

Byla C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

prieš

Finanzamt Landshut

(*Finanzgericht München* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – Nekilnojamojo turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams – Šio naudojimo prilyginimas paslaugų teikimui už atlygą – Apmokestinamosios vertės nustatymas – Visų apmokestinamojo asmens išlaidų, patirtų teikiant šias paslaugas, sąvoka“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė

(*Tarybos direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas*)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia to, jog privatiems poreikiams naudojamos apmokestinamojo asmens verslui skirtos pastato dalies pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamoji vertė sudarytų pastato įsigijimo arba statybos sąnaudų dalis, nustatyta atsižvelgiant į šios direktyvos 20 straipsnyje numatytą pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę. Ši apmokestinamoji vertė turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sąnaudas, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas šiuo mokesčiu ir apmokestinamasis asmuo jį atskaito.

(žr. 53 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 14 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – Nekilnojamojo turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams – Šio naudojimo prilyginimas paslaugų teikimui už atlygą – Apmokestinamosios vertės nustatymas – Visų apmokestinamojo asmens išlaidų, patirtų teikiant šias paslaugas, sąvoka“

Byloje C-72/05

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

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

prieš

Finanzamt Landshut,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas Ph. Léger,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Szawiczek, administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny*, atstovaujamos J. Wollny ir H. Wollny,
- *Finanzamt Landshut*, atstovaujamos *Regierungsdirektor* D. Baumann,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos U. Forsthoff,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos *barrister* R. Hill,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

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

priima šį

Sprendimas

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

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

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

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

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

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis numato:

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

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

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 20 straipsnis nustato:

„1. Pradinę 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 <...>

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 penktadalio 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 nekilnojamasis turtas įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas vyksta 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 visų likusių tikslinimo laikotarpių.

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

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

9 Minuto 3 straipsnio 9a dalies 1 punkte numatytą paslaugų apmokestinamųjų vertę apibrėžia įstatymo 10 straipsnis. Iki 2004 m. birželio 30 d. galiojusi 10 straipsnio redakcija nustatė, kad šios paslaugų apmokestinamųjų vertę sudaro „šios operacijų vykdymo sąnaudos, jei šios operacijos suteiktas teisės atskaityti visą arba dalį sumokėto pirkimo mokesčio“.

10 2004 m. liepos 1 d. sigaliojusios redakcijos įstatymo 10 straipsnio 4 dalies 2 punktą numato:

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

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

„Jei per penkerius metus nuo ilgalaikio turto panaudojimo pirmą kartą pasikeičia aplinkybės, kurią pagrindu buvo apskaičiuota pradinis atskaitos suma, kiekvieną kalendorinį mėnesį svyravimai turi būti kompensuojami tikslinant už įsigijimo ir gamybos sąnaudas sumokėtą mokesčių atskaitę. Kalbant apie nekilnojamųjų turtą, skaitant jo pagrindines sudedamąsias dalis, tikslinimus, kuriems taikomos su nekilnojamuoju turtu susijusios civilinės teisės nuostatos, ir statybų trečiajam asmeniui priklausančiame žemės sklype, dešimties metų terminas taikomas vietoj penkerių metų termino.“

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

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

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

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

15 Remdamasi 2004 m. balandžio 13 d. *Bundesministerium für Finanzen* (Vokietijos Finansų

ministerija) laišku (BStBl. I 2004, p. 468), *Finanzamt Landshut* nurodė, kad minėta apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma atsižvelgiant į statymo 15a straipsnyje numatytą atskaitos tikslinimo laikotarpį, t. y. dešimt metų. Todėl ji pataisė namų bendrijos skaičiavimą ir nustatė privatiems poreikiams naudojamos pastato dalies mokesinį PVM apmokestinamąjį vertę, lygią 1/12 šiai daliai priskirtą 10 % statybos sąnaudų.

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

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

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

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

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

Dėl prejudicinio klausimo

20 Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštąją direktyvą nustatytos sistemos logiką pirkimo mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčių apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma šių prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaita. Tačiau jei apmokestinamojo asmens gytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-0000, 24 punktą).

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

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

23 Ta?iau pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkt?, kai pirkimo PVM, sumok?tas už versle naudojam? turt?, visiškai ar iš dalies atskaitomas, turto naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens arba jo darbuotoj? poreikiams, arba ne verslo tikslams yra laikomas paslaug? teikimu už atlyg?. Šis naudojimas, tos pa?ios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies prasme laikomas apmokestinamuoju sandoriu, pagal jos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt? yra apmokestinamas remiantis teikiant paslaugas patirt? išlaid? suma (min?to sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 25 punktus).

24 Tod?l apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka vis? pastat? laikyti verslui skirto turto dalimi ir dal? šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM nuo vis? šio pastato statybos s?naud? ir, antra, pareig? mok?ti PVM nuo vis? išlaid?, patiriam? naudojant min?t? pastat? (min?to sprendimo *Seeling* 43 punktus).

25 Šiame kontekste prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimu siekiama išaiškinti termin? „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant paslaugas“ Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme. Min?tas teismas iš esm?s klausia, ar ši suma turi b?ti nustatyta atsižvelgiant ? pastat? nusid?v?jim? reglamentuojan?ias nacionalines taisykles, ar atsižvelgiant ? pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? nacionalin?je teis?je nustatyt? PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukm?.

26 Nagrin?jamas terminas pavartotas Bendrijos teis?s nuostatoje, kurios prasm?s ir taikymo srities valstyb?s nar?s negali nustatyti. Iš to yra aišku, kad bendrosios šio termino prasm?s išaiškinimas nepriklauso kiekvienos valstyb?s nar?s diskrecijai (šiuo klausimu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rink. p. 113, 10 ir 11 punktus).

27 Bendr?ja prasme šis terminas atitinka išlaidas, susijusias su pa?iu turtu (žr. min?to sprendimo *Enkler* 36 punkt?). Jis apima išlaidas, pavyzdžiui, turto ?sigijimo ar statybos s?naudas, už kurias PVM yra atskaitytas ir be kuri? turtas negal?t? b?ti naudojamas privatiems poreikiams, kaip yra šiuo atveju.

28 Ta?iau Šeštajai direktyvai nesuteikiant vienodo ir tikslaus atitinkam? išlaid? nustatymo taisykl?ms aiškinti b?tin? nuorod?, reikia priimti tai, kad valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij?, susijusi? su šiomis taisykl?mis, su s?lyga, kad jos neprieštarauja nagrin?jamos nuostatos tikslams ir vietai Šeštosios direktyvos kontekste (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* 16 ir 17 punktus).

29 Taigi šiuo atveju reikia išnagrin?ti, ar min?t? išlaid? sumai nustatyti nacionalin?s teis?s akt? leid?jo pavartota nuoroda ? pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? nustatyt? atskaitos tikslinimo laikotarp? yra suderinama su min?tos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto tikslu ir jo vieta direktyvos schemeje.

30 Pastarosios nuostatos tikslas yra nustatyti apmokestinamojo asmens verslui skirto turto naudojimo privatiems poreikiams, arba, apskritai kalbant, naudojimo ne verslo tikslams, kuris pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkt? yra laikomas paslaug? teikimu už atlyg?, ir tod?l yra apmokestinamas PVM, apmokestinam?j? vert?.

31 Šio prilyginimo tikslas yra užkirsti keli? apmokestinamajam asmeniui, kuris gal?jo atskaityti PVM už verslui skirto turto ?sigijim? ar statyb?, išvengti šio mokes?io mok?jimo, kai jis š? turt? ar jo dal? naudoja privatiems poreikiams (žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimo *Kühne*, 50/88, Rink. p. 1925, 8 punkt?).

32 Kaip pabr?ž? Vokietijos vyriausyb? ir teismo pos?dyje – Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?,

šiuo prilyginimu siekiama, pirma, užtikrinti vienodą požiūrą? apmokestinamuosius asmenis ir galutinius vartotojus, užkertant kelią pirmiesiems pasinaudoti neteisėtu pranašumu prieš antruosius, kurie pirkdami prekes sumoka PVM (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Enkler* 33 ir 35 punktus, taip pat 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktus).

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

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

35 Be to, tikslinimo sistemos tikslas yra analogiškas privatiems poreikiams naudojamam ilgalaikio turto apmokestinimo PVM sistemos tikslui. Iš tiesų kalbama apie, pirma, vengimą suteikti nepateisinamą ekonominį pranašumą apmokestinamajam asmeniui, palyginti su galutiniu vartotoju, pareigojant apmokestinamąjį asmenį sumokėti sumas, atitinkančias atskaitymus, kuriuos jis neturėtų teisėtai (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, taip pat minėto sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 30 punktus).

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

37 Atsižvelgiant į šį bendrą tikslą, taip pat šiuo tikslu 6 ir 20 straipsnių nuostatomis priimtą papildomą vaidmenį Šeštosios direktyvos schemoje, valstybės narės nepažeidžia turimos diskrecijos privatiems poreikiams naudojamos verslui skirto turto dalies apmokestinamajam dydžiui nustatyti numatydamas atskaitos tikslinimo reglamentuojančias taisykles.

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

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

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

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

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

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

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

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

46 Šiame kontekste minėto sprendimo *Seeling* 54 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei apmokestinamajam asmeniui būtų leidžiama visų pastatų 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 pastatų 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 plačiau.

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

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

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

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

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

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

53 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia to, jog privatiems poreikiams naudojamos apmokestinamojo asmens verslui skirtą pastato dalies PVM apmokestinamąjį vertę sudarytų pastato įsigijimo arba statybos sėnaudų dalis, nustatyta atsižvelgiant į minėtos direktyvos 20 straipsnyje numatytą PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę. Ši apmokestinamoji vertė turi apimti žemės sklypo, kuriame pastatytas pastatas, įsigijimo sėnaudas, kai šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir apmokestinamasis asmuo atskaitė šį mokestį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

**pagal pridėtinių vertės mokesčio atskaitos tikslinimo laikotarpio trukmę, numatytą
minėtos direktyvos 20 straipsnyje.**

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

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.