



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE IŠVADA,
pateikta 2016 m. birželio 29 d.¹

Byla C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
prieš
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(Commissione tributaria regionale di Roma (Romos regiono mokesčių komisija, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa — Pirkimo mokesčio atskaita — Atskaitos proporcija — Apskaičiavimas“

I – Įžanga

1. *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romos regiono mokesčių komisija, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Šeštosios direktyvos 77/388/EEB² 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto, pagal kurį valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios dalies antroje pastraipoje numatytos bendrosios atskaitos proporcijos apskaičiavimo taisyklės, ir šios direktyvos 19 straipsnio išaiškinimu.

2. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš esmės susijęs su minėtos leidžiančios nukrypti nuostatos taikymo sritimi. Ar, kaip yra kalbant apie kitas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas, ji susijusi tik su „mišriai naudoti skirtomis prekėmis ir paslaugomis“, t. y. prekėmis ir paslaugomis, kurios kartu naudojamos ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, o gal jos taikymo sritis platesnė nei minėtų leidžiančių nukrypti nuostatų ir apima visas prekes ir paslaugas, kurias įsigijo mišriai prekes ir paslaugas naudojantis apmokestinamasis asmuo t. y. apmokestinamasis asmuo, vykdamas sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir sandorius, nesuteikiančius teisės į atskaitą? Taip pat kyla klausimas, kokius apskaičiavimo metodus valstybės narės gali įpareigoti taikyti pagal šią leidžiančią nukrypti nuostatą.

3. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Mercedes Benz Italia SpA* (toliau – *Mercedes Benz*) ir Italijos valdžios institucijų ginčą dėl šios bendrovės teisės į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą.

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – 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. 28), iš dalies pakeista 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160) (toliau – Šeštoji direktyva).

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismą išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos³ 168, 173, 174 ir 175 straipsnius.

5. Vis dėlto iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinės bylos ginčas susijęs su *Mercedes Benz* teise į atskaitą už 2004 finansinius metus. Taigi, kaip pažymi Europos Komisija, pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms Direktyva 2006/112 netaikoma *rationae temporis*, nes Šeštoji direktyva ja panaikinta ir pakeista tik nuo 2007 m. sausio 1 d.⁴

6. Taigi reikia taikyti Šeštąją direktyvą, tačiau tai neturi jokios įtakos atsakymo į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą esmei, nes šiai bylai reikšmingos abiejų direktyvų nuostatos yra iš esmės tapačios⁵.

7. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 1, 2 ir 5 dalys pagal šios direktyvos 28f straipsnio redakciją suformuluotos taip:

„1. Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

2. Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi 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 ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas 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 pirmiesiems sandoriams.

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;

3 — OL L 347, 2006, p. 1.

4 — Žr. Direktyvos 2006/112 411 straipsnio 1 dalį ir 413 straipsnį.

5 — Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalių ir 19 straipsnio nuostatos atitinka Direktyvos 2006/112 168, 173–175 straipsnius *mutatis mutandis*.

- 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.“

8. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„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 pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a 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 <...> sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams <...>.“

B – *Italijos teisė*

9. 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, kuriuo nustatomas ir reglamentuojamas pridėtinės vertės mokestis, toliau – 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 neapmokestinamais sandoriais, <...> turi teisę atskaityti tik su pirmais sandoriais susijusią proporcingą PVM sumą, kuri apskaičiuojama taikant atskaitos proporciją, numatytą 19bis straipsnyje.“

10. RPD Nr. 633/72 19bis straipsnis suformuluotas taip:

„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 neapmokestinamuosius sandorius, išvardytus [RPD Nr. 633/72 10 straipsnio] 1–9 dalyse, kai jie nėra apmokestinamojo asmens pagrindinės veiklos dalis arba papildo apmokestinamuosius sandorius, nepažeidžiant mokesčio, susijusio su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis vien pastariesiems sandoriams, neatskaitomojo pobūdžio.“

III – Pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

11. Atlikusi mokesčių patikrinimą *Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3* (Italijos mokesčių administratorius, Romos 3 regiono valdyba, toliau – *Agenzia*) pateikė *Mercedes Benz* mokestinį pranešimą PVM tikslais už 2004 finansinius metus, siekdama išieškoti 1 755 882 EUR sumą ir atitinkamas baudų bei palūkanų sumas. Mokėjimo reikalavime buvo nurodyta, kad palūkanos, kurias *Mercedes Benz* gavo už savo patronuojamosioms bendrovėms suteiktas paskolas, iš viso 41 878 647 EUR, buvo nepagrįstai neįtrauktos apskaičiuojant RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje numatytą proporciją.

12. PVM deklaracijoje už 2004 finansinius metus *Mercedes Benz* savo finansinę veiklą, t. y. paskolų teikimą, kvalifikavo kaip vykdomą papildomai, palyginti su jos apmokestinamąja veikla, ir tai suteikė jai pagrindą apskaičiuojant proporciją neįtraukti už šias paskolas sukauptų palūkanų. Kaip nurodo *Agenzia*, šių paskolų teikimas buvo viena iš pagrindinių *Mercedes Benz* veiklos rūšių; jos teigimu, nagrinėjamos palūkanos sudaro 71,64 % visos šios bendrovės apyvartos.

13. *Mercedes Benz* apskundė *Agenzia* mokėjimo reikalavimą *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romos provincijos mokesčių komisija, Italija), tačiau ši atmetė skundą. Tada bendrovė apskundė šį sprendimą apeliacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

14. Pagrindinėje byloje *Mercedes Benz* nurodo, pirma, papildomą savo finansavimo sandorių pobūdį ir, antra, Italijos PVM sistemos iškraipymo pasekmes Italijos mokesčių institucijų naudai dėl „matematinio“ proporcijos metodo, grindžiamo išimtinai formaliu kriterijumi (apmokestinamojo asmens apyvartos sudėtis), taikymo, užuot taikius „esminį“ proporcijos metodą, grindžiamą įsigijimų, skirtų apmokestinamiesiems sandoriams, dalies realiu įvertinimu. Šiuo tikslu *Mercedes Benz* pateikė dvi eksperto išvadas, kuriose konstatuota, kad 2004 m. bendrovės patirtos prekių ir paslaugų įsigijimo sąnaudos turėjo minimalų poveikį jos neapmokestinamiesiems sandoriams, t. y. jos finansinei veiklai⁶.

15. Šalys neginčija, kad RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalyje numatytas teisės į atskaitą nustatymo metodas taikomas visoms prekėms ir paslaugoms, kurias mišriai prekes ir paslaugas naudojantis apmokestinamasis asmuo įsigijo per mokestinį laikotarpį.

16. Bendrovė teigia, kad Italijos teisės aktų leidėjas neteislingai perkėlė Direktyvos 2006/112 173, 174 ir 175 straipsnius į nacionalinę teisę, pagal RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalį, numatydamas, kad RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje numatytas atskaitos proporcijos apskaičiavimas taikomas visoms mišriai prekes ir paslaugas naudojančių apmokestinamųjų asmenų įsigytoms prekėms ir paslaugoms. Toks apskaičiavimo metodas neleidžia tiksliai nustatyti PVM dalies, kuri gali būti priskirta prie sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Kaip nurodo bendrovė, minėtuose direktyvos straipsniuose patikslinta, kad proporcijos taikymo sritis apima tik prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja siekdamas kartu vykdyti sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir sandorius, nesuteikiančius teisės į atskaitą.

17. *Agenzia* patvirtina atliktų mokestinių veiksmų teisėtumą ir pakartoja mokėjimo reikalavime nurodytus motyvus.

6 — Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad vienoje iš šių išvadų konstatuota 0,22 %, o kitoje – 0 % poveikis.

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

„Ar, Teisingumo Teismo nuomone, siekiant pasinaudoti teise į atskaitą, Direktyvos 2006/112/EB 168, 173, 174 ir 175 straipsnių aiškinimas, orientuotas į Sąjungos teisėje nustatytus proporcingumo, veiksmingumo ir neutralumo principus, draudžia nacionalinės 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 papildomus sandorius, nenumatant skaičiavimo metodo, pagrįsto realia pirkimų sudėtimi ir paskirtimi, objektyviai parodančio kiekvienai mokesčių mokėtojo veiklos rūšiai – apmokestinamai ir neapmokestinamai – realiai priklausančią išlaidų dalį?“

19. Rašytines pastabas pateikė *Mercedes Benz*, Italijos vyriausybė ir Komisija, kurios dalyvavo 2016 m. balandžio 14 d. įvykusiame posėdyje.

IV – Teisinė analizė

A – Dėl prejudicinio klausimo turinio

20. Prašymu priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalį ir 19bis straipsnį, taip pat nacionalinę mokesčių administratoriaus praktiką, siekdamas nustatyti, ar šie straipsniai ir praktika atitinka Direktyvos 2006/112 168, 173, 174 ir 175 straipsnius.

21. Reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas, į kurį kreiptasi pagal SESV 267 straipsnį, gali aiškinti Sutartis ir priimti sprendimą dėl Europos Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų galiojimo ir išaiškinimo. Teisingumo Teismo kompetencija apsiriboja tik Sąjungos teisės nuostatų nagrinėjimu. Spręsti dėl nacionalinės teisės normų prasmės ir jų taikymo yra nacionalinio teismo kompetencija⁷.

22. Be to, kaip nurodyta šios išvados 5 ir 6 punktuose, pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms *rationae temporis* taikoma ne Direktyva 2006/112, o Šeštoji direktyva.

23. Todėl prejudicinį klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį reikia aiškinti taip, kad šiomis nuostatomis draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai ir nacionalinės mokesčių administratoriaus praktika, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apmokestinamieji asmenys, vienu metu vykdančys ir sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir sandorius, nesuteikiančius teisės į atskaitą, privalo nustatyti atskaitytiną PVM sumą pagal proporciją, nustatytą pagal šios direktyvos 19 straipsnį, visoms įsigytoms prekėms ir paslaugoms, įskaitant prekes ir paslaugas, kurios buvo naudojamos tik sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, arba tik sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą.

B – Pirminės pastabos

24. Pirmiausia reikia glaustai priminti svarbiausius principus, kuriais reglamentuojama teisė į PVM atskaitą.

7 — 2006 m. birželio 1 d. Sprendimas *Innoventif* (C-453/04, EU:C:2006:361, 29 punktą) ir 2007 m. sausio 25 d. Nutartis *Koval'ský* (C-302/06, EU:C:2007:64, nepaskelbta Rink., 17 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

25. Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“. Taigi teisė į atskaitą nustatoma susiejus perkant patirtas sąnaudas su parduodant įvykdytais sandoriais⁸.

26. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai⁹.

27. Kaip nurodo Teisingumo Teismas, šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančią ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM¹⁰.

28. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už juos negali atsirasti nei prievolės mokėti pardavimo mokesčių, nei teisės į pirkimo mokesčio atskaitą¹¹.

29. Logiška, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad, kalbant apie mišriai naudoti skirtas prekes ir paslaugas¹², gali būti atskaitoma tik „tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina [prie sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą]“. Pagal šios nuostatos antrą pastraipą ši proporcinga dalis nustatoma pagal tos pačios direktyvos 19 straipsnį, kurios 1 dalyje atskaitos proporcijos apskaičiavimas iš esmės numatytas pagal apyvartos sumą iš sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, padalytą iš visos apyvartos¹³.

30. Apskaičiuojant Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatytą atskaitos proporciją PVM dalis, priskiriama prie apmokestinamojo asmens apmokestinamųjų sandorių, turi būti nustatoma apytikriai, nes paprastai sunku ar net neįmanoma tiksliai nustatyti, kiek mišriai naudoti skirtos prekės ir paslaugos naudojamos šiems sandoriams¹⁴. Šis apskaičiavimas grindžiamas prielaida, kad mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų sudėtis atitinka apmokestinamojo asmens apyvartos sudėtį. Kitaip tariant, bendroji proporcijos apskaičiavimo taisyklė grindžiama prielaida, kad apmokestinamasis asmuo mišriai naudoti skirtas prekes ir paslaugas naudoja apmokestinamajai veiklai ir neapmokestinamajai veiklai, proporcingai kiekvienos šios veiklos apyvartai.

8 — Panašiai žr. generalinio advokato F. Jacobs išvadą byloje *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:111, 71 punktą).

9 — Žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 56 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Tam, kad būtų galima atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys ir pirkimo išlaidos turi būti įtrauktos į pardavimo sandorių kainą. Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 23 ir 24 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

10 — Žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 57 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

11 — Žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 16 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

12 — Mišriai naudoti skirtos prekės ir paslaugos dažnai reiškia bendrąsias išlaidas, siejamas ir su apmokestinamaisiais, ir su neapmokestinamaisiais apmokestinamojo asmens sandoriais.

13 — Taip pat žr. generalinio advokato F. Jacobs išvadą byloje *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2000:207, 10 punktą). Sandorių, nepatenkančių į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, taigi ir nesuteikiančių teisės į atskaitą, nereikia įtraukti apskaičiuojant Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniuose numatytą atskaitos proporciją. Žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 54 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

14 — Taip pat žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 33 punktą), kurioje jis pažymėjo, kad pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatytą bendrąją atskaitos proporcijos taisyklę „leidžiama iš principo teisingai ir gana tiksliai apskaičiuoti galutinę atskaitytino mokesčio sumą“. Taip pat žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2015:777, 92 punktą).

31. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą valstybės narės vis dėlto gali nukrypti nuo šios direktyvos 19 straipsnyje numatytos bendrosios proporcijos apskaičiavimo taisyklės, leisdamos apmokestinamajam asmeniui arba įpareigodamos jį nustatyti atskaitytiną sumą pagal specialiąsias proporcijas, t. y. vieną iš kitų šios pastraipos a–e punktuose išvardytų apskaičiavimo metodų¹⁵.

32. Šioje byloje Italijos vyriausybė pareiškė, kad priimdamas ginčijamą teisės aktą, t. y. RPD Nr. 633/72 19 straipsnio 5 dalį ir 19bis straipsnį Italijos teisės aktų leidėjas pasinaudojo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte numatyta teise¹⁶. Be to, man atrodo akivaizdu, kad šis teisės aktas negali būti pateisinamas pagal kitas tos pačios pastraipos a–e punktuose numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas, pagal kurias kiekvienai veiklos sričiai leidžiama nustatyti atskirą proporciją (a ir b punktai), atskaityti PVM pagal realią visų prekių ir paslaugų ar jų dalies sąsają su konkrečia veikla (c punktas) ir neatsižvelgti į nereikšmingas neatskaitytinas sumas (e punktas)¹⁷. Todėl toliau atlikdamas analizę nagrinėsiu tik Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą.

33. Taigi kyla klausimas, ar pagal šią Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą (toliau – d punkte numatyta leidžianti nukrypti nuostata) leidžiami tokie teisės aktai, kurie taikytini pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos mišriai prekes ir paslaugas naudojantys apmokestinamieji asmenys įpareigojami nustatyti atskaitytiną sumą taikant pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį apskaičiuotą proporciją visoms nupirktoms prekėms ir paslaugoms, nepaisant jų panaudojimo.

34. Šis klausimas apima du aspektus, kuriuos nagrinėsiu paėiliui. Pirmia, reikia kelti klausimą dėl d punkte numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos taikymo srities, visų pirma dėl to, ar, skirtingai nuo bendrosios atskaitos proporcijos taisyklės ir kitų leidžiančių nukrypti nuostatų, atitinkamai numatytų Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir trečioje pastraipose, ji susijusi ne tik su mišriai naudoti skirtomis prekėmis ir paslaugomis. Antra, kyla klausimas, kokie apskaičiavimo metodai yra leidžiami pagal d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą.

C – Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto taikymo srities

1. Dėl įvairių pateikiamų aiškinimų

35. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto formuluotą valstybėms narėms leidžiama „leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams“.

36. Dėl frazės „už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams“ pažymėtina, kad šioje byloje ją siūloma aiškinti dviem skirtingais būdais.

15 — Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos, kaip leidžiančios nukrypti nuostatos, pobūdis matyti iš šios pastraipos įžanginių žodžių („Tačiau valstybės narės gali“). Valstybės narės neprivalo apsiriboti tik vienu iš 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje išvardytų metodų. Žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 38 punktas).

16 — Dabar jį atitinka Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalis. Kaip nurodo Italijos vyriausybė, Direktyvos 2006/112 174 straipsnio (buvęs Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) tekstas iš esmės pakartotas RPD Nr. 633/72 19bis straipsnyje.

17 — Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 punktas). Be kita ko, pažymiu, kad formuluotės „tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė į atskaitą netaikoma“, kurią Teisingumo Teismas vartojo minėtame punkte ir to paties sprendimo 23 punkte, reikšmė nėra akivaizdi. Vis dėlto ši formuluotė buvo pakartota 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 31 punktas).

37. Italijos vyriausybė ir Komisija¹⁸ mano, kad šią frazę reikia suprasti kaip apimančią visas prekes ir paslaugas, naudojamas arba sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, arba sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą. Pagal šį aiškinimą į d punkte numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos taikymo sritį patektų visos prekės ir paslaugos, kurias mišriai prekes ir paslaugas naudojantis apmokestinamasis asmuo įsigijo per finansinius metus.

38. Tačiau *Mercedes Benz* teigia, kad šią frazę reikia aiškinti kaip susijusią tik su mišriai naudoti skirtomis prekėmis ir paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo įsigijo per finansinius metus.

39. Pripažįstu, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto formuluotė nėra aiški¹⁹. Vis dėlto dėl toliau nurodytų priežasčių pritariu *Mercedes Benz* siūlomam aiškinimui, nes manau, kad Italijos vyriausybės ir Komisijos siūlomas aiškinimas prieštarauja Teisingumo Teismo praktikai ir neatitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytomis leidžiančiomis nukrypti nuostatomis siekiamo tikslo²⁰.

2. Dėl Teisingumo Teismo praktikos

40. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatytas bendrasis proporcijos principas neabejotinai taikomas tik mišriai skirtoms naudoti prekėms ir paslaugoms, kaip matyti iš šios nuostatos teksto²¹.

41. Taigi pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitos proporcijos principą skirtumas daromas pagal prekių ir paslaugų naudojimą, o ne pagal apmokestinamojo asmens pobūdį. Akivaizdu, kad apskaitos proporcijos taisyklė taikoma tik mišriai prekes ir paslaugas naudojantiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tik šie apmokestinamieji asmenys perka mišriai naudoti skirtas prekes ir paslaugas, kaip tai suprantama pagal direktyvą²². Vis dėlto lemiamas kriterijus taikant šį straipsnį yra susijęs su prekių ir paslaugų pobūdžiu, o ne su atitinkamo apmokestinamojo asmens pobūdžiu.

42. Teisingumo Teismas taip pat patvirtino, kad prekes ir paslaugas mišriai naudojantys apmokestinamieji asmenys vertinami taip pat kaip ir asmenys, kurie verčiasi tik apmokestinamąja arba tik neapmokestinamąja veikla²³, kad jie galėtų atskaityti visą PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, kurias naudojo tik apmokestinamiesiems sandoriams, ir kad negalėtų atskaityti jokios PVM, sumokėto už prekes ir paslaugas, naudotas tik neapmokestinamiesiems sandoriams, dalies.

18 — Atrodo, kad nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme Komisija pakeitė savo poziciją. Savo rašytinėse pastabose ji laikėsi nuomonės, kad nagrinėjama Italijos sistema akivaizdžiai prieštarauja PVM neutralumo principui, įpareigojant apmokestinamąjį asmenį taikyti proporcijos metodą, nepaisant įsigytų prekių ir paslaugų naudojimo.

19 — Pirmą, 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte vartojami žodžiai „ten nurodytiems“ galėtų patvirtinti Italijos vyriausybės ir Komisijos palaikomą aiškinimą, pagal kurį ši frazė susijusi su apmokestinamojo asmens vykdomais „sandoriais“, o ne jo įsigytais „prekėmis ir paslaugomis“. Antra, žodžiai „visas prekes ir paslaugas“ galėtų rodyti tik tai, kad, priešingai nei pagal šios trečios pastraipos a, b ir c punktuose numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas, pagal d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą atskirą proporciją leidžiama taikyti ne kiekvienai apmokestinamojo asmens veiklos sričiai ar skirtų mišriai naudoti prekių ir paslaugų daliai, o tik visoms šioms prekėms ir paslaugoms. Palyginus įvairias Šeštosios direktyvos kalbines versijas šiuo atžvilgiu nepasidaro aiškiau.

20 — Primenu, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, siekiant išaiškinti Sąjungos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą ir tikslą, bet ir į šios nuostatos kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus. Žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *Lukoil Neftohim Burgas* (C-330/13, EU:C:2014:1757, 59 punktas).

21 — Pagal 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą jis taikomas „prek[ėms] ir paslaug[oms] [kurias apmokestinamasis asmuo] ketina naudoti sandoriams <...> kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas“.

22 — Pažymiu, kad nors Teisingumo Teismas 2005 m. spalio 6 d. Sprendime *Komisija / Ispanija* (C-204/03, EU:C:2005:588, 25 punktas) nutarė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis „taikoma tik „mišriems“ apmokestinamiesiems asmenims“, atidžiai perskaičius šį sprendimą matyti, kad šis teiginys buvo pateiktas aplinkybėmis, kuriomis Teisingumo Teismas konstatavo, kad pagal šią dalį neleidžiama apriboti „visiškai apmokestinamųjų asmenų“, t. y. apmokestinamųjų asmenų, vykdančių tik apmokestinamuosius sandorius, teisės į atskaitą.

23 — Žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 26 punktas); 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 38 punktas) ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 60 punktas).

43. Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų leidžiančių nukrypti nuostatų taikymo srities Teisingumo Teismas Sprendime *Portugal Telecom*²⁴ pareiškė aiškią poziciją, konstatavęs: „39. <...> Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatyta teisei į PVM atskaitą taikytina tvarka, kai šis PVM susijęs su pirkimo sandoriais, apmokestinamojo asmens naudojamais „sandoriais, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandoriais, nesuteikiantiems teisės į atskaitą“, apribojant teisę į atskaitą PVM dalimi, kuri yra proporcinga sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams. Iš šios nuostatos matyti, kad, jei apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja kartu sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandoriams, kurie teisės į atskaitą nesuteikia, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina [prie] pirm[ųjų] sandori[ų] (minėto [2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495] 28 ir 34 punktai).

40. Iš šios teismo praktikos matyti, pirma, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta atskaitos tvarka taikoma tik atvejams, kai prekės ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek ekonominiams sandoriams, kurie teisės į atskaitą nesuteikia, t. y. prekės ir paslaugos naudojamos mišriai, ir, antra, kad valstybės narės gali naudoti vieną iš 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų atskaitos metodų tik minėtoms prekėms ir paslaugoms.

41. Priešingai, prekės ir paslaugos, apmokestinamojo asmens naudojamos tik ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies taikymo sritį, tačiau joms, kiek tai susiję su atskaitos tvarka, taikytina šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis.“

44. Taigi Teisingumo Teismas niekaip neatskyrė įvairių Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų leidžiančių nukrypti nuostatų. Mano nuomone, pagal šį požiūrį, kuris vėliau buvo patvirtintas Teisingumo Teismo praktikoje²⁵, negalimas aiškinimas, kad pagal d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą atskaitos proporciją leidžiama taikyti visoms prekėms ir paslaugoms, kurias įsigijo mišriai jas naudojantis apmokestinamasis asmuo.

45. Iš esmės šios išvados pakanka konstatuoti, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis draudžiamas toks teisės aktas, kaip taikytinas pagrindinėje byloje, kuriuo daugelis apmokestinamųjų asmenų, vykdančių mišrią veiklą, įpareigojami nustatyti atskaitytiną sumą taikant proporciją visoms apmokestinamojo asmens įsigytoms prekėms ir paslaugoms. Likusioje šios išvados dalyje įrodysiu, kad teleologinis šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto aiškinimas lemia tą pačią išvadą, kurią Teisingumo Teismas padarė Sprendime *Portugal Telecom*²⁶.

3. Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto teleologinio išaiškinimo

46. Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto išimtinį pobūdį, iš Sprendimo *Portugal Telecom*²⁷ kylanti išvada, kad ši nuostata apima tik mišriai naudoti skirtas prekes ir paslaugas, man atrodo visiškai logiška, nes paprastai leidžiančių nukrypti nuostatų taikymo sritis nėra platesnė nei bendros taisyklės, nuo kurios jomis siekiama nukrypti²⁸.

47. Šią išvadą taip pat patvirtina Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje išvardytomis leidžiančiomis nukrypti nuostatomis siekiamas tikslas.

24 — 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-496/11, EU:C:2012:557, 39–41 punktai).

25 — Žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 26 punktas).

26 — 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Glaudus d punkte numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos ir Šeštosios direktyvos 71 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatyto bendrojo proporcijos principo ryšys taip pat matyti iš aiškios pirmosios leidžiančios nukrypti nuostatos nuorodos į „pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę“.

48. Taigi iš Šeštosios direktyvos parengiamųjų darbų matyti²⁹, kad minėta trečia pastraipa „siekiama išvengti nelygybės taikant mokestį. Ši nelygybė gali pakenkti arba būti naudinga apmokestinamajam asmeniui, atsižvelgiant į fiksuotą bendros proporcijos pobūdį, dėl kurio gali būti atskaitoma didesnė arba mažesnė suma, nei leidžia tikroji sąsaja. Šiuo atžvilgiu valstybės narės turi teisę leisti apmokestinamajam asmeniui arba įpareigoti jį nustatyti specialiąsias proporcijas ir taikyti atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies realią sąsają su apmokestinamąja veikla, jeigu apmokestinamasis asmuo gali įrodyti šią sąsają atskiros apskaitos vedimu“.

49. Parengiamuosiuose darbuose nurodyta nelygybė atsiranda, jeigu apmokestinamojo asmens pajamos iš kiekvienos veiklos nėra proporcingos sąnaudoms, įskaitant PVM, patiriamoms mišriai naudoti skirtoms prekėms ir paslaugoms įsigyti. Tokiu atveju bendroji proporcija, nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį, t. y. pagal apyvartą, tinkamai neparodo PVM dalies, priskiriamos prie apmokestinamųjų sandorių, nes ši proporcija grindžiama klaidinga prielaida³⁰.

50. Pavyzdžiui, jeigu prekes ir paslaugas mišriai naudojantis apmokestinamasis asmuo didžiausią apyvartą gauna iš neapmokestinamųjų sandorių (pavyzdžiui, finansinių ar draudimo paslaugų), nesuteikiančių teisės į atskaitą, o apmokestinamojo asmens įsigytos mišriai naudoti skirtos prekės ir paslaugos daugiausia naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, atskaitos proporcija, apskaičiuojama pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį remiantis apmokestinamojo asmens apyvartos sudėtimi, neabejotinai lemia mažesnę atskaitytiną sumą nei nustatytoji pagal realų šių prekių ir paslaugų naudojimą.

51. Tačiau jeigu didžiausią apyvartos dalį sudaro apmokestinamieji sandoriai, o įsigytos mišriai naudoti skirtos prekės ir paslaugos daugiausia naudojamos neapmokestinamiesiems sandoriams, taikant bendrąją proporciją gauta atskaitytina suma yra „per didelė“, palyginti su šių prekių ir paslaugų realiu naudojimu. Abiem atvejais proporcijos vertė, nustatyta taikant Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatytą apskaičiavimo metodą, yra klaidinga, nes mišriai prekes ir paslaugas naudojančio apmokestinamojo asmens apyvartos sudėtis neatitinka realaus mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų naudojimo³¹.

52. Siekiant išvengti šios nelygybės ir taip užtikrinti PVM neutralumą, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos a–d punktuose išvardytas leidžiančias nukrypti nuostatas valstybėms narėms leidžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę arba įpareigoti jį taikyti kurį nors iš apskaičiavimo metodų atskaitytinai sumai nustatyti³².

29 — 1973 m. birželio 29 d. Šeštosios direktyvos pradinio pasiūlymo aiškinamasis memorandumas, Europos Bendrijų biuletenio priedas Nr. 11/73, p. 19. Siūlomos redakcijos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos nuostatoje buvo numatytos tik trys išimtis, atitinkančios priimtose direktyvos a, b ir c punktuose numatytas išimtis. Nėra jokio pagrindo manyti, kad trečios pastraipos tikslas buvo pakeistas numačius papildomas išimtis d ir e punktų nuostatose, kuriomis pasiūlymas buvo papildytas per teisėkūros procedūrą.

30 — Žr. šios išvados 30 punktą.

31 — Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis gali siek tiek sumažinti šią nelygybę, numatant, kad, apskaičiuojant šio straipsnio 1 dalyje numatytą proporciją, neatsižvelgiama į apyvartos sumą, susijusią su kai kuriais papildomais sandoriais. Šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 75 punktą). Vis dėlto taip nebūtų panaikinta nelygybė, atsirandanti dėl didesnės apyvartos iš neapmokestinamųjų sandorių, kaip rodo šioje byloje nagrinėjamas atvejis.

32 — Žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 punktą).

53. Nors Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatyto bendro apskaičiavimo metodo tikslas yra *paprasciau* nustatyti „proporcing[ą] [PVM] dal[i]“, kuri priskirtina [prie apmokestinamųjų] sandori[ų]“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą, tos pačios dalies trečia pastraipa siekiama *sumažinti nelygybę*, atsiradusią taikant tą pačią paprastinimo priemonę³³. Vadovaudamasis šiais principais Teisingumo Teismas nusprendė, kad šia pastraipa siekiama leisti valstybėms narėms taikyti kitus apskaičiavimo metodus, kad būtų *kuo tiksliau* nustatyta teisės į atskaitą apimtis³⁴.

54. Tačiau, kalbant apie prekes ir paslaugas, naudojamas *tik* apmokestinamiesiems sandoriams arba *tik* neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, atskaitytiną sumą galima nesunkiai tiksliai nustatyti nesiimant paprastinimo priemonių. Todėl, kalbant apie šias prekes ir paslaugas, atskaitos proporcija bet kuriuo atveju atitinkamai būtų 100 % ir 0 %. Dėl šios priežasties paprastinimo tikslas netaikomas minėtoms prekėms ir paslaugoms, taigi nesuteikia jokie pagrindo apytikriai nustatyti atskaitytinos sumos.

55. Tačiau apytikrio apskaičiavimo metodo taikymas minėtoms prekėms ir paslaugoms prieštarautų PVM neutralumo principui. Pirmą, prekes ir paslaugas mišriai naudojantys apmokestinamieji asmenys netektų Šeštojoje direktyvoje įtvirtintos teisės atskaityti visą sumokėtą pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, naudojamas išmitinai apmokestinamųjų sandorių poreikiams. Antra, toks metodas leistų šioje direktyvoje nenumatytus atskaitos atvejus, nes būtų leidžiama atskaityti dalį PVM, sumokėtą už prekių ir paslaugų, naudojamų tik neapmokestinamiesiems sandoriams, pirkimą.

56. Taigi, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas, nuo teisės į atskaitą leidžiama nukrypti tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais³⁵. Labai abejoju, ar Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs pirma apibūdintų reikšmingų leidžiančių nukrypti nuostatų, kurias palaiko Italijos vyriausybė ir Komisija.

57. Nei Šeštosios direktyvos tekste, nei su ja susijusiuose parengiamuosiuose darbuose nėra nieko, kas rodytų tokią teisės aktų leidėjo valią³⁶. Tačiau manau, tai, kad d punkte numatyta leidžianti nukrypti nuostata yra Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje, rodo, kad kalbama būtent nuostata, leidžiančią nukrypti nuo bendrojo proporcijos apskaičiavimo, numatyto šios dalies antroje pastraipoje ir šios direktyvos 19 straipsnyje, o ne apie nuostatą, kuria leidžiama nukrypti nuo bendresnio principo, įtvirtinto šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui leidžiama atskaityti PVM, kuriuo jis apmokestinamas, „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“.

33 — Nepritariu Italijos vyriausybės nuomonei, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų leidžiančių nukrypti nuostatų tikslas taip pat yra supaprastinti atskaitytinos sumos nustatymą. Taip pat žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 42 punktą).

34 — Žr. 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29 punktą). Taip pat žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 24 punktą) ir 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 18 punktą).

35 — Žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 35 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

36 — Iš tikrųjų d punkte numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos nebuvo nei pradiniam 1973 m. birželio 29 d. Komisijos pasiūlyme (Šeštosios Tarybos direktyvos dėl apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas) [COM(73)950 *final*], nei 1974 m. liepos 26 d. pakeistame pasiūlyme (Šeštosios Tarybos direktyvos dėl apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymo pakeitimai) [COM(74)795 *final*]. Ji buvo įtraukta be jokio paaikškinimo prieš Tarybai priimančią direktyvą. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis grindžiama 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka (OL P 71, 1967, p. 1303) 11 straipsnio 2 dalies trečioje pastraipoje ir 3 dalyje nustatyta proporcijos taisykle, pagal kurią valstybėms narėms paliekama laisvė nustatyti atskaitytinos sumos nustatymo kriterijus.

58. Priešingai Italijos vyriausybės teiginiams, manau, kad Italijos teisės aktų leidėjo mišriai prekes ir paslaugas naudojančiam apmokestinamajam asmeniui suteikta teisė³⁷ pasirinkti atskirti savo veiklą, kad, pasinaudodamas šia galimybe, kaip nurodo ši vyriausybė, jis turėtų teisę visiškai atskaityti PVM, sumokėtą už įsigijimus, susijusius su jo apmokestinamaisiais sandoriais, tačiau negalėtų atskaityti PVM, sumokėto už įsigijimus, susijusius su jo nuo mokesčio atleistais ar neapmokestinamaisiais sandoriais, neturi jokios įtakos vertinant, ar minėtas teisės aktas atitinka Šeštąją direktyvą.

59. Numačius šią visiškai neprivalomą galimybę, Šeštojoje direktyvoje numatyta atskaita imtų priklausyti nuo apmokestinamojo asmens sprendimo, o tai neatitinka šios direktyvos tikslo – užtikrinti platų PVM srities taisyklių derinimą³⁸.

60. Remdamasis tuo, kas nurodyta, manau, kad Teisingumo Teismas tikrai gali atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, konstatuodamas, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalys draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos mišriai prekes ir paslaugas naudojančioms apmokestinamiesiems asmenims nustatoma pareiga nustatyti atskaitytiną PVM sumą taikant pagal šios direktyvos 19 straipsnį nustatytą proporciją visoms apmokestinamojo asmens įsigytoms prekėms ir paslaugoms, nesvarbu, kaip jos naudojamos.

61. Vis dėlto išsamumo sumetimais pateiksiu toliau nurodytas pastabas dėl apskaičiavimo metodų, kuriuos valstybės narės gali nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą. Šios pastabos taip pat leidžia paneigti Italijos vyriausybės pateiktą argumentą, kad dėl mano siūlomo šios nuostatos taikymo srities aiškinimo ji netektų prasmės, nes jam pritarus būtų tik pakartota tai, kas bet kuriuo atveju yra privaloma pagal tos pačios dalies pirmą pastraipą.

D – Dėl apskaičiavimo metodų, leidžiamų pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą

62. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto tekste numatyta, kad atskaita būtų daroma „pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę“.

63. Pritariu, kad ši nuoroda į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkte numatytą bendrąją proporcijos principą kelia aiškinimo sunkumų, be kita ko, kiek tai susiję su pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą leidžiamais apskaičiavimo metodais.

64. Vis dėlto Teisingumo Teismo praktikoje pateikti du šiuo atžvilgiu svarbūs patikslinimai.

65. Pirma, nors Šeštojoje direktyvoje tiksliai nenumatyti apskaičiavimo metodai, kuriuos valstybės narės gali taikyti pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos a–d punktuose numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas, pagal šias leidžiančias nukrypti nuostatas leidžiama taikyti ir *kitus* metodus nei numatytieji šios direktyvos 19 straipsnyje, ir tai patvirtinta Teisingumo Teismo praktikoje³⁹.

37 — RPD Nr. 633/72 36 straipsnio 3 dalis. Pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nedaro jokios nuorodos į šią nacionalinę nuostatą, pagal kurią leidžiama atskirai taikyti mokesčių, susijusių su tam tikra apmokestinamojo asmens veikla.

38 — Norėčiau pridurti, kad šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos a punkte numatyta galimybė leisti kiekvienai apmokestinamojo asmens veiklos sričiai taikyti atskirą proporciją taikoma tik mišriai naudoti skirtoms prekėms ir paslaugoms, taigi nepateisina Italijos teisės aktų, kuriuose numatytos visos įsigytos prekės ir paslaugos.

39 — Žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 punktą); 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 15 punktą) ir 2012 m. gruodžio 13 d. Nutartį *Deviasi* (C-560/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:802, 39 punktą).

66. Iš to, priešingai, nei teigia Italijos vyriausybė ir Komisija⁴⁰, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punkto nuorofoje į šios dalies pirmą pastraipą kalbama ne apie tos pačios dalies antroje pastraipoje numatytą apskaičiavimo metodą ir šios direktyvos 19 straipsnį, o tik apie bendrąją proporcijos principą, pagal kurį atskaityti leidžiama tik tą PVM dalį, kuri yra proporcinga sumai, priskiriamai prie sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą⁴¹.

67. Todėl man atrodo, kad d punkte numatyta leidžianti nukrypti nuostata leidžia taikyti ir kitas proporcijas nei „standartinę“ proporciją, nustatytą pagal šios direktyvos 19 straipsnį⁴². Nors pagal šią leidžiančią nukrypti nuostatą valstybėms narėms paliekama laisvė nustatyti apskaičiavimo metodą, pagal ją negali būti leidžiami tokie teisės aktai kaip tie, kurie taikomi pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos šios direktyvos 19 straipsnyje numatytas metodas taikomas ne tik apskaitos proporcijos sistemos taikymo srityje, t. y. prekėms ir paslaugoms, naudojamoms tik apmokestinamiesiems arba neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti.

68. Antra, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą siekiama leisti valstybėms narėms atsižvelgti į tam tikrai apmokestinamųjų asmenų veiklai būdingus požymius, kad būtų kuo tiksliau nustatyta teisės į atskaita apimtis⁴³. Iš to taip pat darytina išvada, kad įgyvendindamos joms pagal šią nuostatą suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi paisyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos veiksmingumo ir principų, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, be kita ko, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų⁴⁴.

69. Tokie teisės aktai, kuriuos apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neatitinka nė vieno iš Teisingumo Teismo nustatytų reikalavimų. Taigi įpareigojant mišriai prekes ir paslaugas naudojančius apmokestinamuosius asmenis nustatyti atskaitytiną sumą taikant apytikrą proporciją⁴⁵, nustatytą pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį, visoms apmokestinamojo asmens įsigytoms prekėms ir paslaugoms, t. y. remiantis platesniu pagrindu, nei numatytasis Šeštojoje direktyvoje, šiais teisės aktais neabejotinai pasiekiamas ne toks tikslus rezultatas, nei taikant „standartinę“ proporciją⁴⁶. Be to, kaip jau parodyta pirma, taikant minėtuose teisės aktuose numatytą metodą⁴⁷, gaunami PVM neutralumo principo neatitinkantys rezultatai.

70. Apibendrinant darytina išvada, kad išanalizavus pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą leidžiamus apskaičiavimo metodus taip pat konstatuotina, kad tokie teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, nėra suderinami su šia direktyva.

40 — Šiuo klausimu Komisija remiasi 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimu *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 20 punktas). Pripažįstu, kad šis sprendimas gali sukelti painiavą dėl apskaičiavimo metodo, kuris gali būti taikomas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą, nes atrodo, kad Teisingumo Teismas atskyrė šią d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą ir kitas toje pat pastraipoje numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas. Nors šis skirtumas buvo pakartotas 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 51 punktas), vis dėlto jo nėra nei ankstesnėje teismo praktikoje (žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 21 punktas), nei naujausioje teismo praktikoje (žr. 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 25 punktas).

41 — Šis *proporcijos principo ir proporcijos apskaičiavimo taisyklės* atskyrimas labiau akivaizdus Direktyvoje 2006/112, kuria nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinama ir pakeičiama Šeštoji direktyva. Taigi šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalies d punkte konkrečiai daroma nuoroda į „pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę“, atitinkančią Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą, o ne visą šio straipsnio 1 dalį, nes taip būtų buvusi įtraukta ir proporcijos apskaičiavimo taisyklė.

42 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 29 punktas), kurioje jis pažymi, kad d punkte numatyta leidžianti nukrypti nuostata reiškia, kad „leidžiama taikyti kitas proporcijas“. Taip pat žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120, 59 punktas).

43 — Žr. šios išvados 53 punktą ir 34 išnašą.

44 — Žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 16 punktas). Taip pat žr. 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 52 punktas) ir 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 27 punktas).

45 — Žr. šios išvados 30 punktą.

46 — Negaliu pritarti Komisijos pateiktam argumentui, kad pagal d punkte numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą tokie teisės aktai leidžiami, jeigu jie yra tiesiog išimtinio pobūdžio ir jais pasiekiami tikslesni rezultatai, nei taikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatytą „standartinę“ proporciją. Mano nuomone, tokiais teisės aktais neabejotinai būtų pasiekta ne tokių tikslų rezultatų, todėl jie neatitiktų mokesčių neutralumo tikslo, kurio siekiama pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas.

47 — Žr. šios išvados 54 ir 55 punktus.

V – Išvada

71. Atsižvelgdamas į pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romos regiono mokesčių komisija, Italija) pateiktą prejudicinį klausimą:

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal šias nuostatas draudžiami pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai ir mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią apmokestinamieji asmenys, vykdančys sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir sandorius, nesuteikiančius teisės į atskaitą, įpareigojami nustatyti atskaitytiną pridėtinės vertės mokesčio sumą taikant pagal šios direktyvos 19 straipsnį nustatytą proporciją visoms įsigytoms prekėms ir paslaugoms, įskaitant prekes ir paslaugas, naudojamas tik sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, vykdyti arba tik sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą.