TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. lapkričio 8 d.*

„Šeštoji PVM direktyva — 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa — Teisė į sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą — Prekės ir paslaugos, naudojamos apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams — Pastato nuoma komerciniais ir gyvenamosios vietos tikslais — PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo kriterijus“

Byloje C-511/10

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2010 m. liepos 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Hildesheim

prieš

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir J. Möller,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos F. Deduosi, G. Kotta ir K. Boskovits,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Murrell,

— Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir B.-R. Killmann,

susipažinęs su 2012 m. balandžio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 5 dalies trečios pastraipos išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Hildesheim* (toliau – *Finanzamt*) ir pagal Vokietijos teisę įsteigtos bendrovės *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG* (toliau – BLC) ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už nekilnojamąjį turtą, naudojamą tiek apmokestinamiems, tiek neapmokestinamiems PVM sandoriams, atskaitos proporcijos apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 12 konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„kadangi būtina suderinti mokesčio atskaitos taisykles tiek, kiek jos daro įtaką faktiškai surenkamoms sumoms; kadangi atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“.

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„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 [PVM] dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

Tačiau valstybės narės gali:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai atskirą apskaitą;

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visų 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 neišskaitytinas [PVM] yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.“

5 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

— skaitiklis yra visa metinės 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 metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje.

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

Vokietijos teisė

6 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1999*, *BGBl*. 1999 I, p. 1270), iš dalies pakeisto 2003 m. Mokesčio pakeitimo įstatymu (*Steueränderungsgesetz 2003*, *BGBl*. 2003 I, p. 2645; toliau – *UStG*), 15 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Jeigu verslininkas jam patiektą, importuotą ar Bendrijos viduje įsigytą prekę ar suteiktą paslaugą tik iš dalies naudoja sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, negalima atskaityti tos pirkimo mokesčio dalies, kuri ekonomiškai priskirtina minėtiems sandoriams. Verslininkas gali tinkamai apskaičiuoti neatskaitomas sumas. Apskaičiuoti pirkimo mokesčio neatskaitomą dalį pagal sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, ir sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, santykį galima tik tada, kai sandorių neįmanoma kitaip ekonomiškai priskirti.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 2003–2004 m. BLC pastatė pastatą, kuriame yra gyvenamųjų ir komercinių patalpų. Pastačiusi šį pastatą BLC jį išnuomavo; dalis šios nuomos buvo neapmokestinama PVM, o kita dalis – apmokestinama. 2004 mokestinių metų PVM deklaracijoje BLC iš dalies atskaitė su pastatu susijusį pirkimo mokestį. Šiuo tikslu ji pritaikė atskaitos proporciją, apskaičiuotą remiantis komercinių patalpų nuomos apyvarta ir kitų nuomos sandorių apyvarta (toliau – apyvartos metodas).

8 Atlikusi mokestinį patikrinimą *Finanzamt* manė, kad pagal *UStG* 15 straipsnio 4 dalį atskaitoma pirkimo PVM suma turėjo būti nustatyta atsižvelgiant į komercinių patalpų ir gyvenamosios paskirties patalpų ploto santykį. Nagrinėjamu atveju dėl pagal minėtą metodą atlikto paskirstymo perskaičiavus atskaitytiną PVM buvo sumažinta jo suma. Todėl *Finanzamt* išsiuntė BLC pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą.

9 BLC pateikė skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą *Finanzgericht*. Šis teismas skundą patenkino, nes *UStG* 15 straipsnio 4 dalies trečias sakinys prieštarauja Sąjungos teisei. Iš tiesų pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos c punktą draudžiama, kad valstybė narė kaip pagrindinį nustatytų kitą paskirstymo kriterijų, ne apyvartos metodą.

10 *Finanzamt* dėl *Finanzgericht* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*. *Bundesfinanzhof* mano, kad reikia išsiaiškinti, ar remiantis viena iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje, būtent šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos c punkte, numatytų galimybių valstybėms narėms leidžiama apriboti paskirstymą, pagrįstą apyvartos metodu, leidžiant jį naudoti tik jei neįmanomas joks kitas ekonominis susiejimas.

11 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa turi būti aiškinama taip, kad kai paskirstomas už mišrios paskirties pastato statybą mokėtinas pirkimo PVM, valstybės narės gali visų pirma taikyti kitą paskirstymo formulę, o ne paskirstymo formulę, [pagrįstą apyvartos metodu]?“

Dėl prejudicinio klausimo

12 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa aiškintina taip, kad pagal ją, kai, siekiant apskaičiuoti atskaitos proporciją, paskirstomas už mišrios paskirties pastato statybą mokėtinas pirkimo PVM, valstybės narės gali visų pirma taikyti kitą paskirstymo kriterijų, o ne tą, kuris pagrįstas apyvarta ir numatytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje.

13 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta teisei į PVM atskaitą taikoma sistema, kai šis mokestis susijęs su prekėmis ar paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja „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“. Tokiu atveju, remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma pastraipa, galima atskaityti tik pirmiesiems apmokestinamiesiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį (2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, Rink. p. I-10409, 17 punktas).

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

15 Vis dėlto, kaip matyti iš minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 19 punkto, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą, prasidedančią žodžiu „tačiau“, valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo minėto 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose nustatytos taisyklės ir numatyti vieną iš kitų teisės į atskaitą apskaičiavimo metodų, išvardytų šios nuostatos trečioje pastraipoje, t. y. atskiros proporcijos nustatymą kiekvienam veiklos sektoriui arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą konkrečiai veiklai, arba netgi tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė į atskaitą netaikoma.

16 Taigi tiek, kiek Šeštosios direktyvos 5 dalies trečia pastraipa laikytina nukrypti nuo minėto 17 straipsnio 5 dalies pirmos ir antros pastraipų leidžiančia nuostata, įgyvendindamos šia nuostata joms suteiktą diskreciją valstybės narės turi laikytis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos ir bendrą PVM sistemą pagrindžiančių principų, visų pirma mokesčio neutralumo ir proporcingumo principų, veiksmingumo.

17 Taigi tai, kad valstybei narei būtų leidžiama priimti tokius teisės aktus, kaip apraštyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, kuriais bendrai nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose bei 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų

taisyklių, prieštarautų šiai direktyvai. Iš tiesų tokiais teisės aktais būtų pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 12 konstatuojamojoje dalyje nurodytas jos tikslas, kad atskaitos proporcija turėtų būti panašiai apskaičiuojama visose valstybėse narėse.

18 Be to, šis aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos, kurios nuostatos skirtos taikyti tik konkrečiais atvejais, nes jomis siekiama, be kita ko, atsižvelgiant į konkrečias kiekvienos apmokestinamojo asmens veiklos ypatybes, valstybėms narėms sudaryti galimybę pasiekti tikslesnių atskaitos proporcijos apskaičiavimo rezultatų, tikslą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 24 punktą).

19 Darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi nedraudžiama valstybei narei, laikantis bendrą PVM sistemą pagrindžiančių principų, konkrečiam sandoriui, kaip antai mišrios paskirties pastato statybai, visų pirma taikyti vieną iš šios nuostatos trečioje pastraipoje įtvirtintų atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodų.

20 Kalbant apie atskaitos proporcijos apskaičiavimo taisykles, taikytinas šios rūšies situacijoms, reikia patikslinti, kad, išskyrus taisykles, kurios turi būti taikomos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, kuriame aiškiai daroma nuoroda į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtintą apskaičiavimo taisyklę, jos 19 straipsnio 1 dalyje numatytos taisyklės netaikomos, jei tam tikru konkrečiu atveju taikoma viena iš kitų šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų specialių sistemų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 21 punktą).

21 Iš tiesų iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, kad pastarojoje nuostatoje daroma nuoroda tik į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatytą atskaitos proporciją, todėl nustatoma tik pirmoje iš šių dviejų nuostatų (minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 22 punktas) numatytos proporcijos ir atskaitos, atliktinos pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, išsami apskaičiavimo taisyklė.

22 Taigi, nesant nurodymų Šeštojoje direktyvoje, laikydamosi Sąjungos teisės ir principų, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, valstybės narės turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodus ir taisykles. Naudodamosi šia diskrecija minėtos valstybės privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir struktūrą (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 34 ir 35 punktus).

23 Nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant, pirma, į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos tikslą, kuriuo siekiama, kaip priminta šio sprendimo 18 punkte, sudaryti galimybę valstybėms narėms pasiekti tikslesnių atskaitos proporcijos apskaičiavimo rezultatų, antra, į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies struktūrą ir, trečia, į mokesčio neutralumo principą, kuriuo pagrįsta bendra PVM sistema ir kuris, galima manyti, yra įgyvendinamas 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa, reikia konstatuoti, kad valstybės narės, įgyvendindamos pastarojoje nuostatoje įtvirtintas prerogatyvas, turi užtikrinti, kad sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimas būtų kuo tikslesnis (pagal analogiją, kiek tai susiję su ekonominės veiklos ir neekonominės veiklos proporcijos nustatymu, žr. minėto Sprendimo *Securenta* 37 punktą).

24 Taigi Šeštąja direktyva nedraudžiama tai, kad įgyvendindamos minėtą diskreciją konkrečiam sandoriui valstybės narės taikytų ne apyvartos, o kitą paskirstymo metodą ar kriterijų, kaip antai, be kita ko, nagrinėjamą pagrindinėje byloje, kuris pagrįstas plotu, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metodą.

25 Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar laikomasi šių sąlygų.

26 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa aiškintina taip, kad ja valstybėms narėms leidžiama kaip paskirstymo kriterijų už konkretų sandorį, kaip antai mišrios paskirties pastato statybą, mokėtino pirkimo PVM atskaitos proporcijai apskaičiuoti visų pirma taikyti kitą paskirstymo kriterijų, o ne tą, kuris pagrįstas apyvarta ir numatytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis minėtos atskaitos proporcijos nustatymas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

27 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

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 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa aiškintina taip, kad ja valstybėms narėms leidžiama kaip paskirstymo kriterijų už konkretų sandorį, kaip antai mišrios paskirties pastato statybą, mokėtino pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitos proporcijai apskaičiuoti visų pirma taikyti kitą paskirstymo kriterijų, o ne tą, kuris pagrįstas apyvarta ir numatytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis minėtos atskaitos proporcijos nustatymas.

Parašai.