TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gruodžio 14 d.*

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

Byloje C-378/15

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

Mercedes Benz Italia SpA

prieš

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris I. Illéssy, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Mercedes Benz Italia SpA*, atstovaujamos *avvocato* P. Centore,

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

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

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

priima šį

* * Proceso kalba: italų.

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos septynioliktoje konstatuojamojoje dalyje buvo numatyta:

„kadangi valstybėms narėms turėtų būti leidžiama neperžengiant tam tikrų nustatytų ribų ir laikantis tam tikrų sąlygų pradėti taikyti ar išlaikyti priemones, iš dalies nukrypstančias nuo šios direktyvos, kad būtų galima supaprastinti apmokestinimą, išvengti klastočių ar mokesčio vengimo;

<...>“

4 Šios direktyvos B dalies 13 straipsnyje nurodyta:

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

d) šiuos sandorius:

1. paskolos suteikimas bei derybos dėl paskolos ir suteiktos paskolos priežiūra, kurią atlieka paskolą suteikęs asmuo;

<...>“

5 Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis:

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

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

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis 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 [prie] pirm[ųjų] sandori[ų].

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

Tačiau valstybės narės gali:

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

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

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal 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 pridėtinės vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.“

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

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

— skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas <…>,

— 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. <...>

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

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia įtraukti sumų, kurios <...> priskirtinos <...> [prie] nekilnojamojo turto tiekimo ir finansini[ų] sandori[ų] <...>“

7 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

Italijos teisė

8 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Italijos Respublikos prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reguliavimo (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d., toliau RPD Nr. 633/72)) 10 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

Paslaugų teikimas, susijęs su paskolų suteikimu, įskaitant derybas dėl paskolos, taip pat su suteiktos paskolos priežiūra ir finansavimo sandoriais <...>“

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

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo veiklą, susijusią tiek su sandoriais, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek su neapmokestinamaisiais sandoriais, <...> turi teisę atskaityti tik su pirmais sandoriais susijusią mokesčio sumą, kuri apskaičiuojama taikant atskaitos proporciją, numatytą 19bis straipsnyje“.

10 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalyje numatytas teisės į atskaitą apskaičiavimo metodas taikomas visoms prekėms ir paslaugoms, kurias įsigijo apmokestinamieji asmenys, vykdantys sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir neapmokestinamuosius sandorius.

11 Pagal RPD Nr. 633/72 19bis straipsnį:

„1. Atskaitos proporcija, numatyta 19 straipsnio 5 dalyje, nustatoma remiantis su sandoriais, kurie suteikia teisę į atskaitą, įvykdytais per metus, susijusių sumų ir tų pačių sumų, prie kurių pridėtos tais pačiais metais įvykdytų neapmokestinamųjų sandorių sumos, santykiu. Atskaitos proporcija apvalinama iki didesnio ar mažesnio vieneto, atsižvelgiant į tai, ar dešimtoji dalis yra didesnė, ar mažesnė nei penkios dešimtosios.

2. Skaičiuojant pirmoje dalyje numatytą atskaitos proporciją neatsižvelgiama <...> į neapmokestinamus sandorius, išvardytus [RPD Nr. 633/1972 10 straipsnio] 1–9 dalyse, kai jie nėra mokesčių mokėtojo pagrindinės veiklos dalis arba papildo apmokestinamuosius sandorius, nepažeidžiant mokesčio, susijusio su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis vien pastariesiems sandoriams, neatskaitomojo pobūdžio.“

12 RPD Nr. 633/72 36 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) Apmokestinamųjų asmenų, kurie vykdo kelias veiklos rūšis, atveju mokestis taikomas bendrai visoms veiklos rūšims atsižvelgiant į bendrą apyvartą, vadovaujantis paskesnėmis šio straipsnio dalių nuostatomis.

(2) Jeigu apmokestinamasis asmuo eksploatuoja kelias įmones arba kartu užsiima amatais ar kitokia profesine veikla, mokestis taikomas atskirai už įmonės eksploataciją ir už užsiėmimą amatais ar kitokia profesine veikla pagal atitinkamai taikomas nuostatas ir atsižvelgiant į apyvartą.

(3) Apmokestinamieji asmenys, kurie eksploatuoja kelias įmones arba kartu vykdo kelias veiklos rūšis toje pačioje įmonėje ar užsiima keliais amatais arba kitokia profesine veikla, gali pasirinkti, kad būtų atskirai taikomas mokestis, susijęs su tam tikra jo vykdoma veikla, nurodydamas savo pasirinkimą deklaracijoje už praėjusius metus arba veiklos pradžios deklaracijoje. Šiuo atveju leidžiama taikyti 19 straipsnyje numatytą atskaitą, jeigu dėl šios veiklos vedama atskira apskaita, bet nukrypstant nuo 2 dalies nuostatų neleidžiama jos taikyti tiek, kiek tai susiję su mokesčiu už mišriai naudojamas neamortizuojamas prekes. Pasirinkimas taikomas tol, kol jis neatšaukiamas, ir bet kuriuo atveju bent jau trejus metus. <...> Šios dalies nuostatos taip pat taikomos apmokestinamiesiems asmenims, kurie vykdo neapmokestinamą veiklą, kaip ji suprantama pagal 10 straipsnio 1 dalį.

(4) Bet kuriuo atveju mokestis taikomas atskirai pagal atitinkamai taikomas nuostatas ir atsižvelgiant į kiekvienos veiklos bendrą apyvartą <...>.

(5) Visuomet, kai mokestis taikomas atskirai nustatytai veiklai, jeigu 19 straipsnyje numatyta atskaita yra sumažinama pagal to paties straipsnio 3 dalį arba ji taikoma remiantis fiksuotu dydžiu, leidžiama atskaityti mokestį už mišrios paskirties prekes ir paslaugas, neviršijant dalies, priskirtos prie pačios veiklos vykdymo; paslaugų perkėlimas arba perskyrimas prie veiklos, dėl kurios atskaita yra sumažinta arba taikoma remiantis fiksuotu dydžiu, yra paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal 3 straipsnį, taikant rinkos vertę tą dieną, kai jos bus suteiktos <...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

14 PVM deklaracijoje už 2004 finansinius metus *Mercedes Benz* savo finansinę veiklą, t. y. paskolų teikimą savo patronuojamosioms bendrovėms, kvalifikavo kaip „atsitiktinę“, palyginti su jos apmokestinamąja veikla, ir tai suteikė jai pagrindą į trupmenos, reikalingos nustatyti RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje įtvirtintą atskaitos procentinę dalį, vardiklį neįtraukti už šias paskolas sukauptų palūkanų.

15 Po 2008 m. mokestinio patikrinimo už 2004 mokestinius metus mokesčių administratoriaus sprendimu *Mercedes Benz* buvo nurodyta sumokėti 1 755 882 eurų PVM, nes už šias paskolas gautos palūkanos buvo neteisingai neįtrauktos į trupmenos, reikalingos nustatyti atskaitos procentinę dalį, vardiklį; minėtų paskolų teikimas buvo viena iš pagrindinių *Mercedes Benz* veiklos rūšių, nes palūkanos, gautos už šias paskolas, sudarė 71,64 % jos visos apyvartos.

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

17 Šioje byloje *Mercedes Benz* teigė, kad ji turėjo teisę neįtraukti palūkanų į trupmenos, reikalingos nustatyti PVM atskaitos procentinę dalį, vardiklį, ir, be kita ko, tvirtino, jog bet kuriuo atveju nacionalinis teisės aktų leidėjas neteisingai perkėlė Direktyvos 2006/112 168 ir 173–175 straipsnius, kai numatė, kad RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje įtvirtinta atskaitos proporcija neatsiejamai taikoma visoms apmokestinamojo asmens įsigytoms prekėms ir paslaugoms, neskiriant, ar šios prekės ir paslaugos yra priskiriamos prie sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, nesuteikiančių teisę į atskaitą, ar prie šių abiejų rūšių sandorių.

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

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

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

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

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

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

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

— vadovautis savo apyvartos sudėtimi vadinamiesiems „atsitiktiniams“ sandoriams nustatyti.

Teisingumo Teismo atsakymas

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

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

24 Vis dėlto Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama naudoti specialius išimtinius teisės į atskaitą apskaičiavimo metodus, tarp kurių yra metodas, įtvirtintas šios nuostatos d punkte (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt* , C-511/10, EU:C:2012:689, 24 punktą).

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

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

27 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, atvirkščiai nei kitų Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje išimtinių apskaičiavimo metodų atveju, šios pastraipos d punkte numatytu atveju konkrečiai nurodyta, jog šis metodas taikomas pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtiną taisyklę.

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

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

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

31 Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte esančią nuorodą, derinamą su šios dalies pirmoje pastraipoje įtvirtinta taisykle, reikia suprasti taip, kad įgyvendinant minėtą nuostatą ja reikalaujama taikyti atskaitos proporciją, pagrįstą apyvarta.

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

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

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

35 Antra, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio5 dalies trečios pastraipos d punktą valstybės narės gali leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą „pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams“.

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

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

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

39 Iš tiesų primintina, kad, esant keliems galimiems Sąjungos teisės nuostatos aiškinimo variantams, pirmenybė turi būti teikiama tam, kuris užtikrintų jos veiksmingumą (be kita ko žr. 2000 m. kovo 9 d. Sprendimo *EKW ir Wein & Co* , C-437/97, EU:C:2000:110, 41 punktą).

40 Taigi aiškinant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą taip, kad jis netaikomas prekėms ir paslaugoms, kurios naudojamos „ir“ sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, „ir“ sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, šiai nuostatai būtų suteikta tokia pati kaip šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos apimtis, nuo kurios nukrypstančia laikoma pirmoji nuostata.

41 Žinoma, atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl šio sprendimo 38 punkte pateikto aiškinimo suderinamumo su atskaitos proporcingumo, teisės į atskaitos veiksmingumo ir PVM neutralumo principais.

42 Vis dėlto net neturint nagrinėti, kokią konkrečią įtaką šie principai daro Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos aiškinimui, reikia konstatuoti, kad remiantis šiais principais, kuriais reguliuojama PVM sistema, tačiau nuo kurių teisės aktų leidėjas gali teisėtai nukrypti, bet kuriuo atveju negalima pateisinti aiškinimo, dėl kurio minėta nukrypti leidžianti nuostata, teisės aktų leidėjo aiškiai norėta įtvirtinti, netektų savo veiksmingumo.

43 Be to, šio sprendimo 38 punkte nurodyti svarstymai patvirtinami vienu iš Šeštąja direktyva siekiamų tikslų – leisti remtis palyginti paprastomis taikymo taisyklėmis, kaip tai matyti iš septynioliktos konstatuojamosios dalies (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-524/10, EU:C:2012:129, 35 punktą).

44 Iš tiesų taikydami Šeštosios direktyvos 17 straipsnio5 dalies trečios pastraipos d punkte įtvirtintą apskaičiavimo taisyklę apmokestinamieji asmenys neprivalo įsigyjamų prekių ir paslaugų priskirti prie sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, arba prie sandorių, nesuteikiančių teisės į atskaitą, arba prie šių dviejų rūšių sandorių, todėl nacionaliniai mokesčių administratoriai neturi tikrinti, ar teisingai šios prekės ir paslaugos priskirtos.

45 Trečia, reikia nustatyti, ar atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalį valstybei narei leidžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo taip pat remtųsi savo apyvartos sudėtimi tam, kad nustatytų, kurie iš įvykdytų sandorių laikytini „atsitiktiniais“.

46 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalį siekiant nustatyti šio straipsnio 1 dalyje numatytą proporciją reikia atimti apyvartos sumą, susijusią su „nekilnojamojo turto tiekimo ir finansinia[is] sandoria[i]s“. Taigi Šeštojoje direktyvoje neapibrėžiama pastaroji sąvoka.

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

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

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

50 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio5 dalies trečios pastraipos d punktą ir 19 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinio teisės akto ir praktikos, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriuose apmokestinamasis asmuo įpareigojamas:

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

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

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

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

Parašai.