

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 18 d. \*

Byloje C-488/07

dėl *Court of Session (Scotland)* (Jungtinė Karalystė) 2007 m. spalio 31 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. lapkričio 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Royal Bank of Scotland Group plc**

prieš

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,**

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai E. Juhász ir G. Arestis,

\* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,  
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. spalio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Royal Bank of Scotland Group plc*, atstovaujamo QC C. Tyre ir advokato D. Small,
  
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross ir S. Ossowski, padedamų baristerio I. Hutton,
  
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos ir 19 straipsnio 1 dalies antrosios pastraipos aiškinimu.
  
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Royal Bank of Scotland Group plc* (toliau – *Royal Bank of Scotland*) ir Jungtinės Karalystės kompetentingos institucijos pridėtinės vertės mokesčio srityje (toliau – PVM) *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) dėl teisės į PVM, kuri ši bendrovė privalo mokėti, atskaitą apimties.

## Teisinis pagrindas

### *Bendrijos teisė*

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos dvyliką konstatuojamąją dalį: „<...> 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 pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

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

Tačiau valstybės narės gali:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatyti proporcingą atskaitomą PVM dalį, jei kiekvienai veiklos rūšiai apskaita tvarkoma atskirai;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatytų proporcingą atskaitomą PVM dalį ir kiekvienai veiklos rūšiai apskaitą tvarkytų atskirai;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal 1 dalies pirmojoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;
- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas PVM yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.“

5 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, 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. <...>

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“ (Pataisytas vertimas)

*Nacionalinė teisė*

- 6 1995 m. Reglamento dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Value Added Tax Regulations 1995*) 101 straipsnyje nustatyta:

„1. Laikantis 102 straipsnio, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti tokią perkant sumokėto mokesčio sumą, <...> kuri yra priskirtina apmokestinamiesiems sandoriams pagal šį straipsnį.

2. Kiekvienu nustatytu mokestiniu laikotarpiu:

<...>

- d) apmokestinamiesiems sandoriams taikoma tokia pirkimo mokesčio, sumokėto perkant prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja ar naudos tiek apmokestinamiesiems, tiek atleistiems nuo mokesčio sandoriams, dalis, kurios santykis su visu perkant sumokėtu mokesčiu yra toks pats kaip jo apmokestinamųjų sandorių vertės santykis su visų per tą laikotarpį įvykdytų sandorių verte.

<...>

4. Pagal šio straipsnio 2 dalies d punktą apskaičiuota proporcija išreiškiama procentais, ir jei šis procentas nėra sveikas skaičius, jis yra suapvalinamas iki kito sveiko skaičiaus.

<...>“

7 Šio reglamento 102 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Laikantis šio straipsnio 2 dalies, 103, 103A ir 103B straipsnių, *Commissioners* gali patvirtinti ar nurodyti apmokestinamajam asmeniui naudoti kitokį nei 101 straipsnyje nurodytą metodą <...>.“

## **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

8 *Royal Bank of Scotland* yra bendrovių, kurių pagrindinė veikla – bankinių ir kitų finansinių paslaugų teikimas, grupei atstovaujantis narys. Ši bendrovė vykdo

apmokestinamus ir atleistus nuo mokesčių sandorius. Prekės ir paslaugos, kurias įsigydama *Royal Bank of Scotland* turėjo sumokėti PVM, yra naudojamos tiek apmokestinamiesiems, tiek atleistiems nuo mokesčio sandoriams.

- 9 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tuo atveju, kai dalis *Royal Bank of Scotland* perkant sumokėto mokesčio negali būti visiškai priskirta apmokestinamiesiems sandoriams ar atleistiems nuo mokesčių sandoriams, šią dalį pagrindinės bylos šalys laiko „likutine“ dalimi.
- 10 2002 m. gegužės 31 d. pagrindinės bylos šalys sudarė dalinio atleidimo nuo mokesčio specialių metodų patvirtinimo susitarimą dėl *Royal Bank of Scotland* PVM grupės likutinio perkant sumokėto mokesčio. Šiame susitarime nustatyti tam tikri kriterijai, kuriais vadovaujantis su šia bendrove galima susitarti dėl specialaus metodo kiekvienam jos veiklos sektoriui. Konkrečiai kalbant, šiame susitarime numatyta, kad jei pagal *Royal Bank of Scotland* komercinės veiklos sektoriui ar sektoriaus daliai taikomą metodą perkant sumokėto mokesčio sugražinimas turi būti grindžiamas apskaičiuotais procentais, jie turi būti suapvalinami iki dviejų skaičių po kablelio, o 1995 m. Reglamento dėl pridėtinės vertės mokesčio 101 straipsnio 4 dalis neturi būti taikoma.
- 11 Paskui *Royal Bank of Scotland* laikėsi nuomonės, kad ši 2002 m. gegužės 31 d. susitarimo nuostata prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniams ir todėl negalioja. Jis manė, kad pagal šią direktyvą apvalinti reikia iki kito sveiko skaičiaus, ir siekė, kad *Commissioners* sutiktų su proporcijos apskaičiavimu nustatant atskaitytiną likutinį perkant sumokėtą mokestį konkrečiam jos veiklos sektoriui, apvalinant iki kito sveiko skaičiaus. Kadangi *Commissioners* priėmė sprendimą, kuriuo nebuvo pritarta tokio metodo naudojimui, *Royal Bank of Scotland* padavė skundą dėl šio sprendimo *VAT and Duties Tribunal*, kuris 2006 m. sausio 20 d. Sprendimu nusprendė, kad bendru sutarimu nustatytas specialus metodas, numatantis apvalinimą iki dviejų skaičių po kablelio, atitinka Jungtinės Karalystės teisės aktus ir Šeštąją direktyvą.



2. Ar 19 straipsnio 1 dalies antroji pastraipa leidžia valstybėms narėms reikalauti pagal 17 straipsnio 5 dalį apmokestinamojo asmens atskaitytiną proporciją suapvalinti kitaip negu iki kito sveiko skaičiaus?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- <sup>13</sup> Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar valstybės narės privalo taikyti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nustatytą suapvalinimo taisyklę, kai teisės į perkant sumokėto mokesčio atskaitą proporcija apskaičiuojama pagal kurį nors iš šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos a, b, c ar d punktuose nustatytų specialių metodų.
- <sup>14</sup> Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama (2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-243/03, Rink. p. I-8411, 28 punktą ir nurodyta teismo praktika).
- <sup>15</sup> Atskaitymų sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininką nuo vykdančią ekonominę veiklą sumokėto ar mokėtino PVM naštos. Todėl bendroji PVM sistema užtikrina

visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad šiai veiklai iš principo būtų taikomas PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 16 Taigi, jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba juo neapmokestinamiems sandoriams, dėl to jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į perkant sumokėto mokesčio atskaitą (2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 20 punktas).
- 17 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje yra 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 pirmąja pastraipa, galima atskaityti tik pirmiesiems apmokestinamiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį (minėto sprendimo *Abbey National* 37 punktas ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 34 punktas).
- 18 Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa, teisė į atskaitą apskaičiuojama pagal proporciją, nustatomą pagal tos pačios direktyvos 19 straipsnį.
- 19 Vis dėlto minėto 17 straipsnio 5 dalies trečioji pastraipa valstybėms narėms leidžia nukrypti nuo šios taisyklės ir numatyti vieną iš kitų teisės į atskaitą apskaičiavimo metodų, išvardytų šioje pastraipoje, t. y. atskiros proporcingos dalies nustatymą

kiekvienam veiklos sektoriui arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą konkrečiai veiklai, ar netgi tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė į atskaitą netaikoma.

- 20 Šioje nuostatoje nenumatyta jokia konkreti taisyklė, pagal kokį metodą valstybės narės turi suapvalinti taip apskaičiuotą atskaitytiną sumą.
- 21 Priešingai nei tvirtina *Royal Bank of Scotland*, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antrojoje pastraipoje įtvirtinta suapvalinimo taisyklė netaikoma, jei tam tikru konkrečiu atveju yra taikoma šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatyta speciali sistema.
- 22 Kaip tai aiškiai matyti iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 1 dalies teksto, pastaroji nuostata nurodo tik į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje numatytą atskaitos proporciją ir todėl išsamią taisyklę nustato tik pastarojoje nuostatoje numatytai proporcijai apskaičiuoti.
- 23 Be to, tokia išvada išplaukia ir iš aptariamų nuostatų struktūros. Nors 17 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje numatyta, kad apskaičiuojant atskaitytiną sumą būtina taikyti minėtą 19 straipsnį, šios straipsnio dalies trečiojoje pastraipoje, kuri prasideda

žodžiu „tačiau“, valstybėms narėms leidžiama daugiau ar mažiau nukrypti nuo šios taisyklės, netgi numatant, kad teisė į atskaitą gali būti netaikoma.

- 24 Galiausiai tai irgi patvirtina Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos a–d punktų, kuriais, kaip teigia Komisija, kaip tik siekiama atsižvelgiant į konkrečius apmokestinamojo asmens veiklos bruožus valstybėms narėms sudaryti galimybę pasiekti tikslesnių rezultatų, tikslas. Taigi valstybėms narėms turi būti sudaryta galimybė taikyti tikslesnes suapvalinimo taisykles nei numatyta Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antrojoje pastraipoje. Valstybių narių įpareigojimas supaprastinimo sumetimais apvalinti pagal pastarąjį metodą, net jeigu jis nėra toks tikslus, prieštarautų minėtų leidžiančių nukrypti nuostatų tikslui.
- 25 Iš to išplaukia, kad jei tam tikru konkrečiu atveju yra taikoma tokia leidžianti nukrypti sistema, Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje įtvirtinta atskaitos proporcijos apskaičiavimo taisyklė jam netaikoma. Todėl valstybės narės nėra įpareigosotos taikyti pastarojoje nuostatoje įtvirtintos suapvalinimo taisyklės, kai jos naudojasi šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos a, b, c ar d punktuose numatytais apskaičiavimo metodais, bet gali nustatyti savo suapvalinimo taisykles, atitinkančias bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus (žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Koninklijke Ahold, C-484/06*, Rink. p. I-5097, 33 punktą).
- 26 Priešingai nei teigia *Royal Bank of Scotland*, šiai išvadai jokios įtakos neturi Šeštosios direktyvos tikslas, įtvirtintas dvyliktoje konstatuojamoje dalyje, pagal kurią atskaitoma dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse. Pirma, šioje

konstatuojamoje dalyje nereikalaujama, kad atskaitos proporcija būtų apskaičiuojama visose valstybėse narėse vienodai. Antra, kadangi Šeštoji direktyva aiškiai numato galimybę valstybėms narėms nukrypti nuo jos 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto apskaičiavimo metodo ir nustatyti kitokius metodus, ji leidžia teisės į atskaitą proporciją valstybėse narėse apskaičiuoti kitokiu būdu.

27 Be to, fiskalinio neutralumo principas, atspindintis vienodo požiūrio principą, bei proporcingumo principas taip pat negali reikalauti, kad būtų taikomas vienas suapvalinimo metodas visiems šiems apskaičiavimo metodams (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Koninklijke Ahold* 37 ir 41 punktus).

28 Galiausiai, priešingai nei tvirtina *Royal Bank of Scotland*, šiai išvadai įtakos neturi ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) aiškinimas, nes ji įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d., t. y. vėliau, nei įvyko pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės, ir todėl nėra taikoma.

29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad valstybės narės neprivalo taikyti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nustatytos suapvalinimo taisyklės, kai teisės į perkant sumokėto mokesčio atskaitą proporcija apskaičiuojama pagal kuri nors iš šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos a, b, c ar d punktuose nustatytų specialių metodų.

*Dėl antrojo klausimo*

- 30 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antroji pastraipa leidžia valstybėms narėms reikalauti atskaitos proporciją suapvalinti kitaip negu iki kito sveiko skaičiaus, kai ji nustatoma pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį.
- 31 Į šį klausimą dėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antrosios pastraipos aiškinimo nebūtina atsakyti, nes valstybės narės nėra įpareigosotos taikyti šioje nuostatoje nustatytos suapvalinimo taisyklės, kai jos naudojasi šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatytais apskaičiavimo metodais.
- 32 Atsižvelgiant į pirmojo klausimo atsakymą ir į tai, kas išdėstyta, į antrąjį prejudicinį klausimą nereikia atsakyti.

**Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 33 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

**Valstybės narės neprivalo taikyti 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 19 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nustatytos suapvalinimo taisyklės, kai teisės į perkant sumokėto mokesčio atskaitą proporcija apskaičiuojama pagal kuri nors iš šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos a, b, c ar d punktuose nustatytų specialių metodų.**

Parašai.