

GENERALINIO ADVOKATO

J. MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2007 m. gruodžio 11 d.(1)

Byla C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, kaip Göttinger Vermögensanlagen AG teisi? per?m?ja,

prieš

Finanzamt Göttingen

(*Niedersächsische Finanzgericht* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?)

„Apmokestinimas – PVM – Tarybos direktyva 77/388/EEB – Pirkimo PVM atskaita – Su akcij? ir netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? emisija susijusios išlaidos – Pirkimo PVM paskirstymas pagal ekonomin? ir neekonomin? veiklos pob?d?“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicin? sprendim? *Niedersächsische Finanzgericht* (Žemutin?s Saksonijos finans? teismas) (Vokietija) prašo išaiškinti Šeštosios PVM direktyvos(2) 2 straipsnio 1 dal? bei 17 straipsnio 5 dal? ir iš esm?s klausia: i) kaip nustatyti apmokestinamojo asmens, vykdan?io ir ekonominio, ir neekonominio pob?džio veikl?, teis? atskaityti pirkimo PVM, ii) jei atskaityti mokest? leidžiama tik tiek, kiek šio asmens išlaidos pagr?stai priskiriamos ekonominei veiklai, ar, paskirstant pirkimo PVM pagal ekonominio ir neekonominio pob?džio veikl?, reikia taikyti „investicijos pob?džio kriterij?“, ar „?kin?s operacijos pob?džio kriterij?“.

I – Teis?s aktai

A – Bendrijos teis?

2. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? PVM apmokestinamas „preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

3. Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje pateikiamos tokios s?vok? apibr?žtys:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekyautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb?, žem?s ?kio gamybos bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip

pat laikomas ekonomine veikla.

<...>“

4. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje nustatyta, kad valstybės narės atleidžia nuo PVM sandorius, „įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais“.

5. Dėl atskaitymo teisės Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nurodyta:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

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 pridėtinės vertės mokestis 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.

<...>“(3)

6. Galiausiai dėl atskaityti galimos proporcingos dalies apskaičiavimo Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nurodyta:

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

– skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be (PVM) iš sandorių, kuriems tenkantis (PVM) 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 (PVM) negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, sumas.

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

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia įtraukti sumų, priskirtinų tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Į apskaičiavimą taip pat neturi būti įtraukiamos 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 atskaitomą proporciją? traukti gamybos priemonių tiekimą?

3. Metų eigoje laikinai nustatyta atskaitos proporcija apskaičiuota remiantis praėjusių metų sandoriais. Jei nėra sandorių, kuriais galima būtų remtis, arba kai jų sumos yra menkos, apmokestinamasis asmuo laikinai atskaitos proporciją apskaičiuoja pagal savo prognozes, ir suderinęs su mokesčių administratoriumi. Tačiau valstybės narės gali taikyti ir dabar jose galiojančias taisykles.

Atskaita, atlikta remiantis tokiomis laikinosiomis proporcijomis, turi būti tikslinama, kai kitais metais nustatoma tikroji atskaitos proporcija.“

B – Nacionalinė teisė

7. Pagal *Umsatzsteuergesetz* (1993 m. redakcijos, t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjimui bylai taikomos redakcijos Apyvartos mokesčių įstatymo(4), toliau – UStG) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą:

„Apyvartos mokesčių apmokestinami tokios kinų operacijos:

1) kurias verslininkas, vykdydamas savo kinų veiklą, atlieka už užmokestą valstybės viduje <...>“

8. UStG 4 straipsnio 8 dalies f punkte nurodyta, kad, be kita ko, „operacijos, (nurodytos 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte), įskaitant derybas <...> dėl bendrovės ar kitokių asmenų susivienijimų dalių“ nėra apmokestinamos.

9. UStG 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti šias pirkimo mokesčių sumas:

1) įskaitose faktūrose <...> atskirai nurodytą mokestį, kaip apibrėžta 14 straipsnyje, už jo verslui skirtas kitų apmokestinamųjų asmenų jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas <...>;

2) už tą valstybę, įvežtas jo verslui skirtas importuojamas prekes ar 1 straipsnio 3 dalyje nurodytoms kinų operacijoms vykdyti naudojamas prekes sumokėtą apyvartos mokestį;

3) mokestį už jo verslui skirtas Bendrijoje įsigytas prekes.

2. Sumokėto pirkimo mokesčių negalima atskaityti už prekių tiekimą, į importą ar įsigijimą Bendrijoje arba už gautas paslaugas, kurias verslininkas naudoja tokioms kinų operacijoms:

1) neapmokestinamosioms kinų operacijoms, <...>

<...>

4. Jeigu apmokestinamasis asmuo jam patiektą, importuotą ar Bendrijoje įsigytą jo verslui skirtą prekę ar gautą paslaugą tik iš dalies naudoja kinų operacijoms, kurioms nenumatyta sumokėto pirkimo mokesčių atskaita, negalima atskaityti tos sumokėto pirkimo mokesčių dalies, kuri ekonomiškai priskirtina minėtoms kinų operacijoms. Apmokestinamasis asmuo gali apskaičiuoti iš dalies neatskaitytinas sumas pagal objektyvų vertinimo metodą <...>“

II – Faktinės aplinkybės, procesas bei pateikti prejudiciniai klausimai

10. Byloje nagrinėjimu laikotarpiu, 1994 finansiniais metais, ieškovas (*SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, Göttinger Vermögensanlagen AG* teisi?

per?m?ja) vert?si nekilnojamojo turto, vertybini? popieri? pirkimo, valdymo ir pardavimo, dalyvavimo ?moni? kapitale bei ?vairaus pob?džio investicine veikla. Šiai veiklai b?tin? kapital? ji kaup? išleisdama akcijas ir netipines balsavimo teisi? nesuteikian?ias dalis (vokie?i? k. „atypisch stille Beteiligungen“). Vykdydama pastar?j? veikl?, ji tur?jo daug balsavimo teis?s neturin?i? dalyvi?, kaip ?prasta „Publikumsgesellschaft“ (viešosios bendrov?s) atveju. Tokie dalyviai ?nešdavo ? bendrov? (ieškov?) kapital?, kur? ši perinvestuodavo.

11. 1994 m. ieškov? ?vykd? 2 959 800,10 DEM vert?s apmokestinam?j? ?kini? operacij?. Jos bendra apyvarta buvo 6 480 006,60 DEM. Ši suma ap?m? 226 641,89 DEM dividend? ir 1 389 930,72 DEM pajam? iš vertybini? popieri? pardavimo (iš viso 1 616 572,61 DEM).

12. Iš 6 838 535,68 DEM dydžio pirkimo mokes?io 6 161 679,37 DEM dydžio dalies nebuvo galima priskirti atitinkamoms pardavimo operacijoms. *Finanzamt Göttingen* (Getingeno mokes?i? inspekcija, toliau – *Finanzamt*), remdamasi UStG 15 straipsnio 2 dalies 1 punktu, nepripažino teis?s atskaityti su netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? išleidimu susijusioms išlaidoms tenkan?io pirkimo mokes?io (4 171 424,70 DEM). Tod?l *Finanzamt* at?m? ši? sum? iš viso pirkimo mokes?io. Atskai?iusi pirkimo mokest? (676 856,31 DEM), kur? ji priskyr? ieškov?s nuomos operacijoms, *Finanzamt* nusprend?, kad likusi pirkimo mokes?io dalis (1 990 254,67 DEM) n?ra priskirtina konkre?ioms pirkimo operacijoms. Iš šios sumos ji suteik? teis? atskaityti 45,68 % proporcing? dal?, tod?l buvo leista atskaityti 1 567 616,74 DEM pirkimo mokes?io ir už atitinkamus finansinius metus susigr?žinti 1 123 647,00 DEM.

13. Ieškov? apskund? š? sprendim? *Niedersächsische Finanzgericht* (toliau – *Finanzgericht*) penktajai kolegijai, kuri 2001 m. spalio 18 d. Sprendimu atmet? ieškin?, motyvuodama tuo, kad *Finanzamt* teisingai priskyr? su netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? išleidimu susijusias ieškov?s išlaidas neapmokestinamosioms operacijoms ir neleido atskaityti atitinkamo pirkimo mokes?io. Ieškov? pateik? apeliacin? skund? d?l tokio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas), kuris 2004 m. lapkri?io 18 d. Sprendimu panaikino 2001 m. spalio 18 d. *Finanzgericht* sprendim? ir gr?žino byl? iš naujo nagrin?ti *Niedersächsische Finanzgericht*.

14. *Niedersächsische Finanzgericht* mano, kad ieškov? vykdo ir verslo, ir priva?i? veikl?.

15. Abejodamas d?l to, kaip jo nagrin?jamoje byloje pagal Bendrijos teis? turi b?ti nustatoma galimyb? atskaityti ir apskai?iuojama atskaitytina proporcija, *Niedersächsische Finanzgericht* pateik? Teisingumo Teismui šiuos du prejudicinius klausimus:

„1. Ar teis? atskaityti pirkimo (PVM) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir verslo, ir priva?i? veikl?, nustatoma pagal santyk? tarp, pirma, galim? apmokestinti ir apmokestinam? ?kini? operacij? bei, antra, galim? apmokestinti ir neapmokestinam? ?kini? operacij?, ar vis d?lto šio mokes?io atskaita leistina tik tiek, kiek su akcij? ir netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? emisija susijusios išlaidos priskirtinos ekonominei veiklai Direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkto prasme?

2. Tuo atveju, jei sumok?to pirkimo (PVM) atskaita leistina tik tiek, kiek su akcij? ir netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? emisija susijusios išlaidos gali b?ti priskirtos ekonominei veiklai, ar sumok?to pirkimo (PVM) sumos paskirstymas verslo ir priva?ios veiklos sritims turi b?ti atliekamas pagal vadinam?j? „investicij? pob?džio kriterij?“, ar vis d?lto Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 5 daliai analogiškas „?kin?s operacijos pob?džio kriterijus“ taip pat laikytinas objektyviu?“

16. Rašytines pastabas pateik? ieškov?, Vokietijos, Portugalijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei Komisija. Šalys nepraš? surengti pos?džio, tod?l jis ne?vyko.

III – Vertinimas

A – Pagrindiniai šalių argumentai

17. *Ieškovų* iš esmės tvirtina, kad atskaitytinas visas pirkimo mokestis, tenkantis naujo kapitalo įsigijimo išlaidoms. Remdamasi sprendimu *Kretztechnik*,⁽⁵⁾ *ieškovų* teigia, kad išleidžiant akcijas didinamas jos kapitalas, o tai apskritai naudinga jos ekonominei veiklai. Kadangi ši veikla apima ir apmokestinamąsias, ir neapmokestinamąsias operacijas, galimybę atskaityti, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi, nustatoma pagal, pirma, galimą apmokestinti ir apmokestinamąją operaciją bei, antra, galimą apmokestinti ir neapmokestinamąją operaciją santykiu.

18. *Vokietijos vyriausybė* tvirtina, kad pirkimo mokesčio atskaita galima, tik jei su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiantis dalyvis emisija susijusios išlaidos yra priskirtinos *ieškovų* veiklai. Ji teigia, kad taip gyto kapitalo dalis skiriama toms sritims, kuriose *ieškovų* nevykdo kintamos veiklos, t. y. kitų dalyvių dalims gyti. *Vokietijos vyriausybė* tvirtina, kad pirkimo mokestis verslo ir privačios veiklos sritims turi būti paskirstomas pagal „investicijų pobūdžio kriterijų“, t. y. remiantis proporcija, pagal kurią naujų balsavimo teisės neturinčių dalyvių našai paskirstomi verslo arba privačiai veiklai.

19. *Portugalijos vyriausybė* teigia, kad gali būti atskaitytas tik už ieškovei vykdant kintamą veiklą atliktas operacijas sumokėtas PVM ir kad „investicijų pobūdžio kriterijus“ šioje byloje yra tinkamesnis paskirstymo metodas.

20. *Jungtinės Karalystės vyriausybė* iš esmės pažymi, kad pirkimo mokesčio dalis, tenkančią bendrosioms su *ieškovų* neekonomine veikla susijusioms ar tokiai veiklai naudojamoms pirkimo išlaidoms, neatsižvelgiama apskaičiuojant sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą, nes ši pirkimo mokesčio dalis nepatenka į atskaitos sistemą ir ji nereikėtų atsižvelgti. Dėl paskirstymo metodo *Jungtinės Karalystės vyriausybė* iš esmės tvirtina, kad jis nereglamentuojamas Šeštąja direktyva ir jį pasirinkti yra valstybių narių diskrecija.

21. *Komisijos* nuomone, *ieškovų* kintamos veiklos mokestinis vertinimas priklausys nuo vieno iš veiksmų, dėl kurių gyjama teisė atleidimui nuo mokesčio, taikymo. Nors su vertybiniais popieriais susijusios operacijos neapmokestinamos PVM, nekilnojamųjų daiktų tiekimas tam tikrais atvejais gali būti apmokestinamas. Tai paaiškina, kodėl *ieškovų* veikla padalyta į tris dalis: i) neapmokestinamosios operacijos, ii) apmokestinamosios, tačiau nuo mokesčio atleistos operacijos, iii) apmokestinamosios operacijos. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuodugniau išnagrinėti šį klausimą, atsižvelgdamas į jo nagrinjamąsias bylas aplinkybes. Dėl paties paskirstymo Komisija nurodo, kad „investicijų pobūdžio kriterijus“ būtų objektyvesnis, tačiau jis turėtų pakankamai atspindėti ekonomines realijas ir todėl – atskirai apskaičiuojamas už kiekvienus finansinius metus.

B – Vertinimas

1. Pirmasis klausimas

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė faktinių aplinkybių, kad *ieškovų* vykdo ir ekonominę, ir neekonominę veiklą. Atsižvelgiant į tai, reikėtų turėti omenyje, kad nors Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, ši nuostata taikoma tik ekonominio pobūdžio veiklai⁽⁷⁾.

23. Iš nusistovėjusios teismų praktikos aišku, kad paprastas akcijų įsigijimas ir jį turėjimas

netur?ti b?ti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme. Paprasčiausias kit? bendrovi? akcij? ?sigijimas n?ra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?(8). Tod?l jei tokia veikla savaime n?ra ekonomin? veikla Šeštosios direktyvos prasme, tas pats pasakytina ir apie priešing? ?kin? operacij? – ši? akcij? pardavim?(9). Kita vertus, su vertybiniais popieriais susijusios operacijos gali patekti ? PVM taikymo srit?, ta?iau yra nuo jo atleistos(10).

24. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad bendrov?, priimdama nauj? partner? mainais ? pinigini? ?naš?, neteikia paslaug? už atlyg? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme(11). Toki? pat išvad? Teisingumo Teismas padar? ir d?l kapitalui padidinti skirtos akcij? emisijos(12).

25. Sprendime *Kretztechnik* Teisingumo Teismas pripažino, kad išleisdama naujas akcijas bendrov? siekia padidinti savo aktyvius ?gydama kapitalo ir pripaž?sta nauj? akcinink? nuosavyb?s teises ? dal? taip padidinto kapitalo. Bendrov?s emitent?s poži?riu, tai kapitalo ?gijimas, o ne paslaug? teikimas. Akcininko poži?riu, tai investicija, kapitalo panaudojimas, o ne už kažkoki? paslaug? ar prek? mokamas atlyginimas(13).

26. Atsižvelgiant ? tai, kad ieškov?, nepaisant jos, kaip akcinink?s ar partner?s, teisi?, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nedalyvauja bendrovi?, kuri? akcijas ji ?sigyja, turi ar perleidžia, valdyme(14), ieškov?s veikla nelaikytina ekonomine veikla.

27. Sprendime *Rompelman* Teisingumo Teismas pirm? kart? pažym?jo, kad atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to ar mok?tino PVM naštos. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonomin?s veiklos, kad ir koks b?t? jos tikslas ar rezultatas, apmokestinimo neutralumas su s?lyga, kad ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (neutralumo principas)(15).

28. Iš šios paskutin?s s?lygos darytina išvada, kad tam, jog galima b?t? atskaityti PVM, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, turi b?ti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Sprendime *Investrand* Teisingumo Teismas nustat?, kad „teis? atskaityti preki? ar paslaug? pirkimo PVM atsiranda su s?lyga, kad j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain?“(16).

29. Sprendimo *Kretztechnik* 36 punkte Teisingumo Teismas nustat?, kad „atsižvelgiant ? tai, kad, viena vertus, akcij? išleidimas n?ra ? Šeštosios direktyvos taikymo srit? patenkantis sandoris, o, kita vertus, *Kretztechnik* j? atliko siekdama padidinti savo kapital? ir pagerinti savo ?kin? veikl?, šios bendrov?s išlaidos paslaugoms, susijusioms su ?statinio kapitalo padidiniu, sudaro jos produkt? kainos dal?. Šios paslaugos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla“(17).

30. To paties sprendimo 37 punkte Teisingumo Teismas toliau nurod?, jog „iš to darytina išvada, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dal? *Kretztechnik* turi teis? atskaityti vis? pirkimo PVM, kuris susikaup? šiai bendrovei ?sigyjant ?vairias paslaugas, susijusias su jos ?vykdyta emisija, su s?lyga, kad visi sandoriai, kuriuos bendrov? sudaro vykdydama savo ekonomin? veikl?, yra apmokestinamieji. Iš ties?, jei apmokestinamasis asmuo tuo pat metu sudaro ir sandorius, kuriems tenkantis PVM gali b?ti atskaitomas, ir sandorius, kuriems tenkantis PVM negali b?ti atskaitomas, tai pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dal? jis gali atskaityti pirmiesiems sandoriams tenkan?i? proporcing? PVM dal?“(18).

31. Sutinku su prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, Vokietijos vyriausyb?s ir Komisijos nuomone, kad ieškov?s pad?tis sunkiai palyginama su pad?timi sprendime *Kretztechnik*, kuriame nagrin?jama bendrov? teik? tik apmokestinam?sias paslaugas(19).

32. Nagrin?jamoje byloje Komisija teisingai pažym?jo, kad tiek, kiek ieškov? ?gyja, turi ir

perleidžia ?moni? akcij? ir kit? teisi?, netur?dama tikslo sistemingai teikti atlygintinos paslaugos, jos veikla n?ra ekonominio pob?džio ir tod?l neapmokestinama. Tiek, kiek šiai veiklai tenkantis PVM neatskaitomas, nes ji n?ra ekonominio pob?džio ir nepatenka ? PVM taikymo srit?, mokes?io atskaita negalima, juo labiau kad veikla, d?l kurios patiriamos tokios išlaidos, nepatenka ? PVM reglamentuojan?i? sistem?. Tod?l išleidžiant akcijas ir netipines balsavimo teisi? nesuteikian?ias dalis patirtos išlaidos negali b?ti laikomos bendrosiomis išlaidomis ar sudedamosiomis kainos dalimis, turin?iomis tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su visa ieškov?s ekonomine veikla, taigi – galimomis atskaityti.

33. Iš to darytina išvada, kad su akcij? išleidimu susijusioms išlaidoms tenkan?io pirkimo mokes?io atskaita pateisinama, tik jei taip ?gytas kapitalas priskiriamas ieškov?s ekonominei veiklai. Kita vertus, su akcij? ar netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? išleidimu susijusios išlaidos, kurias galima priskirti ieškov?s neekonominei veiklai (t. y. kit? ?moni? dali? ?sigijimo, valdymo ir pardavimo veiklai), nesuteikia ieškovei teis?s ? mokes?io atskait?.

34. Iš ties?, kaip pažymi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, priešingai nei byloje *Kretztechnik* nagrin?tu atveju, ieškov? nevykdo gamybin?s veiklos. Iš to darytina išvada, kad su jos akcij? emisija susijusios išlaidos nebuvo bendrosios išlaidos, skirtos *tik* jos ekonominei veiklai.

35. Atvirkš?iai, kaip aišku iš pirma pateikt? svarstym?, ieškov?s patirtos išlaidos bent iš dalies buvo skirtos jos neekonominei veiklai. Šiuo atžvilgiu svarbu pažym?ti, kad iš nutarties, kuria prašoma priimti prejudicin? sprendim?, ir iš bylos šali? pastab? aišku, kad šalys negin?ija šios aplinkyb?s.

36. Kaip jau min?jau, sprendime *Kretztechnik* Teisingumo Teismas nedelsdamas prid?r?, kad jei apmokestinamasis asmuo tuo pat metu sudaro ir sandorius, kuriems tenkantis PVM gali b?ti atskaitomas, ir sandorius, kuriems tenkantis PVM negali b?ti atskaitomas, tai pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dal? jis gali atskaityti tik pirmiesiems sandoriams priskirtin? proporcing? PVM dal?(20).

37. Turiu daryti išvad?, kad su ieškov?s akcij? ir netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? išleidimu susijusios išlaidos negali b?ti laikomos jos bendr?j? išlaid? dalimi ir jos gamini? kainos sudedam?ja dalimi, turin?ia tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su visa ieškov?s ekonomine veikla(21).

38. Tod?l jei apmokestinamasis asmuo vykdo ir ekonomin?, ir neekonomin? veikl?, su akcij? ar netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? išleidimu susijusioms išlaidoms tenkan?io PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek tokios išlaidos gali b?ti pagr?stai priskirtos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

2. Antrasis klausimas

39. Atsižvelgiant ? si?lom? atsakym? ? pirm?j? klausim?, taip pat reikia išnagrin?ti antr?j? klausim?, iš esm?s susijus? su sumok?to pirkimo mokes?io paskirstymo ieškov?s ekonominei ir neekonominei veiklai metodu (ir ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis tur?t? b?ti taikoma tokiam paskirstymui *mutatis mutandis*).

40. Svarbu pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis taikoma operacijoms, suteikian?ioms teis? ? PVM atskait? (apmokestinamosios operacijos, neatleistos nuo PVM) ir operacijas, nesuteikian?ias teis?s ? PVM atskait? (apmokestinamosios operacijos, atleistos nuo PVM). Iš sprendim? *Sofitam*, *Floridienne* ir *Berginvest*, *Cibo Participations* ir *EDM* aišku, kad ? Šeštosios direktyvos taikymo srit? nepatenkan?ios operacijos ne?traukiamos apskai?iuojant

Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniuose nurodytą atskaitytiną proporcingą dalį(22).

41. Tačiau nei Šeštosios direktyvos 17, nei 19 straipsniuose, nei pačioje Šeštojoje direktyvoje nėra jokių nuostatų, kuriose būtų reglamentuojami metodai ar kriterijai, kuriais valstybės narės turėtų vadovautis, paskirstydamos pirkimo mokestį ekonominei ir neekonominei veiklai.

42. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrijos teisės aktais šis aspektas sėmingai arba nesėmingai neregamentuojamas, manau, kad Teisingumo Teismas negali į Šeštosios direktyvos tekstą „įtraukti“ konkrečią sąlygą, susijusią su sumokėto pirkimo PVM sumos paskirstymu tarp ekonominės ir neekonominės veiklos. Nemanau, kad reikėtų, kaip tvirtino visų pirma ieškovas, Šeštosios direktyvos nuostatas taikyti pagal analogiją arba *mutatis mutandis*.

43. Todėl kadangi Šeštojoje direktyvoje neregamentuojamas sumokėto pirkimo PVM paskirstymo tarp ekonominės ir neekonominės veiklos metodas, reikia daryti išvadą, kad tai priklauso valstybių narių diskrecijai(23).

44. Tačiau norėčiau pabrėžti, kad valstybių narių diskrecija paskirstant sumokėtą pirkimo mokestį tarp ekonominės ir neekonominės veiklos nėra neribota ir jos privalo laikytis tam tikrą iš Šeštosios direktyvos kylančių principų, kuriuos savo praktikoje yra išaiškinęs Teisingumo Teismas.

45. Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad su kita sritimi (konkrečiai su verslui skirtu turto dalies naudojimu privatiems poreikiams) susijusioje byloje, kurioje vis dėlto buvo nagrinjamas panašus klausimas, Teisingumo Teismas, pažymėjo, jog kai „Šeštojoje direktyvoje nepateikiama vienodoms ir tikslioms atitinkamą išlaidų apskaičiavimo taisyklių nustatyti būtų nurodymų“, „valstybės narės turi tam tikrą diskreciją šių taisyklių atžvilgiu, jei nepažeidžia nagrinjamos nuostatos tikslo ir vietos Šeštosios direktyvos schemoje“(24).

46. Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose nustatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM reglamentuojamos sistemos dalis ir iš principo negali būti ribojama. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką bet koks teisės į atskaitą ribojimas turi įtakos mokesčių naštos dydžiui ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse(25).

47. Valstybių narių naudojami paskirstymo metodai ir kriterijai turi užtikrinti, kad būtų paisoma Šeštosios direktyvos tikslas. Todėl jie turi nepažeisti mokestinio neutralumo principo, kuriuo grindžiama Šeštoji direktyva nustatyta bendra PVM sistema ir kuriuo draudžiama atsižvelgiant į PVM apmokestinimą nevienodai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius įvairius subjektus(26).

IV – Išvada

48. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas į *Niedersächsische Finanzgericht* pateiktus klausimus turėtų atsakyti taip:

„1. Jei apmokestinamasis asmuo vykdo ir ekonominę, ir neekonominę veiklą, su akcijų ar netipinių balsavimo teisių nesuteikiančią dalį išleidimu susijusioms išlaidoms tenkančio PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek tokios išlaidos gali būti pagrįstai priskirtos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai Direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 dalies prasme.

2. Pirkimo mokesčio paskirstymo tarp ekonominės veiklos ir neekonominės veiklos metodo nustatymas yra valstybių narių diskrecija. Naudodamasi šia diskrecija, valstybės narės visų pirma privalo užtikrinti, kad būtų paisoma mokestinio neutralumo principo.“

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 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).

3 – 17 straipsnio 5 dalyje toliau nurodyta: „Tačiau valstybės narės gali: a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai veiklos rūšiai vedama atskira apskaita; b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo veiklos 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 neišsikaitytas pridėtinės vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui“.

4 – BGBl 1979 I, p. 1953.

5 – 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas (C-465/03, Rink. p. I-4357).

6 – Nemanau, kad PVM tikslais reikia daryti skirtumą tarp „kinės veiklos“ ir „ekonominės veiklos“. Šioje išvados dalyje vartosis tik „ekonominės veiklos“ sąvoką, vartojamą Šeštojoje direktyvoje.

7 – Žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *EDM* (C-77/01, Rink. p. I-4295, 47 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Šiuo atžvilgiu taip pat žr. 5 išnašoje minėto sprendimo *Kretztechnik* 18 punktą. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad „ekonominės veiklos“ sąvoka yra objektyvaus pobūdžio ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Be kita ko, žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *University of Huddersfield* (C-223/03, Rink. p. I-1751, 47 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

8 – Žr. 2004 m. spalio 21 d. Sprendimą *Banque Bruxelles Lambert (BBL)* (C-8/03, Rink. p. I-10157, 38 punktą).

9 – Žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *KapHag* (C-442/01, Rink. p. I-6851, 40 punktą).

10 – Be kita ko, žr. 8 išnašoje minėto sprendimo *BBL* 36–41 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

11 – 9 išnašoje minėto sprendimo *KapHag* 43 punktą.

12 – 5 išnašoje minėto sprendimo *Kretztechnik* 25 punktą.

13 – Ten pat, 26 punktą.

14 – Šiuo klausimu žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, Rink. p. I-6663).

15 – 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas (268/83, Rink. p. 655, 19 punktą). Taip pat žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

16 – 2007 m. vasario 8 d. Sprendimas (C-435/05, Rink. p. I-1315, 23 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

17 – 5 išnašoje minėtas sprendimas *Kretztechnik* ir jame nurodyta teismo praktika.

18 – Ten pat ir jame nurodyta teismo praktika.

19 – Ten pat. Toje byloje tai reiškia, kad *Kretztechnik* padidino kapitalą kaip apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Todėl bendrosioms visos *Kretztechnik* ekonominės veiklos išlaidoms tenkantis pirkimo PVM buvo visiškai atskaitytinas. Žr. vėliau Teisingumo Teismo išnagrinėtą bylą *Investrand*, nurodytą šios išvados 16 išnašoje.

20 – 5 išnašoje minėto sprendimo *Kretztechnik* 37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

21 – Ten pat, 36 punktas.

22 – 1993 m. birželio 22 d. Sprendimas *Sofitam* (C-333/91, Rink. p. I-3513, 13 ir 14 punktai); 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne and Berginvest* (C-142/99, Rink. p. I-9567, rezoliucinė dalis); taip pat 14 išnašoje minėto sprendimo *Cibo Participations* 44 punktas ir 7 išnašoje minėto sprendimo *EDM* 54 punktas. Pavyzdžiui, sprendime *Floridienne and Berginvest* Teisingumo Teismas pripažino, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnį reikia aiškinti kaip reiškiantį, kad š trupmenos, naudojamos apskaičiuojant atskaitytiną proporcingą dalį, vadinamą neįtraukiami dividendai, dukterinių bendrovių išmokėti kontroliuojančiajai bendrovei, kuri kitos veiklos atžvilgiu yra PVM apmokestinamas asmuo ir kuri teikia valdymo paslaugas šioms dukterinėms bendrovėms.

23 – Šiuo atveju pažymėčiau, kad jau byloje *Cibo Participations* pateiktose pastabose Komisija pažymėjo, jog kadangi Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nėra jokių nuostatų dėl operacijų, atliekamų vykdamas š direktyvos taikymo sritį nepatenkančių ekonominę veiklą, valstybės narės turi nustatyti metodą, pagal kurį atskaita draudžiama (žr. generalinės advokatės Ch. Stix-Hackl išvados 14 išnašoje minėtoje byloje *Cibo Participations* 31 punktą).

24 – Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Wollny* (C-72/05, Rink. p. I-8297, 28 punktas). Taip pat žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimą *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Rink. p. 113, 16 ir 17 punktai).

25 – Visų pirma žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *BP Supergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Taip pat žr. Šeštosios direktyvos dvyliktą konstatuojamąjį dalį.

26 – Žr. 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Cimber Air* (C-382/02, Rink. p. I-8379, 23 ir 24 punktai) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Jyske Finans* (C-280/04, Rink. p. I-10683, 39 punktas).