



Teismo praktikos rinkinys

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 trečiojoje valstybėje įsteigti 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. rugsėjo 27 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Le Crédit Lyonnais*, atstovaujamos advokatų 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, padedamų baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2013 m. vasario 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: prancūzų.

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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t. p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2, 3 bei 5 dalių 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 ginčą 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

Sąjungos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

- 1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį 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 vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią 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 nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

- 5 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį 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 ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;
- 2) derybas ir bet kokius sandorius dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat paskolų garantijų priežiūrą, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;
- 3) sandorius, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvarčių dokumentų, bet išskyrus skolų išieškojimą ir faktoringą;
- 4) sandorius, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip mokėjimo priemonė, išskyrus kolekcionavimo objektus; „kolekcionavimo objektai“ – tai aukso, sidabro ar kitų metalų monetos ir banknotai, kurie paprastai nėra naudojami kaip mokėjimo priemonė, arba numizmatinės vertės monetos;
- 5) sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:
 - dokumentus, nustatančius nuosavybės teisę į prekes,
 - 5 straipsnio 3 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius;
- 6) specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymą;

<...>“

7 Šios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokesťi atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokesťis tampa apskaičiuotinas.

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

- a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;
- b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;
- c) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

- a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokesťi būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;
- b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies i punktą ir pagal 15 straipsnį bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D punktus bei 2 dalį;
- c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.

<...>

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 [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 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 pridėtinės 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 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 pastraipoje.

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

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 atskaitos proporciją įtraukti 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 į atskaitą tokiais pačiomis sąlygomis, kaip būtų tuo atveju, jei jos būtų apmokestinamos [PVM], atsiranda:

<...>

- b) dėl banko ir finansinių paslaugų, atleistų nuo mokesčio pagal 261 straipsnio C skirsnio 1 dalies a–e punktų nuostatas, kai jos teikiamos asmenims, gyvenantiems arba įsteigtiems už Europos ekonominės bendrijos ribų, arba kai jos susijusios su prekių eksportu į šalis, kurios nėra Bendrijos valstybės narės.“
- 10 Pagal BMK II priedo 212 straipsnį:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ne tik sandorius, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, gali atskaityti ilgalaikiam turtui taikyto [PVM] dalį, lygią šio mokesčio sumai, padaugintai iš metinės pajamų iš sandorių, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, sumos ir metinės pajamų iš visų įvykdytų sandorių sumos santykio <...>“

- 11 BMK II priedo 213 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo verčiasi įvairiomis verslo rūšimis, kurioms taikomos skirtingos nuostatos dėl [PVM], teisės į atskaitą taikymo tikslais šių verslo rūšių 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 papunkčio paskutinę pastraipą, yra veiklos rūšis.

Už turtą, bendrai naudojamą skirtingoms verslo rūšims, atskaitytino mokesčio suma apskaičiuojama taikant 212 straipsnyje numatytą santykį.“

- 12 BMK II priedo 219 straipsnis buvo išdėstytas taip:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ne tik sandorius, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, gali atskaityti [PVM], taikytą šiam turtui ir paslaugoms, toliau nurodytomis sąlygomis:

- a. kai šis turtas ir paslaugos naudojami vien vykdyti sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, jiems taikytas mokestis atskaitomas;
- b. kai jie naudojami vien vykdyti sandoriams, dėl kurių teisė į atskaitą neatsiranda, jiems taikytas mokestis neatskaitomas;
- c. kai juos naudojant kartu vykdomi ir sandoriai, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, ir sandoriai, dėl kurių ši teisė neatsiranda, atskaitoma dalis jiems taikyto mokesčio. Ši dalis nustatoma pagal 212–214 straipsniuose numatytas sąlygas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 LCL yra bankas, turintis registruotą buveinę Prancūzijoje ir filialų Europos Sąjungos valstybėse narėse ir trečiojoje 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 mokesčio perskaičiavimą, mokesčių administratorius LCL pateikė du priminimus, be kita ko, dėl PVM už minėtą laikotarpį. Šie priminimai buvo susiję su šio administratoriaus atsisakymu atsižvelgti, priešingai nei deklaracijose padarė LCL, į LCL buveinės ne Prancūzijos teritorijoje įsteigtiems filialams suteiktų paskolų palūkanų sumą atskaitos proporcijos skaitiklyje ir vardiklyje, kaip PVM srityje numatyta BMK II priedo 212 straipsnyje.
- 15 Pirmuoju 1994 m. liepos 20 d. skundu dėl šių priminimų LCL tvirtino, kad į šių palūkanų sumą buvo galima atsižvelgti apskaičiuojant PVM atskaitos proporciją. 1996 m. gruodžio 31 d. bendrovė pateikė antrą skundą ir prašė grąžinti sumas, kurias ji mano permokėjusi už pirmiau minėtus laikotarpius, ir sumas, kurias 1990 m. ir 1991 m. ji sumokėjo už laikotarpį nuo 1990 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., taip pat teigė, jog jeigu į buveinės filialams išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytų palūkanų sumą negali būti atsižvelgta dėl to, kad jos buveinė ir užsienio filialai priklauso vienam ir tam pačiam subjektui, tuomet pajamos iš sandorių, kuriuos minėti filialai sudaro su trečiaisiais asmenimis, turėtų būti laikomos jos pačios pajamomis ir į jas turėtų būti atsižvelgta apskaičiuojant jai taikomą atskaitos proporciją.
- 16 Kadangi mokesčių administratorius šiuos skundus atmetė, LCL pateikė skundą *tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas). 2004 m. spalio 5 d. sprendimu šis teismas skundą atmetė. Dėl šio sprendimo pateiktas apeliacinis skundas taip pat buvo atmestas ir LCL kreipėsi su kasaciniu skundu į *Conseil d'État* (Valstybės taryba).
- 17 Grįsdama skundą LCL teigia, kad nustatant jos buveinės išlaidų PVM atskaitos proporciją reikia atsižvelgti į kitose Sąjungos valstybėse narėse ir trečiojoje valstybėje įsteigtų jos filialų pajamas, nes pagal 2006 m. kovo 23 d. Sprendimą *FCE Bank* (C-210/04, Rink. p. I-2803) šie filialai ir buveinė, kiek tai susiję su jų santykiais, turi būti laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu.
- 18 Ji tvirtina, jog nusprendęs, pirma, kad Sąjungos valstybėje narėje įsteigti filialai patys yra apmokestinami PVM ir, apskaičiuodami savo pačių atskaitos proporciją, atsižvelgia į šias pajamas, kuriomis negali būti dar kartą grindžiama buveinės teisė į atskaitą, ir, antra, kad filialai, įsteigti už Sąjungos ribų ir galintys būti neapmokestinami PVM arba būti apmokestinami pagal kitas taisykles, įgyvendinant teisę į atskaitą laikytini „atskiromis veiklos rūšimis“, Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas pateikė aiškinimą, nesuderinamą su Bendrijos bendros PVM sistemos neutralumo principu.
- 19 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar, atsižvelgiant į taisykles dėl [PVM] taikymo teritorijos atžvilgiu, <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2 ir 5 dalys ir 19 straipsnis gali būti aiškinami taip, kad, kai apskaičiuojama jais nustatyta atskaitos proporcija, valstybėje narėje įsteigtos bendrovės buveinė turi atsižvelgti į kiekvieno kitoje valstybėje narėje įsteigto jos filialo gautas pajamas, o šie filialai turi atsižvelgti į visas šios bendrovės gautas pajamas, patenkančias į [PVM] taikymo sritį?
2. Ar tokiu pačiu principu turi būti vadovaujama ir už Europos Sąjungos ribų įsteigtų filialų atveju, visų pirma dėl 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktuose numatytos teisės į atskaitą, kiek tai susiję su 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1–5 papunkčiuose nurodytais bankų ir finansiniais sandoriais, kurie atliekami klientų, įsikūrusių už [Sąjungos] ribų, naudai?
3. Ar atsakymas į pirmuosius du klausimus gali skirtis įvairiose valstybėse narėse atsižvelgiant į 17 straipsnio 5 dalies paskutinėje pastraipoje numatytas alternatyvas, ypač kiek tai susiję su atskirų verslo rūšių nustatymu?

4. Jeigu atsakymas į vieną iš pirmųjų dviejų klausimų būtų teigiamas: pirma, ar tokia proporcinga dalis turi būti taikoma tik apskaičiuojant teisę į [PVM], taikytą buveinės patirtoms išlaidoms užsienio filialų naudai, atskaitą ir, antra, ar į užsienyje gautas pajamas turi būti atsižvelgiama pagal filialo valstybėje taikytinas taisykles, ar pagal buveinės valstybėje taikytinas taisykles?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 20 Pirmiausia reikia priminti, kad, pagal nusistovėjusią teismo praktiką vykdant SESV 267 straipsnyje įtvirtintą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą, Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju Teisingumo Teismui prireikus gali tekti performuluoti jam pateiktą klausimą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *FCE Bank* 21 punktą).
- 21 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip reikia nustatyti, pirma, Prancūzijoje įsteigtos bendrovės buveinės PVM atskaitos proporciją ir, antra, šios bendrovės filialų, įsteigtų ne šioje valstybėje narėje, atskaitos proporciją. Tačiau, kadangi pagrindinė byla susijusi tik su apmokestinamosios bendrovės buveinei taikomos atskaitos proporcijos nustatymu, nėra tikslinga detalai spręsti dėl šios bendrovės filialams, įsteigtiems ne šioje valstybėje, taikomų atskaitos proporcijų.
- 22 Todėl pirmąjį klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama iš esmės sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikomos PVM atskaitos proporciją, gali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse įsteigtų filialų apyvartą.
- 23 Norint atsakyti į šį klausimą, svarbu priminti, kad siekiant nustatyti Sąjungos teisės nuostatos taikymo apimtį reikia atsižvelgti į jos tekstą, kontekstą ir tikslus (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 24 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 bei 5 dalių ir 19 straipsnio 1 dalies formulotės savaime neleidžia tvirtinti, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, nustatydamai jai taikomą PVM atskaitos proporciją, gali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse įsteigtų filialų apyvartą.
- 25 Kalbant apie šių nuostatų priėmimo aplinkybes ir jų tikslą, svarbu priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniai priklauso jos XI antraštinėi daliai, skirtai atskaitos sistemai.
- 26 Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-243/03, Rink. p. I-8411, 28 punktą ir jame nurodyta teismo praktika bei 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, Rink. p. I-10409, 14 punktą).
- 27 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati būtų apmokestinama PVM (žr. minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 15 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 28 Konkrečiau kalbant, 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 pirmą pastraipą, galima atskaityti tik pirmųjų apmokestinamųjų sandorių sumai proporcingą PVM dalį (minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 17 punktą).
- 29 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 punktą).
- 30 Svarbu konstatuoti, kad dėl to, jog atskaitos proporcijos apskaičiavimas yra atskaitos sistemos dalis, šio apskaičiavimo tvarka kartu su šia atskaitos sistema priklauso nacionalinės teisės aktų PVM srityje taikymo sferai, su kuria mokesčių atžvilgiu turi būti susijusi veikla ar sandoris.
- 31 Iš tiesų Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje valstybių narių mokesčių institucijoms suteikta teisė nustatyti teisės į atskaitą nustatymo metodą – joms leidžiama numatyti atskiros proporcingos dalies nustatymą kiekvienai verslo rūšiai arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų naudojimą konkrečiai veiklai ar netgi tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė į atskaitą netaikoma (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 19 punktą).
- 32 Šio sprendimo 31 punkte pateiktą išvadą patvirtina aplinkybė, kad PVM grąžinimo būdas, t. y. jo atskaitymas ar grąžinimas, priklauso tik nuo apmokestinamojo asmens įsisteigimo vietos (šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-244/08, 25 ir 33 punktus).
- 33 Be to, pažymėtina, kad sąvoka „įsisteigimo vieta“ apima ne tik apmokestinamojo asmens centrinę buveinę, bet ir nuolatinis padalinius, kaip jie suprantami pagal Šeštąją direktyvą, kurių jis gali turėti kitose valstybėse narėse. Taigi bendrovė, įsteigusi buveinę vienoje valstybėje narėje ir turinti nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, dėl šio fakto turi būti laikoma įsteigta pastarojoje valstybėje narėje, kiek tai susiję su joje vykdoma veikla, ir nebegali reikalauti grąžinti joje sumokėto PVM, kaip tai suprantama pagal 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąją Tarybos direktyvą 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarkos (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 79) ir 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktąją Tarybos direktyvą 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 129). Šis nuolatinis padalinys turėtų prašyti šios valstybės narės mokesčių institucijų leisti taikyti PVM, susijusio su šioje valstybėje atliktais įsigijimais, atskaitą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 33 ir 35 punktus).
- 34 Kadangi Teisingumo Teismas nusprendė, kad nuolatinis padalinys, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją direktyvą, esantis vienoje valstybėje narėje, ir pagrindinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje, yra vienas ir tas pats PVM apmokestinamas asmuo (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 38 punktą), darytina išvada, kad vienam apmokestinamajam asmeniui taikoma ne tik buveinės valstybės sistema, bet ir nacionalinės valstybių narių, kuriose yra nuolatinių padalinių, atskaitos sistemos.
- 35 Tačiau, kadangi proporcijos apskaičiavimo tvarka yra pagrindinė atskaitos sistemos sudedamoji dalis, negalėtų būti, labai nepakenkiant tiek nacionalinių teisės aktų PVM srityje taikymo sričių racionaliam paskirstymui, tiek šios proporcijos pagrįstumui, apskaičiuojant valstybėje narėje įsteigto apmokestinamojo asmens pagrindinei buveinei taikomą proporciją atsižvelgta į visų šio apmokestinamojo asmens kitose valstybėse narėse turimų nuolatinių padalinių apyvartą.

- 36 Be to, šis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalių bei 19 straipsnio 1 dalies aiškinimas atitinka šių nuostatų tikslą.
- 37 Iš tiesų, kalbant apie PVM neutralumo principą, kuris turi būti įgyvendintas naudojantis atskaitos sistema, reikia konstatuoti, kad, kaip teigė generalinis advokatas išvados 67–69 punktuose, neįrodyta, jog leidimas apmokestinamajam asmeniui apskaičiuojant jo atitinkamoje valstybėje narėje įsteigta buveinei taikomą atskaitos proporciją atsižvelgti į jo kitose valstybėse narėse įsteigtų nuolatinių padalinių apyvartą visais atvejais galėtų užtikrinti geresnį šio principo laikymąsi, palyginti su sistema, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje jis turi nuolatinį padalinį, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, apskaičiuoti atskirą atskaitos proporciją.
- 38 Be to, kaip teisingai teigė Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, dėl tokio atskaitos proporcijos, taikomos apmokestinamojo asmens buveinei, nustatymo būdo visų šio apmokestinamojo asmens įsigijimų valstybėje narėje, kurioje yra jo buveinė, atveju padidėtų PVM dalis, kurią ši buveinė gali atskaityti, net jei šių įsigijimų dalis neturi jokio ryšio su ne šioje valstybėje įsteigtų nuolatinių padalinių veikla. Taigi, taikomos atskaitos proporcijos vertė būtų iškreipta.
- 39 Galiausiai toks atskaitos proporcijos nustatymo būdas gali kelti grėsmę Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto ir 6 straipsnio 3 dalies, pagal kuriuos valstybėms narėms suteikiama tam tikra diskrecija sušvelninant jų pasirinkimo pasekmes mokesčių politikos srityje, veiksmingumui.
- 40 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikomą PVM atskaitos proporciją, negali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse įsteigtų filialų apyvartą.

Dėl antrojo klausimo

- 41 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktus bendrovė, kurios buveinė įsteigta valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikytiną PVM atskaitos proporciją, gali atsižvelgti į jos trečiojoje valstybėje narėje įsteigtų filialų apyvartą.
- 42 Šiuo klausimu primintina, kaip matyti iš šio sprendimo 30–33 punktų, kad atskaitos sistema pagrįsta taikytinų nacionalinių nuostatų teritoriškumo principu ir kadangi apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį kitoje valstybėje nei ta, kurioje įsteigta buveinė, šioje valstybėje jo vykdoma ekonominė veikla Šeštosios direktyvos nuostatų taikymo tikslais laikoma vykdoma iš šio nuolatinio padalinio.
- 43 Tačiau konstatuotina, kad nei Šeštosios direktyvos konstatuojamosiose dalyse, nei jos nuostatose nėra jokios nuorodos, leidžiančios daryti išvadą, jog aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį ne Sąjungos teritorijoje, gali turėti įtakos atskaitos sistemai, kuri šiam apmokestinamajam asmeniui taikoma valstybėje narėje, kurioje yra jo buveinė.
- 44 Iš to matyti, kaip teigė generalinis advokatas išvados 81 punkte, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negalima teisėtai tvirtinti, kad ne Sąjungoje įsteigtų nuolatinių padalinių paslaugų teikimas ir trečiojoje valstybėje įsikūrusiems gavėjams turi būti laikomas atliekamu pačios buveinės.
- 45 Šia išvada neleidžia abejoti argumentas, kad bendrovė, turinti buveinę valstybėje narėje ir filialą trečiojoje valstybėje, PVM tikslais mokesčių atžvilgiu turi būti vertinama taip pat, kaip valstybėje narėje įsteigta bendrovė, teikianti tokias pačias paslaugas ne per tokį filialą arba šiuo tikslu turinti dukterinę bendrovę šioje trečiojoje valstybėje. Iš tiesų šios skirtingos galimybės atitinka aiškiai skirtingas situacijas, todėl negali būti vertinamos vienodai mokesčių atžvilgiu.

- 46 Šiuo klausimu pridurtina, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai, siekdami riboti mokesčių našta (2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, Rink. p. I-13805, 53 punktą).
- 47 Taigi verslininko pasirinkimas arba atleisto nuo mokesčio sandorio, arba apmokestinamojo sandorio gali būti pagrįstas keliais veiksniais ir ypač objektyviai PVM sistemai būdingais mokestinio pobūdžio sumetimais (žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktą).
- 48 Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, jei apmokestinamasis asmuo gali rinktis iš skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 73 punktą bei minėto Sprendimo *RBS Deutschland Holdings* 54 punktą).
- 49 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir c punktus bei 19 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikytiną PVM atskaitos proporciją, negali atsižvelgti į jos trečiosiose valstybėse įsteigtų filialų apyvartą.

Dėl trečiojo klausimo

- 50 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal ją leidžiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskaičiavimo pagal apmokestinamosios bendrovės verslo rūšį taisyklę, šiai apmokestinamajai bendrovei leidžiant atsižvelgti į kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje narėje įsteigto filialo apyvartą.
- 51 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia priminti, kad iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, jog pastarojoje nuostatoje daroma nuoroda tik į šio 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatytą atskaitos proporciją, todėl nustatoma tik pirmoje iš šių dviejų nuostatų numatytos proporcijos ir atskaitos, atliktinos pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, išsami apskaičiavimo taisyklė (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Royal Bank of Scotland* 22 punktą ir 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt*, C-511/10, 21 punktą).
- 52 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad nesant nuorodų 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 (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *BLC Baumarkt* 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 53 Tačiau reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje pateikta nuoroda į „verslo rūšis“ negali būti laikoma apimančia geografines teritorijas.
- 54 Iš tiesų, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, Šeštosios direktyvos kontekste sąvoka „veikla“ reiškia įvairių rūšių ekonominę veiklą, kaip antai gamintojų, prekyautojų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą.
- 55 Iš to matyti, kad pagal 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos nuostatas valstybė narė negali leisti jos teritorijoje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, apskaičiuojant vienai iš jo ekonominės veiklos rūšių taikomą atskaitos proporciją, atsižvelgti į ne šioje valstybėje įsteigto nuolatinio padalinio apyvartą.

56 Todėl į trečiąją klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal ją neleidžiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskaičiavimo pagal apmokestinamosios bendrovės verslo rūšį taisyklės leidžiant šiai apmokestinamajai bendrovei atsižvelgti į kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje įsteigto filialo apyvartą.

Dėl ketvirtojo klausimo

57 Atsižvelgiant į atsakymus, pateiktus į du pirmuosius klausimus, į ketvirtąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, 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:

1. **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 2 bei 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikytiną PVM atskaitos proporciją, negali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse įsteigtų filialų apyvartą.**
2. Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a bei c punktus ir 19 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad bendrovė, kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikytiną pridėtinės vertės mokesčio atskaitos proporciją, negali atsižvelgti į jos trečiojoje valstybėje narėje įsteigtų filialų apyvartą.
3. Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja neleidžiama valstybei narei taikyti atskaitos proporcijos apskaičiavimo pagal apmokestinamosios bendrovės verslo rūšį taisyklės leidžiant šiai apmokestinamajai bendrovei atsižvelgti į kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje įsteigto filialo apyvartą.

Parašai.