

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

### *Sjungos 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 kuriu ekonominiu veiklu, nurodytu 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominiu veikla 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 nuolatinį pajamą, 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 ūmonį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės ūmonės, 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 papunkt?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 rėšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rėšiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rėšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rėšiai 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) d?l banko ir finansinių paslaugų, atleistų nuo mokes?io pagal 261 straipsnio C skirsnio 1 dalies a–e punktų nuostatas, kai jos teikiamos asmenims, gyvenantiems arba ?steigtiems už Europos ekonominės bendrijos ribų, arba kai jos susijusios su prekė? eksportu ? šalis, kurios nėra Bendrijos valstybės narės.“

10 Pagal BMK II priedo 212 straipsn?:

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

11 BMK II priedo 213 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo ver?iasi ?vairiomis verslo r?šimis, kurioms taikomos skirtingos nuostatos d?l [PVM], teis?s ? atskaitė taikymo tikslais ši? verslo r?ši? 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 papunk?io paskutinę pastraipę, yra veiklos r?šis.

Už turtą, bendrai naudojamą skirtingoms verslo r?šims, atskaitytino mokes?io suma apskaičiuojama taikant 212 straipsnyje numatytą santykį.“

12 BMK II priedo 219 straipsnis buvo išd?stytas taip:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ne tik sandorius, d?l 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, d?l kurių atsiranda teisė ? atskaitė, jiems taikytas mokes?is atskaitomas;

b. kai jie naudojami vien vykdyti sandoriams, d?l kurių teisė ? atskaitė neatsiranda, jiems taikytas mokes?is neatskaitomas;

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

### **Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai**

13 LCL yra bankas, turintis registruotą būveinę Pranc?zijoje ir filialą Europos Sąjungos valstybėse narėse ir tre?iosiose 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 mokes?io perskaičiavimą, mokes?io administratorius LCL pateikė du priminimus, be kita ko, d?l 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 vadovaujamas 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? vykdan? 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 performuluoti 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 nar?je, atskaitos proporcij?. Ta?iau, kadangi pagrindin? byla susijusi tik su apmokestinamosios bendrov?s buveinei taikomos atskaitos proporcijos nustatymu, n?ra 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 nar?je, apskaičiuodama jai taikomos PVM atskaitos proporcij?, gali atsižvelgti ? jos kitose valstyb?se nar?se ?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 nar?je, nustatydamas jai taikom? PVM atskaitos proporcij?, gali atsižvelgti ? jos kitose valstyb?se nar?se ?steigt? filial? apyvart?.

25 Kalbant apie ši? 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 vykdan? bet koki? ekonomin? veikt? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?I bendroji PVM sistema užtikrina visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikt?, 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 prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas“. Tokiu atveju, remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma pastraipa, galima atskaityti tik pirm?j? apmokestinam?j? sandori? sumai proporcing? PVM dal? (min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 17 punktus).

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

30 Svarbu konstatuoti, kad d?l to, jog atskaitos proporcijos apskai?iavimas yra atskaitos sistemos dalis, šio apskai?iavimo tvarka kartu su šia atskaitos sistema priklauso nacionalin?s teis?s akt? PVM srityje taikymo sferai, su kuria mokes?i? atžvilgiu turi b?ti susijusi veikla ar sandoris.

31 Iš ties? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ioje pastraipoje valstybi? nari? mokes?i? institucijoms suteikta teis? nustatyti teis?s ? atskait? nustatymo metod? – joms leidžiama numatyti atskiros proporcingos dalies nustatym? kiekvienai verslo r?šiai arba atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? naudojim? konkre?iai veiklai ar netgi tam tikromis s?lygomis numatyti, kad teis? ? atskait? netaikoma (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 19 punkt?).

32 Šio sprendimo 31 punkte pateikt? išvad? patvirtina aplinkyb?, kad PVM gr?žinimo b?das, t. y. jo atskaitymas ar gr?žinimas, priklauso tik nuo apmokestinamojo asmens ?sisteigimo vietos (šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?244/08, 25 ir 33 punktus).

33 Be to, pažym?tina, kad s?voka „?sisteigimo vieta“ apima ne tik apmokestinamojo asmens centrin? buvein?, bet ir nuolatinis padalinis, kaip jie suprantami pagal Šešt?j? direktyv?, kuri? jis gali tur?ti kitose valstyb?se nar?se. Taigi bendrov?, ?steigusi buvein? vienoje valstyb?je nar?je ir turinti nuolatin? padalin? kitoje valstyb?je nar?je, d?l šio fakto turi b?ti laikoma ?steigta pastarojoje valstyb?je nar?je, kiek tai susij? su joje vykdoma veikla, ir nebegali reikalauti gr?žinti joje sumok?to PVM, kaip tai suprantama pagal 1979 m. gruodžio 6 d. Aštunt?j? Tarybos direktyv? 79/1072/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarkos (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 t., 1 sk., p. 79) ir 1986 m. lapkri?io 17 d. Trylikt?j? Tarybos direktyv? 86/560/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 t., 1 sk., p. 129). Šis nuolatinis padalinys tur?t? prašyti šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucij? leisti taikyti PVM, susijusio su šioje valstyb?je atliktais ?sigijimais, atskait? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 33 ir 35 punktus).

34 Kadangi Teisingumo Teismas nusprend?, kad nuolatinis padalinys, kaip jis suprantamas pagal Šešt?j? direktyv?, esantis vienoje valstyb?je nar?je, ir pagrindin? buvein?, esanti kitoje valstyb?je nar?je, yra vienas ir tas pats PVM apmokestinamas asmuo (žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 38 punktus), darytina išvada, kad vienam apmokestinamajam asmeniui taikoma ne tik buvein?s valstyb?s sistema, bet ir nacionalin?s valstybi? nari?, kuriose yra nuolatinis padalinis, atskaitos sistemos.

35 Ta?iau, kadangi proporcijos apskai?iavimo tvarka yra pagrindin? atskaitos sistemos sudedamoji dalis, negal?t? b?ti, labai nepakenkiant tiek nacionalini? teis?s akt? PVM srityje taikymo sri?i? racionaliam paskirstymui, tiek šios proporcijos pagr?stumui, apskai?iuojant



valstyb?je nar?je ?steigto apmokestinamojo asmens pagrindinei buveinei taikom? proporcij? atsi?velgta ? vis? šio apmokestinamojo asmens kitose valstyb?se nar?se turim? nuolatin? padalini? apyvert?.

36 Be to, šis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dali? bei 19 straipsnio 1 dalies aiškinimas atitinka ši? nuostat? tiksl?.

37 Iš ties?, kalbant apie PVM neutralumo princip?, kuris turi b?ti ?gyvendintas naudojantis atskaitos sistema, reikia konstatuoti, kad, kaip teig? generalinis advokatas išvados 67–69 punktuose, ne?rodyta, jog leidimas apmokestinamajam asmeniui apskai?iuojant jo atitinkamoje valstyb?je nar?je ?steigta buveinei taikom? atskaitos proporcij? atsi?velgti ? jo kitose valstyb?se nar?se ?steigt? nuolatin? padalini? apyvert? visais atvejais gal?t? užtikrinti geresn? šio principo laikym?si, palyginti su sistema, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi kiekvienoje valstyb?je nar?je, kurioje jis turi nuolatin? padalin?, kaip tai suprantama pagal Šešt?j? direktyv?, apskai?iuoti atskir? atskaitos proporcij?.

38 Be to, kaip teisingai teig? Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?, d?l tokio atskaitos proporcijos, taikomos apmokestinamojo asmens buveinei, nustatymo b?do vis? šio apmokestinamojo asmens ?sigijim? valstyb?je nar?je, kurioje yra jo buvein?, atveju padid?t? PVM dalis, kuri? ši buvein? gali atskaityti, net jei ši? ?sigijim? dalis neturi jokio ryšio su ne šioje valstyb?je ?steigt? nuolatin? padalini? veikla. Taigi, taikomos atskaitos proporcijos vert? b?t? iškreipta.

39 Galiausiai toks atskaitos proporcijos nustatymo b?das gali kelti gr?sm? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto ir 6 straipsnio 3 dalies, pagal kuriuos valstyb?ms nar?ms suteikiama tam tikra diskrecija sušvelninant j? pasirinkimo pasekmes mokes?i? politikos srityje, veiksmingumui.

40 Atsi?velgiant ? visus šiuos svarstymus, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad bendrov?, kurios buvein? yra valstyb?je nar?je, apskai?iuodama jai taikom? PVM atskaitos proporcij?, negali atsi?velgti ? jos kitose valstyb?se nar?se ?steigt? filial? apyvert?.

#### *D?l antrojo klausimo*

41 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar atsi?velgiant ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktus bendrov?, kurios buvein? ?steigta valstyb?je nar?je, apskai?iuodama jai taikytin? PVM atskaitos proporcij?, gali atsi?velgti ? jos tre?iosiose valstyb?se ?steigt? filial? apyvert?.

42 Šiuo klausimu primintina, kaip matyti iš šio sprendimo 30–33 punkt?, kad atskaitos sistema pagr?sta taikytin? nacionalini? nuostat? teritoriškumo principu ir kadangi apmokestinamasis asmuo turi nuolatin? padalin? kitoje valstyb?je nei ta, kurioje ?steigta buvein?, šioje valstyb?je jo vykdoma ekonomin? veikla Šeštosios direktyvos nuostat? taikymo tikslais laikoma vykdoma iš šio nuolatinio padalinio.

43 Ta?iau konstatuotina, kad nei Šeštosios direktyvos konstatuojamosiose dalyse, nei jos nuostatose n?ra jokios nuorodos, leidžian?ios daryti išvad?, jog aplinkyb?, kad apmokestinamasis asmuo turi nuolatin? padalin? ne S?jungos teritorijoje, gali tur?ti ?takos atskaitos sistemai, kuri šiam apmokestinamajam asmeniui taikoma valstyb?je nar?je, kurioje yra jo buvein?.

44 Iš to matyti, kaip teig? generalinis advokatas išvados 81 punkte, kad tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, negalima teis?tai tvirtinti, kad ne S?jungoje ?steigt? nuolatin?

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, tod?l 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 tinkamiausias 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 punktas).

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 punkt?).

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 punkt? bei min?to Sprendimo *RBS Deutschland Holdings* 54 punkt?).

49 Tod?l ? 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?, tod?l 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 punkt? ir 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt*, C?511/10, 21 punkt?).

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 Baumarkt* 22 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

53 Tačiau reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje pateikta nuoroda „verslo rėšis“ negali būti laikoma apimančia geografines teritorijas.

54 Iš tiesų, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, Šeštosios direktyvos kontekste sūvoka „veikla“ reiškia ųvairių rėšių ekonominų veiklų, kaip antai gamintojų, prekyautojų ar paslaugas teikianųių asmenų veiklų.

55 Iš to matyti, kad pagal 17 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipos nuostatas valstybų narų negali leisti jos teritorijoje ųsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, apskaiųiuojant vienai iš jo ekonominųs veiklos rėšių taikomų atskaitos proporcijų, atsiųvelgti ų ne ųioje valstybųje ųsteigto nuolatinio padalinio apyvartų.

56 Todųi ų treųiųjų klausimų reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies treųių pastraipų reikia aiųškinti taip, kad pagal jų neleidųiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskaiųiavimo pagal apmokestinamosios bendrovųs verslo rėšų taisyklųs leidųiant ųiai apmokestinamajai bendrovei atsiųvelgti ų kitoje valstybųje narųje ar treųiojoje valstybųje ųsteigto filialo apyvartų.

#### *Dųi ketvirtojo klausimo*

57 Atsiųvelgiant ų atsakymus, pateiktus ų du pirmuosius klausimus, ų ketvirtųjų klausimų atsakyti nereikia.

#### **Dųi bylinųjimosi iųlaidų**

58 Kadangi ųis procesas pagrindinųs bylos ųalims yra vienas iš etapų praųymų priimti prejudicinų sprendimų pateikusio teismo nagrinųjamoje byloje, iųlaidų klausimų turi sprųsti ųis teismas. Iųlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, iųskyrus tas, kurias patyrų minųtos ųalys, nųra atlygintinos.

Remdamasis ųiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendųia:

1. **1977 m. geguųųs 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dųi valstybių narių apyvartos mokesųių ųstatymų derinimo – Bendra pridųtinųs vertųs mokesųio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 bei 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalų reikia aiųškinti taip, kad bendrovų, kurios buveinų yra valstybųje narųje, apskaiųiuodama jai taikytinų PVM atskaitos proporcijų, negali atsiųvelgti ų jos kitose valstybųse narųse ųsteigtų filialų apyvartų.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a bei c punktus ir 19 straipsnio 1 dalų reikia aiųškinti taip, kad bendrovų, kurios buveinų yra valstybųje narųje, apskaiųiuodama jai taikytinų pridųtinųs vertųs mokesųio atskaitos proporcijų, negali atsiųvelgti ų jos treųiosiose valstybųse ųsteigtų filialų apyvartų.**

3. **Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 5 dalies treųių pastraipų reikia aiųškinti taip, kad ja neleidųiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskaiųiavimo pagal apmokestinamosios bendrovųs verslo rėšų taisyklųs leidųiant ųiai apmokestinamajai bendrovei atsiųvelgti ų kitoje valstybųje narųje ar treųiojoje valstybųje ųsteigto filialo apyvartų.**

Paraųai.

\* Proceso kalba: pranc??z?.