

## GENERALINIO ADVOKATO

JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2007 m. gruodžio 11 d.<sup>1</sup>

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Niedersächsische Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas) (Vokietija) prašo išaiškinti Šeštosios PVM direktyvos<sup>2</sup> 2 straipsnio 1 dalį bei 17 straipsnio 5 dalį ir iš esmės klausia: i) kaip nustatyti apmokestinamojo asmens, vykdančio ir ekonominio, ir neekonominio pobūdžio veiklą, teisę atskaityti pirkimo PVM, ii) jei atskaityti mokesčių leidžiama tik tiek, kiek šio asmens išlaidos pagrįstai priskiriamos ekonominei veiklai, ar, paskirstant pirkimo PVM pagal ekonominio ir neekonominio pobūdžio veiklą, reikia taikyti „investicijos pobūdžio kriterijų“, ar „ūkinės operacijos pobūdžio kriterijų“.

**I — Teisės aktai****A — Bendrijos teisė**

2. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

3. Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje pateikiamos tokios sąvokų apibrėžtys:

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva).

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet

kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

5. Dėl atskaitymo teisės Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nurodyta:

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

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

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

<...>“

<...>

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

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

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

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

<...><sup>3</sup>

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

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

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

— skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be (PVM) iš sandorių, kuriems tenkantis (PVM) atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia įtraukti sumų, priskirtinų tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Į apskaičiavimą taip pat neturi būti įtraukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. Kai valstybės narės pasinaudoja galimybe, numatyta 20 straipsnio 5 dalyje, nereikalauti gamybos priemonių atskaitos tikslinimo, jos gali reikalauti apskaičiuojant atskaitomą proporciją įtraukti gamybos priemonių tiekimą.

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

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

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

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

9. *UStG* 15 straipsnyje nustatyta:

B — *Nacionalinė teisė*

7. Pagal *Umsatzsteuergesetz* (1993 m. redakcijos, t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamai bylai taikomos redakcijos Apyvartos mokesčio įstatymo<sup>4</sup>, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą:

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

„Apyvartos mokesčiu apmokestinami tokios ūkinės operacijos:

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

4 — BGBl 1979 I, p. 1953.

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

jo verslui skirtą prekę ar gautą paslaugą tik iš dalies naudoja ūkinėms operacijoms, kurioms nenumatyta sumokėto pirkimo mokesčio atskaita, negalima atskaityti tos sumokėto pirkimo mokesčio dalies, kuri ekonomiškai priskirtina minėtoms ūkinėms operacijoms. Apmokestinamasis asmuo gali apskaičiuoti iš dalies neatskaitytiną sumą pagal objektyvų vertinimo metodą <...>“

3) mokestį už jo verslui skirtas Bendrijoje įsigytas prekes.

2. Sumokėto pirkimo mokesčio negalima atskaityti už prekių tiekimą, jų importą ar įsigijimą Bendrijoje arba už gautas paslaugas, kurias verslininkas naudoja tokioms ūkinėms operacijoms:

## II — Faktinės aplinkybės, procesas bei pateikti prejudiciniai klausimai

1) neapmokestinamosioms ūkinėms operacijoms, <...>

10. Byloje nagrinėjama laikotarpiu, 1994 finansiniais metais, ieškovė (*SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, Göttinger Vermögensanlagen AG* teisių perėmėja) vertėsi nekilnojamojo turto, vertybinių popierių pirkimo, valdymo ir pardavimo, dalyvavimo įmonių kapitale bei įvairaus pobūdžio investicine veikla. Šiai veiklai būtiną kapitalą ji kaupė išleisdama akcijas ir netipines balsavimo teisių nesuteikiančias dalis (vokiečių k. „atypisch stille Beteiligungen“). Vykdydama pastarąją veiklą, ji turėjo daug balsavimo teisės neturinčių dalyvių, kaip įprasta „Publikumsgesellschaft“ (viešosios bendrovės) atveju. Tokie dalyviai įnešdavo į bendrovę (ieškovę) kapitalą, kurį ši perinvestuodavo.

<...>

4. Jeigu apmokestinamasis asmuo jam patiektą, importuotą ar Bendrijoje įsigytą

11. 1994 m. ieškovė įvykdė 2 959 800,10 DEM vertės apmokestinamųjų ūkinių operacijų. Jos bendra apyvarta buvo 6 480 006,60 DEM. Ši suma apėmė 226 641,89 DEM dividendų ir 1 389 930,72 DEM pajamų iš vertybinių popierių pardavimo (iš viso 1 616 572,61 DEM).

12. Iš 6 838 535,68 DEM dydžio pirkimo mokesčio 6 161 679,37 DEM dydžio dalies nebuvo galima priskirti atitinkamoms pardavimo operacijoms. *Finanzamt Göttingen* (Getingeno mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*), remdamasi *UStG* 15 straipsnio 2 dalies 1 punktu, nepripažino teisės atskaityti su netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių išleidimu susijusioms išlaidoms tenkančio pirkimo mokesčio (4 171 424,70 DEM). Todėl *Finanzamt* atėmė šią sumą iš viso pirkimo mokesčio. Atskaičiusi pirkimo mokestį (676 856,31 DEM), kurį ji priskyrė ieškovės nuomos operacijoms, *Finanzamt* nusprendė, kad likusi pirkimo mokesčio dalis (1 990 254,67 DEM) nėra priskirtina konkrečioms pirkimo operacijoms. Iš šios sumos ji suteikė teisę atskaityti 45,68 % proporcingą dalį, todėl buvo leista atskaityti 1 567 616,74 DEM pirkimo mokesčio ir už atitinkamus finansinius metus susigrąžinti 1 123 647,00 DEM.

13. Ieškovė apskundė šį sprendimą *Niedersächsische Finanzgericht* (toliau – *Finanzgericht*) penktajai kolegijai, kuri 2001 m. spalio 18 d. Sprendimu atmetė ieškinį, motyvuodama tuo, kad *Finanzamt* teisingai priskyrė su netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių išleidimu susijusias ieškovės išlaidas neapmokestinamosioms operacijoms ir neleido atskaityti atitinkamo pirkimo mokesčio. Ieškovė pateikė apeliacinį skundą dėl tokio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), kuris 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimu panaikino 2001 m. spalio 18 d. *Finanzgericht* sprendimą ir grąžino bylą iš naujo nagrinėti *Niedersächsische Finanzgericht*.

14. *Niedersächsische Finanzgericht* mano, kad ieškovė vykdo ir verslo, ir privačią veiklą.

15. Abejodamas dėl to, kaip jo nagrinėjamoje byloje pagal Bendrijos teisę turi būti nustatoma galimybė atskaityti ir apskaičiuojama atskaitytina proporcija, *Niedersächsische Finanzgericht* pateikė Teisingumo Teismui šiuos du 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 netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos priskirtinos ekonominei veiklai Direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkto prasme?

### III — Vertinimas

#### A — Pagrindiniai šalių argumentai

2. Tuo atveju, jei sumokėto pirkimo (PVM) atskaita leistina tik tiek, kiek su akcijų ir netipinių 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 „investicijų pobūdžio kriterijų“, ar vis dėlto Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 5 daliai analogiškas „ūkinės operacijos pobūdžio kriterijus“ taip pat laikytinas objektyviu?“

16. Rašytines pastabas pateikė ieškovė, Vokietijos, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija. Šalys neprašė surengti posėdžio, todėl jis neįvyko.

17. Ieškovė iš esmės tvirtina, kad atskaitytinas visas pirkimo mokestis, tenkantis naujo kapitalo įsigijimo išlaidoms. Remdamasi sprendimu *Kretztechnik*,<sup>5</sup> ieškovė teigia, kad išleidžiant akcijas didinamas jos kapitalas, o tai apskritai naudinga jos ekonominei veiklai. Kadangi ši veikla apima ir apmokestinamąsias, ir neapmokestinamąsias operacijas, galimybė atskaityti, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi, nustatoma pagal, pirma, galimų apmokestinti ir apmokestinamų ūkinių operacijų bei, antra, galimų apmokestinti ir neapmokestinamų ūkinių operacijų santykį.

18. Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pirkimo mokesčio atskaita galima, tik jei su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos yra priskirtinos ieškovės ūkinei veiklai. Ji

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

teigia, kad taip įgyto kapitalo dalis skiriama toms sritims, kuriose ieškovė nevykdo ūkinės veiklos, t. y. kitų įmonių dalims įgyti. Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pirkimo mokestis verslo ir privačios veiklos sritims turi būti paskirstomas pagal „investicijų pobūdžio kriterijų“, t. y. remiantis proporcija, pagal kurią naujų balsavimo teisės neturinčių dalyvių įnašai paskirstomi verslo arba privačiai veiklai.

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

20. *Jungtinės Karalystės vyriausybė* iš esmės pažymi, kad į pirkimo mokesčio dalį, tenkančią bendrosioms su ieškovės neekonominė veikla susijusioms ar tokiai veiklai naudojamoms pirkimo išlaidoms, neatsižvelgiama apskaičiuojant sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą, nes ši pirkimo mokesčio dalis nepatenka į atskaitos sistemą ir į ją nereikėtų atsižvelgti. Dėl paskirstymo metodo Jungtinės Karalystės vyriausybė iš

esmės tvirtina, kad jis nereglamentuojamas Šeštąja direktyva ir jį pasirinkti yra valstybių narių diskrecija.

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

## B — Vertinimas

### 1. Pirmasis klausimas

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė faktinę aplinkybę,



kad ieškovė vykdo ir ekonominę,<sup>6</sup> ir neekonominę veiklą. Atsižvelgiant į tai, reikėtų turėti omenyje, kad nors Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta labai plati PVM taikymo sritį, ši nuostata taikoma tik ekonominio pobūdžio veiklai<sup>7</sup>.

prasmė, tas pats pasakytina ir apie priešingą ūkinę operaciją – šių akcijų pardavimą<sup>9</sup>. Kita vertus, su vertybiniais popieriais susijusios operacijos gali patekti į PVM taikymo sritį, tačiau yra nuo jo atleistos<sup>10</sup>.

23. Iš nusistovėjusios teismų praktikos aišku, kad paprastas akcijų įsigijimas ir jų turėjimas neturėtų būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme. Paprasčiausias kitų bendrovių akcijų įsigijimas nėra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų<sup>8</sup>. Todėl jei tokia veikla savaime nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos

24. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bendrovė, priimdama naują partnerių mainais į piniginių įnašą, neteikia paslaugų už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme<sup>11</sup>. Tokią pat išvadą Teisingumo Teismas padarė ir dėl kapitalui padidinti skirtos akcijų emisijos<sup>12</sup>.

25. Sprendime *Kretztechnik* Teisingumo Teismas pripažino, kad išleisdama naujas akcijas bendrovė siekia padidinti savo aktyvus įgydama kapitalo ir pripažįsta naujų akcinių nuosavybės teises į dalį taip padidinto

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

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

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

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

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

11 — 9 išnašoje minėto sprendimo *KapHag* 43 punktas.

12 — 5 išnašoje minėto sprendimo *Kretztechnik* 25 punktas.

kapitalo. Bendrovės emitentės požiūriu, tai kapitalo įgijimas, o ne paslaugų teikimas. Akcininko požiūriu, tai investicija, kapitalo panaudojimas, o ne už kažkokią paslaugą ar prekę mokamas atlyginimas<sup>13</sup>.

26. Atsižvelgiant į tai, kad ieškovė, nepaisant jos, kaip akcininkės ar partnerės, teisių, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nedalyvauja bendrovių, kurių akcijas ji įsigyja, turi ar perleidžia, valdyme<sup>14</sup>, ieškovės veikla nelaikytina ekonomine veikla.

27. Sprendime *Rompelman* Teisingumo Teismas pirmą kartą pažymėjo, kad atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto ar mokėtino PVM naštos. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas visiškasis bet kokios ekonominės veiklos, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, apmokestinimo neutralumas su sąlyga, kad ši veikla iš prin-

cipo yra apmokestinama PVM (neutralumo principas)<sup>15</sup>.

28. Iš šios paskutinės sąlygos darytina išvada, kad tam, jog galima būtų atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Sprendime *Investrand* Teisingumo Teismas nustatė, kad „teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą“<sup>16</sup>.

29. Sprendimo *Kretztechnik* 36 punkte Teisingumo Teismas nustatė, kad „atsižvelgiant į tai, kad, viena vertus, akcijų išleidimas nėra į Šeštosios direktyvos taikymo sritį patenkantis sandoris, o, kita vertus, *Kretztechnik* jį atliko siekdama padidinti savo kapitalą ir pagerinti savo ūkinę veiklą, šios bendrovės išlaidos paslaugoms, susijusioms su įstatinio kapitalo padidinimu, sudaro jos produktų kainos dalį. Šios paslaugos turi

13 — Ten pat, 26 punktas.

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

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

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

tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla<sup>17</sup>.

nėjama bendrovė teikė tik apmokestinamąsias paslaugas<sup>19</sup>.

30. To paties sprendimo 37 punkte Teisingumo Teismas toliau nurodė, jog „iš to darytina išvada, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalį *Kretztechnik* turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM, kuris susikaupė šiai bendrovei išsigyjant įvairias paslaugas, susijusias su jos įvykdyta emisija, su sąlyga, kad visi sandoriai, kuriuos bendrovė sudaro vykdydama savo ekonominę veiklą, yra apmokestinamieji. Iš tiesų, jei apmokestinamasis asmuo tuo pat metu sudaro ir sandorius, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandorius, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, tai pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį jis gali atskaityti pirmiesiems sandoriams tenkančią proporcingą PVM dalį“<sup>18</sup>.

31. Sutinku su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, Vokietijos vyriausybės ir Komisijos nuomone, kad ieškovės padėtis sunkiai palyginama su padėtimi sprendime *Kretztechnik*, kuriame nagri-

32. Nagrinėjamoje byloje Komisija teisingai pažymėjo, kad tiek, kiek ieškovė įgyja, turi ir perleidžia įmonių akcijų ir kitų teisių, neturėdama tikslo sistemingai teikti atlygintinos paslaugos, jos veikla nėra ekonominio pobūdžio ir todėl neapmokestinama. Tiek, kiek šiai veiklai tenkantis PVM neatskaitomas, nes ji nėra ekonominio pobūdžio ir nepatenka į PVM taikymo sritį, mokesčio atskaita negalima, juo labiau kad veikla, dėl kurios patiriamos tokios išlaidos, nepatenka į PVM reglamentuojančią sistemą. Todėl išleidžiant akcijas ir netipines balsavimo teisių nesuteikiančias dalis patirtos išlaidos negali būti laikomos bendrosiomis išlaidomis ar sudedamosiomis kainos dalimis, turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa ieškovės ekonomine veikla, taigi – galiomis atskaityti.

33. Iš to darytina išvada, kad su akcijų išleidimu susijusioms išlaidoms tenkančio pirkimo mokesčio atskaita pateisinama, tik jei taip įgytas kapitalas priskiriamas ieškovės

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

18 — Ten pat ir jame nurodyta teismo praktika.

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

ekonominei veiklai. Kita vertus, su akcijų ar netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių išleidimu susijusios išlaidos, kurias galima priskirti ieškovės neekonominei veiklai (t. y. kitų įmonių dalių įsigijimo, valdymo ir pardavimo veiklai), nesuteikia ieškovei teisės į mokesčio atskaitą.

pridūrė, kad jei apmokestinamasis asmuo tuo pat metu sudaro ir sandorius, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandorius, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, tai pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį jis gali atskaityti tik pirmiesiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį<sup>20</sup>.

34. Iš tiesų, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, priešingai nei byloje *Kretztechnik* nagrinētu atveju, ieškovė nevykdo gamybinės veiklos. Iš to darytina išvada, kad su jos akcijų emisija susijusios išlaidos nebuvo bendrosios išlaidos, skirtos *tik* jos ekonominei veiklai.

37. Turiu daryti išvadą, kad su ieškovės akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių išleidimu susijusios išlaidos negali būti laikomos jos bendrųjų išlaidų dalimi ir jos gaminių kainos sudedamąja dalimi, turinčia tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa ieškovės ekonomine veikla<sup>21</sup>.

35. Atvirksčiai, kaip aišku iš pirma pateiktų svarstymų, ieškovės patirtos išlaidos bent iš dalies buvo skirtos jos neekonominei veiklai. Šiuo atžvilgiu svarbu pažymėti, kad iš nutarties, kuria prašoma priimti prejudicinį sprendimą, ir iš bylos šalių pastabų aišku, kad šalys neginčija šios aplinkybės.

38. Todėl jei apmokestinamasis asmuo vykdo ir ekonominę, ir neekonominę veiklą, su akcijų ar netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių išleidimu susijusioms išlaidoms tenkančio PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek tokios išlaidos gali būti pagrįstai priskirtos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

36. Kaip jau minėjau, sprendime *Kretztechnik* Teisingumo Teismas nedelsdamas

20 — 5 išnašoje minėto sprendimo *Kretztechnik* 37 punktus ir jame nurodyta teismo praktika.

21 — Ten pat, 36 punktus.

## 2. Antrasis klausimas

39. Atsižvelgiant į siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, taip pat reikia išnagrinėti antrąjį klausimą, iš esmės susijusį su sumokėto pirkimo mokesčio paskirstymo ieškovės ekonominei ir neekonominei veiklai metodu (ir ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis turėtų būti taikoma tokiam paskirstymui *mutatis mutandis*).

40. Svarbu pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis taikoma operacijoms, suteikiančioms teisę į PVM atskaitą (apmokestinamosios operacijos, neatleistos nuo PVM) ir operacijas, nesuteikiančias teisės į PVM atskaitą (apmokestinamosios operacijos, atleistos nuo PVM). Iš sprendimų *Sofitam*, *Floridienne ir Berginvest*, *Cibo Participations* ir *EDM* aišku, kad į Šeštosios direktyvos taikymo sritį nepatenkančios operacijos neįtraukiamos apskaičiuojant Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniuose nurodytą atskaitytiną proporcingą dalį<sup>22</sup>.

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

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

42. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrijos teisės aktais šis aspektas sąmoningai arba nesąmoningai nereglamentuojamas, manau, kad Teisingumo Teismas negali į Šeštosios direktyvos tekstą „įtraukti“ konkrečių sąlygų, susijusių su sumokėto pirkimo PVM sumos paskirstymu tarp ekonominės ir neekonominės veiklos. Nemanau, kad reikėtų, kaip tvirtino visų pirma ieškovė, Šeštosios direktyvos nuostatas taikyti pagal analogiją arba *mutatis mutandis*.

43. Todėl kadangi Šeštojoje direktyvoje nereglamentuojamas sumokėto pirkimo PVM paskirstymo tarp ekonominės ir neekonominės veiklos metodas, reikia daryti išvadą, kad tai priklauso valstybių narių diskrecijai<sup>23</sup>.

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

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

jei nepažeidžia nagrinėjamos nuostatos tikslo ir vietos Šeštosios direktyvos schemoje“<sup>24</sup>.

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

47. Valstybių narių naudojami paskirstymo metodai ir kriterijai turi užtikrinti, kad būtų paisoma Šeštosios direktyvos tikslų. Todėl jie turi nepažeisti mokestinio neutralumo principo, kuriuo grindžiama Šeštąja direktyva nustatyta bendra PVM sistema ir kuriuo draudžiama atsižvelgiant į PVM apmokesstinimą nevienodai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus<sup>26</sup>.

45. Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad su kita sritimi (konkrečiai su verslui skirtu turto dalies naudojimu privatiems poreikiams) susijusioje byloje, kurioje vis dėlto buvo nagrinėjamas panašus klausimas, Teisingumo Teismas, pažymėjo, jog kai „šeštojoje direktyvoje nepateikiama vienodoms ir tikslioms atitinkamų išlaidų apskaičiavimo taisyklėms nustatyti būtinų nurodymų“, „valstybės narės turi tam tikrą diskreiją šių taisyklių atžvilgiu,

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

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

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

**IV — Išvada**

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

- „1. Jei apmokestinamasis asmuo vykdo ir ekonominę, ir neekonominę veiklą, su akcijų ar netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių išleidimu susijusioms išlaidoms tenkančio PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek tokios išlaidos gali būti pagrįstai priskirtos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai Direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 dalies prasme.
  
2. Pirkimo mokesčio paskirstymo tarp ekonominės veiklos ir neekonominės veiklos metodo nustatymas yra valstybių narių diskrecija. Naudodamosi šia diskrecija, valstybės narės visų pirma privalo užtikrinti, kad būtų paisoma mokestinio neutralumo principo.“