

62015CJ0378

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gruodžio 14 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinis vertės mokestis — Direktyva 77/388/EEB — 17 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipo d punktas — Taikymo sritis — Pridėtinis vertės mokestis, sumokėto už visas apmokestinamojo asmens sunaudotas prekes ir paslaugas, atskaitos proporcija — Atsitiktiniai sandoriai — Apyvartos, kaip požymio, naudojimas“

Byloje C-378/15

dėl Commissione tributaria regionale di Roma (Romos regiono mokestinių ginčų komisija, Italija) 2015 m. gegužės 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. liepos 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Mercedes Benz Italia SpA

prieš

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai M. Vilaras, J. Malenovský (pranešėjas), M. Safjan ir D. Šváby,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. balandžio 14 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

Mercedes Benz Italia SpA, atstovaujamos avvocato P. Centore,

—

Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamo avvocati dello Stato E. De Bonis, G. De Bellis ir M. Capolupo,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Recchia,

susipažinęs su 2016 m. birželio 29 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl klostantis ginčo aplinkybės galiojusios redakcijos 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Mercedes Benz (toliau – Mercedes Benz) ir Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (mokesčių administratorius – provincijos inspekcija Roma 3; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl Mercedes Benz atliktos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos už 2004 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

Šeštosios direktyvos septynioliktoje konstatuojamojoje dalyje buvo numatyta:

„kadangi valstyboms narėms turėtų būti leidžiama neperžengiant tam tikrą nustatytą ribą ir laikantis tam tikrą sąlygą pradėti taikyti ar išlaikyti priemones, iš dalies nukrypstančias nuo šios direktyvos, kad būtų galima supaprastinti apmokestinimą, išvengti klaidų ar mokesčio vengimo;

<...>“

4

Šios direktyvos B dalies 13 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio <...>:

d)

šiuos sandorius:

1.

paskolos suteikimas bei derybos dėl paskolos ir suteiktos paskolos priežiūra, kuri atlieka paskolą suteikęs asmuo;

<...>“

5

Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis:

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

a)

pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį šalies teritorijoje, jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinąs vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina [prie] pirm[ąjį] sandori[ų].

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo 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 neišskaitytinąs pridėtinąs vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.“

6

Tos pačios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas“ 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

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

—

skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io i? sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas <...>,

—

vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io ir metin?s apyvartos i? sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. <...>

Atskaitos proporcija apskai?iuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skai?iaus.

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskai?iuojant atskaitos proporcij?, nereikia ?traukti sum?, kurios <...> priskirtinos <...> [prie] nekilnojamojo turto tiekimo ir finansini[?] sandori[?] <...>“

7

2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

Italijos teis?

8

Pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1972 m. spalio 26 d. Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (Italijos Respublikos prezidento dekretas Nr. 633 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io nustatymo ir reguliavimo (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkri?io 11 d., toliau RPD Nr. 633/72)) 10 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„Nuo mokes?io atleidžiami:

Paslaug? teikimas, susij?s su paskol? suteikimu, ?skaitant derybas d?l paskolos, taip pat su suteiktos paskolos prieži?ra ir finansavimo sandoriais <...>“

9

RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo veikl?, susijusi? tiek su sandoriais, kurie suteikia teis? ? atskait?, tiek su neapmokestinamaisiais sandoriais, <...> turi teis? atskaityti tik su pirmais sandoriais susijusi? mokes?io sum?, kuri apskai?iuojama taikant atskaitos proporcij?, numatyt? 19bis straipsnyje“.

10

Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalyje numatytas teis?s ? atskait? apskai?iavimo metodas taikomas visoms prek?ms ir paslaugoms, kurias ?sigijo apmokestinamieji asmenys, vykdanrys sandorius, suteikian?ius teis? ? atskait?, ir neapmokestinamuosius sandorius.

Pagal RPD Nr. 633/72 19bis straipsn?:

„1. Atskaitos proporcija, numatyta 19 straipsnio 5 dalyje, nustatoma remiantis su sandoriais, kurie suteikia teis? ? atskait?, ?vykdytais per metus, susijusi? sum? ir t? pa?io? sum?, prie kuri? prid?tos tais pa?iais metais ?vykdyt? neapmokestinam?j? sandori? sumos, santykiu. Atskaitos proporcija apvalinama iki didesnio ar mažesnio vieneto, atsižvelgiant ? tai, ar dešimtoji dalis yra didesn?, ar mažesn? nei penkios dešimtosios.

2. Skai?iuojant pirmoje dalyje numatyt? atskaitos proporcij? neatsižvelgiama <...> ? neapmokestinamus sandorius, išvardytus [RPD Nr. 633/1972 10 straipsnio] 1–9 dalyse, kai jie n?ra mokes?io mok?tojo pagrindin?s veiklos dalis arba papildo apmokestinamuosius sandorius, nepažeidžiant mokes?io, susijusio su prek?mis ir paslaugomis, naudojamomis vien pastariesiems sandoriams, neatskaitomojo pob?džio.“

RPD Nr. 633/72 36 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) Apmokestinam?j? asmen?, kurie vykdo kelias veiklos r?šis, atveju mokestis taikomas bendrai visoms veiklos r?šims atsižvelgiant ? bendr? apyvart?, vadovaujantis paskesn?mis šio straipsnio dali? nuostatomis.

(2) Jeigu apmokestinamasis asmuo eksploatuoja kelias ?mones arba kartu užsiima amatais ar kitokia profesine veikla, mokestis taikomas atskirai už ?mon?s eksploatacij? ir už užsi?mim? amatais ar kitokia profesine veikla pagal atitinkamai taikomas nuostatas ir atsižvelgiant ? apyvart?.

(3) Apmokestinamieji asmenys, kurie eksploatuoja kelias ?mones arba kartu vykdo kelias veiklos r?šis toje pa?ioje ?mon?je ar užsiima keliais amatais arba kitokia profesine veikla, gali pasirinkti, kad b?t? atskirai taikomas mokestis, susij?s su tam tikra jo vykdoma veikla, nurodydamas savo pasirinkim? deklaracijoje už pra?jusius metus arba veiklos pradžios deklaracijoje. Šiuo atveju leidžiama taikyti 19 straipsnyje numatyt? atskait?, jeigu d?l šios veiklos vedama atskira apskaita, bet nukrypstant nuo 2 dalies nuostat? neleidžiama jos taikyti tiek, kiek tai susij? su mokes?iu už mišriai naudojamas neamortizuojamas prekes. Pasirinkimas taikomas tol, kol jis neatšaukiamas, ir bet kuriuo atveju bent jau trejus metus. <...> Šios dalies nuostatos taip pat taikomos apmokestinamiesiems asmenims, kurie vykdo neapmokestinam? veikl?, kaip ji suprantama pagal 10 straipsnio 1 dal?.

(4) Bet kuriuo atveju mokestis taikomas atskirai pagal atitinkamai taikomas nuostatas ir atsižvelgiant ? kiekvienos veiklos bendr? apyvart? <...>.

(5) Visuomet, kai mokestis taikomas atskirai nustatytai veiklai, jeigu 19 straipsnyje numatyta atskaita yra sumažinama pagal to paties straipsnio 3 dal? arba ji taikoma remiantis fiksuotu dydžiu, leidžiama atskaityti mokest? už mišrios paskirties prekes ir paslaugas, neviršijant dalies, priskirtos prie pa?ios veiklos vykdymo; paslaug? perk?limas arba perskyrimas prie veiklos, d?l kurios atskaita yra sumažinta arba taikoma remiantis fiksuotu dydžiu, yra paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal 3 straipsn?, taikant rinkos vert? t? dien?, kai jos bus suteiktos <...>“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

Mercedes Benz strategiškai vadovauja Daimler-Chrysler grupės modelių prekybai Italijoje.

14

PVM deklaracijoje už 2004 finansinius metus Mercedes Benz savo finansinę veiklą, t. y. paskolų teikimą savo patronuojamosioms bendrovėms, kvalifikavo kaip „atsitiktinį“, palyginti su jos apmokestinamąja veikla, ir tai suteikė jai pagrindinę trupmenos, reikalingos nustatyti RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje tvirtintą atskaitos procentinę dalį, vardiklį neįtraukti už šias paskolas sukauptą palikaną.

15

Po 2008 m. mokestinio patikrinimo už 2004 mokestinius metus mokesčių administratoriaus sprendimu Mercedes Benz buvo nurodyta sumokėti 1755882 eurų PVM, nes už šias paskolas gautos palikanos buvo neteisingai neįtrauktos trupmenos, reikalingos nustatyti atskaitos procentinę dalį, vardiklį; minėtų paskolų teikimas buvo viena iš pagrindinių Mercedes Benz veiklos rėšių, nes palikanos, gautos už šias paskolas, sudarė 71,64 % jos visos apyvartos.

16

Mercedes Benz pateikė skundą dėl šio sprendimo Commissione tributaria provinciale di Roma (Romos provincijos mokestinė ginčų komisija, Italija), šį jį atmetė. Vėliau Mercedes Benz pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, t. y. Commissione tributaria regionale di Roma (Romos regiono mokestinė ginčų komisija, Italija).

17

Šioje byloje Mercedes Benz teigė, kad ji turėjo teisę neįtraukti palikanų trupmenos, reikalingos nustatyti PVM atskaitos procentinę dalį, vardiklį, ir, be kita ko, tvirtino, jog bet kuriuo atveju nacionalinis teisės aktas leidžia neteisingai perkelti Direktyvos 2006/112 168 ir 173–175 straipsnius, kai numatoma, kad RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje tvirtinta atskaitos proporcija neatsiejamai taikoma visoms apmokestinamojo asmens sigytoms prekėms ir paslaugoms, neskiriant, ar šios prekės ir paslaugos yra priskiriamos prie sandorių, suteikiančių teisę atskaitai, nesuteikiančių teisę atskaitai, ar prie šių abiejų rėšių sandorių.

18

Tokiomis aplinkybėmis Commissione tributaria regionale di Roma (Romos regiono mokestinė ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar, siekiant pasinaudoti teise atskaitai, Direktyvos 2006/112 168 ir 173–175 straipsnių aiškinimas, orientuotas į Sąjungos teisėje nustatytus proporcingumo, veiksmingumo ir neutralumo principus, draudžia Italijos teisės aktą (konkrečiai kalbant, [RPD Nr. 633/72] 19 straipsnio 5 dalį ir 19bis straipsnį) ir nacionalinio mokesčių administratoriaus praktiką, kuriuose nustatyta, kad reikia atsižvelgti į kiekvieno subjekto apyvartos sudėtį, net ir nustatant vadinamuosius „atsitiktinius“ sandorius, nenumatant skaičiavimo metodo, pagrįsto realia pirkimų sudėtimi ir paskirtimi, objektyviai parodančio kiekvienai apmokestinamojo asmens veiklos rėšiai – apmokestinamai ir neapmokestinamai – realiai priklausančių išlaidų dalį?“

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

19

Pirma, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prejudiciniame klausime rėmėsi Direktyvos 2006/112 168 ir 173–175 straipsniais, reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestiniais metais apmokestinamųjų asmenų teisė į atskaitą iš esmės buvo reguliuojama Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniais.

20

Antra, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad priimdamas RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalį ir 19bis straipsnį nacionalinis teisės aktas leidžias siekti pasinaudoti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte numatytu išimtinu metodu.

21

Šiomis aplinkybėmis reikia manyti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktas ir 19 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinio teisės akto ir praktikos, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriuose apmokestinamasis asmuo įpareigojamas:

—

taikyti visoms prekėms ir paslaugoms atskaitos proporciją, pagrįstą apyvarta, nenumatant apskaitinavimo metodo, kuris būtų paremtas kiekvienos įsigytos prekės ir paslaugos pobūdžiu ir faktine paskirtimi ir kuris objektyviai atspindėtų realią išlaidų dalį, priskirtiną prie kiekvienos iš apmokestinamos arba neapmokestinamos veiklos rūšių, ir

—

vadovautis savo apyvartos sudėtimi vadinamiesiems „atsitiktiniams“ sandoriams nustatyti.

Teisingumo Teismo atsakymas

22

Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį apmokestinamieji asmenys gali atskaityti mokestį, sumokėtą už prekių ir paslaugų, skirtų išimtinai naudoti apmokestinamiesiems sandoriams, įsigijimą arba tiekimą ar teikimą jiems.

23

Dėl prekių ir paslaugų, skirtų naudoti sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandoriams, kurie nesuteikia teisės į atskaitą, šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina prie pirmųjų sandorių.

24

Vis dėlto Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama naudoti specialius išimtinis teisės į atskaitą apskaitinavimo metodus, tarp kurių yra metodas, tvirtintas šios nuostatos d punkte (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo

25

Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą valstybės narės gali leisti arba reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams.

26

Pirma, reikia išnagrinėti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, atsižvelgiant į jo kontekstą, reikia aiškinti taip, kad taikant joje numatytą teisės į PVM atskaitą apskaitinimo metodą reikia remtis atskaitos proporcija, pagrįsta apyvarta.

27

Šiuo klausimu pažymėtina, kad, atvirkščiai nei kitą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje išimtinį apskaitinimo metodą atveju, šios pastraipos d punkte numatytu atveju konkrečiai nurodyta, jog šis metodas taikomas pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje tvirtintą taisyklę.

28

Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 23 punkto, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje tvirtintoje taisyklėje nepatikslinama, kaip turi būti konkrečiai nustatyta PVM dalis, kuri yra proporcinga sumai, susijusiai su sandoriais, suteikiantis teisę į PVM atskaitą.

29

Vadinasi, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antroje pastraipoje, kuri tvirtinta iš karto po pirmos pastraipos ir prasideda žodžiais „ši dalis“, taip darant nuorodą į pirmoje pastraipoje numatytą atskaitos proporciją, patikslinama, kad minėta proporcija turi būti nustatoma pagal šios direktyvos 19 straipsnį.

30

Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatyta atskaitos proporcija turi būti apskaituojama pagal trupmeną, kurios skaitiklyje yra apyvartos suma iš sandorių, suteikiantis teisę į atskaitą, o vardiklyje – apyvartos suma iš sandorių, nesuteikiantis teisės į atskaitą.

31

Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte esančių nuorodų, derinamų su šios dalies pirmoje pastraipoje tvirtinta taisykle, reikia suprasti taip, kad gyvendinant minėtą nuostatą ji reikalaujama taikyti atskaitos proporciją, pagrįstą apyvarta.

32

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, siejamą su šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma ir antra pastraipomis ir 19 straipsnio 1 dalimi, reikia aiškinti taip, kad jame numatytas PVM atskaitos apskaičiavimo metodas reikalauja remtis proporcija, pagrįsta apyvarta.

33

Antra, reikia išnagrinėti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte draudžiama, kad valstybės narės reikalautų iš apmokestinamojo asmens taikyti visoms jo įsigytoms prekėms ir paslaugoms atskaitos proporciją, pagrįstą apyvarta, neatsižvelgiant kiekvienos iš šių prekių ir paslaugų pobūdį bei paskirtį.

34

Šiuo klausimu, pirma, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos teksto matyti, kad atskaitos proporcija siekiant nustatyti atskaitomą PVM apskaičiuojama iš esmės vien prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja kartu ekonominiams sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitai, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės atskaitai (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 punktą ir 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, 25 punktą)

35

Antra, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą valstybės narės gali leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą „pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams“.

36

Kadangi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje, kuri aiškiai nurodyta šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte, numatyti ir sandoriai, suteikiantys teisę atskaitai, ir sandoriai, nesuteikiantys teisės atskaitai, žodžius „visiems ten nurodytiems sandoriams“ reikia suprasti kaip susijusius su visais minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nurodytais sandoriais.

37

Taigi, priešingai nei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje, to paties 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte nėra jungtukas „ir <...> ir“.

38

Kadangi nėra tokio patikslinimo, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą reikia suprasti taip, kad jame nurodomos visos prekės ir paslaugos, kurias atitinkamas apmokestinamasis asmuo naudoja sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitai, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės atskaitai, vykdyti, ir nebūtina, kad šios prekės ir paslaugos būtų naudojamos kartu abiejų rūšių sandoriams vykdyti.

39

Iš tiesų primintina, kad, esant keliems galimiems Sąjungos teisės nuostatos aiškinimo variantams,

pirmenyb? turi b?ti teikiama tam, kuris užtikrint? jos veiksmingum? (be kita ko žr. 2000 m. kovo 9 d. Sprendimo EKW ir Wein & Co , C?437/97, EU:C:2000:110, 41 punkt?).

40

Taigi aiškinant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos d punkt? taip, kad jis netaikomas prek?ms ir paslaugoms, kurios naudojamos „ir“ sandoriams, suteikiantiems teis? ? atskait?, „ir“ sandoriams, nesuteikiantiems teis?s ? atskait?, šiai nuostatai b?t? suteikta tokia pati kaip šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos apimtis, nuo kurios nukrypstan?ia laikoma pirmoji nuostata.

41

Žinoma, atrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l šio sprendimo 38 punkte pateikto aiškinimo suderinamumo su atskaitos proporcingumo, teis?s ? atskaitos veiksmingumo ir PVM neutralumo principais.

42

Vis d?lto net neturint nagrin?ti, koki? konkre?i? ?tak? šie principai daro Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos aiškinimui, reikia konstatuoti, kad remiantis šiais principais, kuriais reguliuojama PVM sistema, ta?iau nuo kuri? teis?s akt? leid?jas gali teis?tai nukrypti, bet kuriuo atveju negalima pateisinti aiškinimo, d?l kurio min?ta nukrypti leidžianti nuostata, teis?s akt? leid?jo aiškiai nor?ta ?tvirtinti, netekt? savo veiksmingumo.

43

Be to, šio sprendimo 38 punkte nurodyti svarstymai patvirtinami vienu iš Šešt?ja direktyva siekiam? tiksl? – leisti remtis palyginti paprastomis taikymo taisykl?mis, kaip tai matyti iš septynioliktos konstatuojamosios dalies (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo Komisija / Portugalija, C?524/10, EU:C:2012:129, 35 punkt?).

44

Iš ties? taikydami Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos d punkte ?tvirtint? apskai?iavimo taisykl? apmokestinamieji asmenys neprivalo ?sigyjam? prek? ir paslaug? priskirti prie sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, arba prie sandori?, nesuteikian?i? teis?s ? atskait?, arba prie ši? dviej? r?ši? sandori?, tod?l nacionaliniai mokes?i? administratoriai neturi tikrinti, ar teisingai šios prek?s ir paslaugos priskirtos.

45

Tre?ia, reikia nustatyti, ar atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dal? valstybei narei leidžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo taip pat remt?si savo apyvartos sud?timi tam, kad nustatyt?, kurie iš ?vykdyt? sandori? laikytini „atsitiktiniais“.

46

Šiuo klausimu primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dal? siekiant nustatyti šio straipsnio 1 dalyje numatyt? proporcij? reikia atimti apyvartos sum?, susijus? su „nekilnojamojo turto tiekimo ir finansinia[is] sandoria[i]s“. Taigi Šeštojoje direktyvoje neapibr?žiama pastaroji s?voka.

Vis dėlto Teisingumo Teismas patikslino, kad nors pajamų, gautų iš finansinės veiklos, priskirtinos Šeštosios direktyvos taikymo sričiai, dydis gali reikšti tai, jog ši veikla neturėtų būti laikoma „atsitiktine“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 19 straipsnio 2 dalį, aplinkybės, kad iš minėtos veiklos gaunamos pajamos yra didesnės už atitinkamos įmonės pagrindinės veiklos pajamas, nepakanka, kad jie negalėtų būti laikomi „atsitiktiniais sandoriais“ (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 77 punktą).

Be to, iš Teisingumo Teismo matyti, kad ekonominė veikla turi būti laikoma „atsitiktine“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalį, kai ji nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas įmonės apmokestinamosios veiklos pratimas ir jai nereikia naudoti daug prekių ir paslaugų, už kurias yra mokėtinas PVM (šiuo klausimu žr. 1996 m. liepos 11 d. Sprendimo Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, 22 punktą; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 76 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 31 punktą).

Taigi konstatuotina, kad apmokestinamojo asmens apyvartos sudėtis yra reikšmingas elementas nustatant, ar tam tikri sandoriai turi būti laikomi „atsitiktiniais“, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrą sakinį, tačiau šiuo tikslu taip pat reikia atsižvelgti į šį sandorių santykį su apmokestinamojo asmens apmokestinama veikla ir prireikus į tai, kiek prekių ir paslaugų, už kurias yra mokėtinas PVM, reikia naudoti jiems įvykdyti.

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą ir 19 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinio teisės akto ir praktikos, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriuose apmokestinamasis asmuo pareigojamas:

—

taikyti visoms prekėms ir paslaugoms atskaitos proporcijai, pagrįstai apyvarta, nenumatant apskaitavimo metodo, kuris būtų paremtas kiekvienos įsigytos prekės ir paslaugos pobūdžiu ir faktine paskirtimi ir kuris objektyviai atspindėtų realią išlaidą dalį, priskirtiną prie kiekvienos iš apmokestinamos arba neapmokestinamos veiklos rūšių; ir

—

vadovautis savo apyvartos sudėtimi vadinamiesiems „atsitiktiniams“ sandoriams nustatyti tiek, kiek šiuo tikslu atliekamu vertinimu atsižvelgiama į šį sandorių santykį su šio apmokestinamojo asmens apmokestinama veikla ir prireikus į tai, kiek prekių ir paslaugų, už kurias yra mokėtinas PVM, reikia naudoti jiems įvykdyti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą ir 19 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinio teisės akto ir praktikos, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriuose apmokestinamasis asmuo pareigojamas:

—

taikyti visoms prekėms ir paslaugoms atskaitos proporciją, pagrįstą apyvarta, nenumatant apskaitavimo metodo, kuris būtų paremtas kiekvienos įsigytos prekės ir paslaugos pobūdžiu ir faktine paskirtimi ir kuris objektyviai atspindėtų realią išlaidą dalį, priskirtiną prie kiekvienos iš apmokestinamos arba neapmokestinamos veiklos rūšių; ir

—

vadovautis savo apyvartos sudėtimi vadinamiesiems „atsitiktiniams“ sandoriams nustatyti tiek, kiek šiuo tikslu atliekamu vertinimu atsižvelgiama į šio sandorio santykį su šio apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla ir prireikus į tai, kiek prekių ir paslaugų, už kurias yra mokėtinas pridėtinės vertės mokestis, reikia naudoti jiems įvykdyti.

Parašai.

(*1) * Proceso kalba: italų.