GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER IŠVADA, pateikta 2006 m. birželio 15 d. [1]

1. Šiuo procesu dėl prejudicinio sprendimo siekiama nustatyti, kokia yra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį apmokestinamasis asmuo turi mokėti už savo verslui skirto turto dalies naudojimą privatiems poreikiams, apmokestinamoji vertė.

2. Kai apmokestinamasis asmuo pastato arba įsigyja pastatą, kurį visą nusprendžia priskirti verslui ir kurio dalį taip pat nori naudoti savo privatiems poreikiams, jis turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM, kurį sumokėjo nuo šio įsigijimo arba statybų sąnaudų.

3. Tačiau privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra panašioje situacijoje kaip ir galutinis vartotojas. Šeštoji direktyva 77/388/EEB [2] šiuo atveju nustato dalies atitinkamo PVM, kurį apmokestinamasis asmuo atskaitė, sumokėjimo mechanizmą

4. Šiuo tikslu Šeštoji direktyva nustato teisinę prezumpciją, pagal kurią šis naudojimas privatiems poreikiams yra prilyginimas paslaugų teikimui už atlygį, kurias apmokestinamasis asmuo suteikia sau.

5. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma patikslinti, kokia yra PVM už šį paslaugų teikimą apmokestinamoji vertė. *Finanzgericht München* (Vokietija) klausia, ar ši apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma tik atsižvelgiant į bendrąsias taisykles dėl nusidėvėjimo, atspindinčias didėjantį pastato metinį nuvertėjimą, ar ji gali būti nustatoma atsižvelgiant į PVM „atskaitos tikslinimo“ laikotarpį.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

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

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisės aktai*

1. Šeštoji direktyva

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

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

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

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

10. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas paslaugų teikimui 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“.

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

12. Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis numato:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamie-

siems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

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

<...>“

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

14. Šiame 20 straipsnyje taip pat numatyta:

„<...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo 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. <...>“

B — *Nacionalinės teisės aktai*

15. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz) [3] 3 straipsnio 9a dalies 1 punktas paslaugų teikimui už atlygį prilygina verslui skirto turto naudojimą apmokestinamojo asmens ne verslo tikslams, kai pirkimo mokestis už šį turtą yra visiškai ar iš dalies atskaitomas.

16. Minėto 3 straipsnio 9a dalies 1 punkte numatytų paslaugų apmokestinamąją vertę apibrėžia *UStG* 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".

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

„4) Apmokestinamąją vertę sudaro

<...>

2. <...> šių operacijų vykdymo išlaidos, jei jos 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;

<...>"

18. *UStG* 15a straipsnis numato atskaitos tikslinimą. 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

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

civilinės teisės nuostatos, ir statybą trečiajam asmeniui priklausančiame žemės sklype, dešimties metų terminas taikomas vietoj penkerių metų termino."

II — Faktinės aplinkybės

19. 2003 m. namų bendrija pagal Vokietijos teisę (Hausgemeinschaft [4], toliau – namų bendrija arba ieškovė), kurią sudaro Jörg ir Stefanie Wollny, pastatė pastatą, kurį visą priskyrė verslui. Šio pastato 20,33 % užėmė mokesčių konsultanto biuras, išnuomotas vienam iš namų bendrijos narių, likusius 79,67 % – privatūs dviejų jos narių butai. Nuoma profesiniam naudojimui apmokestinama PVM, nes namų bendrija atsisakė atleidimo nuo mokesčio už nuomos sandorius [5].

20. Už 2003 m. gruodžio mėn., taip pat už laikotarpį nuo 2004 m. sausio iki kovo mėn. pateiktose avansinėse PVM deklaracijose namų bendrija atskaitė visą jai išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM nuo pastato statybos sąnaudų.

21. Nustatydama PVM, mokėtino už naudojimą privatiems poreikiams, apmokestinamąją vertę ji pasirėmė aplinkybe, jog Vokietijos teisės aktuose dėl pelno mokesčio (Einkommensteuergesetz) pastato nusidėvėjimo laikotarpis yra penkiasdešimt metų. Taigi ji manė, kad apmokestinamoji vieno mėnesio vertė yra lygi 1/12 priskirtų privatiems poreikiams naudojamo pastato daliai 2 % dydžio statybos sąnaudų dalis.

22. *Finanzamt Landshut* nusprendė, kad minėta apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma atsižvelgiant į PVM atskaitos tikslinimo laikotarpį, numatytą *UStG* 15 straipsnyje, laikantis Šeštosios direktyvos 20 straipsnio. Todėl ji pataisė ieškovės skaičiavimą ir nustatė privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies mėnesinę PVM apmokestinamąją vertę, lygią 1/12 šiai daliai priskirtų 10 % statybos sąnaudų.

23. *Finanzamt Landshut* atmetus namų bendrijos prieštaravimus dėl išankstinio mokesčio reikalavimo, pateikto vadovaujantis

4 — Per posėdį ieškovė šią sąvoką apibūdino kaip bendriją, įsteigtą dviejų ar kelių asmenų, turinčių namą ir jį nuomojančių.

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

ankstesniame punkte nurodytu skaičiavimu, minėta bendrija pateikė ieškinį *Finanzgericht München*.

III — Prejudicinis klausimas

24. *Finanzgericht München* mano, kad jo nagrinėjamos bylos išsprendimas priklauso nuo privatiems poreikiams naudojamos verslui priskirto pastato dalies apmokestinamosios vertės nustatymo. Jis nurodo, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas nepaaiškina sąvokos „visos apmokestinamojo asmens išlaidos". Jis dėl šios sąvokos prasmės abejoja dėl tokių priežasčių.

25. Pirma, sprendime *Enkler*[6] Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamoji vertė pagal šią nuostatą turi būti nustatyta atsižvelgiant tik į išlaidas, kurios susijusios su pačiu daiktu, kaip antai „nusidėvėjusio turto nurašymas, arba į apmokestinamojo asmens patirtas išlaidas, kurios suteikia teisę į PVM atskaitą"[7].

26. Šis požiūris galėtų pagrįsti ieškovės nuomonę, nes pastato, galinčio nusidėvėti, dalies naudojimui privatiems poreikiams būtų taikomas dalimis suskaidytas jo statybos sąnaudų apmokestinimas, išdėstytas per visą amortizacijos laikotarpį. Tai taip pat galėtų patvirtinti ieškovės teiginį, jog žemės sklypo įsigijimo kaina neturi būti įtraukiama į apmokestinamąją vertę, kai pirkimo mokestis už šį turtą atskaitomas, nes sklypas, kuriame pastatytas pastatas, negali nusidėvėti dėl naudojimo.

27. Šią analizę taip pat galėtų patvirtinti termino „išlaidos" prasmė, kuri reiškia turto nusidėvėjimą dėl jo naudojimo. Tačiau pastatas per dešimties metų laikotarpį nenusidėvi visiškai.

28. Kita vertus, taip pat buvo nuspręsta, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris naudoja verslui skirtą turtą privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją[8]. Todėl ši nuostata panaikina sumokėto pirkimo PVM atskaitos už privatiems poreikiams naudojamą turto dalį poveikį, nes atitinkamą PVM turi mokėti galutinis vartotojas.

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

7 — Ten pat, 36 punktas.

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

29. Taigi Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto tikslas labiau reikalautų paskirstyti turto įsigijimo arba statybos sąnaudų sumą per PVM atskaitos tikslinimo laikotarpį, taikomą pagal nacionalinę teisę, tai yra nagrinėjamu atveju per dešimt metų. Toks išsprendimas iš tiesų leistų išvengti „neapmokestinto galutinio vartojimo", tai yra situacijų, kai pirkimo PVM atskaita visiškai nėra grąžinama.

30. Iš tiesų neapmokestintas galutinis vartojimas galimas, jeigu, pavyzdžiui, pastatas yra perleidžiamas neapmokestinant PVM pasibaigus šiam dešimties metų tikslinimo laikotarpiui [9]. Tokiu atveju, jei apmokestinamoji vertė nustatoma atsižvelgiant į pastato amortizacijos trukmę, tai yra penkiasdešimt metų, apmokestinamasis asmuo po dešimties metų grąžintų tik penktadalį PVM sumos, kurią jis atskaitė. Taigi tokia situacija prieštarautų Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkto tikslui.

31. Šios nuostatos tikslas taip pat pateisintų tai, kad į apmokestinamąją vertę būtų įtraukta žemės sklypo įsigijimo kaina, kai suteikiama teisė atskaityti už jį sumokėtą pirkimo mokestį, nes galutinis vartotojas pirkdamas taip pat turi sumokėti šį mokestį.

32. Tačiau prieštaraudamas šiai analizei *Finanzgericht München* pabrėžia, kad Teisingumo Teismas sprendime *Seeling* [10] apribojo šio tikslo taikymo sritį nuspręsdamas, kad jei per Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytą tikslinimo laikotarpį galima tikslinti tik dalį atskaityto pirkimo PVM, tai tokia situacija kyla dėl Bendrijos teisės aktų leidėjo sąmoningo pasirinkimo [11].

33. Atsižvelgiant į šiuos svarstymus *Finanzgericht München* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Kaip turi būti aiškinama (Šeštosios direktyvos) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto sąvoka „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 metinį pastatų nusidėvėjimą, nustatytą pagal taikytinas nacionalines nuostatas, ir (arba) atsi-

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

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

11 — Ten pat, 54 punktas.

žvelgiant į nacionalinį atskaitos tikslinimo laikotarpį apskaičiuotą metinę įsigijimo ar statybos sąnaudų dalį, kuri suteikia teisę į atskaitą?"

IV — Analizė

34. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, kurį surenka apmokestinamieji asmenys, tačiau kurį turi mokėti tik galutinis vartotojas, kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti iš mokesčio sumos, kurią jis gauna iš savo klientų ir kurią turi sumokėti valstybei, pirkimo mokestį, kurį jis sumokėjo įsigydamas prekes ir paslaugas, reikalingas jo verslo veiklai [12]. Taigi apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti šia atskaita tik tuomet, kai šios prekės ir paslaugos yra naudojamos jo veiklos, kuri yra apmokestinta PVM, poreikiams.

35. Jei apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už jas negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą [13].

36. Kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis 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 tiek, kiek jis faktiškai naudojamas verslui [14].

37. Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, pagal nusistovėjusią teismo praktiką nuo šio turto įsigijimo ar statybos mokėtinas pirkimo PVM iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitomas. Teisingumo Teismas taip aiškino Šeštąją direktyvą keletą kartų [15]. Jis, nagrinėdamas bylą didžiojoje kolegijoje, neseniai patvirtino šį aiškinimą minėtame sprendime *Charles ir Charles Tijmens* [16].

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

13 — 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punktas).

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

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

16 — 24 punktas.

38. Taigi apmokestinamasis asmuo, kuris nusprendžia visą pastatą priskirti verslui ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio pastato įsigijimo ar statybos sąnaudų.

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

40. Kadangi šiuo atveju sandorio su trečiuoju asmeniu nėra, nėra ir atlygio, kurį jis sumoka, galinčio būti PVM apmokestinamąja verte, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas numato, kad apmokestinamąją vertę sudaro „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas".

41. Šiame procese *Finanzgericht München* nori sužinoti, ar ši sąvoka turi būti suprantama taip, kad, be einamųjų išlaidų, ji apima tik pastato nusidėvėjimą, atsižvelgiant į turto įprasto naudojimo trukmę, apskaičiuotą pagal nacionalines taisykles dėl amortizacijos.

42. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prejudiciniu klausimu iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos privatiems poreikiams naudojamos turto, kurį visą apmokestinamasis asmuo priskyrė verslui, dalies PVM apmokestinamąją vertę sudaro metinė pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų dalis, nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytą PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę.

43. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsakymo į šį klausimą išdavas nurodė tokiu būdu. Jos yra trys.

44. Pirmoji išdava, žinoma, yra apmokestinamojo asmens per metus sumokama PVM suma už turto naudojimą privatiems poreikiams. Jei į išlaidų sumą patenka tik pastato nunusidėvėjimas, nagrinėjamu atveju apmokestinimas PVM per metus atitiktų 2 % privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies statybos sąnaudų, nes nacionalinės

teisės aktuose numatytas amortizacijos laikotarpis yra penkiasdešimt metų. Priešingu atveju apmokestinamoji vertė būtų lygi šių sąnaudų 10 %, nes PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis pagal vidaus teisę yra dešimt metų.

45. Antroji išdava, kuri tiesiogiai išplaukia iš ankstesniosios, yra pavojus atsirasti neapmokestintam galutiniam vartojimui, pavyzdžiui, pastato neapmokestinto pardavimo pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui atveju. Tokio pavojaus nebūtų, jei apmokestinamoji vertė būtų nustatoma atsižvelgiant į šį nacionalinį tikslinimo laikotarpį, nes pagal jį apmokestinamasis asmuo grąžintų visą atskaitytą pirkimo PVM, kuris atitinka privatiems poreikiams naudojamą pastato dalį.

46. Trečioji išdava yra susijusi su tuo, ar į apmokestinamąją vertę įtraukiamos žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudos, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir įgijėjas šį mokestį atskaitė. Jei terminas „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas", numatytas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, turi būti suprantamas kaip reiškiantis tik pastato nusidėvėjimą, žemės sklypo įsigijimo sąnaudos neįtraukiamos į apmokestinamąją vertę, nes iš esmės žemės sklypas, kuriame pastatytas pastatas, nenusidėvi.

47. Šiame procese nagrinėti trys teiginiai.

48. Ieškovė teigia, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytos visos išlaidos turi būti suprantamos kaip apimančios, be einamųjų išlaidų, tik metinį pastatų nusidėvėjimą, nustatomą pagal taikytinas nacionalines taisykles.

49. Ji nurodo, kad sąvoka „išlaidos" reiškia apmokestinamojo asmens turto sumažėjimą. Jos nuomone, jis tokio sumažėjimo nepatiria pastato įsigijimo ar pastatymo atveju, nes šioms ūkinėms operacijoms skirtas sąnaudas kompensuoja pastato vertė. Todėl turto sumažėjimas ir išlaidos Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto

prasme atsirastų tik turtui nusidėvint. Tačiau šis nusidėvėjimas būtų pagrįstas ne tikslinimo laikotarpiu, numatytu Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, bet naudojimo trukme.

50. Ieškovė taip pat teigia, kad žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudos neturi būti įtrauktos į apmokestinamąją vertę, nes šis žemės sklypas laikui bėgant nenusidėvi.

51. Atvirkščiai, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės teigia, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas nedraudžia tokio teisės akto kaip ginčijamas Vokietijos įstatymas.

52. Jos nurodo, kad ši nuostata tiksliai neapibrėžia, ką apima sąvoka „visos išlaidos". Iš to jos daro išvadą, kad valstybės narės turi diskreciją įgyvendinti šią sąvoką. Jos pabrėžia, kad nagrinėjami nacionalinės teisės aktai atitinka šios nuostatos tikslą užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris verslui skirtą turtą naudoja savo privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris įsigyja tokį patį turtą.

53. Atsižvelgiant į šį tikslą sąvoka „išlaidos" turėtų būti suprantama kaip apimanti pastato įsigijimo ar statybos sąnaudas, taip pat, esant reikalui, žemės sklypo įsigijimo kainą, kai suteikiama teisė nuo jos atskaityti PVM. Taip pat minėtą tikslą atitiktų statybos sąnaudų, skirtų privatiems poreikiams naudojamai pastato daliai, paskirstymas per PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, nes toks išsprendimas leistų išvengti bet kokio neapmokestinto galutinio vartojimo pavojaus.

54. Europos Bendrijų Komisija laikosi tarpinės pozicijos. Priešingai nei Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, ji teigia, kad pastato įsigijimo ar statybos sąnaudos negali būti paskirstytos remiantis nacionalinėmis taisyklėmis, susijusiomis su PVM atskaitos tikslinimu. Pirma, šios institucijos teigimu, nėra jokio motyvo, verčiančio taikyti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį jos 6 straipsnio 2 dalies a punkto kontekste. Antra, Teisingumo Teismas argumento dėl nepamokestinto galutinio vartojimo pavojaus

taikymo sritį apribojo minėtame sprendime *Seeling*.

55. Tačiau prieštaraudama ieškovės teiginiui Komisija nurodo, kad įsigijimo ir statybos sąnaudų paskirstymas neturi būti nustatomas ir remiantis nacionalinėmis taisyklėmis dėl amortizacijos pajamų mokesčio srityje, nes šios taisyklės Europos Bendrijoje labai skiriasi. Be to, šiomis taisyklėmis siekiama specialių tikslų, nebūdingų bendrai PVM sistemai. Komisijos nuomone, šis paskirstymas turi būti atliekamas taikant objektyvius apskaitos kriterijus, bendrai pripažintus ir taikomus PVM. Ji taip pat teigia, kad apmokestinamoji vertė, esant reikalui, turi apimti žemės sklypo įsigijimo sąnaudas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

65. Iš šios nuostatos taip pat išplaukia, kad, *a contrario*, jei pastatas yra parduodamas šiam laikotarpiui pasibaigus, toks tikslinimas *a posteriori* nebėra galimas. Šiuo atveju egzistuoja neapmokestino galutinio vartojimo pavojus.

66. Būtent dėl to, kad būtų apsisaugota nuo tokio pavojaus, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės teigia, jog verslui skirto pastato naudojimo privatiems poreikiams PVM apmokestinamoji vertė turi būti skaičiuojama atsižvelgiant į PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, nustatytą nacio-

nalinėje teisėje pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį.

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

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

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

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

71. Iš šio prilyginimo ir tikslo, kurio įstatymų leidėjas siekia Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi, taip pat galima daryti išvadą, kad šis išdėstymas turi būti atliekamas per visą turto naudojimo trukmę. Iš tiesų

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

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

pagal nusistovėjusią teismo praktiką šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį ir į galutinį vartotoją [19]. Būtina užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti PVM už verslui priskirto turto pirkimą, išvengti PVM sumokėjimo, kai jis paima šį turtą iš verslui skirto turto privatiems poreikiams, ir taip pasinaudoti neteisėtu pranašumu prieš galutinį vartotoją, kuris pirkdamas prekes sumoka PVM [20].

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

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

74. Aš manau, kad valstybės narės turi tokią diskreciją.

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

19 — Minėto spendimo *Enkler* 35 punktas.

20 — Ten pat, 33 punktas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

24 — Minėto sprendimo *Seeling* 54 ir 55 punktai.

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

84. Šį paneigimą ji grindė Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu, pagal kurį nekilnojamojo turto nuoma iš principo yra atleidžiama nuo PVM, nes ji nesuteikia teisės atskaityti sumokėto pirkimo PVM. Ji teigė, kad kadangi Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas verslui priskirto turto naudojimą privatiems poreikiams prilygina paslaugų teikimui ir kadangi toks naudojimas galutinio vartojimo prasme labiausiai panašus į nuomą, atleidimas nuo mokesčio, numatytas minėtos direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte, taikomas pagal analogiją.

85. Šiai analizei patvirtinti ji teigė, kad pirkimo mokesčio atskaitos nebuvimas bus naudingas išvengiant neapmokestinto galutinio vartojimo tuomet, kai pasibaigus dešimties metų tikslinimo laikotarpiui pastatas, už kurį nesumokėtas PVM, parduodamas.

86. Minėtame sprendime *Seeling* Teisingumo Teismas atmetė Vokietijos vyriausybės argumentą, grindžiamą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymu. Jis nusprendė, kad buto pastate, kurį visą apmokestinamasis asmuo priskyrė verslui, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams nesusijęs su šia nuostata, nes tai nėra tikra nuoma šios nuostatos prasme [25].

87. Šiame kontekste jis nurodė, 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.

88. Aš, kaip ir Vokietijos bei Jungtinės Karalystės vyriausybės, nemanau, kad minė-

25 — Ten pat, 49–52 punktai.

tame sprendime *Seeling* Teisingumo Teismas suabejojo Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies taikymo apimtimi.

89. Šį sprendimą aš suprantu kaip patvirtinantį nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris nusprendė 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, antra, iš šios teisės išplaukiančią pareigą mokėti PVM nuo sąnaudų, patiriamų naudojant minėtą pastatą.

90. Net jei minėtame sprendime Teisingumo Teismas pripažino šios sistemos pajėgumų užtikrinti visišką apmokestinamojo asmens ir galutinio vartotojo lygybę ribas, jam, mano nuomone, nekelia abejonių principas, pagal kurį nacionalinis teisės aktų leidėjas turi visomis įmanomomis priemonėmis vengti, kad galutinis vartojimas liktų neapmokestintas.

91. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, man neatrodo ginčytina, kad Vokietijos vyriausybės ketinimas išvengti neapmokestinto galutinio vartojimo, kai turtas perleidžiamas nesumokant PVM pasibaigus atskaitos tikslinimo laikotarpiui, visiškai atitinka Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį.

92. Šiai analizei gali būti prieštaraujama, jog sutrumpindama grąžinimo laikotarpį iki atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmės, Vokietijos vyriausybė taip pat sukuria nepamokestino galutinio vartojimo pavojų. Iš tiesų ši vyriausybė nurodė, kad jei apmokestinamasis asmuo privatiems poreikiams toliau naudoja pastatą pasibaigus dešimties metų laikotarpiui, įsigijimo arba statybos sąnaudos nebesudarys apmokestinamosios vertės dalies. Naudojimas privatiems poreikiams bus apmokestinamas tik remiantis einamosiomis pastato sąnaudomis.

93. Toks įsigijimo arba statybos sąnaudų neįtraukimas į apmokestinamąją vertę atrodo visiškai pateisinamas, nes pirkimo mokesčio atskaita yra visiškai grąžinama. Tačiau šis grąžinimas skaičiuojamas nuo naudojamos privatiems poreikiams pastato dalies per dešimties metų laikotarpį. Jei per šį laikotarpį apmokestinamasis asmuo savo privatiems poreikiams naudoja didesnę pastato dalį, galima daryti prielaidą, kad šios papildomos dalies naudojimas privatiems poreikiams nebus apmokestintas. Šiame etape klausimas lieka atviras.

94. Vis dėlto aš nemanau, kad šis galimas sistemos trūkumas galėtų paneigti ginčijamų

Vokietijos teisės aktų suderinamumą su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies tikslu.

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

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

97. Pastaraja, kaip nurodoma jos pavadinime, siekiama nustatyti vienodą PVM pagrindą pagal Bendrijos taisykles [26]. Šio tikslo taikymo sritis yra vis dėlto iš dalies numatyta Šeštosios direktyvos pradinės redakcijos devintoje konstatuojamojoje dalyje, pagal kurią direktyva siekiama „palyginamų" rezultatų visose valstybėse narėse. Manau, kad atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje valstybėms narėms suteiktą diskreciją ginčijami nacionalinės teisės aktai atitinka šią sąlygą.

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

99. Be to šie mechanizmai, numatyti šiose skirtingose nuostatose, turi palyginamą ekonominį poveikį [27]. Abiem atvejais reikia

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

27 — Minėto sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 30 punktas.

grąžinti PVM, kurį apmokestinamasis asmuo atskaitė ir kurį galiausiai privalo sumokėti.

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

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

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

103. Tačiau net jei toks išsprendimas gali atrodyti pageidautinas, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos turinį, man neatrodo, kad jis pateisintų analizės, pagal kurią ginčijami Vokietijos teisės aktai neviršija valstybėms narėms suteiktos diskrecijos nustatyti apmokestinamąją vertę, numatytą minėtos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, paneigimą.

104. Be to, dėl Komisijos pasiūlyto išsprendimo galimybės pasiekti didesnį suderinimą rimtų abejonių per teismo posėdį pareiškė Jungtinė Karalystė, kuri teigė, kad nėra bendrų taisyklių dėl amortizacijos. Iš tiesų išnagrinėjus tarptautinius apskaitos standartus, kuriuos 2002 m. priėmė Europos Parlamentas ir Taryba [28] siekdami, kad būtų lengviau palyginti viešai parduodamų įmonių finansines ataskaitas, reikia pripažinti, jog įvairūs amortizacijos būdai gali būti naudojami paskirstant amortizuojamą sumą per visą turto naudingo tarnavimo laiką [29].

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

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

105. Atliekant šią analizę būtina taip pat nuspręsti dėl klausimo, ar į apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiamos žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudos, kai šios sąnaudos buvo apmokestintos PVM ir apmokestinamasis asmuo atskaitė šį mokestį.

106. Kaip Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija, manau, kad tokiu atveju šios sąnaudos turi būti įtrauktos į turto naudojimo privatiems poreikiams PVM apmokestinamąją vertę.

107. Pirma, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluotėje nerandu motyvo jų neįtraukti. Aiškinant pažodžiui sąvoka „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“ apima visas sąnaudas, patirtas siekiant užtikrinti šios paslaugos teikimą. Žemės sklypo, kuriame pastatytas nagrinėjamas pastatas, įsigijimo sąnaudos *a priori* priklauso šioms sąnaudoms.

108. Antra, jų neįtraukimas į apmokestinamąją vertę akivaizdžiai prieštarautų Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 daliai, kuria, kaip matėme, siekiama užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį ir galutinį vartotoją. Kadangi pastarasis turi sumokėti PVM nuo šių sąnaudų įsigydamas žemės sklypą statybai, apmokestinamojo asmens atleidimas nuo tokios pareigos prieštarautų minėtam tikslui.

109. Šiame procese nebuvo aiškiai nustatyta, ar ieškovės žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir ar ji atskaitė šį mokestį. Atsakymas į šį klausimą priklauso nuo faktinių aplinkybių įvertinimo, kurį turi atlikti nacionalinis teismas.

110. Atsižvelgdamas į visus šiuos veiksnius, siūlau į prejudicinį klausimą atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia nacionalinės teisės akto, pagal kurį pastato, kuris visas sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, dalies naudojimo privatiems poreikiams pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę sudaro pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų metinė dalis, nustatyta pagal pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, numatytą Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje. Ši apmokestinamoji vertė, esant reikalui, turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudas.

V — Išvada

111. Atsižvelgdamas į tai, kas pasakyta, į *Finanzgericht München* pateiktą klausimą siūlyčiau atsakyti taip:

„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 nacionalinės teisės akto, pagal kurį pastato, kuris visas sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, dalies naudojimo privatiems poreikiams pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę sudaro pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų metinė dalis, nustatyta pagal pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, numatytą iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 20 straipsnyje. Ši apmokestinamoji vertė turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudas, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir apmokestinamasis asmuo atskaitė šį mokestį."