

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. rugsėjo 12 d.(*)

„Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 17 ir 19 straipsniai – Sumokėto pirkimo mokesčio atskaita – Prekių ir paslaugų naudojimas tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams – Atskaitos proporcija – Proporcijos skaičiavimas – Kitose valstybėse narėse ir trečiuosiose valstybėse steigti filialai – Neatsižvelgimas į jų apyvartą“

Byloje C-388/11

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2011 m. liepos 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. liepos 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Le Crédit Lyonnais

prieš

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. rugsėjo 27 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Le Crédit Lyonnais*, atstovaujamos advokatė C. Aldebert, E. Ashworth ir C. Reinbold,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Symeonidou,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth ir A. Robinson, padedamą baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2013 m. vasario 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t. p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2, 3 bei 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Le Crédit Lyonnais* (toliau – LCL), kredito įstaigos, kurios registruota buveinė yra Prancūzijoje, ir Prancūzijos valstybės ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos proporcijos, taikytinos LCL per laikotarpį nuo 1988 m. sausio 1 d. iki 1990 m. gruodžio 31 d., apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

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

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

5 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinę adresą arba kur paprastai gyvena.“

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

1) paskolų suteikimą įskaitant derybas dėl paskolos, taip pat suteiktos paskolos priežiūrą, kai ji vykdo paskolų suteikėjas asmuo;

2) derybas ir bet kokius sandorius dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat

paskol? garantij? prieži?r?, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo;

3) sandorius, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvar?i? dokument?, bet išskyrus skol? išieškojim? ir faktoring?;

4) sandorius, ?skaitant derybas, d?l valiutos, banknot? ir monet?, naudojam? kaip mok?jimo priemon?, išskyrus kolekcionavimo objektus; „kolekcionavimo objektai“ – tai aukso, sidabro ar kit? metal? monetos ir banknotai, kurie paprastai n?ra naudojami kaip mok?jimo priemon?, arba numizmatin?s vert?s monetos;

5) sandorius, ?skaitant derybas, bet išskyrus valdym? ir saugojim?, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrov?se ar asociacijose, ?moni? obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:

- dokumentus, nustatan?ius nuosavyb?s teis? ? prekes,
- 5 straipsnio 3 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius;

6) speciali? investicini? fond?, kaip juos apibr?žia valstyb?s nar?s, valdym?;

<...>“

7 Šios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta:

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

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už importuotas prekes;

c) [PVM], kur? reikia sumok?ti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt? ir 6 straipsnio 3 dal?.

3. Valstyb?s nar?s taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti ar susigr?žinti 2 dalyje nurodyt? [PVM] tiek, kiek prek?s ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokest? b?t? galima atskaityti, jei jie b?t? sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies i punkt? ir pagal 15 straipsn? bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D punktus bei 2 dal?;

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokes?io pagal 13 straipsnio B skirsnio a punkt? ir d punkto 1–5 papunk?ius, kai klientas yra ?sisteig?s už Bendrijos rib? arba kai tie sandoriai tiesiogiai susij? su prek?mis, skirtomis eksportuoti ? šal?, esan?i? už Bendrijos rib?.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinas 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.

Tačiau 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 neatskaitomas [PVM] yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte [pirmoje pastraipoje], turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be [PVM] iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be [PVM] ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali ir vardiklį taip pat traukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

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

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia traukti sumų, priskirtiną tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Ši apskaičiavimų taip pat neturi būti traukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. Kai valstybės narės pasinaudoja galimybe, numatyta 20 straipsnio 5 dalyje, nereikalauti gamybos priemonių atskaitos tikslinimo, jos gali reikalauti apskaičiuojant atskaitos proporciją traukti gamybos priemonių tiekimą.“

Prancūzijos teisės aktai

9 Pagrindinės bylos aplinkybių atsiradimo metu taikytos Bendrojo mokesčių kodekso (toliau –

BMK) redakcijos 271 straipsnyje buvo numatyta:

„4. Teisė ? atskaitė tokiomis sąlygomis, kaip būtų tuo atveju, jei jos būtų apmokestinamos [PVM], atsiranda:

<...>

b) dėl banko ir finansinių paslaugų, atleistų nuo mokesčio pagal 261 straipsnio C skirsnio 1 dalies a–e punktą nuostatas, kai jos teikiamos asmenims, gyvenantiems arba ?steigtiems už Europos ekonominės bendrijos ribų, arba kai jos susijusios su prekių eksportu ? šalis, kurios nėra Bendrijos valstybės narės.“

10 Pagal BMK II priedo 212 straipsnį:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ne tik sandorius, dėl kurių atsiranda teisė ? atskaitė, gali atskaityti ilgalaikiam turtui taikyto [PVM] dalį, lygią šio mokesčio sumai, padaugintai iš metinės pajamų iš sandorių, dėl kurių atsiranda teisė ? atskaitė, sumos ir metinės pajamų iš visų ?vykdytų sandorių sumos santykio <...>“

11 BMK II priedo 213 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo veržiasi ?vairiomis verslo rėšimis, kurioms taikomos skirtingos nuostatos dėl [PVM], teisės ? atskaitė taikymo tikslais ši verslo rėšių apskaita tvarkoma atskirai.

Kiekvienas pastatas, pastatų grupė ar pastato dalis, kai pastatas yra nuomai skirtas socialinis būstas, kurio suteikimas savaime apmokestinamas pagal [BMK] 257 straipsnio 7 dalies 1 punkto c papunkčio paskutinį pastraipį, yra veiklos rėšis.

Už turtą, bendrai naudojamą skirtingoms verslo rėšims, atskaitytino mokesčio suma apskaičiuojama taikant 212 straipsnyje numatytą santykį.“

12 BMK II priedo 219 straipsnis buvo išdėstytas taip:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ne tik sandorius, dėl kurių atsiranda teisė ? atskaitė, gali atskaityti [PVM], taikytą šiam turtui ir paslaugoms, toliau nurodytomis sąlygomis:

a. kai šis turtas ir paslaugos naudojami vien vykdyti sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė ? atskaitė, jiems taikytas mokestis atskaitomas;

b. kai jie naudojami vien vykdyti sandoriams, dėl kurių teisė ? atskaitė neatsiranda, jiems taikytas mokestis neatskaitomas;

c. kai juos naudojant kartu vykdomi ir sandoriai, dėl kurių atsiranda teisė ? atskaitė, ir sandoriai, dėl kurių ši teisė neatsiranda, atskaitoma dalis jiems taikyto mokesčio. Ši dalis nustatoma pagal 212–214 straipsniuose numatytas sąlygas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 LCL yra bankas, turintis registruotą būveinę Prancūzijoje ir filialą Europos Sąjungos valstybėse narėse ir trečiuosiose valstybėse.

14 Atlikęs LCL apskaitos patikrinimus už laikotarpį nuo 1988 m. sausio 1 d. iki 1989 m. gruodžio 31 d. ir išsiuntęs du pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą, mokesčių administratorius LCL pateikė du priminimus, be kita ko, dėl PVM už minėtą laikotarpį. Šie priminimai buvo susiję su šio administratoriaus atsisakymu atsižvelgti, priešingai nei deklaracijose

padar? LCL, ? LCL buvein?s ne Pranc?zijos teritorijoje ?steigtiems filialams suteikt? paskol? pal?kan? sum? atskaitos proporcijos skaitiklyje ir vardiklyje, kaip PVM srityje numatyta BMK II priedo 212 straipsnyje.

15 Pirmuoju 1994 m. liepos 20 d. skundu d?l ši? priminim? LCL tvirtino, kad ? ši? pal?kan? sum? buvo galima atsižvelgti apskai?iuojant PVM atskaitos proporcij?. 1996 m. gruodžio 31 d. bendrov? pateik? antr? skund? ir praš? gr?žinti sumas, kurias ji mano permok?jusi už pirmiau min?tus laikotarpius, ir sumas, kurias 1990 m. ir 1991 m. ji sumok?jo už laikotarp? nuo 1990 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., taip pat teig?, jog jeigu ? buvein?s filialams išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodyt? pal?kan? sum? negali b?ti atsižvelgta d?l to, kad jos buvein? ir užsienio filialai priklauso vienam ir tam pa?iam subjektui, tuomet pajamos iš sandori?, kuriuos min?ti filialai sudaro su tre?iaisiais asmenimis, tur?t? b?ti laikomos jos pa?ios pajamomis ir ? jas tur?t? b?ti atsižvelgta apskai?iuojant jai taikom? atskaitos proporcij?.

16 Kadangi mokes?i? administratorius šiuos skundus atmet?, LCL pateik? skund? *tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas). 2004 m. spalio 5 d. sprendimu šis teismas skund? atmet?. D?l šio sprendimo pateiktas apeliacinis skundas taip pat buvo atmestas ir LCL kreip?si su kasaciniu skundu ? *Conseil d'État* (Valstyb?s taryba).

17 Gr?sdoma skund? LCL teigia, kad nustatant jos buvein?s išlaid? PVM atskaitos proporcij? reikia atsižvelgti ? kitose S?jungos valstyb?se nar?se ir tre?iosiose valstyb?se ?steigt? jos filial? pajamas, nes pagal 2006 m. kovo 23 d. Sprendim? *FCE Bank* (C?210/04, Rink. p. I?2803) šie filialai ir buvein?, kiek tai susij? su j? santykiais, turi b?ti laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu.

18 Ji tvirtina, jog nusprend?s, pirma, kad S?jungos valstyb?je nar?je ?steigti filialai patys yra apmokestinami PVM ir, apskai?iuodami savo pa?i? atskaitos proporcij?, atsižvelgia ? šias pajamas, kuriomis negali b?ti dar kart? grindžiama buvein?s teis? ? atskait?, ir, antra, kad filialai, ?steigti už S?jungos rib? ir galintys b?ti neapmokestinami PVM arba b?ti apmokestinami pagal kitas taisykles, ?gyvendinant teis? ? atskait? laikytini „atskiromis veiklos r?šimis“, Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas pateik? aiškinim?, nesuderinam? su Bendrijos bendros PVM sistemos neutralumo principu.

19 Šiomis aplinkyb?mis *Conseil d'État* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant ? taisykles d?l [PVM] taikymo teritorijos atžvilgiu, <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2 ir 5 dalys ir 19 straipsnis gali b?ti aiškinami taip, kad, kai apskai?iuojama jais nustatyta atskaitos proporcija, valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s buvein? turi atsižvelgti ? kiekvieno kitoje valstyb?je nar?je ?steigto jos filialo gautas pajamas, o šie filialai turi atsižvelgti ? visas šios bendrov?s gautas pajamas, patenkan?ias ? [PVM] taikymo srit??

2. Ar tokiu pa?iu principu turi b?ti vadovaujamasi ir už Europos S?jungos rib? ?steigt? filial? atveju, vis? pirma d?l 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktuose numatytos teis?s ? atskait?, kiek tai susij? su 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1–5 papunk?iuose nurodytais bank? ir finansiniais sandoriais, kurie atliekami klient?, ?sik?rusi? už [S?jungos] rib?, naudai?

3. Ar atsakymas ? pirmuosius du klausimus gali skirtis ?vairiose valstyb?se nar?se atsižvelgiant ? 17 straipsnio 5 dalies paskutin?je pastraipoje numatytas alternatyvas, ypa? kiek tai susij? su atskir? verslo r?ši? nustatymu?

4. Jeigu atsakymas ? vien? iš pirm?j? dviej? klausim? b?t? teigiamas: pirma, ar tokia proporcinga dalis turi b?ti taikoma tik apskai?iuojant teis? ? [PVM], taikyt? buvein?s patirtoms išlaidoms užsienio filial? naudai, atskait? ir, antra, ar ? užsienyje gautas pajamas turi b?ti

atsižvelgiama pagal filialo valstybėje taikytinas taisykles, ar pagal buveinės valstybėje taikytinas taisykles?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

20 Pirmiausia reikia priminti, kad, pagal nusistovėjusi? teismo praktik? vykdam? SESV 267 straipsnyje ?tvirtint? nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?r?, Teisingumo Teismas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui turi pateikti nauding? atsakym?, kuris leist? išspręsti jo nagrinjam? byl?. Tokiu atveju Teisingumo Teismui prireikus gali tekti formuluoti jam pateikt? klausim? (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *FCE Bank* 21 punkt?).

21 Šiuo klausimu pažym?tina, kad pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, kaip reikia nustatyti, pirma, Prancūzijoje ?steigtos bendrov?s buvein?s PVM atskaitos proporcij? ir, antra, šios bendrov?s filial?, ?steigt? ne šioje valstybėje narėje, atskaitos proporcij?. Ta?iau, kadangi pagrindin? byla susijusi tik su apmokestinamosios bendrov?s buveinei taikomos atskaitos proporcijos nustatymu, nėra tikslinga detaliai spręsti d?I šios bendrov?s filialams, ?steigtiems ne šioje valstybėje, taikom? atskaitos proporcij?.

22 Tod?I pirm?j? klausim? reikia suprasti taip, kad juo siekiama iš esm?s sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad bendrov?, kurios buvein? yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikomos PVM atskaitos proporcij?, gali atsižvelgti ? jos kitose valstybėse narėse ?steigt? filial? apyvart?.

23 Norint atsakyti ? š? klausim?, svarbu priminti, kad siekiant nustatyti S?jungos teis?s nuostatos taikymo apimt? reikia atsižvelgti ? jos tekst?, kontekst? ir tikslus (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08, Rink. p. I?10567, 23 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

24 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 bei 5 dali? ir 19 straipsnio 1 dalies formuluot?s savaime neleidžia tvirtinti, kad bendrov?, kurios buvein? yra valstybėje narėje, nustatydam? jai taikom? PVM atskaitos proporcij?, gali atsižvelgti ? jos kitose valstybėse narėse ?steigt? filial? apyvart?.

25 Kalbant apie š? nuostat? pri?mimo aplinkybes ir j? tiksl?, svarbu priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniai priklauso jos XI antraštinei daliai, skirtai atskaitos sistemai.

26 Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama (2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūzij?*, C?243/03, Rink. p. I?8411, 28 punkt? ir jame nurodyta teismo praktika bei 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C?488/07, Rink. p. I?10409, 14 punkt?).

27 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdam? bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?I bendroji PVM sistema užtikrina visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad ši veikla iš esm?s pati b?t? apmokestinama PVM (žr. min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 15 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

28 Konkre?iau kalbant, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ?tvirtinta teisei ? PVM atskait? taikoma sistema, kai šis mokestis susij?s su prekėmis ar paslaugomis, kurias

apmokestinamasis asmuo naudoja „sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis negali būti atskaitomas“. Tokiu atveju, remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma pastraipa, galima atskaityti tik pirmąjį apmokestinamąjį sandorį sumai proporcingą PVM daly (minuto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 17 punktą).

29 Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antra pastraipa teisė atskaitą apskaičiuojama pagal proporciją, nustatomą pagal tos pačios direktyvos 19 straipsnį (minuto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 18 punktą).

30 Svarbu konstatuoti, kad dėl to, jog atskaitos proporcijos apskaičiavimas yra atskaitos sistemos dalis, šio apskaičiavimo tvarka kartu su šia atskaitos sistema priklauso nacionalinės teisės aktų PVM srityje taikymo sferai, su kuria mokesčių atžvilgiu turi būti susijusi veikla ar sandoris.

31 Iš tiesų Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje valstybių narių mokesčių institucijoms suteikta teisė nustatyti teisės atskaitą nustatymo metodą – joms leidžiama numatyti atskiros proporcingos dalies nustatymą kiekvienai verslo rūšiai arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų naudojimą konkrečiai veiklai ar netgi tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė atskaitą netaikoma (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 19 punktą).

32 Šio sprendimo 31 punkte pateiktą išvadą patvirtina aplinkybų, kad PVM grąžinimo būdas, t. y. jo atskaitymas ar grąžinimas, priklauso tik nuo apmokestinamojo asmens įsisteigimo vietos (šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-244/08, 25 ir 33 punktus).

33 Be to, pažymėtina, kad sūvoka „įsisteigimo vieta“ apima ne tik apmokestinamojo asmens centrinę buveinę, bet ir nuolatinis padalinis, kaip jie suprantami pagal Šeštąją direktyvą, kurią jis gali turėti kitose valstybėse narėse. Taigi bendrovė, įsteigusi buveinę vienoje valstybėje narėje ir turinti nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, dėl šio fakto turi būti laikoma įsteigta pastarojoje valstybėje narėje, kiek tai susiję su joje vykdoma veikla, ir nebegali reikalauti grąžinti joje sumokėto PVM, kaip tai suprantama pagal 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąją Tarybos direktyvą 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinas vertės mokesčių grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsteigę šalies teritorijoje, tvarkos (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 79) ir 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktąją Tarybos direktyvą 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinas vertės mokesčių grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 129). Šis nuolatinis padalinys turėtų prašyti šios valstybės narės mokesčių institucijų leisti taikyti PVM, susijusio su šioje valstybėje atliktais įsigijimais, atskaitą (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 33 ir 35 punktus).

34 Kadangi Teisingumo Teismas nusprendė, kad nuolatinis padalinys, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją direktyvą, esantis vienoje valstybėje narėje, ir pagrindinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje, yra vienas ir tas pats PVM apmokestinamas asmuo (žr. minuto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 38 punktą), darytina išvada, kad vienam apmokestinamajam asmeniui taikoma ne tik buveinės valstybės sistema, bet ir nacionalinės valstybių narių, kuriose yra nuolatinis padalinis, atskaitos sistemos.

35 Tačiau, kadangi proporcijos apskaičiavimo tvarka yra pagrindinė atskaitos sistemos sudedamoji dalis, negalėtų būti, labai nepakenkiant tiek nacionalinei teisės aktų PVM srityje taikymo sričiai, racionaliam paskirstymui, tiek šios proporcijos pagrįstumui, apskaičiuojant

valstybėje narėje steigto apmokestinamojo asmens pagrindinei buveinei taikomų proporcijų atsižvelgta į visų šio apmokestinamojo asmens kitose valstybėse narėse turimų nuolatinių padalinių apyvartą.

36 Be to, šis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnio 1 dalies aiškinimas atitinka šį nuostatą tiksliai.

37 Iš tiesų, kalbant apie PVM neutralumo principą, kuris turi būti įgyvendintas naudojantis atskaitos sistema, reikia konstatuoti, kad, kaip teigė generalinis advokatas išvados 67–69 punktuose, neįrodyta, jog leidimas apmokestinamajam asmeniui apskaičiuojant jo atitinkamoje valstybėje narėje steigtai buveinei taikomų atskaitos proporcijų atsižvelgti į jo kitose valstybėse narėse steigto nuolatinių padalinių apyvartą visais atvejais galėtų užtikrinti geresnį šio principo laikymąsi, palyginti su sistema, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje jis turi nuolatinį padalinį, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, apskaičiuoti atskirų atskaitos proporcijų.

38 Be to, kaip teisingai teigė Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, dėl tokio atskaitos proporcijos, taikomos apmokestinamojo asmens buveinei, nustatymo būdo visų šio apmokestinamojo asmens įsigijimų valstybėje narėje, kurioje yra jo buveinė, atveju padidėtų PVM dalis, kuri ši buveinė gali atskaityti, net jei ši įsigijimų dalis neturi jokio ryšio su ne šioje valstybėje narėje steigto nuolatinių padalinių veikla. Taigi, taikomos atskaitos proporcijos vertė būtų iškreipta.

39 Galiausiai toks atskaitos proporcijos nustatymo būdas gali kelti grėsmę Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto ir 6 straipsnio 3 dalies, pagal kuriuos valstybėms narėms suteikiama tam tikra diskrecija sušvelninant į pasirinkimo pasekmes mokesčių politikos srityje, veiksmingumui.

40 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnio 1 dalis reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikomą PVM atskaitos proporciją, negali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse steigto filialo apyvartą.

Dėl antrojo klausimo

41 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktus bendrovė, kurios buveinė steigta valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikytiną PVM atskaitos proporciją, gali atsižvelgti į jos trešiosiose valstybėse steigto filialo apyvartą.

42 Šiuo klausimu primintina, kaip matyti iš šio sprendimo 30–33 punktų, kad atskaitos sistema pagrįsta taikytiną nacionalinių nuostatų teritoriškumo principu ir kadangi apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį kitoje valstybėje nei ta, kurioje steigta buveinė, šioje valstybėje jo vykdoma ekonominė veikla Šeštosios direktyvos nuostatų taikymo tikslais laikoma vykdoma iš šio nuolatinio padalinio.

43 Tačiau konstatuotina, kad nei Šeštosios direktyvos konstatuojamosiose dalyse, nei jos nuostatose nėra jokios nuorodos, leidžiančios daryti išvadą, jog aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį ne Sąjungos teritorijoje, gali turėti tokios atskaitos sistemai, kuri šiam apmokestinamajam asmeniui taikoma valstybėje narėje, kurioje yra jo buveinė.

44 Iš to matyti, kaip teigė generalinis advokatas išvados 81 punkte, kad tokiu atveju, kaip nagrinjamasis pagrindinis bylos faktas, negalima teisėtai tvirtinti, kad ne Sąjungoje steigto nuolatinių

padalini? paslaug? teikimas ir tre?iosiose valstyb?se ?sik?rusiems gav?jams turi b?ti laikomas atliekamu pa?ios buvein?s.

45 Šia išvada neleidžia abejoti argumentas, kad bendrov?, turinti buvein? valstyb?je nar?je ir filial? tre?iojoje valstyb?je, PVM tikslais mokes?i? atžvilgiu turi b?ti vertinama taip pat, kaip valstyb?je nar?je ?steigta bendrov?, teikianti tokias pa?ias paslaugas ne per tok? filial? arba šiuo tikslu turinti dukterin? bendrov? šioje tre?iojoje valstyb?je. Iš ties? šios skirtingos galimyb?s atitinka aiškiai skirtingas situacijas, todėl negali b?ti vertinamos vienodai mokes?i? atžvilgiu.

46 Šiuo klausimu pridurtina, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines strukt?ras ir sandori? formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios j? ekonominei veiklai, siekdami riboti mokes?i? naš? (2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C?277/09, Rink. p. I?13805, 53 punktą).

47 Taigi verslininko pasirinkimas arba atleisto nuo mokes?io sandorio, arba apmokestinamojo sandorio gali b?ti pagr?stas keliais veiksniais ir ypa? objektyviai PVM sistemai b?dingais mokestinio pob?džio sumetimais (žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C?108/99, Rink. p. I?7257, 33 punktą).

48 Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, jei apmokestinamasis asmuo gali rinktis iš skirting? sandori?, jis turi teis? pasirinkti tok? veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestin? skol? (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 73 punktą bei min?to Sprendimo *RBS Deutschland Holdings* 54 punktą).

49 Todėl ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktus bei 19 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad bendrov?, kurios buvein? yra valstyb?je nar?je, apskai?iuodama jai taikytin? PVM atskaitos proporcij?, negali atsižvelgti ? jos tre?iosiose valstyb?se ?steigt? filial? apyvart?.

D?l tre?iojo klausimo

50 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip? reikia aiškinti taip, kad pagal j? leidžiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskai?iavimo pagal apmokestinamosios bendrov?s verslo r?š? taisykl?, šiai apmokestinamajai bendrovei leidžiant atsižvelgti ? kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je nar?je ?steigto filialo apyvart?.

51 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, reikia priminti, kad iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 1 dalies formuluot?s matyti, jog pastarojoje nuostatoje daroma nuoroda tik ? šio 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatyt? atskaitos proporcij?, todėl nustatoma tik pirmoje iš ši? dviej? nuostat? numatytos proporcijos ir atskaitos, atliktinos pagal min?tos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos d punkt?, išsami apskai?iavimo taisykl? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 22 punktą ir 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Baubmarkt*, C?511/10, 21 punktą).

52 Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad nesant nuorod? Šeštojoje direktyvoje, laikydamosi S?jungos teis?s ir princip?, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, valstyb?s nar?s turi nustatyti sumok?to pirkimo PVM atskaitos proporcijos apskai?iavimo metodus ir taisykles. Naudodamosi šia diskrecija min?tos valstyb?s privalo atsižvelgti ? šios direktyvos tiksl? ir strukt?r? (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *BLC Baubmarkt* 22 punktą ir jame nurodyt? teismo praktiką).

53 Ta?iau reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ioje pastraipoje pateikta nuoroda ? „verslo r?šis“ negali b?ti laikoma apiman?ia geografines teritorijas.

54 I? ties?, kaip matyti i? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dali?, Šeštosios direktyvos kontekste s?voka „veikla“ reiškia ?vairi? r?ši? ekonomin? veikl?, kaip antai gamintoj?, prekiautoj? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?.

55 I? to matyti, kad pagal 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos nuostatas valstyb? nar? negali leisti jos teritorijoje ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, apskai?iuojant vienai i? jo ekonomin?s veiklos r?ši? taikom? atskaitos proporcij?, atsi?velgti ? ne ?ioje valstyb?je ?steigto nuolatinio padalinio apyvart?.

56 Tod?l ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip? reikia ai?kinti taip, kad pagal j? neleidžiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskai?iavimo pagal apmokestinamosios bendrov?s verslo r?š? taisykl?s leidžiant ?iai apmokestinamajai bendrovei atsi?velgti ? kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je ?steigto filialo apyvart?.

D?l ketvirtojo klausimo

57 Atsi?velgiant ? atsakymus, pateiktus ? du pirmuosius klausimus, ? ketvirt?j? klausim? atsakyti nereikia.

D?l bylin?jimosi i?laid?

58 Kadangi ?is procesas pagrindin?s bylos ?alims yra vienas i? etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, i?laid? klausim? turi spr?sti ?is teismas. I?laidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, i?skyrus tas, kurias patyr? min?tos ?alys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis ?iais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegu?ž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 bei 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dal? reikia ai?kinti taip, kad bendrov?, kurios buvein? yra valstyb?je nar?je, apskai?iuodama jai taikytin? PVM atskaitos proporcij?, negali atsi?velgti ? jos kitose valstyb?se nar?se ?steigt? filial? apyvart?.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a bei c punktus ir 19 straipsnio 1 dal? reikia ai?kinti taip, kad bendrov?, kurios buvein? yra valstyb?je nar?je, apskai?iuodama jai taikytin? prid?tin?s vert?s mokes?io atskaitos proporcij?, negali atsi?velgti ? jos tre?iosiose valstyb?se ?steigt? filial? apyvart?.**

3. **Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip? reikia ai?kinti taip, kad ja neleidžiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskai?iavimo pagal apmokestinamosios bendrov?s verslo r?š? taisykl?s leidžiant ?iai apmokestinamajai bendrovei atsi?velgti ? kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je ?steigto filialo apyvart?.**

Para?ai.

* Proceso kalba: pranc?z?.