

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. lapkričio 8 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa – Teisė ? sumokėto pirkimo mokesčio atskait? – Prekės ir paslaugos, naudojamos apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams – Pastato nuoma komerciniais ir gyvenamosios vietos tikslais – PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo kriterijus“

Byloje C-511/10

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2010 m. liepos 22 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 27 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Finanzamt Hildesheim

prieš

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, M. Ileši?, J.-J. Kasel (pranešėjai) ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėj?s pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir J. Möller,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos F. Deduosi, G. Kotta ir K. Boskovits,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos C. Murrell,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir B.-R. Killmann,

susipažin?s su 2012 m. balandžio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo – Bendra pridėtin?s vert?s mokesčio 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 5 dalies trečios pastraipos išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Hildesheim* (toliau – *Finanzamt*) ir pagal Vokietijos teisę steigtos bendrovės *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG* (toliau – *BLC*) ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už nekilnojamąjį turtą, naudojamą tiek apmokestinamiems, tiek neapmokestinamiems PVM sandoriams, atskaitos proporcijos apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 12 konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„kadangi būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jos daro įtaką faktiškai surenkamoms sumoms; kadangi atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“.

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„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 pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga [PVM] dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.“

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

Toliau valstybės narės gali:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai atskirą apskaitą;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams;
- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neišskaitytiną [PVM] yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.“

5 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis;
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali šį vardiklį taip pat traukti subsidijų sumas, išskyrus

nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje.

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

Vokietijos teis?

6 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270*), iš dalies pakeisto 2003 m. Mokesčio pakeitimo įstatymu (*Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645*; toliau – *UStG*), 15 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Jeigu verslininkas jam patiektas, importuotas ar Bendrijos viduje įsigytas prekės ar suteiktas paslaugos tik iš dalies naudoja sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, negalima atskaityti tos pirkimo mokesčio dalies, kuri ekonomiškai priskirtina minėtiems sandoriams. Verslininkas gali tinkamai apskaičiuoti neatskaitomas sumas. Apskaičiuoti pirkimo mokesčio neatskaitomą dalį pagal sandorį, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, ir sandorį, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, santykis galima tik tada, kai sandorį neįmanoma kitaip ekonomiškai priskirti.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

7 2003–2004 m. BLC pastatė pastatą, kuriame yra gyvenamasis ir komercinis patalpa. Pastačius šį pastatą BLC jį išnuomavo; dalis šios nuomos buvo neapmokestinama PVM, o kita dalis – apmokestinama. 2004 m. mokestinio metų PVM deklaracijoje BLC iš dalies atskaitė su pastatu susijusį pirkimo mokestį. Šiuo tikslu ji pritaikė atskaitos proporciją, apskaičiuotą remiantis komercinio patalpos nuomos apyvarta ir kitą nuomos sandorį apyvarta (toliau – apyvartos metodas).

8 Atlikusi mokestinį patikrinimą *Finanzamt* manė, kad pagal *UStG* 15 straipsnio 4 dalį atskaitoma pirkimo PVM suma turėjo būti nustatyta atsižvelgiant į komercinio patalpos ir gyvenamosios paskirties patalpos plotų santykį. Nagrinėjamu atveju dėl pagal minėtą metodą atlikto paskirstymo perskaitytus atskaitytiną PVM buvo sumažinta jo suma. Todėl *Finanzamt* išsiuntė BLC pranešimą apie mokesčio perskaitymą.

9 BLC pateikė skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaitymą *Finanzgericht*. Šis teismas skundą patenkinė, nes *UStG* 15 straipsnio 4 dalies trečiasis sakinyss prieštarauja Sąjungos teisei. Iš tiesų pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipo c punktą draudžiama, kad valstybės narės kaip pagrindinis nustatytas kitas paskirstymo kriterijus, ne apyvartos metodas.

10 *Finanzamt* dėl *Finanzgericht* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*. *Bundesfinanzhof* mano, kad reikia išsiaiškinti, ar remiantis viena iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipoje, būtent šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipo c punkte, numatytas galimybes valstybės narės leidžiama apriboti paskirstymą, pagrįstą apyvartos metodu, leidžiant jį naudoti tik jei neįmanomas joks kitas ekonominis susiejimas.

11 Šiomis aplinkybomis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa turi būti aiškinama taip, kad kai paskirstomas už mišrios paskirties pastato statybos mokytinas pirkimo PVM, valstybės narės gali visų pirma taikyti kitą paskirstymo formulę, o ne paskirstymo formulę, [pagrįstą

apyvartos metodu]?”

D?I prejudicinio klausimo

12 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ia pastraipa aiškintina taip, kad pagal j?, kai, siekiant apskai?iuoti atskaitos proporcij?, paskirstomas už mišrios paskirties pastato statyb? mok?tinas pirkimo PVM, valstyb?s nar?s gali vis? pirma taikyti kit? paskirstymo kriterij?, o ne t?, kuris pagr?stas apyvarta ir numatytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje.

13 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ?tvirtinta teisei ? PVM atskait? taikoma sistema, kai šis mokestis susij?s su prek?mis ar paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja „sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas“. Tokiu atveju, remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma pastraipa, galima atskaityti tik pirmiesiems apmokestinamiesiems sandoriams priskirtin? proporcing? PVM dal? (2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, Rink. p. I-10409, 17 punktas).

14 Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antra pastraipa teis? ? atskait? apskai?iuojama pagal proporcij?, nustatom? pagal tos pa?ios direktyvos 19 straipsn? (min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 18 punktas).

15 Vis d?lto, kaip matyti iš min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 19 punkto, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip?, prasidedan?i? žodžiu „ta?iau“, valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti nuo min?to 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose nustatytos taisykl?s ir numatyti vien? iš kit? teis?s ? atskait? apskai?iavimo metod?, išvardyt? šios nuostatos tre?ioje pastraipoje, t. y. atskiros proporcijos nustatym? kiekvienam veiklos sektoriui arba atskait? pagal vis? ar dalies prek? ir paslaug? panaudojim? konkre?iai veiklai, arba netgi tam tikromis s?lygomis numatyti, kad teis? ? atskait? netaikoma.

16 Taigi tiek, kiek Šeštosios direktyvos 5 dalies tre?ia pastraipa laikytina nukrypti nuo min?to 17 straipsnio 5 dalies pirmos ir antros pastraip? leidžian?ia nuostata, ?gyvendindamos šia nuostata joms suteikt? diskrecij? valstyb?s nar?s turi laikytis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos ir bendr? PVM sistem? pagrindžian?i? princip?, vis? pirma mokes?io neutralumo ir proporcingumo princip?, veiksmingumo.

17 Taigi tai, kad valstybei narei b?t? leidžiama priimti tokius teis?s aktus, kaip aprašyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, kuriais bendrai nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose bei 19 straipsnio 1 dalyje ?tvirtint? taisykli?, prieštaraut? šiai direktyvai. Iš ties? tokiais teis?s aktais b?t? pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 12 konstatuojamojoje dalyje nurodytas jos tikslas, kad atskaitos proporcija tur?t? b?ti panašiai apskai?iuojama visose valstyb?se nar?se.

18 Be to, šis aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos, kurios nuostatos skirtos taikyti tik konkre?iais atvejais, nes jomis siekiama, be kita ko, atsižvelgiant ? konkre?ias kiekvienos apmokestinamojo asmens veiklos ypatybes, valstyb?ms nar?ms sudaryti galimyb? pasiekti tikslesni? atskaitos proporcijos apskai?iavimo rezultat?, tiksl? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 24 punkt?).

19 Darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi nedraudžiama valstybei narei, laikantis bendr? PVM sistem? pagrindžian?i? princip?, konkre?iam sandoriui, kaip antai mišrios paskirties pastato statybai, vis? pirma taikyti vien? iš šios nuostatos tre?ioje pastraipoje

tvirtinti atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodą.

20 Kalbant apie atskaitos proporcijos apskaičiavimo taisykles, taikytinas šios rėšios situacijoms, reikia patikslinti, kad, išskyrus taisykles, kurios turi būti taikomos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, kuriame aiškiai daroma nuoroda į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje tvirtinti apskaičiavimo taisyklę, jos 19 straipsnio 1 dalyje numatytos taisyklės netaikomos, jei tam tikru konkrečiu atveju taikoma viena iš kitų šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų specialių sistemų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 21 punktą).

21 Iš tiesų iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 1 dalies formuluotų matyti, kad pastarojoje nuostatoje daroma nuoroda tik į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatytą atskaitos proporciją, todėl nustatoma tik pirmoje iš šių dviejų nuostatų (minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 22 punktą) numatytos proporcijos ir atskaitos, atliktinos pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, išsami apskaičiavimo taisyklė.

22 Taigi, nesant nurodymų Šeštojoje direktyvoje, laikydamosi Sąjungos teisės ir principų, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, valstybės narės turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodus ir taisykles. Naudodamosi šia diskrecija minėtos valstybės privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir struktūrą (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securita*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 34 ir 35 punktus).

23 Nagrinėjamo atveju, atsižvelgiant, pirma, į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos tikslą, kuriuo siekiama, kaip priminta šio sprendimo 18 punkte, sudaryti galimybę valstybėms narėms pasiekti tikslesnį atskaitos proporcijos apskaičiavimo rezultatą, antra, į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies struktūrą ir, trečia, į mokesčio neutralumo principą, kuriuo pagręsta bendra PVM sistema ir kuris, galima manyti, yra įgyvendinamas 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa, reikia konstatuoti, kad valstybės narės, įgyvendindamos pastarojoje nuostatoje tvirtintas prerogatyvas, turi užtikrinti, kad sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimas būtų kuo tikslesnis (pagal analogiją, kiek tai susiję su ekonominės veiklos ir neekonominės veiklos proporcijos nustatymu, žr. minėto Sprendimo *Securita* 37 punktą).

24 Taigi Šeštoji direktyva nedraudžiama tai, kad įgyvendindamos minėtą diskreciją konkrečiam sandoriui valstybės narės taikytų ne apyvartos, o kitą paskirstymo metodą ar kriterijų, kaip antai, be kita ko, nagrinėjamo pagrindinio byloje, kuris pagręstas plotu, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metodą.

25 Pagrindinio byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar laikomasi šių sąlygų.

26 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa aiškinama taip, kad ja valstybėms narėms leidžiama kaip paskirstymo kriteriją už konkretų sandorį, kaip antai mišrios paskirties pastato statybą, mokėtino pirkimo PVM atskaitos proporcijai apskaičiuoti visą pirma taikyti kitą paskirstymo kriterijų, o ne tą, kuris pagręstas apyvarta ir numatytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis minėtos atskaitos proporcijos nustatymas.

Dei bylinėjimosi išlaidų

27 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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 statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa aiškinama taip, kad ja valstyboms narėms leidžiama kaip paskirstymo kriteriją už konkretų sandorą, kaip antai mišrios paskirties pastato statybą, mokėtino pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitos proporcijai apskaičiuoti visą pirmą taikyti kitą paskirstymo kriterijų, o ne tą, kuris pagrįstas apyvarta ir numatytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis minėtos atskaitos proporcijos nustatymas.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.