestinta mokesčių mokėtojo savanorišku sprendimu.

41 Italijos vyriausybės nurodoma Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 3 dalis neturi jokios reikšmės šiai situacijai, nes joje nurodomas mokesčio mokėtojo nepasinaudojimo turima teise į atskaitą atvejis, kuris gali atsirasti tik pasinaudojus Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyta teise pasirinkti. Iš tikrųjų pradinės atskaitos nebuvo, todėl mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą įgyja realią vertę, kuri gali būti atskaityta tik pasinaudojus šia teise.

42 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo numatytas tikslinimas taikomas ir tuo atveju, kai ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamai veiklai, nesuteikiančiai teisės į atskaitą, ir tik vėliau tikslinimo laikotarpiu imtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai.

Dėl trečiojo klausimo

43 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, gali neleisti atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

44 Kaip nurodyta šio sprendimo 24 punkte, pagal Šeštąja direktyva įgyvendintos sistemos logiką turi būti galimybė atskaityti mokestį už prekių ir paslaugų, kuriuos mokesčio mokėtojas naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus. Kadangi pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirmąją pastraipą apmokestinamieji asmenys turi galimybę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, pasinaudojimas šia galimybe turi lemti ne tik nuomos apmokestinimo, bet ir atitinkamų mokesčių įgyjant šį nekilnojamąjį turtą atskaitos atsiradimą.

45 Be abejo, valstybės narės turi teisę nustatyti teisės pasirinkti apmokestinti įgyvendinimo procedūrą, o tai apima galimybę numatyti, kad apmokestinimas įsigalioja tik pateikus prašymą ir kad tik nuo šios datos bus galima perkant sumokėto mokesčio atskaita (2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt*

Kirchberg, C-269/03, Rink. p. I-8067, 23 punktas). Vis dėlto tokios taisyklės negali apriboti su apmokestinamąja veikla susijusios teisės atskaityti, jei tinkamai pasinaudota teise pasirinkti. Konkrečiai kalbant, nacionalinės teisės procesinės normos negali nustatyti trumpesnio atskaitų tikslinimo laikotarpio nei numatytasis Šeštojoje direktyvoje.

46 Be to, atskaitos, susijusios su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveiktų ne Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antrojoje pastraipoje numatytos teisės pasirinkti „apimtį", bet naudojimosi šia teise padarinius. Todėl ši nuostata neleidžia valstybėms narėms apriboti nei Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytos teisės atskaityti, nei būtinybės tikslinti šią atskaitą pagal šios direktyvos 20 straipsnį.

47 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, negali neleisti atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

Dėl ketvirtojo klausimo

48 Paskutiniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti

apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, gali neleisti atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

49 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pakeitimų analizė patvirtina, kad šios nuostatos antrosios pastraipos valstybėms narėms suteikta galimybė taikoma išsaugojimui tik tų atskaitos išimčių, kurios susijusios su tam tikromis išlaidų rūšimis, apibrėžtomis pagal įgytų prekių ar paslaugų pobūdį, o ne pagal veiklą, kurioje jos naudojamos, arba šio naudojimo būdą (šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Royscot ir kt.*, C-305/97, Rink. p. I-6671, 21–25 punktus).

50 Kaip išvados 79 punkte pažymėjo generalinė advokatė, akivaizdu, kad AVL 102 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa numato aiškią galimybę tam tikromis sąlygomis atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, pavyzdžiui, statybos sąnaudas ir su šiuo nekilnojamuoju turtu susijusius pirkimus. Taigi nagrinėjama išimtis dėl išlaidų, patirtų prieš pasinaudojant teise pasirinkti apmokestinti PVM, nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyto leidimo nukrypti apimtį.

51 Todėl į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, negali neleisti atskaityti PVM už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

Dėl sprendimo veikimo ribojimo laike

52 Suomijos vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo, jei jis nepatvirtintų jos argumentų, apriboti sprendimo veikimą tik laikotarpiu nuo jo paskelbimo momento.

53 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Bendrijos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas, įgyvendindamas EB 234 straipsniu jam suteiktą teisę, prireikus paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir turinį, kaip ji turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento. Iš to darytina išvada, 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 kompetentingiems teismams pateikti ieškinį, susijusį su minėtos normos taikymu (žr., be kita ko, 1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Blaizot*, 24/86, Rink. p. 379, 27 punktą ir 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 141 punktą).

54 Taip pat ir pagal nusistovėjusią teismo praktiką asmenys turi teisę atgauti sumokėtus nacionalinius mokesčius, surinktus pažeidžiant Bendrijos teisę (žr., be kita ko, 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 12 punktą ir 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, Rink. p. I-165, 20 punktą).

55 Tik išimtiniais atvejais Teisingumo Teismas gali, taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Bendrijos teisės sistemos dalis, apriboti suinteresuotųjų asmenų galimybę pasinaudoti jo išaiškinta norma, ginčijant sąžiningai nustatytus teisinius santykius. Kad būtų nuspręsta dėl tokio apribojimo, turi būti patenkinti du

esminiai kriterijai, t. y. didelis sąžiningų suinteresuotųjų asmenų skaičius ir rimtų pasekmių rizika (žr., be kita ko, 1994 m. rugsėjo 28 d. Sprendimo *Vroege*, C-57/93, Rink. p. I-4541, 21 punktą ir 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov ir Bilka*, C-402/03, Rink. p. I-199, 51 punktą).

56 Šiuo atveju konstatuotina, kaip išvados 87 punkte teisingai pastebėjo generalinė advokatė, kad Suomijos vyriausybė remiasi tik praktiniais sunkumais, į kuriuos ji turės atsižvelgti, jei šio sprendimo veikimas nebūtų apribotas laike.

57 Be to, šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad minėta vyriausybė nurodė pasinaudojusi Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalies nukrypti leidžiančia nuostata. Šios nuostatos taikymui, net ir remiantis jos pačios formuluote, be kita ko, nustatyta sąlyga, kad atskaitų tikslinimo sistemos taikymo rezultatai būtų „nežymūs“. Neatsižvelgiant į tai, ar įvyko Šeštosios direktyvos 29 straipsnyje numatytos konsultacijos, galima daryti išvadą, kad net jei Suomijos vyriausybė remtųsi šios direktyvos 20 straipsnio 5 dalimi, vis tiek liktų abejonių dėl atskaitų tikslinimo sistemos taikymo atgal poveikio reikšmingumo.

58 Be to, reikėtų pažymėti, kaip nurodyta šio sprendimo 26 punkte, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis, susijusi su nagrinėjamų atskaitų tikslinimu, suformuluota taip, kad nelieka jokių abejonių dėl jos privalomumo. Todėl reikia atmesti Suomijos vyriausybės argumentą, kad atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos yra neaiškios ir jų taikymas sukelia neapibrėžtumą.

59 Todėl nereikia apriboti šio sprendimo veikimo laike.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

60 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 pateikė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **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 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo iš valstybių narių reikalaujama numatyti su ilgalaikiu turtu susijusios PVM atskaitos tikslinimą, jei pagal šio straipsnio 5 dalies nuostatas nenustatyta kitaip.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo numatytas tikslinimas taikomas ir tuo atveju, kai ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamai veiklai, nesuteikiančiai teisės į atskaitą, ir tik vėliau tikslinimo laikotarpiu imtas naudoti pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamai veiklai.**

3. **Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, negali neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.**

4. **Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, negali neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio už investicijas į nekilnojamąjį turtą, įvykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.**

Parašai.