

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. kovo 13 d.*

Byloje C-437/06

dėl *Niedersächsisches Finanzgericht* (Vokietija) 2006 m. spalio 5 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. spalio 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

prieš

Finanzamt Göttingen,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas J. Mazák,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, atstovaujamos *Rechtsanwalt R. Jouvenal*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir R. Lares,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos *barrister P. Harris*,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2007 m. gruodžio 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

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), 2 straipsnio 1 dalies ir 17 straipsnio 5 dalies aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* (toliau – *Securenta*) ir *Finanzamt Göttingen* (toliau – *Finanzamt*) dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumų atskaitą apimties.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

- 1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje pateikiamos tokios sąvokų apibrėžtys:

„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, žemės ūkio gamybos bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>“

5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

5) sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais;

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje suformuluotas taip:

„<...>

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

- a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;
- b) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;
- c) pridėtinės vertės mokestį, 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 šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį 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 mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, <...> 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 veiklos rūšiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo veiklos rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai veiklos 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 1 dalies 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.

<...>“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį:

„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. <...>

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 <...> nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams <...>.

3. Metų eigoje naudojama atskaitos proporcija apskaičiuota remiantis praėjusių metų sandoriais. Jei nėra sandorių, kuriais būtų galima remtis, arba kai jų sumos yra menkos, apmokestinamasis asmuo laikinąją atskaitos proporciją apskaičiuoja pagal savo prognozes, ir suderinęs su mokesčio administratoriumi. Tačiau valstybės narės gali taikyti ir dabar jose galiojančias taisykles.

Atskaita, atlikta remiantis tokiomis laikinosiomis proporcijomis, turi būti tikslinama, kai kitais metais nustatoma tikroji atskaitos proporcija.“

Nacionalinės teisės aktai

⁸ 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1993*, BGBl. 1993 I, p. 565, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalis numato, kad PVM apmokestinamos ūkinės operacijos, kurias verslininkas, vykdydamas savo ūkinę veiklą, atlieka už užmokestį valstybės viduje.

9 Pagal *UStG* 4 straipsnio 8 dalies e ir f punktus su vertybiniais popieriais susijusios ūkinės operacijos, įskaitant derybas, tačiau neįskaitant šių teisių saugojimo ir valdymo, bei operacijos ir derybos dėl bendrovės ar kitokių asmenų susivienijimų dalių nėra apmokestinamos.

10 *UStG* 15 straipsnis numato:

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

- 1) sąskaitose faktūrose <...> atskirai nurodytą mokestį už jo verslui skirtas kitų apmokestinamųjų asmenų jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas <...>;
- 2) už į valstybę įvežtas jo verslui skirtas importuojamas prekes sumokėtą apyvartos mokestį <...>;
- 3) mokestį už jo verslui skirtas Bendrijos vidaus rinkoje įsigytas prekes.

<...>

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

1) neapmokestinamosioms ūkinėms operacijoms;

<...>

4. Jeigu apmokestinamasis asmuo jam patiektą, importuotą ar Bendrijoje įsigytą jo verslui skirtą prekę ar gautą paslaugą tik iš dalies naudoja ūkinėms operacijoms, kurių atžvilgiu nenumatyta sumokėto pirkimo mokesčio atskaita, negalima atskaityti tos sumokėto pirkimo mokesčio dalies, kuri ekonomiškai priskirtina minėtoms ūkinėms operacijoms. Apmokestinamasis asmuo gali apskaičiuoti iš dalies neatskaiytinas sumas pagal objektyvų vertinimo metodą.

<...>“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- ¹¹ Pagrindinėje byloje nagrinėjamu 1994 m. laikotarpiu *Securenta* vertėsi nekilnojamojo turto, vertybinių popierių pirkimo, valdymo ir pardavimo, dalyvavimu įmonių kapitale bei įvairaus pobūdžio investicine veikla. Savo veiklai reikalingą kapitalą ši

bendrovė kaupė viešai platindama išleistas akcijas ir netipines balsavimo teisių nesuteikiančias dalis. Dėl šios veiklos ji, kaip vertybinius popierius viešai platinanti bendrovė, turėjo daug balsavimo teisės neturinčių dalyvių. Tokie dalyviai įnešdavo kapitalą, kurį *Securenta* perinvestuodavo.

- 12 1994 m. *Securenta* įvykdė 2 959 800 DEM vertės apmokestinamųjų ūkinių operacijų. Jos bendra apyvarta buvo 6 480 006 DEM. Ši suma apėmė 1 616 572 DEM sumą, sudarytą iš 226 642 DEM dividendų, ir 1 389 930 DEM pajamų iš vertybinių popierių pardavimo. Sumokėto pirkimo PVM, t. y. 6 838 535 DEM, didžiosios dalies, t. y. 6 161 679 DEM, nebuvo galima priskirti atitinkamoms pardavimo operacijoms.
- 13 Vykstant administracinei *Securenta* mokesčių prievolių vykdymo patikrinimo procedūrai, ši bendrovė patvirtino, kad visas sumokėto pirkimo PVM, tenkantis naujo kapitalo įgijimo išlaidoms, buvo atskaitytinas, nes akcijų išleidimas yra susijęs su jos kapitalo didinimu ir ši ūkinė operacija buvo naudinga bendrovės ekonominei veiklai apskritai.
- 14 *Finanzamt* nepatvirtino šių atskaitų: pirma, su netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkančio sumokėto pirkimo PVM, t. y. 4 171 424 DEM, bei, antra, už *Securenta* įvykdytas nuomos operacijas sumokėto pirkimo PVM, t. y. 676 856 DEM. Taigi *Finanzamt* apskaičiavo, kad sumokėta 1 990 254 DEM pirkimo PVM suma nėra tiesiogiai susijusi su konkrečiomis pardavimo operacijomis. Todėl *Finanzamt*, remdamasi įgyvendintų investicijų kriterijumi, nustatė 45 % dydžio proporcingą dalį ir pagal ją apskaičiavo, kad atskaitytino pirkimo PVM suma yra 1 567 616 DEM, o už 1994 m. grąžintina suma – 1 123 647 DEM.

- 15 Dėl šio sprendimo *Securenta* pareiškė ieškinį teisme. 2001 m. spalio 18 d. Sprendimu *Niedersächsisches Finanzgericht* atmetė jos ieškinį.
- 16 Dėl pastarojo sprendimo *Securenta* pareiškė apeliacinį skundą *Bundesfinanzhof*, kuris 2004 m. lapkričio 18 d. panaikino *Niedersächsisches Finanzgericht* sprendimą.
- 17 *Niedersächsisches Finanzgericht*, kuriam ši byla buvo grąžinta nagrinėti iš naujo, nusprendė ją sustabdyti ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar teisė atskaityti pirkimo (PVM) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir verslo, ir privačią veiklą, nustatoma pagal santykį tarp, pirma, galimų apmokestinti ir apmokestinamų ūkinių operacijų bei, antra, galimų apmokestinti ir neapmokestinamų ūkinių operacijų, ar vis dėlto šio mokesčio atskaita leistina tik tiek, kiek su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos priskirtinos ekonominei veiklai (Šeštosios) direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkto prasme?
2. Tuo atveju, jei sumokėto pirkimo (PVM) atskaita leistina tik tiek, kiek su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos gali būti priskirtos ekonominei veiklai, ar sumokėto pirkimo (PVM) sumos paskirstymas verslo ir privačios veiklos sritims turi būti atliekamas pagal vadinamąjį „investicijos pobūdžio kriterijų“, ar vis dėlto (Šeštosios) direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 5 daliai analogiškas „ūkinės operacijos pobūdžio kriterijus“ taip pat laikytinas objektyviu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 18 *Securenta* tvirtina, kad visa kapitalo įgijimo išlaidoms tenkančio sumokėto pirkimo PVM suma yra atskaitytina, nes akcijų emisija skirta didinti bendrovės finansinius išteklius, o tai apskritai paėmus yra naudinga jos ekonominei veiklai. Siekiant nustatyti teisės į atskaitą apimtį, reikia apibūdinti santykį tarp, pirma, galimų apmokestinti ir apmokestinamų ūkinių operacijų bei, antra, galimų apmokestinti ir neapmokestinamų operacijų.
- 19 Vokietijos vyriausybė mano, kad sumokėto pirkimo PVM atskaita galima, tik jei su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos yra susijusios su verslu. Ši vyriausybė paaiškina, kad pagrindinėje byloje dalis taip įgyto kapitalo buvo skirta toms sritims, kur verslas nevykdomas, t. y. finansinių įnašų priėmimas. Todėl sumokėtą pirkimo PVM paskirstyti tarp verslo ir privačios veiklos sričių reikėtų remiantis investicijų pobūdžio kriterijumi.
- 20 Portugalijos vyriausybė mano, kad gali būti atskaitytas tik už verslui skirtas ūkines operacijas sumokėtas pirkimo PVM ir kad investicijų pobūdžio kriterijumi grindžiamas paskirstymo metodas šiuo atveju yra tinkamiausias.

- 21 Jungtinės Karalystės vyriausybė pabrėžia, kad į pirkimo mokesčio dalį, proporcingą bendrosioms su neekonomine veikla susijusių pirkimų išlaidoms, neatsižvelgiama apskaičiuojant sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Dėl paskirstymo metodo ši vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos nuostatos jo nereglamentuoja, todėl jį nustatyti turi valstybės narės.
- 22 Europos Bendrijų Komisija nurodo, kad mokestinis verslo veiklos vertinimas priklauso nuo vieno iš veiksnių, dėl kurių įgyjama teisė į atleidimą nuo mokesčio, taikymo. Nors su vertybiniais popieriais susijusios operacijos neapmokestinamos PVM, nekilnojamųjų daiktų tiekimas tam tikrais atvejais gali būti apmokestinamas. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti *Securita* vykdomos veiklos pobūdį. Dėl paskirstymo Komisija siūlo remtis investicijų pobūdžio kriterijumi, kuris pakankamai atspindi ekonomines realijas.

Teisingumo Teismo atsakymas

Dėl pirmojo klausimo

- 23 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, kaip nustatyti, ar ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą tuo pačiu metu vykdančias apmokestinamasis asmuo turi teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.
- 24 Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą pirmiausia reikia priminti, kad teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM reglamentuojančios sistemos dalis, kurios iš principo negalima

riboti ir kuria galima naudotis visų už įvykdytas apmokestinamąsias pirkimo operacijas sumokėtų mokesčių atžvilgiu (žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą).

- 25 Šeštojoje direktyvoje nustatyta atskaitos sistema iš tikrųjų siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taip bendra PVM sistema užtikrina tokios veiklos, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, apmokestinimo neutralumą (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield*, C-223/03, Rink. p. I-1751, 47 punktą).
- 26 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateiktos informacijos matyti, kad *Securenta* vykdo trijų rūšių veiklą: pirma, neekonominę, kuri nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, antra, ekonominę, kuri dėl to patenka į šios direktyvos taikymo sritį, tačiau neapmokestinama PVM, ir, trečia, apmokestinamą ekonominę veiklą. Tokiame kontekste kyla klausimas, ar toks apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, tenkantį išlaidoms, kurios negali būti priskirtos konkrečioms pardavimo operacijomis, ir prireikus, kokia yra šios teisės apimtis.
- 27 Kalbant apie akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisijos patirtas išlaidas reikia pažymėti, jog tam, kad atsirastų teisė į su tokia ūkine operacija susijusio sumokėto pirkimo PVM atskaitą, pirkimo išlaidos turi būti sudedamoji apmokestinamų pardavimo operacijų, suteikiančių teisę į atskaitą, kainos dalis (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 28 punktą; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 31 punktą ir 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C-435/05, Rink. p. I-1315, 23 punktą).

- 28 Taigi pirkimo PVM, tenkantis su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms, turėtų suteikti teisę į atskaitą, tik jei taip įgytas kapitalas buvo skirtas suinteresuotojo asmens ekonominei veiklai. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Šeštąja direktyva įtvirtinta atskaitos sistema yra susijusi su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (žr. minėto sprendimo *Gabalfriša* 44 punktą; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 19 punktą ir minėto sprendimo *Abbey National* 24 punktą).
- 29 Pagrindinėje byloje, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, akcijų išleidimo ir finansinių įnašų priėmimo išlaidos buvo skirtos ne tik *Securenta* vykdomai pardavimo ekonominei veiklai, todėl sudarė ne tik šių operacijų kainos sudėtinę dalį. Paaiškėjus, kad šiuo atveju taip nėra, atitinkamos paslaugos įgytų tiesioginių ir nedelsiant atsirandantių ryšių su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr. minėto sprendimo *Abbey National* 35 ir 36 punktus bei minėto sprendimo *Cibo Participations* 33 punktą). Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad atliekant pagrindinėje byloje nagrinėjamas finansines operacijas *Securenta* patirtos išlaidos bent iš dalies buvo skirtos neekonominei veiklai vykdyti.
- 30 Tačiau apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkantis PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokestis yra susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.
- 31 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir į Šeštosios direktyvos taikymo sritį nepatenkančią neekonominę veiklą, su akcijų ir

netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkanti PVM leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

Dėl antrojo klausimo

32 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar tuo atveju, kai sumokėto pirkimo PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek apmokestinamojo asmens patirtas išlaidas galima priskirti ekonominei veiklai, šioms išlaidoms tenkančią PVM sumą reikia paskirstyti pagal su investicijų pobūdžiu susijusį kriterijų, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 daliai analogišką su ūkinės operacijos pobūdžiu susijusį kriterijų.

33 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos nuostatos nenustato metodams arba kriterijams taikytinų taisyklių, kurių valstybės narės privalėtų laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai. Iš tiesų, kaip pastebėjo Komisija, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje įtvirtintos taisyklės skirtos tik ekonominei veiklai, skirstant ją į apmokestinamą, kuri suteikia teisę į atskaitą, ir neapmokestinamą, kuri šios teisės nesuteikia.

34 Dėl šių aplinkybių ir tam, kad apmokestinamieji asmenys galėtų atlikti reikalingus skaičiavimus, valstybės narės turi nustatyti metodus ir kriterijus, atitinkančius bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus.

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai Šeštoji direktyva nepateikia tokiems skaičiavimams būtinų nurodymų, tai privalo atlikti valstybės narės, atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir sistemą (šiuo atžvilgiu žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny, C-72/05*, Rink. p. I-8297, 28 punktą).

36 Konkrečiai tariant, kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 47 punkte, priemonės, kurių šiuo atžvilgiu turi imtis valstybės narės, turi atitikti mokestinio neutralumo principą, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema.

37 Todėl valstybės narės privalo naudotis savo diskrecija taip, kad užtikrintų, jog būtų atskaitoma tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga teisei į atskaitą suteikiančioms ūkinėms operacijoms tenkančiai sumai. Taigi jos privalo užtikrinti, kad apskaičiuotoji ekonominės ir neekonominės veiklos proporcija objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

38 Papildomai reikia nurodyti, kad naudojamosi šia teise valstybės narės gali prireikus taikyti tiek su investicijų, tiek su operacijos pobūdžiu susijusį, tiek bet kokią kitą atitinkamą kriterijų, neprivalédamos pasirinkti tik vieną iš šių metodų.

- 39 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos Šeštosios direktyvos prasme, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir į 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 taikymo sritį nepatenkančią neekonominę veiklą, su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkantis pridėtinės vertės mokestį leidžiama atskaičiuoti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme.

2. Diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį tarp ekonominės ir neekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 77/388 prasme, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsizvelgti į šios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Parašai.