

Byla C-437/06

Securita Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

prieš

Finanzamt Göttingen

(Niedersächsisches Finanzgericht prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamą arba neapmokestinamą ekonominę ir neekonominę veiklą tuo pačiu metu vykdančias apmokestinamasis asmuo – Teisės sumokėto pirkimo PVM atskaita – Su akcijų ir netipinių dalių emisija susijusios išlaidos – Sumokėto pirkimo PVM paskirstymas pagal veiklos ekonominę pobūdį – Atskaitytinos proporcingos dalies apskaičiavimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Ekonominę ir neekonominę veiklą tuo pačiu metu vykdančias apmokestinamasis asmuo*

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Ekonominę ir neekonominę veiklą tuo pačiu metu vykdančias apmokestinamasis asmuo*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo taikymo srityje nepatenkančių neekonominę veiklą, su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkančią pridėtinės vertės mokesčių leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

(žr. 31 punktą ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Diskrečių nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus sumokėtam pirkimo pridėtinės vertės mokesčiui tarp ekonominės ir neekonominės veiklos paskirstyti Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo prasme, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Valstybės narės prirėikus gali taikyti tiek su investicijomis, tiek su operacijos pobūdžiu susijusiomis, tiek bet kokių kitų atitinkamų paskirstymo kriterijų, neprivalodamos pasirinkti tik vieną iš šių metodų.

(žr. 38–39 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. kovo 13 d. (\*)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamą arba neapmokestinamą ekonominį ir neekonominį veiklą tuo pačiu metu vykdančias apmokestinamasis asmuo – Teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą – Su akcijų ir netipinių dalių emisija susijusios išlaidos – Sumokėto pirkimo PVM paskirstymas pagal veiklos ekonominį pobūdį – Atskaitytinios proporcingos dalies apskaičiavimas“

Byloje C-437/06

dėl *Niedersächsisches Finanzgericht* (Vokietija) 2006 m. spalio 5 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. spalio 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG**

prieš

**Finanzamt Göttingen,**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), E. Juhász, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

- *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* R. Jouvenal,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir R. Laires,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos *barrister* P. Harris,
  - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,
- susipažinęs su 2007 m. gruodžio 11 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, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 dalies ir 17 straipsnio 5 dalies aiškinimu.
2. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* (toliau – *Securenta*) ir *Finanzamt Göttingen* (toliau – *Finanzamt*) dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumą atskaitę apimties.

## Teisinis pagrindas

### *Bendrijos teisės aktai*

3. Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

<...>“

4. Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje pateikiamos tokios sąvokų apibrėžtys:

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

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

<...>“

5. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

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

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje suformuluotas taip:

„<...>

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

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už importuotas prekes;

c) prid?tin?s vert?s mokest?, 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 šio straipsnio 2 dalyje nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? 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;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, <...> 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, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo r?šiai atskir? proporcing? dal? su s?lyga, kad kiekvienai veiklos r?šiai vedama atskira apskaita;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatyt? kiekvienai savo veiklos r?šiai atskir? proporcing? dal? ir tvarkyt? kiekvienai veiklos r?šiai atskir? apskait?;

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal vis? ar dalies prek? ir paslaug? panaudojim?;

d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal 1 dalies pirmoje

pastraipoje nustatyti taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams;

e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neišskaitytinas pridėtinasis vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.

<...>

7 Pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį:

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

– skaitiklis yra visa metinis 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 metinis apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinis apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. <...>

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 <...> nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams <...>.

3. Metų eigoje naudojama atskaitos proporcija apskaičiuota remiantis praėjusių metų sandoriais. Jei nėra sandorių, kuriais būtų galima remtis, arba kai jų sumos yra menkos, apmokestinamasis asmuo laikinai atskaitos proporciją apskaičiuoja pagal savo prognozes, ir suderinąs su mokesčio 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.“

#### *Nacionalinės teisės aktai*

8 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, toliau – UStG) 1 straipsnio 1 dalis numato, kad PVM apmokestinamos ūkinės operacijos, kurias verslininkas, vykdydamas savo ūkinę veiklą, atlieka už užmokestį valstybės viduje.

9 Pagal UStG 4 straipsnio 8 dalies e ir f punktus su vertybiniais popieriais susijusios ūkinės operacijos, skaitant derybas, tačiau neįskaitant šių teisių saugojimo ir valdymo, bei operacijos ir derybos dėl bendrovės ar kitokių asmenų susivienijimų dalių nėra apmokestinamos.

10 UStG 15 straipsnis numato:

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

1) išskaitose faktūrose <...> atskirai nurodyti mokestį už jo verslui skirtas kitas apmokestinamąjį asmenį jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas <...>;

2) už šią valstybę vežtas jo verslui skirtas importuojamas prekes sumokėtą apyvartos mokestį

<...>;

3) mokesčių už jo verslui skirtas Bendrijos vidaus rinkoje įsigytas prekes.

<...>

2. Sumokėto pirkimo mokesčio negalima atskaityti už prekių tiekimą, jį importuoti ar įsigijimą Bendrijoje arba už gautas paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja tokioms ūkinėms operacijoms:

1) neapmokestinamosioms ūkinėms operacijoms;

<...>

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

<...>“.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

11 Pagrindinėje byloje nagrinėjamu 1994 m. laikotarpiu *Securenta* vertėsi nekilnojamojo turto, vertybinių popierių pirkimo, valdymo ir pardavimo, dalyvavimu ūkiniame kapitale bei įvairaus pobūdžio investicine veikla. Savo veiklai reikalingą kapitalą ši bendrovė kaupė viešai platindama išleistas akcijas ir netipines balsavimo teisių nesuteikiančias dalis. Dėl šios veiklos ji, kaip vertybinius popierius viešai platinanti bendrovė, turėjo daug balsavimo teisių neturinčių dalyvių. Tokie dalyviai nešdavo kapitalą, kurį *Securenta* perinvestuodavo.

12 1994 m. *Securenta* vykdė 2 959 800 DEM vertės apmokestinamųjų ūkinių operacijų. Jos bendra apyvarta buvo 6 480 006 DEM. Ši suma apm?m? 1 616 572 DEM sumą, sudarytą iš 226 642 DEM dividendų, ir 1 389 930 DEM pajamų iš vertybinių popierių pardavimo. Sumokėto pirkimo PVM, t. y. 6 838 535 DEM, didžiosios dalies, t. y. 6 161 679 DEM, nebuvo galima priskirti atitinkamoms pardavimo operacijoms.

13 Vykstant administracinei *Securenta* mokesčių prievolių vykdymo patikrinimo procedūrai, ši bendrovė patvirtino, kad visas sumokėto pirkimo PVM, tenkantis naujo kapitalo įgijimo išlaidoms, buvo atskaitytinas, nes akcijų išleidimas yra susijęs su jos kapitalo didinimu ir ši ūkinė operacija buvo naudinga bendrovės ekonominei veiklai apskritai.

14 *Finanzamt* nepatvirtino šių atskaitų: pirma, su netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkančio sumokėto pirkimo PVM, t. y. 4 171 424 DEM, bei, antra, už *Securenta* vykdytas nuomos operacijas sumokėto pirkimo PVM, t. y. 676 856 DEM. Taigi *Finanzamt* apskaičiavo, kad sumokėta 1 990 254 DEM pirkimo PVM suma nėra tiesiogiai susijusi su konkrečiomis pardavimo operacijomis. Todėl *Finanzamt*, remdamasi įgyvendintų investicijų kriterijumi, nustatė 45 % dydžio proporcingą dalį ir pagal ją apskaičiavo, kad atskaitytino pirkimo PVM suma yra 1 567 616 DEM, o už 1994 m. grąžintina suma – 1 123 647 DEM.

15 Dėl šio sprendimo *Securenta* pareiškė ieškinį teisme. 2001 m. spalio 18 d. Sprendimu *Niedersächsisches Finanzgericht* atmetė jos ieškinį.

16 Dėl pastarojo sprendimo *Securenta* pareiškė apeliacinį skundą *Bundesfinanzhof*, kuris

2004 m. lapkričio 18 d. panaikino *Niedersächsisches Finanzgericht* sprendimą.

17 *Niedersächsisches Finanzgericht*, kuriam ši byla buvo grąžinta nagrinėti iš naujo, nusprendė ją sustabdyti ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar teisė atskaityti pirkimo (PVM) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir verslo, ir privačią veiklą, nustatoma pagal santykį tarp, pirma, galimų apmokestinti ir apmokestinamų ūkinių operacijų bei, antra, galimų apmokestinti ir neapmokestinamų ūkinių operacijų, ar vis dėlto šio mokesčio atskaita leistina tik tiek, kiek su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos priskirtinos ekonominei veiklai (Šeštosios) direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkto prasme?

2. Tuo atveju, jei sumokėto pirkimo (PVM) atskaita leistina tik tiek, kiek su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos gali būti priskirtos ekonominei veiklai, ar sumokėto pirkimo (PVM) sumos paskirstymas verslo ir privačios veiklos sritims turi būti atliekamas pagal vadinamąjį „investicijos pobūdžio kriterijų“, ar vis dėlto (Šeštosios) direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 5 daliai analogiškas „ūkinių operacijų pobūdžio kriterijus“ taip pat laikytinas objektyviu?“

### **Dėl prejudicinių klausimų**

#### *Teisingumo Teismui pateiktos pastabos*

18 *Securenta* tvirtina, kad visa kapitalo ūgijimo išlaidoms tenkančio sumokėto pirkimo PVM suma yra atskaitytina, nes akcijų emisija skirta didinti bendrovės finansinius išteklius, o tai apskritai pažeidimas yra naudinga jos ekonominei veiklai. Siekiant nustatyti teisės ū atskaitę apimtį, reikia apibūdinti santykį tarp, pirma, galimų apmokestinti ir apmokestinamų ūkinių operacijų bei, antra, galimų apmokestinti ir neapmokestinamų operacijų.

19 Vokietijos vyriausybę mano, kad sumokėto pirkimo PVM atskaita galima, tik jei su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos yra susijusios su verslu. Ši vyriausybę paaiškina, kad pagrindinėje byloje dalis taip ūgyto kapitalo buvo skirta toms sritims, kur verslas nevykdomas, t. y. finansinių ūnašų priėmimas. Todėl sumokėtą pirkimo PVM paskirstyti tarp verslo ir privačios veiklos sričių reikėtų remiantis investicijų pobūdžio kriterijumi.

20 Portugalijos vyriausybę mano, kad gali būti atskaitytas tik už verslui skirtas ūkines operacijas sumokėtas pirkimo PVM ir kad investicijų pobūdžio kriterijumi grindžiamas paskirstymo metodas šiuo atveju yra tinkamiausias.

21 Jungtinės Karalystės vyriausybę pabrėžia, kad ū pirkimo mokesčio dalį, proporcingą bendrosioms su neekonomine veikla susijusių pirkimų išlaidoms, neatsižvelgiama apskaitęiuojant sumokėto pirkimo PVM atskaitę. Dėl paskirstymo metodo ši vyriausybę mano, kad Šeštosios direktyvos nuostatos jo nereglamentuoja, todėl jį nustatyti turi valstybės narės.

22 Europos Bendrijų Komisija nurodo, kad mokestinis verslo veiklos vertinimas priklauso nuo vieno iš veiksnių, dėl kurių ūgyjama teisę ū atleidimę nuo mokesčio, taikymo. Nors su vertybiniais popieriais susijusios operacijos neapmokestinamos PVM, nekilnojamąjį daiktų tiekimas tam tikrais atvejais gali būti apmokestinamas. Todėl prašymę priimti prejudicinę sprendimą pateiktęs teismas turi nustatyti *Securenta* vykdomos veiklos pobūdį. Dėl paskirstymo Komisija siūlo remtis investicijų pobūdžio kriterijumi, kuris pakankamai atspindi ekonomines realijas.

#### *Teisingumo Teismo atsakymas*

## D?l pirmojo klausimo

- 23 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, kaip nustatyti, ar ekonomin? veikl? ir neekonomin? veikl? tuo pa?iu metu vykdan?is apmokestinamasis asmuo turi teis? ? sumok?to pirkimo PVM atskait?.
- 24 Siekiant atsakyti ? pateikt? klausim? pirmiausia reikia priminti, kad teis? ? atskait? yra sud?tin? PVM reglamentuojan?ios sistemos dalis, kurios iš principo negalima riboti ir kuria galima naudotis vis? už ?vykdytas apmokestinam?sias pirkimo operacijas sumok?t? mokes?i? atžvilgiu (žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C?62/93, Rink. p. I?1883, 18 punkt? ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 43 punkt?).
- 25 Šeštojoje direktyvoje nustatyta atskaitos sistema iš tikr?j? siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdan? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Taip bendra PVM sistema užtikrina tokios veiklos, kad ir koks b?t? jos tikslas ar rezultatas, apmokestinimo neutralum? (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punkt?; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C?37/95, Rink. p. I?1, 15 punkt? ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield*, C?223/03, Rink. p. I?1751, 47 punkt?).
- 26 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?usio teismo pateiktos informacijos matyti, kad *Securenta* vykdo trij? r?ši? veikl?: pirma, neekonomin?, kuri nepatenka ? Šeštiosios direktyvos taikymo srit?, antra, ekonomin?, kuri d?l to patenka ? šios direktyvos taikymo srit?, ta?iau neapmokestinama PVM, ir, tre?ia, apmokestinam? ekonomin? veikl?. Tokiame kontekste kyla klausimas, ar toks apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti pirkimo PVM, tenkant? išlaidoms, kurios negali b?ti priskirtos konkre?ioms pardavimo operacijomis, ir prireikus, kokia yra šios teis?s apimtis.
- 27 Kalbant apie akcij? ir netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? emisijos patirtas išlaidas reikia pažym?ti, jog tam, kad atsirast? teis? ? su tokia ?kine operacija susijusio sumok?to pirkimo PVM atskait?, pirkimo išlaidos turi b?ti sudedamoji apmokestinam? pardavimo operacij?, suteikian?i? teis? ? atskait?, kainos dalis (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C?408/98, Rink. p. I?1361, 28 punkt?; 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, Rink. p. I?6663, 31 punkt? ir 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C?435/05, Rink. p. I?1315, 23 punktas).
- 28 Taigi pirkimo PVM, tenkantis su akcij? ir netipini? balsavimo teisi? nesuteikian?i? dali? emisija susijusioms išlaidoms, tur?t? suteikti teis? ? atskait?, tik jei taip ?gytas kapitalas buvo skirtas suinteresuotojo asmens ekonominei veiklai. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad Šešt?ja direktyva ?tvirtinta atskaitos sistema yra susijusi su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, kad ir koks b?t? jos tikslas ar rezultatas, su s?lyga, kad ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (žr. min?to sprendimo *Gabalfrisa* 44 punkt?; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C?98/98, Rink. p. I?4177, 19 punkt? ir min?to sprendimo *Abbey National* 24 punkt?).



29 Pagrindinėje byloje, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, akcijų išleidimo ir finansinių išlaidų priemimo išlaidos buvo skirtos ne tik *Securenta* vykdomai pardavimo ekonominei veiklai, todėl sudarė ne tik šių operacijų kainos sudėtiną dalį. Paaiškėjus, kad šiuo atveju taip nėra, atitinkamos paslaugos gyty tiesioginė ir nedelsiant atsirandanti ryšys su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr. minėto sprendimo *Abbey National* 35 ir 36 punktus bei minėto sprendimo *Cibo Participations* 33 punktą). Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad atliekant pagrindinėje byloje nagrinjamas finansines operacijas *Securenta* patirtos išlaidos bent iš dalies buvo skirtos neekonominei veiklai vykdyti.

30 Tačiau apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkantis PVM negali suteikti teisės atskaitę tiek, kiek šis mokestis yra susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominę pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

31 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir į Šeštosios direktyvos taikymo sritį nepatenka neekonominė veikla, su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkantis PVM leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

Dėl antrojo klausimo

32 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar tuo atveju, kai sumokėto pirkimo PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek apmokestinamojo asmens patirtas išlaidas galima priskirti ekonominei veiklai, šioms išlaidoms tenkantis PVM suma reikia paskirstyti pagal su investicijų pobūdžiu susijusį kriterijų, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 daliai analogišką su kinų operacijos pobūdžiu susijusį kriterijų.

33 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos nuostatos nenustato metodams arba kriterijams taikytiną taisyklę, kuri valstybės narės privalo laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai. Iš tiesų, kaip pastebėjo Komisija, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje tvirtintos taisyklės skirtos tik ekonominei veiklai, skirstant į apmokestinamą, kuri suteikia teisę atskaitę, ir neapmokestinamą, kuri šios teisės nesuteikia.

34 Dėl šių aplinkybių ir tam, kad apmokestinamieji asmenys galėtų atlikti reikalingus skaičiavimus, valstybės narės turi nustatyti metodus ir kriterijus, atitinkančius bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus.

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai Šeštoji direktyva nepateikia tokiems skaičiavimams būtinų nurodymų, tai privalo atlikti valstybės narės, atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir sistemą (šiuo atžvilgiu žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 28 punktą).

36 Konkrečiai tariant, kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 47 punkte, priemonės, kuri šiuo atžvilgiu turi imtis valstybės narės, turi atitikti mokestinio neutralumo principą, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema.

37 Todėl valstybės narės privalo naudotis savo diskrecija taip, kad užtikrintų, jog būtų atskaitoma tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga teisei atskaitę suteikiančioms kinų operacijoms tenkančiai sumai. Taigi jos privalo užtikrinti, kad apskaičiuotoji ekonominė ir

neekonominės veiklos proporcija objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

38 Papildomai reikia nurodyti, kad naudodamasi šia teise valstybės narės gali prireikus taikyti tiek su investicijomis, tiek su operacijos pobūdžiu susijusius, tiek bet kokį kitą atitinkamą kriterijų, neprivaldamos pasirinkti tik vieną iš šių metodų.

39 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: diskreციją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos Šeštosios direktyvos prasme, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskreциja, privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir 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 taikymo srityje nepatenkančių neekonominę veiklą, su akcijomis ir netipinėmis balsavimo teisėmis nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkantis pridėtinės vertės mokestis leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

2. Diskreциją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį tarp ekonominės ir neekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 77/388 prasme, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskreциja, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.