



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 22 d.\*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 168 straipsnis — Teisė į atskaitą — Teisės į atskaitą atsiradimas — Bendrovės teisė atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą perkant ilgalaikį turtą, kuris dar nenaudojamas šios bendrovės veiklai“

Byloje C-153/11

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. kovo 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. kovo 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Klub OOD**

prieš

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues (pranešėjas), teisėjai A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev ir C. G. Fernlund,

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir D. Drambozova,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

\* Proceso kalba: bulgarų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkto išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Klub OOD* (toliau – *Klub*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokesť, kuriuo jai atsisakyta suteikti teisę atskaityti įsigyjant butą sumokėtą pridėtinės vertės mokesť (toliau – PVM).

## Teisinis pagrindas

### *Sajungos teisė*

- 3 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 4 Pagal šios direktyvos 26 straipsnį:

„1. Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:

- a) veiklai skirto turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies įtrauktas į atskaitą;
- b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.

2. Valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“

- 5 Šios direktyvos 63 straipsnyje numatyta, kad „apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“
- 6 Pagal tos pačios direktyvos 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“
- 7 PVM direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 8 Šios direktyvos 273 straipsnio tekstas yra toks:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

#### *Nacionalinė teisė*

- 9 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d.; toliau – ZDDS) 6 straipsnio 3 dalies 1 punktą prekių tiekimu už atlygį laikomas „prekės atskyrimas ar perdavimas naudoti apmokestinamojo asmens, savininko, jo tarnautojų arba darbuotojų ar trečiųjų asmenų privatiems poreikiams, jeigu ją gaminant, importuojant ar įsigyjant sumokėtas PVM buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.
- 10 ZDDS 12 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis sandoris apibrėžtas kaip „bet koks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 ir 9 straipsnį, kai jį šalies teritorijoje atlieka pagal šį įstatymą apmokestinamasis asmuo, taip pat bet koks apmokestinamojo asmens atliekamas sandoris, kuriam taikomas nulinis mokesčio tarifas, jei šiame įstatyme nenustatyta kitaip“.
- 11 ZDDS 69 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei registruotas apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, toks asmuo turi teisę atskaityti:

1. PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų teikėjas – pagal šį įstatymą taip pat registruotas apmokestinamasis asmuo.“

- 12 ZDDS 70 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Net jei tenkinamos 69 ar 74 straipsnių sąlygos, teisė į pirkimo PVM atskaitą nesuteikiama, jei:

<...>

2. prekės ar paslaugos naudojamos neatlygintiniems sandoriams arba ne ekonominei apmokestinamojo asmens veiklai;

<...>“

- 13 Pagal ZDDS 79 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris atskaitė visą ar dalį pirkimo PVM už pagamintas, nusipirktas, įsigytas ar importuotas prekes ar paslaugas ir paskui jas naudojo neapmokestinamiesiems sandoriams arba sandoriams ar veiklai, dėl kurių neatsiranda teisė atskaityti pirkimo PVM, privalo sumokėti PVM, atitinkantį atskaityto PVM sumą.

2. Bet kuris registruotas apmokestinamasis asmuo, kuris atskaitė visą pirkimo PVM už pagamintas, nusipirktas, įsigytas ar importuotas prekes ar paslaugas ir paskui jas naudojo sandoriams, kurių atžvilgiu galima atskaityti pirkimo PVM, ir neapmokestinamiesiems sandoriams arba sandoriams ar veiklai, dėl kurių neatsiranda teisė atskaityti pirkimo PVM, ir kuris negali nustatyti, kokia šių prekių ar paslaugų dalis buvo naudota sandoriams, suteikiantiems teisę į pirkimo PVM atskaitą, ir kokia dalis – sandoriams, nesuteikiantiems teisės į pirkimo PVM atskaitą, privalo sumokėti mokestį pagal 7 dalį.“

14 ZDDS 79 straipsnio 7 dalyje pateiktos formulės apskaičiuoti mokėtiną mokestį šios nuostatos 2 dalyje nurodytais atvejais.

15 Teritorijų planavimo įstatymo (*Zakon za ustroystvo na teritoriyata*, DV, Nr. 1, 2001 m. sausio 2 d.; toliau – ZUT) 38 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Gyvenamosios paskirties pastate, esant keliems bendraturčiams, leidžiama pertvarkyti ir pakeisti gyvenamosios patalpos ar atskiro buto paskirtį siekiant jame įrengti medicinos kabinetą, biurą ar kūrybines dirbtuves, sudarant galimybę pašaliniam asmeniui patekti į pastatą, jeigu patalpos yra pirmame aukšte arba rūsyje, jei pertvarkymas atitinka sanitarinius reikalavimus, higienos, gaisrinės saugos ir kitus techninius reikalavimus, remiantis visų atitinkamų patalpų gretimų butų savininkų aiškiu rašytiniu notaro patvirtintu sutikimu. Išimtiniais atvejais galima leisti įrengti minėtas patalpas kituose aukštuose virš žemės paviršiaus, tik jei yra visuotinio bendraturčių susirinkimo sprendimas, priimtas šiuo tikslu numatyta tvarka, ir visų atitinkamų patalpų gretimų butų savininkų aiškus rašytinis notaro patvirtintas sutikimas.“

16 ZUT 177 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Užbaigus darbus ir tam tikrais atvejais prieš jų priėmimą atlikus patikrinimus, statytojas turi užregistruoti turto naudojimo pradžią institucijoje, išdavusioje leidimą statyti, ir tuo pačiu metu pateikti 168 straipsnio 6 dalyje numatytą galutinę ataskaitą, sutartis su įmonėmis dėl prijungimo prie techninės infrastruktūros tinklų ir Geodezijos, kartografijos ir kadastro agentūros dokumentą, patvirtinantį, kad įvykdyta 175 straipsnio 5 dalyje numatyta sąlyga.“

17 Pagal ZUT 177 straipsnio 3 dalį:

„Per 7 dienas nuo prašymo gavimo leidimą statyti išdavusi institucija, įsitikinusi, kad pateikti visi dokumentai, įregistruoja statinio naudojimo pradžią ir išduoda leidimą eksploatuoti.“

18 Remiantis ZUT 178 straipsnio 1 dalimi, draudžiama naudoti visą statinį ar jo dalį, kol jo eksploatuoti neleidžia kompetentinga institucija pagal to paties įstatymo 177 straipsnį.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

19 *Klub* veikla yra viešbučio Varnoje, Bulgarijos pajūrio kurorte, eksploatacija.

20 2009 m. gegužės mėn. ši bendrovė nusipirko gyvenamosios paskirties dviaukštį butą Sofijoje. Su šiuo įsigijimu susijęs PVM buvo atskaitytas, tačiau jokia mokesčio deklaracija dėl vietinių mokesčių mokėjimo už šį butą mokesčių institucijoms nebuvo pateikta.

21 *Klub* nepakeitė šio nekilnojamojo turto paskirties, jos vardu nebuvo tiekiamas vanduo ir elektra.

22 Tuo remdamosi mokesčių institucijos nusprendė, kad pagrindinėje byloje aptariamas butas skirtas gyventi, o ne verslo tikslams. Manydamos, kad šis butas nebuvo naudojamas įmonės veiklai, šios institucijos nusprendė, kad jo įsigijimas nesuteikė teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, todėl pateikė *Klub* tikslinamąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį.

- 23 *Klub* ginčijo šį pranešimą apie mokėtiną mokestį *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, kuris šį pranešimą patvirtino.
- 24 Ieškovė pagrindinėje byloje pateikė ieškinį *Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas).
- 25 Šiame teisme *Klub* tvirtina, kad pagrindinėje byloje aptariamas nekilnojamas turtas yra skirtas verslui, nes ji ketina jį naudoti derybų susitikimams su kelionių organizatoriais.
- 26 Vėliau buvo pateikta vietinių mokesčių deklaracija su nurodymu, kad šis butas naudojamas kaip verslo paskirties patalpos.
- 27 Mokesčių institucijos laikėsi nuomonės, kad *Klub* neįrodė, jog šis butas atliekant mokestinį patikrinimą buvo naudojamas verslo tikslams, nei to, kad taip bus ateityje.
- 28 Nagrinėjant pagrindinę bylą pateiktas Sofijos savivaldybės laiškas, kuriame nurodyta, kad ji neturi jokios informacijos dėl galimo prašymo išduoti pažymėjimą dėl šio buto eksploatacijos.
- 29 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) aiškina skirtingai.
- 30 Pagal dalį teismo praktikos pripažįstama, kad apmokestinamieji asmenys gali atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą perkant nekilnojamąjį turtą, manant, kad nustatyti šio turto paskirtį įmanoma tik pradėjus jį naudoti arba kad apmokestinamojo asmens verslo veikla apima ir būsimus sandorius.
- 31 Pagal kitą teismo praktikos dalį, kad galėtų pasinaudoti teise atskaityti perkant nekilnojamąjį turtą, kuris dar nepradėtas naudoti, sumokėtą PVM, apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad turtas buvo naudojamas jo ekonominei veiklai prieš atliekant mokestinį patikrinimą.
- 32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, šis pažodinis nacionalinės teisės aiškinimas neatitinka Sąjungos teisės, reglamentuojančios už ilgalaikį turtą sumokėto pirkimo PVM atskaitą, principų.
- 33 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [PVM] direktyvos 168 straipsnio 2 punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui pasinaudojus pasirinkimo teise ir nekilnojamąjį turtą, kuris yra ilgalaikis turtas, priskyrus prie veiklai naudojamam turto, turi būti daroma prielaida (kol neįrodyta priešingai), kad šis turtas yra naudojamas apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams?
  2. Ar [PVM] direktyvos 168 straipsnio 2 punktą reikia aiškinti taip, kad teisė atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą perkant nekilnojamąjį turtą, kuris priskirtas prie apmokestinamojo asmens veiklai naudojamam turto, atsiranda iš karto tą mokestinį laikotarpį, kuriuo mokestis tampa mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, kad, nesant pagal teisės aktus reikalaujamo leidimo eksploatuoti, pastatas negali būti naudojamas?
  3. Ar tokia administracinė praktika, kaip antai *Natsionalna agentsia za prihodite* [Nacionalinė pajamų agentūra] praktika, pagal kurią apmokestinamiesiems asmenims, kaip jie suprantami pagal [ZDDS], atsisakoma suteikti teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už jų įsigytą ilgalaikį turtą, dėl to, kad šį turtą bendrovės savininkai naudoja savo privatiems poreikiams, tokio naudojimo neapmokestinant PVM, yra suderinama su šia direktyva ir su jos aiškinimu susijusia teismo praktika?

4. Ar aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, ieškinį pateikusi bendrovė turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant nekilnojamąjį turtą, t. y. dviaukštį butą Sofijoje?“

### Dėl prejudicinių klausimų

#### *Dėl pirmojo–trečiojo prejudicinių klausimų*

- 34 Pirmuoju–trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad teisė atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant nekilnojamąjį turtą, kuris yra veiklai naudojamas ilgalaikis turtas, atsiranda mokestiniu laikotarpiu, kuriuo mokestis turi būti sumokėtas, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nėra naudojamas verslui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar apmokestinamajam asmeniui galima atsisakyti suteikti teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant ilgalaikį turtą, remiantis tuo, kad šis turtas naudojamas privatiems poreikiams.
- 35 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (visų pirma žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą 2012 m. ir vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, 43 punktą).
- 36 Remiantis PVM direktyvos 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo įsigydamas turtą veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja turtą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 8 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 43 punktą). Pagal PVM direktyvos 63 ir 167 straipsnius ši teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokestį, t. y. kai atliekamas prekių tiekimas (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, Rink. p. I-4685, 31 punktą).
- 37 Tačiau jei turtas nenaudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, o apmokestinamasis asmuo jį naudoja savo privatiems poreikiams, negali atsirasti jokia teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Lennartz* 9 punktą ir minėto Sprendimo *HE* 43 punktą).
- 38 Tokiu atveju, jei įsigyjamas ilgalaikis turtas skirtas iš dalies privatiems ir iš dalies verslo tikslams, apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti visą turtą priskirti prie veiklai naudojamam turto (šiuo klausimu žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktą ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Įsigyjant šį turtą mokėtiną pirkimo PVM iš esmės tada yra visiškai ir iš karto atskaitytiną. Šiomis aplinkybėmis, kai dėl veiklai priskirto turto suteikiama teisė visiškai ar iš dalies atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, jo naudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne verslo tikslams laikomas paslaugų teikimu už atlygį pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalį (žr. minėto Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* 24 ir 25 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką; 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Puffer*, C-460/07, Rink. p. I-3251, 41 punktą ir minėto Sprendimo *Eon Aset Menidjmont* 54 punktą).
- 39 Taigi PVM sistemos, todėl ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog turtą įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Lennartz* 15 punktą ir minėto Sprendimo *Eon Aset Menidjmont* 57 punktą).



- 40 Apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kai jis veikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 29 punktą).
- 41 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkrečius atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bakcsi* 29 punktą ir minėto Sprendimo *Eon Aset Menidjmont* 58 punktą). Taip pat galima atsižvelgti į tai, ar buvo imtasi aktyvių veiksmų, siekiant atlikti pritaikymus ir gauti leidimus, reikalaujamus siekiant tokį turtą, kaip nurodyta ZUT 38 straipsnio 3 dalyje, naudoti verslui.
- 42 Anot Teisingumo Teismo, jei apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama atskaityti mokėtino pirkimo PVM už vėlesnį apmokestintą naudojimą verslui, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo priskirti visą ilgalaikį turtą savo veiklai, atsižvelgiant į būsimus sandorius, jis nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio, susijusio su jo ekonominei veiklai naudojamu turtu ir jo verslo veikla būtų apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų bendrajai PVM sistemai būdingam neutralumo principui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Puffer* 45 ir 46 punktus).
- 43 Pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kiek tai susiję su veiklos apmokestinimu, kad verslo tikslais patirtos investicijų išlaidos būtų laikomos ekonomine veikla, dėl kurios atsiranda teisė iš karto atskaityti mokėtiną pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Rompelman* 22 punktą ir minėto Sprendimo *Puffer* 47 punktą).
- 44 Todėl asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Lennartz* 14 punktą).
- 45 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje *Klub* iš tikrųjų aptariamą nekilnojamąjį turtą įsigijo savo ekonominės veiklos tikslais. Jei taip yra, ši bendrovė gali visiškai ir iš karto atskaityti PVM, susijusį su turtu, visiškai priskirtu prie jos veiklai naudojamą turto, net jeigu jis iš karto nenaudojamas tai ekonominei veiklai.
- 46 Reikia pridurti, kad įgyta teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal PVM direktyvoje numatytas sąlygas (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 41 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 84 punktą).
- 47 Taigi, kaip šiuo klausimu nusprendė Teisingumo Teismas, jei apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, kurių atžvilgiu pasinaudojo atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių, teisė į atskaitą išlieka, nes tokiu atveju nėra jokios sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rizikos, galinčios pateisinti vėlesnį atskaitytų sumų grąžinimą (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schloßstrasse*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 42 punktas).
- 48 Tačiau sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apsimeta ketinantis pradėti konkrečią ekonominę veiklą, tačiau iš tikrųjų siekė kaip asmeninį turtą įsigyti turtą, kurio atžvilgiu gali būti pasinaudota atskaita, mokesčių administratorius atgaline data gali reikalauti grąžinti atskaitytas sumas, nes šie atskaitymai buvo suteikti remiantis klaidingomis deklaracijomis (žr. minėto Sprendimo *Schloßstrasse* 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 49 Primintina, kad piktnaudžiavimas pripažįstamas, jei yra dvi sąlygos. Pirma, nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio

suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui. Antra, objektyvių aplinkybių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Halifax* 74 ir 75 punktus).

- 50 Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-10385, 49 punktą).
- 51 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar, atsižvelgiant į visas objektyvias aplinkybes, yra nustatytas sukčiavimas, kaip apibrėžta šio sprendimo 49 punkte.
- 52 Remiantis tuo, kas išdėstyta, PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsigijo ilgalaikį turtą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir jį priskyrė prie veiklai naudojamo turto, turi teisę atskaityti išigyjant šį turtą sumokėtą PVM mokestiniu laikotarpiu, kuriuo mokestis tapo mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas verslui. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo ilgalaikį turtą savo ekonominei veiklai, ir prireikus įvertinti, ar nesukčiaujama.

#### *Dėl ketvirtojo klausimo*

- 53 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagrindinėje byloje aprašytoms aplinkybėms analogiškomis aplinkybėmis ieškovė turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą perkant nekilnojamąjį turtą Sofijoje.
- 54 Primintina, kad pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas nėra įgaliotas taikyti Sąjungos teisės normų konkrečiam atvejui; jis tik gali priimti sprendimą dėl Sutarčių ir Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų aiškinimo (šiuo klausimu žr. 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Veedfald*, C-203/99, Rink. p. I-3569, 31 punktą ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Feryn*, C-54/07, Rink. p. I-5187, 19 punktą).
- 55 Šiuo atveju savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo prašo tiesiogiai taikyti PVM direktyvos 168 straipsnį pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybėms, nors priimti sprendimą šioje byloje, prireikus remdamasis į kitus prejudicinius klausimus pateiktu atsakymu, turi nacionalinis teismas.
- 56 Todėl Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į ketvirtąjį klausimą.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsigijo ilgalaikį turtą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir jį priskyrė prie veiklai naudojamam turto, turi teisę atskaityti įsigyjant šį turtą sumokėtą pridėtinės vertės mokestį mokestiniu laikotarpiu, kuriuo mokestis tapo mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas verslui. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo ilgalaikį turtą savo ekonominei veiklai, ir prireikus įvertinti, ar nesukčiaujama.**

Parašai.