

Byla C-184/04

Byla pradėta

Uudenkaupungin kaupunki

(*Korkein hallinto-oikeus* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Ilgalaikis turtas – Nekilnojamasis turtas – Atskaitos tikslinimas“

Generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvada, pateikta 2005 m. rugsėjo 15 d. I-0000

2006 m. kovo 30 d. Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita*

(*Tarybos direktyvos 77/388 20 straipsnio 2 ir 5 dalys*)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita*

(*Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio C skirsnis, 17 ir 20 straipsniai*)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio*

(*Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio C skirsnis ir 17 straipsnio 6 dalis*)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo 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.

(žr. 35 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

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

Tikslinimo mechanizmo taikymas iš tiesų priklauso nuo to, ar atsirado Šeštosios direktyvos 17 straipsniu grindžiama teisė į atskaitą. Be to, ilgalaikio turto naudojimas lemia tik pradinės atskaitos ir po šios atskaitos einančiais laikotarpiais galimą tikslinimą dydžius, tačiau neturi tokos teisės į atskaitą atsiradimui. Todėl vien tai, kad iš pradžių turtas buvo naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, nėra atskaitos tikslinimo sistemos taikymo sąlyga. Be to, atskaitos tikslinimas būtina taikomas ir tuomet, kai teisės į atskaitą pakeitimą lemia mokesčio mokėtojo savanoriškas

sprendimas, pavyzdžiui, pasinaudoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalyje numatyta teise pasirinkti.

(žr. 37, 39–40, 42 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 dalyje valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa ir 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinamos taip, kad valstybės narės, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, remdamasi šiomis nuostatomis negali neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio už investicijas į nekilnojamojo turto, vykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

Kadangi pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirmąją pastraipą apmokestinamieji asmenys iš tiesų turi galimybę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, pasinaudojimas šia galimybe turi lemti ne tik nuomos apmokestinimo, bet ir atitinkamą mokesčių įgyjant šį nekilnojamojo turto atskaitos atsiradimą. Be to, atskaitos, susijusios su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveiktų ne teisę pasirinkti „apimtą“, kurią valstybės narės gali riboti pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antrąją pastraipą, bet naudojimosi šia teise padarinius. Todėl ši nuostata neleidžia valstybėms narėms apriboti nei Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytos teisės atskaityti, nei būtų tikslinti šią atskaitą pagal šios direktyvos 20 straipsnį.

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąja pastraipa valstybėms narėms suteikta galimybė taikoma išsaugojimui tik tų atskaitos išimčių, kurios susijusios su tam tikromis išlaidų rūšimis, apibrėžtomis pagal gyūtų prekių ar paslaugų pobūdį, o ne pagal veiklą, kurioje jos naudojamos, arba šio naudojimo būdą.

(žr. 44, 46–47, 49, 51 punktus, rezoliucinės dalies 3–4 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. kovo 30 d. (*)

„PVM – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Ilgalaikis turtas – Nekilnojamasis turtas – Atskaitos tikslinimas“

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. Schieman (pranešėjas), N. Colneric, J. N.

Cunha Rodrigues ir E. Levits,

generalin? advokat? C. Stix-Hackl,

pos?džio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2005 m. birželio 22 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Uudenkaupungin kaupunki*, atstovaujamo *asianajaja* M. Pikkujämsä,
- Suomijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Pynnä ir E. Bygglin,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir I. Koskinen,

susipažin?s su 2005 m. rugs?jo 15 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io 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 esm?s klausinama, ar atsižvelgiant ? Šešt?j? direktyv? turi b?ti leidžiama tikslinti ilgalaikio turto pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) atskait?, jei nekilnojamas turtas iš pradži? buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje, o v?liau, pasinaudojus pasirinkimo teise Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio prasme, imtas naudoti apmokestinamoje veikloje.

3 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant Suomijos Uusikaupunki miesto, (*Uudenkaupungin kaupunki*, toliau – *Uusikaupunki*) apeliacin? skund? d?l Helsinkio administracinio teismo (*Helsingin hallinto?oikeus*) sprendimo, kuriuo buvo atmestas *Uusikaupunki* skundas d?l dviej? Suomijos pietvakari? mokes?i? administratoriaus (*Lounais-Suomen verovirasto*) sprendim? d?l *Uusikaupunki* pateikt? prašym? patikslinti atskait? ir gr?žinti PVM.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

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

„6. Preki?, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dal?, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotoj? privatiems poreikiams, j? perdavimas neatlygintinai arba j? panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai prid?tin?s vert?s mokestis už tas prekes ar j? sudedam?sis dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi b?ti laikomas tiekimu už atlyg?. Ta?iau tiekimu už atlyg? neturi b?ti laikomas preki? panaudojimas pavyzdžiams arba nedidel?s vert?s dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.

7. Valstyb?s nar?s gali laikyti tiekimu už atlyg?:

a) preki? panaudojim? apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prek?s yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, ?sigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens versl?, jei ne visa prid?tin?s vert?s mokes?io už tokias prekes suma, jas ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? b?ti atskaityta;

b) preki? panaudojim?, kai apmokestinamasis asmuo prekes panaudoja neapmokestinamajam sandoriui, o prid?tin?s vert?s mokestis už šias prekes, jas ?sigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkyb?mis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

c) preki? pasilikim?, kai apmokestinamasis asmuo ar jo teisi? per?m?jai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinam? ekonomin? veikt?, o prid?tin?s vert?s mokestis už šias prekes, jas ?sigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkyb?mis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus šio straipsnio 8 dalyje minimus atvejus.“

5 Šios direktyvos 6 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatyta:

„2. Paslaug? teikimu už atlyg? laikoma:

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

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

Šios dalies nuostatomis valstyb?s nar?s gali taikyti išimtis su s?lyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaid? konkurencijos iškraipymui.

3. Siekdamas užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams ir pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, valstyb?s nar?s gali laikyti paslaug? teikimu už atlyg? apmokestinamojo asmens sau teikiam? paslaug? verslo tikslais, jei ne visa prid?tin?s vert?s mokes?io už toki? paslaug? suma, j? ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? b?ti atskaityta.“

6 ?gyvendindamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM nekilnojamojo turto nuomos. Pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsn? valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuom?. Vis d?lto pagal šio straipsnio antr?j? pastraip? valstyb?s nar?s gali riboti pasirinkimo teis? ir turi nustatyti detalias naudojimosi ja nuostatas.

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis“, numatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinu.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo

apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę išmokėti, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestis, 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 teisė PVM atskaitai išimtis.

9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 ir 2 dalys detalizuoja tam tikrus pasinaudojimo teise atskaitai 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 neatskaito 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, 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 būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, 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 nekilnojamas turtas įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.

<...>

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

- apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką,
- nustatyti mokesčio sumą, kuri 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 iškreipimo, ir 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 galiojantis svarstyti su Bendrijos nustatytą pridėtinės vertės mokesčio nuostatų taikymu susijusius klausimus.

Nacionalinės teisės aktai

12 Nekilnojamo turto nuomos apmokestinimo nuostatos tvirtintos PVM įstatymo (*Arvonlisäverolaki*, 1993 m. gruodžio 30 d. įstatymas Nr. 1501, toliau – AVL) 27–30 straipsniuose. Pagal šio įstatymo 27 straipsnio pirmąją pastraipę nekilnojamojo turto nuoma PVM neapmokestinama. Šio įstatymo 30 straipsnio pirmoji pastraipa suteikia apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, jei nekilnojamoju 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 tokio subjektas parduoda šį pastatą, arba naudojimui 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 pastraipę, 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, vykdytas prieš pasinaudojant galimybe pasirinkti apmokestinti, leidžiama, tik jei šia galimybe buvo pasinaudota per šešis mėnesius nuo atitinkamo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti. AVL neleidžia mokesčio mokėjimui koreguoti arba tikslinti atskaitą už rekonstrukciją, naujų statybų arba nekilnojamojo turto įgijimą tuo atveju, jei prašymas pasirinkti apmokestinti buvo pateiktas pasibaigus minėtam terminui,

neatsižvelgiant ? tai, kad nekilnojamasis turtas, prieš j? pradedant naudoti apmokestinamai veiklai, iš pradži? buvo naudojamas PVM neapmokestinamoje veikloje.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Uusikaupunki* rekonstravo jam nuosavyb?s teise priklausant? pastat? ir išnuomojo jame esan?ias patalpas Suomijos valstybei, dal? j? – nuo 1995 m. birželio 1 d., o kit? dal? – nuo 1995 m. rugs?jo 1 dienos. Nuo 1995 rugpj??io 31 d. *Uusikaupunki* taip pat išnuomojo jo pastatytas gamybines patalpas ?monei, kuri yra PVM mok?toja. PVM nuo ši? dviej? statybos projekt? išlaid? sudar? 2 206 224 FIM sum?.

17 1996 m. balandžio 4 d. AVL 30 straipsnio pagrindu *Uusikaupunki* pateik? prašym? Turku regiono mokes?i? administratoriui (Turun lääninverovirasto) apmokestinti du pagrindin?je byloje nagrin?jam? pastat? nuom? PVM. Mokes?i? administratorius patenkino š? prašym?, ta?iau tik nuo šio prašymo pateikimo dienos, nes prašymas nebuvo pateiktas per AVL 106 straipsnyje numatyt? šeši? m?nesi? termin?, skai?iuojam? nuo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

18 Dviem 1998 m. rugs?jo 8 d. ir 2000 m. kovo 30 d. prašymais Šeštosios direktyvos 20 straipsnio pagrindu *Uusikaupunki* papraš? *Lounais-Suomen verovirasto* patikslinti mokes?io atskait? ir gr?žinti jam dal? už 1996–1999 m. atliktus statybos ir rekonstrukcijos darbus sumok?to PVM. Buvo prašoma gr?žinti 1 651 653 FIM sum? su pal?kanomis.

19 2000 m. geguž?s 3 d. sprendimu *Lounais-Suomen verovirasto* atmet? šiuos prašymus nurodydamas, kad už statybos ir rekonstrukcijos darbus sumok?to PVM atskaita pagal AVL 106 straipsn? b?t? buvusi galima tik jei prašymas apmokestinti but? buv?s pateiktas per šeši? m?nesius nuo nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

20 *Uusikaupunki* pareišk? ieškin? *Helsingin hallinto-oikeus* d?l šio sprendimo panaikinimo, kuris buvo atmetas. Tod?l ieškov? pagrindin?je byloje apskund? š? sprendim? Aukš?iausiajam administraciniam teismui (*Korkein hallinto-oikeus*).

21 *Korkein hallinto-oikeus* klausia, ar Šeštosios direktyvos nepažeidžia s?lygos, kuriomis AVL numato teis? ? PVM atskait?, nes pagal Suomijos teis? ne?manoma tikslinti PVM atskaitos už nekilnojamojo turto nuom?, jei prieš j? naudojant apmokestinamoje veikloje iš pradži? jis buvo atiduotas naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje, nebent prašymas apmokestinti nuom? buvo pateiktas per šeši? m?nesius nuo nekilnojamojo turto pripažinimo tinkamu naudoti.

22 Pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismo, byloje negin?ijama, jog pirkimus, susijusius su nagrin?jama rekonstrukcijos ir naujos statybos veikla *Uusikaupunki* atliko veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir jog šie pirkimai buvo atlikti vykdant ieškov?s ekonomin? veikl?.

23 Tokiomis aplinkyb?mis *Korkein hallinto-oikeus* nusprend? sustabdyti byl? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar (Šeštosios direktyvos) 20 straipsnis turi b?ti 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 b?ti aiškinamas taip, kad jame numatytas atskaitos tikslinimas taip pat yra taikomas situacijoje, kai ilgalaikis turtas, šiuo atveju ? nekilnojamasis turtas, iš pradži? buvo naudojamas neapmokestinamoje veikloje, nesant galimyb?s pasinaudoti atskaita, ir tik v?liau, 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 valstybės narė gali apriboti teisę su ilgalaikio nekilnojamojo turto įgijimu susijusi atskaita 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 valstybės narė gali apriboti teisę su ilgalaikio nekilnojamojo turto įgijimu susijusi atskaita Suomijos PVM įstatyme numatytu būdu, pagal kurį ši teisė yra netaikoma tokiose situacijose kaip šioje byloje?“

D?I pirmojo klausimo

24 Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštąją direktyvą nustatytos sistemos logika gali būti atskaitomi mokesčiai už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus. Perkant sumokėtą 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 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. Panašius pakeitimus 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 nekilnojajam turtui gali būti pratęstas iki dvidešimties metų, kurio metu gali būti atliktos įvairios atskaitos.

26 Atskaitos tikslinimo sistema yra esminė Šeštąją direktyvą tvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskaitos 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 atskaitos ribojimai ir atskaitos 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 punkt?). Tai, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalis numato labai konkrečias sąlygas, kurios turi būti vykdytos, kad nukrypdama valstybės 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 pateiktą klausimą nėra akivaizdu, kad jais siekiama patikrinimo, ar šiuo atveju yra vykdytos 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 valstybės narė, kuri savo nacionalinę teisę neperkvi? direktyvos nuostat?, negali Bendrijos piliečiams taikyti apribojim?, kurie gal?ti b?ti 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 punkt? ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Aslanidou*, C?142/04, Rink. p. I?0000, 35 punkt?).

29 Be to, priešingai nei nurodo Suomijos vyriausyb?, perkant sumok?to mokes?io atskaitos tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? nėra alternatyva šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies, susijusi? su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams skirt? prek? ir paslaug? apmokestinimu, taikymui, taigi valstyb?s nar?s negali pasirinkti, ar ? nacionalin? teis? perkelti tikslinimo mechanizm?, ar apmokestinamojo asmens verslui skirt? darb? apmokestinimo sistem?, nes jos abi yra privalomos.

30 Nors d?l savo formuluo?i? tiek 20 straipsnis, tiek 5 ir 6 straipsniai iš principo gali b?ti taikomi situacijoje, kai teis? ? atskait? suteikian?iai veiklai naudojamas turtas v?liau yra naudojamas teis?s ? atskait? nesuteikian?iai veiklai, ir šie du mechanizmai šioje situacijoje turi t? pat? ekonomin? poveik? (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 punktus), jos netaikomos tokiai atvirkštinei situacijai, kokia yra pagrindin?je byloje, kai nesuteikian?iai teis?s ? atskait? veiklai naudojamas turtas v?liau yra naudojamas ši? teis? suteikian?iai veiklai. Iš tikr?j? apmokestinamojo asmens teis? ? atskait? tikslinim? antrojoje situacijoje gali b?ti grindžiama tik Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, bet ne jos 5 ir 6 straipsniais. Taigi tokiose situacijose b?tina taikyti šios direktyvos 20 straipsnio nuostatas neatsižvelgiant ? tai, kad pagal nacionalin? teis? tur?t? b?ti taikomi Šeštosios direktyvos 5 ir 6 straipsniai.

31 Iš tikr?j? net situacijose, kai teis? ? atskait? suteikian?ioje veikloje naudojamas turtas pradedamas naudoti naujai veiklai, kuri nesuteikia teis?s ? atskait?, ir kai d?l to kyla ši? nuostat? sutapimo rizika, jokia kolizija, priešingai nei nurod? Suomijos vyriausyb?, negali pateisinti Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyt? atskait? tikslinimo proced?ros ne?gyvendinimo.

32 Teismo pos?dyje Suomijos vyriausyb? nurod? pavyzd? apie nekilnojam?j? turt?, kuris, pra?jus vieneriems metams po jo ?sigijimo apmokestinamai veiklai, naudojamas neapmokestinamai veiklai sekan?ius ketverius metus. Ši vyriausyb? pažymi, kad iš principo tokioje situacijoje tur?t? b?ti taikomas tiek Šeštosios direktyvos 20 straipsnis, tiek jos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, ta?iau ši? straipsni? taikymas s?lygot? skirtingus ir nesuderinamus rezultatus. Pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dal?, tikslinant PVM atskait? už antr?j? ir po j? einan?i? met? pirkimus, atskaitytinas mokestis b?t? 1/5 pirkimo vert?s dydžio, atitinkan?io pirmuosius nekilnojamojo turto naudojimo metus. Kita vertus, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies taikymas s?lygot? visos nekilnojamojo turto vert?s apmokestinim? kei?iant nekilnojamojo turto paskirt?.

33 Šiuo klausimu pažym?tina, kad nurodytos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis gali b?ti taikomos, tik jei kei?iant atitinkamo turto paskirt? jis priskiriamas priva?iam naudojimui, o ne neapmokestinamai veiklai.

34 Tod?l nagrin?jam? nuostat? taikymas priklausys nuo to, ar apmokestinamasis asmuo iš tikr?j? nusprend? atitinkam? nekilnojam?j? turt? nuolat naudoti savo asmeniniams poreikiams, ar, numatydamas galimyb? ateityje naudoti savo verslui, d?l to nusprend? j? ?traukti ? ?mon?s ilgalaik? turt?. Pirmuoju atveju b?t? taikomos Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis, o antruoju – šios direktyvos 20 straipsnis. Iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad pagal Šešt?j? direktyv? apmokestinamasis asmuo turi galimyb? pasirinkti dal? 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 punkt? ir 2005 m. liepos

14 d. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-0000, 23 punktų). Todėl Suomijos vyriausybės nurodytu atveju realiai neegzistuoja jokios kolizijos pavojus.

35 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 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 generalinis advokatas, tikslinimo mechanizmo taikymas priklauso nuo to, ar atsirado Šeštosios direktyvos 17 straipsniu grindžiama teisė? atskait?

38 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio „Teisės? atskait? atsiradimas ir apimtis“ 1 dalį teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinu. Todėl teisės? atskait? buvim? gali lemti tik asmens statusas šiuo momentu (min?to sprendimo *Lennartz* 8 punktas).

39 Teisingumo Teismas, be to, yra nusprendęs, kad ilgalaikio turto naudojimas lemia tik pradinės atskaitos, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, ir po šios atskaitos einančiais laikotarpiais galim? tikslinim? dydžius, tačiau neturi įtakos teisės? atskait? atsiradimui. Todėl vien tai, kad iš pradžių turtas buvo naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, nėra atskait? tikslinimo sistemos taikymo sąlyga (min?to sprendimo *Lennartz* 15 ir 16 punktai).

40 Galiausiai, priešingai nei nurodo Italijos vyriausyb?, atskaitos tikslinimas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį b?tinai taikomas ir tuomet, kai teisės? atskait? pakeitim? lemia mokesčio mok?tojo savanoriškas sprendimas, pavyzdžiui, pasinaudoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyta teise pasirinkti. Pasinaudojimas šia teise nėra susijęs su teisės? atskait? atsiradimu, k?, kaip min?ta, reglamentuoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis. Pasinaudojus teise pasirinkti apmokestinti ir apmokestinus nekilnojamojo turto nuom?, atskaitos tikslinimas tampa b?tinu, kad b?t? išvengta pirkimo išlaid? dvigubo apmokestinimo, net neatsižvelgiant į tai, kad apmokestinta mokesčio mok?tojo savanorišku sprendimu.

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

42 Todėl ? 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? atskait?, ir tik v?liau tikslinimo laikotarpiu imtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai.

Dėl trečiojo klausimo

43 Trečiuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad

valstyb? nar?, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuom?, gali neleisti atskaityti PVM už investicijas ? nekilnojam?j? turt?, ?vykdytas 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 Šešt?ja direktyva ?gyvendintos sistemos logik? turi b?ti galimyb? atskaityti mokest? už preki? ir paslaug?, kuriuos mokes?io mok?tojas naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus. Kadangi pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirm?j? pastraip? apmokestinamieji asmenys turi galimyb? pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuom?, pasinaudojimas šia galimybe turi lemti ne tik nuomos apmokestinimo, bet ir atitinkam? mokes?i? ?gyjant š? nekilnojam?j? turt? atskaitos atsiradim?.

45 Be abejo, valstyb?s nar?s turi teis? nustatyti teis?s pasirinkti apmokestinti ?gyvendinimo proced?r?, o tai apima galimyb? numatyti, kad apmokestinimas ?sigalioja tik pateikus prašym? ir kad tik nuo šios datos bus galima perkant sumok?to mokes?io atskaita (2004 m. rugs?jo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, Rink. p. I?8067, 23 punktas). Vis d?lto tokios taisykl?s negali apriboti su apmokestinam?ja veikla susijusios teis?s atskaityti, jei tinkamai pasinaudota teise pasirinkti. Konkre?iai kalbant, nacionalin?s teis?s procesin?s normos negali nustatyti trumpesnio atskait? tikslinimo laikotarpio nei numatytasis Šeštojoje direktyvoje.

46 Be to, atskaitos, susijusios su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveikt? ne Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antrojoje pastraipoje numatytos teis?s pasirinkti „apimt?“, bet naudojimosi šia teise padarinius. Tod?l ši nuostata neleidžia valstyb?ms nar?ms apriboti nei Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytos teis?s atskaityti, nei b?tinyb?s tikslinti ši? atskait? pagal šios direktyvos 20 straipsn?.

47 Tod?l ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antroji pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad valstyb? nar?, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuom?, negali neleisti atskaityti PVM už investicijas ? nekilnojam?j? turt?, ?vykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

D?l ketvirtojo klausimo

48 Paskutiniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad valstyb? nar?, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuom?, gali neleisti atskaityti PVM už investicijas ? nekilnojam?j? turt?, ?vykdytas 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 pakeitim? analiz? patvirtina, kad šios nuostatos antrosios pastraipos valstyb?ms nar?ms suteikta galimyb? taikoma išsaugojimui tik t? atskaitos išim?i?, kurios susijusios su tam tikromis išlaid? r?šimis, apibr?žtomis pagal ?gyt? preki? ar paslaug? pob?d?, o ne pagal veikl?, kurioje jos naudojamos, arba šio naudojimo b?d? (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 pažym?jo generalin? advokat?, akivaizdu, kad AVL 102 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa numato aiški? galimyb? tam tikromis s?lygomis atskaityti PVM už investicijas ? nekilnojam?j? turt?, pavyzdžiui, statybos s?naudas ir su šiuo nekilnojamuoju turtu susijusius pirkimus. Taigi nagrin?jama išimtis d?l išlaid?, patirt? prieš pasinaudojant teise pasirinkti

apmokestinti PVM, nepatenka ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyto leidimo nukrypti apimt?.

51 Tod?l ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad valstyb? nar?, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuom?, negali neleisti atskaityti PVM už investicijas ? nekilnojam?j? turt?, ?vykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.

D?l sprendimo veikimo ribojimo laike

52 Suomijos vyriausyb? papraš? Teisingumo Teismo, jei jis nepatvirtint? jos argument?, apriboti sprendimo veikim? tik laikotarpiu nuo jo paskelbimo momento.

53 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Bendrijos teis?s normos išaiškinimas, kur? pateikia Teisingumo Teismas, ?gyvendindamas EB 234 straipsniu jam suteikt? teis?, prireikus paaiškina ir patikslina šios normos prasm? ir turin?, kaip ji tur?t? b?ti suprantama ir taikoma nuo jos ?sigaliojimo momento. Iš to darytina išvada, kad taip išaiškint? norm? teis?jas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems prieš sprendim?, kuriame išnagrin?tas prašymas d?l išaiškinimo, jei yra ?vykdytos s?lygos, leidžian?ios kompetentingiems teismams pateikti ieškin?, susijus? su min?tos normos taikymu (žr., be kita ko, 1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Blaizot*, 24/86, Rink. p. 379, 27 punkt? ir 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C?415/93, Rink. p. I?4921, 141 punkt?).

54 Taip pat ir pagal nusistov?jusi? teismo praktik? asmenys turi teis? atgauti sumok?tus nacionalinius mokes?ius, surinktus pažeidžiant Bendrijos teis? (žr., be kita ko, 1983 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 12 punkt? ir 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C?192/95–C-218/95, Rink. p. I?165, 20 punkt?).

55 Tik išimtiniais atvejais Teisingumo Teismas gali, taikydamas bendr?j? teisinio saugumo princip?, kuris yra Bendrijos teis?s sistemos dalis, apriboti suinteresuot?j? asmen? galimyb? pasinaudoti jo išaiškinta norma, gin?ijant s?žiningai nustatytus teisinius santykius. Kad b?t? nuspr?sta d?l tokio apribojimo, turi b?ti patenkinti du esminiai kriterijai, t. y. didelis s?žining? suinteresuot?j? asmen? skai?ius ir rimt? pasekm? rizika (žr., be kita ko, 1994 m. rugs?jo 28 d. Sprendimo *Vroege*, C-57/93, Rink. p. I?4541, 21 punkt? ir 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov ir Bilka*, C-402/03, Rink. p. I?0000, 51 punkt?).

56 Šiuo atveju konstatuotina, kaip išvados 87 punkte teisingai pasteb?jo generalin? advokat?, kad Suomijos vyriausyb? remiasi tik praktiniais sunkumais, ? kuriuos ji tur?s atsižvelgti, jei šio sprendimo veikimas neb?t? apribotas laike.

57 Be to, šiomis aplinkyb?mis reikia pažym?ti, kad min?ta vyriausyb? nurod? pasinaudojusi Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 5 dalies nukrypti leidžian?ia nuostata. Šios nuostatos taikymui, net ir remiantis jos pa?ios formuluote, be kita ko, nustatyta s?lyga, kad atskait? tikslinimo sistemos taikymo rezultatai b?t? „nežym?s“. Neatsižvelgiant ? tai, ar ?vyko Šeštosios direktyvos 29 straipsnyje numatytos konsultacijos, galima daryti išvad?, kad net jei Suomijos vyriausyb? remt?si šios direktyvos 20 straipsnio 5 dalimi, vis tiek likt? abejoni? d?l atskait? 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 nagrinėjamo atskaito 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 prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių 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 statymų 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, nesuteikiantis teisės atskaitai, 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 valstybės narės, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, negali neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio už investicijas į nekilnojamąjį turtą, vykdytas 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 valstybės narės, suteikianti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto nuomą, negali neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio už investicijas į nekilnojamąjį turtą, vykdytas prieš pasinaudojant teise pasirinkti, jei prašymas pasinaudoti šia teise nebuvo pateiktas per šešis mėnesius nuo šio nekilnojamojo turto atidavimo naudoti.**

Parašai.

* Proceso kalba: suomių.