

Byla C-460/07

Sandra Puffer

prieš

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 2 ir 6 dalys – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Apmokestinamojo asmens verslui priklausančio pastato statybos sėnaudos – 6 straipsnio 2 dalis – Dalies pastato naudojimas privatiems poreikiams – Finansinė nauda, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis – Vienodas požiūris – Valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį – Teisės ? atskait? apribojimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės akt? suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtin? vert?s mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Visiškai ar iš dalies apmokestinamojo asmens privačiam turtui priskirtas ilgalaikis turtas*

(*Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnis*)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės akt? suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtin? vert?s mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Mišrios paskirties pastato statyba*

(*Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies a punktas ir 17 straipsnio 2 dalies a punktas*)

3. *Valstybi? teikiama pagalba – Švoka*

(*EB 87 straipsnio 1 dalis*)

4. *Mokesčių nuostatos – Teisės akt? suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtin? vert?s mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės ? atskait? apribojimai – Valstybi? nari? teis? toliau taikyti apribojimus, buvusius Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo momentu*

(*Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis*)

1. Apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą pastatą laikyti verslui skirtu turto dalimi ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teisę atskaityti sumokėtą pirkimo pridėtinąs vertės mokestį nuo visų šio pastato statybos sėnaudų ir, antra, atitinkamą pareigą mokėti pridėtinąs vertės mokestį nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą. Tačiau, jeigu apmokestinamasis asmuo, susigydamas ilgalaikį turtą, nusprendžia visą jį laikyti savo privačiu turtu arba naudoti savo profesinėje veikloje tik jo dalį, privatumui priskirtos dalies atžvilgiu negali atsirasti jokia teisė atskaitai. Tokiu atveju valdžios dalies privatumui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagrįsti teisės atskaitai, nes pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 1 dalį teisę atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti atskaitytiną mokestį. Dabartinėje Bendrijos teisėje šiuo atžvilgiu nenumatytas joks tikslinimo mechanizmas.

(žr. 42–44 punktus)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teisės vienodo požiūrio principo dėl to, kad šios nuostatos, tvirtinus jose teisės iš karto atskaityti visą pirkimo pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą už mišrios paskirties pastato statybą, ir valdžios privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokesčiu paskirstymo mechanizmą, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansinės naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojančiais savo pastatą tik privatiems gyvenimo tikslams.

Šiuo atžvilgiu mišrios paskirties ilgalaikio turto privataus naudojimo atveju manoma, kad vien Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktas neužtikrins vienodo požiūrio apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius ar kitus apmokestinamuosius asmenis, kurie susigija tokio paties pobūdžio turtą privatumui, ir todėl dėl šios priežasties turi iš karto sumokėti visą pridėtinąs vertės mokestį. Iš tikrųjų negalima atmesti galimybių, kad tikslas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalių bei 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto mechanizmu visiškai atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo jiems vykdančiam bet kokią apmokestinamąjį kiną veiklą apskaičiuoto ar sumokėto pridėtinąs vertės mokesčio naštos, skaitant bet kokią finansinę naštą, tenkančią turto objektams per laikotarpį nuo investicinių išlaidų iki faktinio profesinio naudojimo, gali suteikti finansinės naudos, kiek tai susiję su tokio turto objekto naudojimu apmokestinamąjį asmenį privatiems poreikiams. Taigi galimas skirtingas požiūris apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis atsiranda taikant mokesčių neutralumo principą, kuris pirmiausia skirtas vienodam požiūriui apmokestinamuosius asmenis užtikrinti. Be to, šis potencialus skirtumas nulemtas tuo, kad apmokestinamieji asmenys vykdo savo kiną veiklą, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje. Galiausiai jis susijęs su ypatingu apmokestinamąjį asmenį statusu pagal Šeštąją direktyvą, kuris, be kita ko, reiškia, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsniu, jie yra pridėtinąs vertės mokesčio mokėtojai ir turi jį rinkti. Kadangi šie požymiai skiria apmokestinamąjį ir neapmokestinamąjį asmenį, kurie nevykdo tokios kinės veiklos, situaciją, galimas skirtingas požiūris išplaukia iš skirtingų taisyklių taikymo skirtingoms situacijoms ir todėl nelemia vienodo požiūrio principo pažeidimo. Tas pats pasakytina apie apmokestinamąjį asmenį, priskyrus visą ilgalaikio turto objektą savo privatumui, nes šis objektą jis ketina naudoti ne savo kinei veiklai vykdyti, o privatiems tikslams. Vertinimas nebūtų kitoks ir vien neapmokestinamuosius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens atveju, nes tokiam apmokestinamajam asmeniui tenka tokia pati pridėtinąs vertės mokesčio našta kaip ir neapmokestinamajam asmeniui, ir todėl jis iš esmės yra tokioje pačioje situacijoje kaip ir pastarasis.

(žr. 55–59, 62 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

3. EB 87 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia tokios Šeštosios direktyvos 77/388 d. l. valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkeliančios nacionalinės nuostatos, kurioje numatyta, kad teisės pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą turi tik apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, nesuteikiant tokios teisės vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokia nacionalinė priemonė gali suteikti finansinės naudos tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisės pirkimo mokesčio atskaitą apribojimas tik apmokestinamaisiais sandoriais yra sudėtinis Bendrijos suderinimo priemonėmis, kurios turi būti vienodai įgyvendintos visose valstybėse narėse, sukurtos pridėtinės vertės mokesčio sistemos dalis. Todėl valstybės sikišimo sąlyga nevykdoma ir EB 87 straipsnio 1 dalis netaikytina.

(žr. 70–71 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

4. Šeštosios direktyvos 77/388 d. l. valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatyta nukrypti leidžianti nuostata netaikytina nacionalinei nuostatai, kuria pakeičiami signaliojant šiai direktyvai galiojantys teisės aktai, kuri grindžiama kitokia logika nei ankstesni teisės aktai ir kuria tvirtinamos naujos procedūros. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis įstatymų leidėjas ankstesnius nacionalinės teisės aktus pakeitė remdamasis teisingu, ar neteisingu Bendrijos teisės aiškinimu. Tai, ar toks tam tikros nacionalinės nuostatos pakeitimas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo požiriu turi tokos ir kitai nacionalinei nuostatai, priklauso nuo to, ar šios nacionalinės nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos, o tai turi būti vertinti nacionalinis teismas.

(žr. 98 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. balandžio 23 d. (\*)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 2 ir 6 dalys – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Apmokestinamojo asmens verslui priklausančio pastato statybos sąnaudos – 6 straipsnio 2 dalis – Dalies pastato naudojimas privatiems poreikiams – Finansinė nauda, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis – Vienodas požirius – Valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį – Teisės pirkimo atskaitą apribojimas“

Byloje C-460/07

d?l *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2007 m. rugs?jo 24 d. Nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2007 m. spalio 11 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

## **Sandra Puffer**

prieš

## **Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,**

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, P. Lindh ir A. Arabadjiev (praneš?jas),

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2008 m. spalio 16 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- S. Puffer, atstovaujamos advokat? F. Schubert ir W.?D. Arnold bei mokes?i? konsultanto C. Prodinge,
- Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, atstovaujamo T. Krumenacker,
- Austrijos vyriausyb?s, atstovaujamos J. Bauer,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir D. Triantafyllou,

susipažin?s su 2008 m. gruodžio 11 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

## **Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio išaiškinimo ir jo atitikties bendrajam Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principui.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant byl? tarp S. Puffer ir *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Nepriklausomas mokes?i? byl? senatas, Linco padalinys, toliau – *Unabhängiger Finanzsenat*) d?l teis?s atskaityti prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM), 2002 ir 2003 metais sumok?t? už pastato, kuris priskiriamas S. Puffer verslui, ta?iau kurio dalis naudojama privatiems poreikiams, statyb?.

## **Teisinis pagrindas**

*Bendrijos teis?s aktai*

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį „(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 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei ūkinių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkte paslaugų teikimu už atlygą laikoma „prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai (PVM) už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.

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

7 Remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto pirmąja pastraipa, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio „nekilnojamojo turto nuomą“, išskyrus tam tikras išimtis, kurios nėra reikšmingos šioje byloje.

8 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, iš dalies pakeistame 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274), nustatyta:

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

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

a) (PVM), kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/ suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis (PVM) negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu

vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinasis vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinasis 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 sągalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos sągaliojimo metu.“

9 Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, iš dalies pakeistame 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18), numatyta:

„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 <...>

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

Tuo atveju, kai nekilnojamas turtas yra gyjamas kaip gamybos priemonė, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.“

Nacionalinės teisės aktai

10 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, BGBl. 663/1994, toliau – *Umsatzsteuergesetz 1994*), galiojusio Austrijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą momentu, t. y. 1995 m. sausio 1 d., 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas ir 2 punkto a papunktis buvo suformuluoti taip:

„1. Tiekimai ir kitos paslaugos, susijusios su pastatų įgijimu, statyba ar priežiūra, laikomos suteiktais verslui tik tiek, kiek atlyginimas už jas pagal pajamų apmokestinimo reglamentuojančias nuostatas laikomas veiklos ar profesinomis išlaidomis.

2. Suteiktais verslui nelaikomi tiekimai ar kitos paslaugos,

a) atlyginimas už kurias iš esmės nesudaro atskaitytinų išlaidų (sunaudoj) 1988 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz 1988*, BGBl. 400/1988) 20 straipsnio 1 dalies 1–5 punktų arba 1988 m. Bendrovių mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz 1988*, BGBl. 401/1988) 8 straipsnio 2 dalies ir 12 straipsnio 1 dalies 1–5 punktų prasme.“

11 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog dėl to, kad pagal 1988 m. Pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1–5 punktus iš apmokestinamųjų pajamų neleidžiama atskaityti pragyvenimo, tarp jų ir gyvenamojo būsto, išlaidų, *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas ir 2 punkto a papunktis lemia, jog PVM atskaita galima tik

profesiniams tikslams naudojamai pastato daliai ir negalima tai jo daliai, kuri naudojama privatiems gyvenimo tikslams.

12 1997 m. ?statymu d?l mokes?i? ?statym? pakeitimo (*Abgaben?nderungsgesetz 1997*, BGBl. I, 9/1998) *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą buvo pakeistas, numatant, jog mišrios paskirties pastatai visi gali b?ti priskirti verslui. Kita vertus, šio ?statymo 6 straipsnio 1 dalies 16 punkte kartu su *Umsatzsteuergesetz 1994* 6 straipsnio 2 dalimi ir 12 straipsnio 3 dalimi buvo nustatyta, kad pastato dali? naudojimas privatiems gyvenimo tikslams yra „atleistas nuo mokes?io sandoris“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, ir taip buvo apribota atskaitos galimyb?.

13 Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šiais pakeitimais Austrijos ?statym? leid?jas siek? išlaikyti PVM atskaitos apribojimus privatiems gyvenimo tikslams naudojamoms pastato dalims, nors ir pripaž?stant iš 2003 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Seeling* (C?269/00, Rink. p. I?4101) išplaukian?i? galimyb? priskirti verslui vis? mišrios paskirties pastat?.

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

14 Nuo 2002 m. lapkri?io iki 2004 m. birželio m?n. S. Puffer pasistat? privat? gyvenam?j? nam? su baseinu. Nuo 2003 m. ji naudojo š? pastat? privatiems gyvenimo tikslams, išskyrus vien?, maždaug 11 %, jo dal?, kuri? ji išnuomavo profesiniams tikslams.

15 S. Puffer buvo priskyrusi savo verslui vis? pastat? ir papraš? leisti jai atskaityti visus pirkimo mokes?ius, sumok?tus už pastato statybas.

16 Pataisytais sprendimais d?l PVM už 2002 ir 2003 metus *Finanzamt* (mokes?i? inspekcija), viena vertus, atsisak? atskaitos tikslais atsižvelgti ? už baseino statybas sumok?tus mokes?ius. Kita vertus, kit? statybos išlaid? atžvilgiu ji sutiko leisti atskaityti tik profesiniams tikslams naudojamai pastato daliai, t. y. 11 %, tenkan?ius pirkimo mokes?ius.

17 D?l ši? sprendim? S. Puffer pateik? skund?, kur? *Unabhängiger Finanzsenat* atmet?, be kita ko, motyvuodamas tuo, kad, Šeštajai direktyvai ?sigaliojant Austrijos Respublikoje, nacionalin?je teis?je buvo numatytas apribojimas atskaityti pirkimo PVM už privatiems gyvenimo tikslams skirt? pastat? dali? statybas s?naudas ir kad nacionalinis ?statym? leid?jas nebuvo atsisak?s Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatytos galimyb?s toliau taikyti š? apribojim?.

18 Tuomet S. Puffer apskund? š? sprendim? *Verwaltungsgerichtshof*. Vis? pirma, ji tvirtina, kad viso tam tikro turto objekto priskyrimas verslui, remiantis Teisingumo Teismo praktika, suteikia teis? ? viso PVM atskait? ir, antra, kad šiuo atveju n?ra ?vykdomos s?lygos, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, leidžian?ioje valstyb?ms nar?ms toliau taikyti atskaitos apribojimus, galiojusius Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo momentu.

19 Konstatav?s, kad, priešingai nei numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, Austrijos teis?s aktai neleidžia iš karto atskaityti viso PVM nuo s?naud?, patirt? statant verslui priskirtin? mišrios paskirties nekilnojamojo turto objekt?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia klausim? d?l šios nuostatos atitikties bendrajam Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principui.

20 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad teis? iš karto atskaityti vis? PVM, priskirtin? mišrios paskirties nekilnojamojo turto objekto statybos s?naudoms ir v?lesnis privatiems gyvenimo tikslams naudojamos pastato dalies apmokestinimas PVM, paskirstant j? dešim?iai metų, iš esm?s reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui šiam laikotarpiui suteikiamas „kreditas be pal?kan?“, kuriuo negali pasinaudoti neapmokestinamasis

asmuo.

21 Todėl šis teismas kelia klausimą, ar iš to išplaukianti finansinė nauda, kuri šis teismas mano esant 5 % sėkmingai naudojamoms pastato dalies statybai, lemia nevienodą apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų asmenų bei – apmokestinamųjų asmenų kategorijoje – vien privatiems ir iš dalies savo verslui pastatą statantiems apmokestinamųjų asmenų traktavimą.

22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl to, ar ši finansinė nauda, kuri suteikiama apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims ir nesuteikiama apmokestinamiesiems asmenims, sudarantiems tik neapmokestinamuosius sandorius, gali būti laikoma valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnį, jeigu ji išplaukia iš nacionalinės Šeštosios direktyvos perkėlimo priemonės ir šios dvi apmokestinamųjų asmenų kategorijos konkuruoja tarpusavyje.

23 Galiausiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar, nepaisant *Abgabenänderungsgesetz 1997* padarytų pakeitimų, nacionalinės teisės aktams, ribojantiems sumokėto pirkimo PVM atskaitą, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis, kaip teigia *Unabhängiger Finanzsenat*.

24 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> Šeštoji direktyva, visų pirma jos 17 straipsnis, pažeidžia Bendrijos teisės suteikiamas pagrindines teises (Bendrijos teisės lygybės principą), nes dėl jos apmokestinamieji asmenys gali pasigyti nuosavybėn gyvenamuosius objektus savo gyvenimui (vartojimui) maždaug 5 % pigiau nei kiti ES piliečiai, o lengvata neribotai didėja kylant gyvenamojo objekto pasigijimo ar pastatymo sėkmingumui. Ar toks pažeidimas konstatuotinas ir dėl to, kad apmokestinamieji asmenys gyvenamuosius objektus savo gyvenimui, kuriuos bent minimaliai naudoja savo verslui, gali pasigyti nuosavybėn maždaug 5 % pigiau nei kiti apmokestinamieji asmenys, kurie savo privačią gyvenamąją pastatą bent minimaliai nenaudoja verslui?

2. Ar Šeštajai direktyvai ir visų pirma jos 17 straipsniui perkelti priimta nacionalinė priemonė pažeidžia EB 87 straipsnį, jei ši priemonė suteikia pirmajame klausime nurodytą lengvatą už apmokestinamojo asmens privačiai naudojamus gyvenamuosius objektus apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, tačiau nesuteikia jos neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims?

3. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis lieka veiksminga, jei nacionalinis įstatymas leidžias pakeičia pirkimo PVM atskaitą ribojančią nacionalinės teisės normą (šiuo atveju – *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą), kuri buvo pagrįsta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, aiškiai siekdamas išlaikyti pirkimo PVM atskaitos apribojimą, o nacionaliniame apyvartos mokesčio įstatyme toks apribojimas atskaityti pirkimo PVM ir toliau išliktų, tačiau dėl tik vėliau paaiškėjusios klaidos dėl Bendrijos teisės (t. y. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto) išaiškinimo nacionalinis įstatymas leidžias priėmę nuostatą, kuri – atskirai pačius – remiantis Bendrijos teise (šiuo atveju – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktu, kaip jis buvo išaiškintas sprendime *Seeling*) leidžia atskaityti pirkimo PVM?

4. Jeigu trečiąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

Ar tai, kad nacionalinis įstatymas leidžias pakeičti vieną iš dviejų iš dalies sutampančių, nacionaliniame teisme tvirtintą apribojimą atskaityti pirkimo PVM (šiuo atveju – *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis ir *Umsatzsteuergesetz 1994*



12 straipsnio 2 dalies 1 punktą) ir atsisak? tokio apribojimo, klysdamas d?l teis?s normos reikšm?s, gali tur?ti neigiamos ?takos pirkimo PVM atskaitos apribojimui (*Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis), pagr?stam Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje ?tvirtinta „nekei?iamumo išlyga“?

## D?l prejudicini? klausim?

*D?l pirmojo klausimo, susijusio su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto atitikties bendrajam Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principui*

25 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas pažeidžia bendr?j? Bendrijos teis?s vienodo poži?rio princip? d?l to, kad šios nuostatos, ?tvirtinus jose teis?s iš karto atskaityti vis? pirkimo PVM, apskai?iuot? už mišrios paskirties pastato statyb?, ir v?lesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokes?iu paskirstymo mechanizm?, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansin?s naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojantiems savo pastatus tik privatiems gyvenimo tikslams.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

26 S. Puffer tvirtina, kad verslininkas gali nuspr?sti vis? mišrios paskirties turto objekt? priskirti verslui, siekdamas išlaikyti galimyb? atskaityti apskai?iuot? pirkimo PVM, jeigu šis turto objektas v?liau b?t? labiau naudojamas profesiniais tikslais.

27 Jos teigimu, pirmiausia bent iš dalies priskyrus turto objekt? priva?iam naudojimui ir v?liau numa?ius, kad jis naudojamas verslui, Šeštoji direktyva kaip tik nebeleidžia atskaityti pirkimo PVM. Galimyb? iš karto atskaityti vis? PVM ir v?lesnis paskirstytas privataus šio turto objekto naudojimo apmokestinimas išplaukia iš Šeštosios direktyvos sistemos, ir Teisingumo Teismas tai yra pripažin?s savo praktikoje. Tod?l n?ra jokios priežasties abejoti šios sistemos suderinamumu su bendruoju Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principu.

28 *Unabhängiger Finanzsenat* pažymi, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas leidžia apskai?iuoto pirkimo PVM atskait? tik tiek, kiek prek?s ar paslaugos naudojamos apmokestinam?j? verslininko sandori? poreikiams. Jo teigimu, tai reiškia, kad Šeštoji direktyva nesuteikia atskaitos teis?s privatiems tikslams naudojamai turto objekto daliai.

29 Jo manymu, remiantis aiškiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto tekstu, pirmiausia reikia apibr?žti leistinos atskaitos apimt?, atsižvelgiant ? turto objekto naudojim? apmokestinam?j? sandori? poreikiams. Tik tuomet reikia patikrinti, ar pirmiausia naudojimui apmokestinamiesiems sandoriams priskirto turto objekto dalies naudojimas privatiems tikslams turi b?ti prilygintas paslaug? teikimui už atlyg? pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkt?.

30 Tod?l, *Unabhängiger Finanzsenat* tvirtinimu, nei turto objekto priskyrimas verslui, nei verslininko savybi? tur?jimas savaime negali pagr?sti teis?s atskaityti pirkimo PVM. Tai yra tik dvi greta kit? ?vykdytinos s?lygos.

31 Konkrečiai kalbant, jei šios dvi sąlygos pakaktų, galėtų atsirasti cikliško argumentavimo galimybė arba sisteminių prieštaravimų. Šiuo atžvilgiu *Unabhängiger Finanzsenat* pažymi, kad verslininkai, kurie sudaro tik neapmokestinamuosius sandorius ir kurie dėl to iš principo negali atskaityti jokių pirkimo mokesčių, mišrios paskirties turto objektą atveju vis dėlto galėtų bandyti pasinaudoti atskaita privatiems tikslams naudojamai šio objekto daliai.

32 *Unabhängiger Finanzsenat* taip pat pastebi, kad verslininkai, sudarantys ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį gali atskaityti PVM tik proporcingai jų apmokestinamiesiems sandoriams. Tačiau ši proporcija gali stipriai skirtis nuo privataus ir profesinio naudojimo proporcijų.

33 Per posėdį Austrijos vyriausybė pritarė *Unabhängiger Finanzsenat* siūlomam Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto aiškinimui. Ši vyriausybė mano, jog minėtos nuostatos tekstas leidžia atskaitą tik už apmokestinamiesiems sandoriams naudoti skirtą pastato dalį, o ne už privačiam naudojimui skirtą dalį. Galiausiai, Austrijos vyriausybės teigimu, nėra būtina atsakyti į pirmąjį klausimą, nes, remiantis tokiu aiškinimu, nekyla jokių problemų dėl vienodo požiūrio.

34 Komisija pabrėžia, jog apmokestinamojo asmens teisę priskirti visą mišrios paskirties turto objektą savo verslui pagrįsta apmokestinimo neutralumo principu, skirtu užtikrinti galimybę laisvai ir be apribojimų vykdyti ūkinę veiklą. Atitinkama apmokestinamojo asmens pareiga sumokėti PVM nuo sąnaudų, skirtų privačiam aptariamo turto objekto naudojimui, prilyginamam paslaugai už atlygą, kaip tik siekiama užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis.

35 Nedidelė finansinė nauda, kurią taikant šią sistemą galėtų gauti apmokestinamieji asmenys, viena vertus, atsiranda dėl jų ūkinės veiklos ir dėl jų teisinio statuso, kuris reiškia, jog jie surenka ir perveda mokesčių administracijai PVM, ir, antra vertus, neišvengiamai susijusi su aplinkybe, kad profesinio mišrios paskirties turto objekto naudojimo dalis vėliau gali padidėti. Todėl ši nauda neleidžia daryti išvados dėl bendrojo Bendrijos teisės vienodo požiūrio principo pažeidimo.

36 Turto objekto priskyrimas verslui bei su juo susijusio pirkimo PVM atskaita ribojami tik tuomet, kai nuo pat pradžių matyti, jog bet koks jo profesinis naudojimas neįmanomas arba dėl objektyvių priežasčių, arba dėl to, kad pats apmokestinamasis asmuo paneigė tokį naudojimą.

37 Be to, Komisija mano, kad aplinkybė, jog tam tikro turto objekto savo verslui nepriskyręs apmokestinamasis asmuo negali atskaityti pirkimo PVM, nepažeidžia vienodo požiūrio principo, nes apmokestinamasis asmuo turėjo tokią galimybę ir ja nepasinaudojo. Nepasinaudojęs tokio priskyrimo teise, jis negali remtis nevienodu požiūriu.

38 Galiausiai, skirtingas požiūris į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius sudarančius apmokestinamuosius asmenis, Komisijos nuomone, iš tikrųjų išplaukia iš neutralumo principo, kuris leidžia atskaityti PVM tik už apmokestinamuosius sandorius.

Teisingumo Teismo atsakymas

39 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo požiūriu gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turtą versle naudojamam turtui, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip jį visiškai atskirti nuo PVM sistemos, ar laikyti jį savo versle naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas (2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens*, C?434/03, Rink. p. I?7037, 23 punktas ir ten nurodyta teismo praktika, bei 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Wollny*, C?72/05, Rink. p. I?8297, 21 punktas).

40 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, dėl šio turto pirkimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma (minėti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens*, 24 punktas, bei *Wollny*, 22 punktas).

41 Tačiau iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto išplaukia, kad kai versle naudojamam turtui priskiriamas turtas suteikia teisę visiškai ar dalinai pirkimo PVM atskaitai, jo naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo arba su jo verslu nesusijusiems tikslams yra laikomas už atlygą teikiamomis paslaugomis. Šis naudojimas, tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies prasme laikomas apmokestinamuoju sandoriu, pagal jos 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipos c punktą apmokestinamas remiantis teikiant šias paslaugas patirtą išlaidų suma (minėti sprendimai *Charles ir Charles-Tijmens*, 25 punktas, bei *Wollny*, 23 punktas).

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

43 Tačiau, jeigu apmokestinamasis asmuo, susigydamas ilgalaikį turtą, nusprendžia visą jį laikyti savo privačiu turtu arba naudoti savo profesinėje veikloje tik jo dalį, privaiiam turtui priskirtos dalies atžvilgiu negali atsirasti jokia teisę atskaitai (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C?97/90, Rink. p. I?3795, 8 ir 9 punktus bei 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C?25/03, Rink. p. I?3123, 43 punktą).

44 Be to, tokiu atveju vėlesnis dalies privaiiam turtui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagrįsti teisės atskaitai, nes pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį teisę atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti atskaitytiną mokestį. Kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinis advokatas, dabartinėje Bendrijos teisėje šiuo atžvilgiu nenumatyta jokio tikslinimo mechanizmo.

45 Mišrios paskirties ilgalaikio turto, kurio naudojimas ilgainiui keičiasi, atveju *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausybės siūlomą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalių aiškinimas gali lemti, kad apmokestinamajam asmeniui bus draudžiama atskaityti pirkimo PVM už vėlesnį apmokestinimą profesinėje veikloje, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo priskirti visą nagrinjamą turto objektą savo verslui, atsižvelgiant į ateities sandorius.

46 Tačiau tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio už jo ūkinei veiklai naudojamą turto objektą ir jo profesinėje veikloje apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų bendrajai PVM sistemai, kurios dalis yra Šeštoji direktyva, būdingam neutralumo principui (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C?415/98, Rink. p. I?1831, 46 punktą ir minėto sprendimo *HE* 71 punktą).

47 Be to, net jei būtų numatyta, kad iš pradžių vien privatiems tikslams naudotą pastato dalį

faktiškai pradėjus naudoti versle pirkimo PVM už statybos s?naudas gr?žinamas, kartais labai ilg? laikotarp? nuo investicini? išlaid? ir tikro naudojimo profesiniams tikslams turto objektui tekt? mokestin? našta. Ta?iau PVM neutralumo principas, kiek tai susij? su mokestine verslo našta, reikalauja, kad verslo poreikiams ir tikslais padarytos investicij? išlaidos b?t? laikomos ?kine veikla, d?l kurios atsiranda teis? iš karto atskaityti pirkimo PVM. Atskaitos režimas skirtas visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo jam vykdan? bet koki? apmokestinam?j? ?kin? veikl? apskai?iuoto ar sumok?to PVM naštos (šiuo klausimu žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 ir 23 punktus).

48 Galiausiai, priešingai nei tvirtina *Unabhängiger Finanzsenat* ir Austrijos vyriausyb?, teismo praktikoje suformuluotas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies aiškinimas nelemia nei cikliško argumentavimo, kaip savo išvados 46 punkte pažym?jo generalin? advokat?, nei sistemini? prieštaravim?.

49 Remiantis šia nuostata, vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys negali atskaityti jokio pirkimo PVM ir tod?l taip pat negali bandyti prašyti atskaitos už mišrios paskirties turto objekt? naudojim? privatiems tikslams.

50 Ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius vykdan?i? apmokestinam?j? asmen? atveju taip pat n?ra prieštaravimo tarp atitinkamo privataus ir profesinio naudojimo ir dalin?s atskaitos, numatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje.

51 Iš direktyvos 17 straipsnio sistemos išplaukia, kad, jeigu ?sigydamas ilgalaikio turto objekt? apmokestinamasis asmuo nusprendžia priskirti j? vis? savo verslui, leidžiama nedelsiant atskaityti t? pirkimo PVM dal?, kuri proporcinga jo apmokestinam?j? sandori? daliai. Kadangi ši dalis v?liau gali pasikeisti, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatytas tikslinimo mechanizmas. Ta?iau, jeigu Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsni? taikymas suteikia teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo, kaip ir visi kiti vien apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, negali išvengti laipsniško min?to turto objekto naudojimo privatiems tikslams apmokestinimo PVM.

52 Antra, reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? bendrasis vienodo poži?rio Bendrijos principas pažeidžiamas, jeigu panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisykl?s arba jeigu ta pati taisykl? taikoma skirtingoms situacijoms (žr. 1998 m. geguž?s 7 d. Sprendimo *Lease Plan*, C?390/96, Rink. p. I?2553, 34 punkt? ir 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisij?*, C?156/98, Rink. p. I?6857, 84 punkt?).

53 Taip pat svarbu priminti, kad mokes?i? neutralumo principas išreiškia vienodo poži?rio princip? PVM srityje (2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C?106/05, Rink. p. I?5123, 48 punkt? ir nurodyt? teismo praktik? bei 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?309/06, Rink. p. I?0000, 49 punkt?).

54 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog prilyginus apmokestinamojo asmens verslui skirto turto objekto privat? naudojim? paslaug? teikimui už atlyg? Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punktu siekiama, viena vertus, užtikrinti vienod? poži?r? ? apmokestinam?j? asmen?, kuris gal?jo atskaityti PVM nuo šio turto objekto ?sigijimo ar statybos išlaid?, ir galutin? vartotoj?, kuris nusipirko turto objekt? sumok?damas PVM, užkertant keli? pirmajam pasinaudoti nepagr?sta nauda, palyginti su antruoju, ir, kita vertus, užtikrinti mokes?i? neutralum?, garantuojant atskaitomo pirkimo PVM ir surenkamo pardavimo PVM atitikim? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Wollny* 30–33 punktus).

55 Vis d?lto, kaip pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, mišrios paskirties ilgalaikio turto privataus naudojimo atveju ?manoma, kad vien min?ta nuostata neužtikrins vienodo poži?rio ? apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius ar kitus

apmokestinamuosius asmenis, kurie ?sigyja tokio paties pob?džio turt? priva?iai, ir tod?l d?l šios priežasties turi iš karto sumok?ti vis? PVM. Iš tikr?j? negalima atmesti galimyb?s, kad šio sprendimo 47 punkte pamin?tas tikslas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dali? bei 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto mechanizmu visiškai atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo jiems vykdan? bet koki? apmokestinam?j? ?kin? veikl? apskai?iuoto ar sumok?to PVM naštos, ?skaitant bet koki? finansin? našt?, tenkan?i? turto objektams per laikotarp? nuo investicini? išlaid? iki faktinio profesinio naudojimo, gali suteikti finansin?s naudos, kiek tai susij? su tokio turto objekto naudojimu apmokestinam?j? asmen? privatiems poreikiams (žr. pagal analogij? sprendimo *Wollny* 38 punkt?).

56 Taigi galimas skirtingas poži?ris ? apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius asmenis atsiranda taikant mokes?i? neutralumo princip?, kuris pirmiausia skirtas vienodam poži?riui ? apmokestinamuosius asmenis užtikrinti. Be to, šis potencialus skirtumas nulemtas tuo, kad apmokestinamieji asmenys vykdo savo ?kin? veikl?, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje. Galiausiai, jis susij?s su ypatingu apmokestinam?j? asmen? statusu pagal Šešt?j? direktiv?, kuris, be kita ko, reiškia, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsniu, jie yra PVM mok?tojai ir turi j? rinkti.

57 Kadangi šie požymiai skiria apmokestinam?j? ir neapmokestinam?j? asmen?, kurie nevykdo tokios ?kin?s veiklos, situacij?, galimas skirtingas poži?ris išplaukia iš skirting? taisykli? taikymo skirtingoms situacijoms ir tod?l nelemia vienodo poži?rio principo pažeidimo.

58 Tas pats pasakytina apie apmokestinam?j? asmen?, priskyrus? vis? ilgalaikio turto objekt? savo priva?iam turtui, nes š? objekt? jis ketina naudoti ne savo ?kinei veiklai vykdyti, o privatiems tikslams.

59 Vertinimas neb?t? kitoks ir vien neapmokestinamuosius sandorius vykdan?io apmokestinamojo asmens atveju, nes tokiam apmokestinamajam asmeniui tenka tokia pati PVM našta, kaip ir neapmokestinamajam asmeniui, ir tod?l jis iš esm?s yra tokioje pa?ioje situacijoje, kaip ir pastarasis.

60 Galiausiai, ir neapmokestinamuosius, ir apmokestinamuosius sandorius vykdan?i? apmokestinam?j? asmen? atveju iš šio sprendimo 50 punkte išd?styt? argument? išplaukia, kad d?l kiekvienos savo ?kin?s veiklos dalies ir d?l privataus savo mišrios paskirties turto naudojimo jie traktuojami lygiai taip pat kaip ir asmenys, kuri? veiksmai priklauso tik vienai iš ši? veiklos ar naudojimo kategorij?.

61 Iš to išplaukia, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principo.

62 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teis?s vienodo poži?rio principo d?l to, kad šios nuostatos, ?tvirtinus jose teis?s iš karto atskaityti vis? pirkimo PVM, apskai?iuot? už mišrios paskirties pastato statyb?, ir v?lesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokes?iu paskirstymo mechanizm?, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansin?s naudos, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojantiems savo pastat? tik privatiems gyvenimo tikslams.

*D?l antrojo klausimo, susijusio su iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto perkelian?i? nacionalini? nuostat? kylan?ios finansin?s naudos kvalifikavimu kaip valstyb?s pagalbos*

63 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 87 straipsnis draudžia toki? Šeštiosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt? perkelian?i? nacionalin? nuostat?, kurioje numatyta, kad teis? ? pirkimo PVM atskait? turi tik apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, nesuteikiant tokios teis?s vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokia nacionalin? priemon? gali suteikti finansin?s naudos, kaip antai apib?dintos pirmame klausime, tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

64 S. Puffer mano, kad vien apmokestinamuosius sandorius, apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius bei vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys faktiškai yra tokioje pa?ioje situacijoje. Visi jie gali nuspr?sti priskirti vis? mišrios paskirties turto objekt? verslui ir v?liau dalimis mok?ti PVM už privat? šio objekto naudojim?. Tod?l, jos nuomone, EB 87 straipsnis nepažeidžiamas.

65 *Unabhängiger Finanzsenat* teigia, kad kadangi Šeštoji direktyva nesuteikia teis?s atskaityti PVM už t? mišrios paskirties turto objekto dal?, kuri naudojama privatiems tikslams, EB 87 straipsnis nepažeidžiamas.

66 Komisija pastebi, jog kvalifikavimui kaip „valstyb?s pagalba“ EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, be kita ko, reikalaujama valstyb?s ?sikišimo, kuris palaikyt? tam tikras ?mones, palyginti su kitomis. Ta?iau nagrin?jamu atveju šios dvi s?lygos ne?vykdytos, nes teis? ? pirkimo PVM atskait? išplaukia tiesiogiai iš Šeštiosios direktyvos ir naudos gav?jams suteikiami privalumai išplaukia iš bendrosios PVM sistemos strukt?ros.

Teisingumo Teismo atsakymas

67 Pagal EB 87 straipsnio 1 dal? „valstyb?s nar?s arba iš jos valstybin? ištekli? bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras ?mones arba tam tikr? prek? gamyb?, iškraipo konkurencij? arba gali j? iškraipyti, yra nesuderinama su bendr?ja rinka, kai ji daro ?tak? valstybi? nari? tarpusavio prekybai“.

68 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? kvalifikavimui kaip „pagalba“ EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, reikalaujama, kad b?t? tenkinamos visos šioje nuostatoje ?tvirtintos s?lygos. Vis? pirma tai turi b?ti valstyb?s ?sikišimas arba ?sikišimas panaudojant valstybinius išteklius, antra, šis ?sikišimas turi gal?ti paveikti valstybi? nari? tarpusavio prekyb?, tre?ia, juo turi b?ti suteiktas pranašumas pagalbos gav?jui ir, ketvirta, jis turi iškreipti konkurencij? ar kelti gr?sm?, kad ji bus iškreipta (2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *Chronopost ir La Poste prieš Ufex ir kt.*, C?341/06 P ir C?342/06 P, Rink. p. I?0000, 121 ir 122 punktai bei nurodyta teismo praktika).

69 Ta?iau teis? atskaityti pirkimo PVM ir galima su tuo susijusi finansin? nauda apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims išplaukia tiesiogiai iš Šeštiosios direktyvos, kuri? ? savo nacionalin? teis? privalo perkelti valstyb?s nar?s, 17 straipsnio 2 dalies a punkto.

70 Kaip savo išvados 70 punkte pažym?jo generalin? advokat?, teis?s ? pirkimo PVM atskait? apribojimas tik apmokestinamaisiais sandoriais yra sud?tin? Bendrijos suderinimo priemon?mis, kurios turi b?ti vienodai ?gyvendintos visose valstyb?se nar?se, sukurtos PVM sistemos dalis. Tod?l valstyb?s ?sikišimo s?lyga ne?vykdoma ir tod?l EB 87 straipsnio 1 dalis netaikytina.

71 Šiomis aplinkyb?mis ir nesant b?tinyb?s nagrin?ti likusias tris s?lygas ? antr?j? klausim?

reikia atsakyti, kad EB 87 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia tokios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą perkelti į nacionalinę nuostatą, kurioje numatyta, kad teisė pirkimo PVM atskaitai turi tik apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, nesuteikiant tokios teisės vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokia nacionalinė priemonė gali suteikti finansinę naudą tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.

*Dėl trečiojo ir ketvirtąjo klausimų, susijusių su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymo sąlygomis*

72 Savo trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata taikytina tuomet, kai nacionalinis įstatymas leidžias iš dalies pakeičia vieną iš dviejų iš dalies sutampančių ir pirkimo PVM atskaitai ribojančių nacionalinių nuostatų teisės norma, kuria, remiantis aiškiu nacionalinio įstatymo leidėjo ketinimu, galiausiai buvo siekiama išlaikyti šį apribojimą, tačiau kuri, vertinant ją atskirai, nacionaliniam įstatymui leidžiai neteisingai išaiškinus Bendrijos teisę, leidžia tokia atskaitai.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

73 S. Puffer mano, kad dėl to, jog ankstesnės nuostatos buvo skirtos atskaitos apribojimui, o naujose nuostatose kalbama apie turto objektų priskyrimą ar nepriskyrimą verslui, *Abgabenänderungsgesetz 1997* buvo įvestas toks reglamentavimo mechanizmas, kuris ir savo forma, ir savo veikimu bei pasekmėmis visiškai skiriasi nuo ankstesniojo. Todėl, jos teigimu, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies sąlygos nevykdomos.

74 Jos tvirtinimu, šiuo atžvilgiu nėra reikšminga aplinkybė, kad formaliai *Abgabenänderungsgesetz 1997* nepakeitė *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktį, nes išaiškinimas, kuriam pritaria prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, savo esme skiriasi nuo anksčiau šiai nuostatai suteiktos reikšmės.

75 *Unabhängiger Finanzsenat* mano, kad atsižvelgiant į tai, jog mišrios paskirties turto objektų atveju Šeštoji direktyva nesuteikia teisės atskaityti privačiam naudojimui tenkančios pirkimo PVM dalies, Austrijos teisė neapriboja atskaitos teisės labiau ir todėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis šiuo atveju nėra reikšminga.

76 Per teismo posėdį Austrijos vyriausybė pareiškė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata taikytina ir *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktui, ir 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktį.

77 Pirmiausia ji tvirtina, kad kiekvienoje šio nuostatą numatytas visiškai atskiras pirkimo PVM atskaitos apribojimas privačiam naudojimui skirtoms pastato dalims.

78 Be to, Austrijos vyriausybė pažymi, kad nuo Šeštosios direktyvos įsigaliojimo *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis nebuvo nė karto keistas.

79 Galiausiai ji mano, kad *Abgabenänderungsgesetz 1997* padaryti *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimai neturi tokos galimybės taikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį dėl to, kad nacionalinis įstatymas leidžias ketino išlaikyti ankstesnį pirkimo PVM atskaitos apribojimą privatiems gyvenimo tikslams skirtoms pastato dalims.

80 Komisija pastebi, kad, palyginti su ankstesniu reglamentavimu, *Abgabenänderungsgesetz 1997*

numatytais pakeitimais PVM atskaitos apribojimas nei išplečiamas, nei apriojamas ir jais pasiekiamas tas pats rezultatas, t. y. PVM atskaitos apribojimas mišrios paskirties pastatų statybai, kiek jie naudojami privatiems tikslams.

81 Vis dėlto skiriasi tokie vienodai rezultatai leidžiantys pasiekti ankstesnis ir naujas sąstatymo mechanizmai. Tačiau, kadangi naujas mechanizmas grindžiamas kitokia logika nei ankstesnis, negalima daryti išvados, kad buvo išlaikyti „galiojantys sąstatymai“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies prasme. Šiuo atžvilgiu galima nacionalinio sąstatymo leidimo klaidą dėl naujo mechanizmo suderinamumo su Šeštąja direktyva nėra reikšminga.

#### Teisingumo Teismo atsakymas

82 Reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai suformuluotas sumos, traukiamos sėskaitis kaip PVM už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, atskaitos principas.

83 Tačiau teisės są PVM atskaitos principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje, o konkrečiai jos antrojoje pastraipoje, tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata. Kadangi nė vienas Komisijos remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmąja pastraipa Tarybai pateiktas pasiūlymas pastarosios nebuvo priimtas, valstybės narės vis dar turi teisę toliau taikyti savo sąsigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusius sąstatymus dėl teisės są atskaitos apribojimo (2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktą bei 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 44 punktą).

84 Nors iš esmės Bendrijos aktu nurodyta datą galiojančios teisės aktai turinti turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas gali pateikti Bendrijos sėvokos aiškinimo gaires, kuriomis vadovaujamosi Bendrijos leidžiančios nukrypti tvarkos taikant konkrečiu laiku galiojantiems nacionalinės teisės aktams (2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 40 punktą).

85 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau nei nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamo Bendrijos aktu tvirtinta leidžianti nukrypti tvarka (sprendimo *Holböck* 41 punktą). Jeigu tam tikros valstybės teisės aktais jau sąsigaliojus Šeštajai direktyvai pakeičiama galiojančios apribojimo taikymo sritis, jį susiaurinant, ir taip priartėjama prie Šeštosios direktyvos tikslo, tokiam reglamentavimui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata ir jis nepažeidžia šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (žr. sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą bei *Metropol ir Stadler* 45 punktą).

86 Savo ruožtu nacionalinės teisės aktai nepatenka są Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatytą nukrypti leidžiančios nuostatą ir pažeidžia jos 17 straipsnio 2 dalį, jeigu, sąsigaliojus Šeštajai direktyvai, jie išplečia galiojančios apribojimo apimtį taip nutoldami nuo šios direktyvos tikslo (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, Rink. p. I-4539, 17 punktą bei sprendimo *Metropol ir Stadler* 46 punktą).

87 Todėl laikytina, kad nuostatai, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančios Bendrijos teisėje tvirtintą teisę ir laisvę naudojimosi klientais, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie tvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamo Bendrijos aktu nurodyta datą galiojančiam teisės aktui (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, Rink. p. I-8785, 63 punktą ir pagal



analogij? sprendimo *Holböck* 41 punkt?).

88 Austrijos Respublikai Šeštoji direktyva ?sigaliojo šios valstyb?s ?stojimo ? Europos S?jung? dien?, t. y. 1995 m. sausio 1 dien?. Taigi šios valstyb?s nar?s atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais reikšminga b?tent ši data.

89 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslino, kad Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo Austrijos Respublikoje dien? *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas ir 2 punkto a papunktis l?m?, kad PVM atskaita buvo leidžiama tik profesiniams, o ne privatiems gyvenimo tikslams naudojamai pastato daliai.

90 Šio teismo teigimu, iš *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto vis? pirma išplaukia, kad, ?sigaliojus šiai nuostatai, su pastat? statyba susijusios paslaugos buvo laikomos suteiktomis verslui tik tiek, kiek atlyginimas už jas sudar? veiklos ar profesines išlaidas.

91 Tod?l akivaizdu, kad ?sigaliojant Šeštajai direktyvai pagal Austrijos teis? galimyb? priskirti verslui mišrios paskirties pastatus iš esm?s buvo apribota tik tomis pastat? dalimis, kurios buvo naudojamos profesiniams tikslams.

92 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažym?jo, kad pri?mus *Abgabenänderungsgesetz 1997*, viena vertus, *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas buvo pakeistas taip, kad mišrios paskirties pastatai gali b?ti visi priskirti verslui ir, kita vertus, 6 straipsnio 1 dalies 16 punkte kartu su *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 3 dalimi buvo numatyta, kad pastato dali? naudojimas privatiems gyvenimo tikslams yra „atleistas nuo mokes?io sandoris“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme, d?l ko buvo apribota atskaitos galimyb?.

93 Tod?l reikia manyti, kad nors negalima atmesti galimyb?s, jog šios nuostatos iš esm?s užtikrina tok? pat? rezultat?, ankstesnis ir naujas reglamentavimas pagr?sti skirtinga logika ir ?tvirtina skirtingas proced?ras, ir tod?l naujas reglamentavimas negali b?ti prilygintas ?sigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusiems teis?s aktams.

94 Kaip savo išvados 77 punkte pažym?jo generalin? advokat?, šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis ?statym? leid?jas ankstesnius nacionalinius teis?s aktus pakeit? remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teis?s aiškinimu.

95 Galiausiai d?l klausimo, ar *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto pakeitimas pri?mus *Abgabenänderungsgesetz 1997* turi ?takos ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymui *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunk?iui, kuris nebuvo pakeistas, pasakytina, kad atsakymas priklauso nuo to, ar šios nacionalin?s nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos.

96 Jeigu *Umsatzsteuergesetz 1994* 12 straipsnio 2 dalies 2 punkto a papunktis b?t? netaikytinas atskirai nuo to paties straipsnio 2 dalies 1 punkto, pastarojo punkto nesuderinamumas tur?t? ?takos ir 2 punkto a papunk?iui. Ta?iau, jeigu tai yra tokia nuostata, kuri gali b?ti taikoma autonomiškai, kuri galiojo ?sigaliojant Šeštajai direktyvai ir kuri nuo to laiko nebuvo pakeista, tuomet Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata b?t? jai taikytina.

97 Nagrin?jam? nacionalini? nuostat? apimt? turi nustatyti nacionalinis teismas.

98 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad joje numatyta nukrypti

leidžianti nuostata netaikytina nacionalinei nuostatai, kuria pakeičiami šie direktyvai galiojantys aktai, kuri grindžiama kitokia logika nei ankstesni teisės aktai ir kuria tvirtinamos naujos procedūros. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis statymas leidžias ankstesnius nacionalinius teisės aktus pakeičyti remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teisės aiškinimu. Tai, ar toks tam tikros nacionalinės nuostatos pakeičimas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo požiūriu turi tokos ir kitai nacionalinei nuostatai, priklauso nuo to, ar šios nacionalinės nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos, o tai turi būti vertinti nacionalinis teismas.

## **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

99 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

- 1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas nepažeidžia bendrojo Bendrijos teisės vienodo požiūrio principo dėl to, kad šios nuostatos, tvirtinus jose teisės iš karto atskaityti visų pirkimo PVM, apskaituotą už mišrios paskirties pastato statybą, ir vėlesnio privataus naudojimo apmokestinimo šiuo mokesčiu paskirstymo mechanizmą, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims finansinę naudą, palyginti su neapmokestinamaisiais asmenimis ir apmokestinamaisiais asmenimis, naudojančiais savo pastatus tik privatiems gyvenimo tikslams.**
- 2. EB 87 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog ji nedraudžia tokios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto perkėlimo nacionalinės nuostatos, kurioje numatyta, kad teisė į pirkimo PVM atskaitą turi tik apmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys, nesuteikiant tokios teisės vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokia nacionalinė priemonė gali suteikti finansinę naudą tik apmokestinamuosius sandorius sudarantiems apmokestinamiesiems asmenims.**
- 3. Direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatyta nukrypti leidžianti nuostata netaikytina nacionalinei nuostatai, kuria pakeičiami šie direktyvai galiojantys teisės aktai, kuri grindžiama kitokia logika nei ankstesni teisės aktai ir kuria tvirtinamos naujos procedūros. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar nacionalinis statymas leidžias ankstesnius nacionalinius teisės aktus pakeičyti remdamasis teisingu ar neteisingu Bendrijos teisės aiškinimu. Tai, ar toks tam tikros nacionalinės nuostatos pakeičimas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo požiūriu turi tokos ir kitai nacionalinei nuostatai, priklauso nuo to, ar šios nacionalinės nuostatos tarpusavyje priklausomos, ar autonomiškos, o tai turi būti vertinti nacionalinis teismas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.