



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 25 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167, 168 ir 184 straipsniai – Pirkimo mokesčio atskaita – Tikslinimas – Ilgalaikis nekilnojamasis turtas – Pirminis priskyrimas prie veiklos, nesuteikiančios teisės į atskaitą, vėliau – ir prie veiklos, apmokestinamos PVM – Viešosios teisės reguliuojama įstaiga – Apmokestinamojo asmens statusas apmokestinamojo sandorio momentu“

Byloje C-140/17

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2016 m. gruodžio 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. kovo 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

prieš

**Gmina Ryjewo**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (pranešėja) ir E. Jarašiūnas,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, atstovaujamo J. Kaute ir B. Kołodziej,
- *Gmina Ryjewo*, atstovaujamos *adwokat* M. Gizicki ir *doradca podatkowy* B. Rasz,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart ir Ł. Habiak,

susipažinęs su 2018 m. balandžio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

\* Proceso kalba: lenkų.

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL 335, 2007, p. 60) 167, 168 ir 184 straipsnių, taip pat dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) neutralumo principo išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (nacionalinio mokesčių administratoriaus vadovas, Lenkija) ir *Gmina Ryjewo* (Ryjevo savivaldybė, Lenkija, toliau – savivaldybė) ginčą dėl *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija, toliau – ministras) sprendimo, kuriuo savivaldybei neleidžiama tikslinti pirkimo PVM, sumokėto už ilgalaikį turtą, pirmiausia priskirtą prie neapmokestinamosios veiklos, o vėliau ir prie apmokestinamosios veiklos, atskaitos.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

- 4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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.“

- 5 Minėtos direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdam tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

<...>“

6 Tos pačios direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

7 Direktyvos 2006/112 167 straipsnis suformuluotas taip:

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

8 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„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:

1. mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurią jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

9 Minėtos direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

10 Šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.“

11 Direktyvos 2006/112 187 ir 189 straipsniuose nustatytos tikslinimo taisyklės, susijusios su ilgalaikiu turtu, numatančios, visų pirma, ilgalaikiam nekilnojamajam turtui taikomą tikslinimo laikotarpį.

### ***Lenkijos teisė***

12 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Uustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, Nr. 54, 535 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, teisinio subjektiškumo neturinčios įstaigos ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant asmenų, eksploatuojančių gamtos išteklius, ūkininkų ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>

6. Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas joms atliekant užduotis, pavestas specialiomis teisės nuostatomis, ir kurias įgyvendinti jos yra įpareigos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal privatinės teisės reglamentuojamas sutartis.“

13 PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą, nepažeisdamas 114 straipsnio, 119 straipsnio 4 dalies, 120 straipsnio 17 ir 19 dalių ir 124 straipsnio.“

14 Šio įstatymo 91 straipsnyje nustatyta:

„<...>

2. Prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo, remdamasis su pelno mokesčiu susijusiomis teisės nuostatomis, priskiria prie amortizuojamo materialiojo ir nematerialiojo turto, atveju, taip pat nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos teisių atveju, jeigu jos yra priskirtos prie apmokestinamojo asmens materialiojo ir nematerialiojo turto, išskyrus tas, kurių pradinė vertė neviršija 15 000 [Lenkijos zlotų (PLN)], tikslinimą, minėtą 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo atlieka penkerius metus, o žemės ir ilgalaikės nuomos teisių atveju – dešimt metų, pradedant skaičiuoti nuo metų, kuriais turtas buvo pradėtas naudoti.

<...>

7. 1–6 dalys taikomos *mutatis mutandis* tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti visą naudojamų prekių ar paslaugų pirkimo PVM sumą ir atliko šią atskaitą arba jeigu jis tokios teisės neturėjo, tačiau vėliau pasikeitė atskaitoma šių prekių ar paslaugų pirkimo PVM suma.“

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

15 Nuo 2005 m. savivaldybė įregistruota kaip PVM mokėtoja.

16 Per 2009–2010 m. laikotarpį savivaldybė pastatė kultūros namus. Vykdamas šias statybas jai buvo tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, už kurias ji sumokėjo PVM. Pasibaigus kultūros namų statybai 2010 m. savivaldybės kultūros centrui buvo nemokamai patikėtas jų valdymas.

17 2014 m. savivaldybė išreiškė ketinimą įtraukti šį pastatą į savo turtą ir jį valdyti tiesiogiai. Vėliau ji ketino turtą naudoti tiek nemokamai savivaldybės gyventojų poreikiams, tiek atlygintinai, t. y. jį nuomoti komerciniais tikslais. Dėl naudojimo už mokesčių savivaldybė aiškiai išreiškė ketinimą išrašyti sąskaitas faktūras su PVM. Tuo metu savivaldybė dar nebuvo atskaičiusi PVM, sumokėto už šią investiciją.

18 Gavęs savivaldybės prašymą dėl mokesčių išaiškinimo ministras 2014 m. gegužės 28 d. sprendimu nusprendė, kad visų pirma pagal PVM įstatymo 91 straipsnio 2 ir 7 dalis savivaldybė neturėjo teisės į PVM atskaitos tikslinimą pirmiausia dėl to, kad įsigijusi atitinkamas prekes ir paslaugas tam, kad suteiktų pastatą nemokamai disponuoti savivaldybės kultūros centrui, savivaldybė neįsigijo šio turto ekonominės veiklos tikslais ir neveikė kaip PVM mokėtoja.

19 2014 m. lapkričio 18 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (vaivadijos administracinis teismas Gdanske, Lenkija) patenkino savivaldybės skundą dėl 2014 m. gegužės 28 d. ministro sprendimo.

- 20 Šis teismas nusprendė, jog dėl to, kad apmokestinamasis asmuo pirmiausia panaudojo įsigytas prekes ir paslaugas neapmokestinamai PVM veiklai, iš jo neatimama teisė vėliau atskaityti pirkimo mokesčio, pasikeitus šių prekių ar paslaugų paskirčiai ir panaudojus jas apmokestinamiesiems sandoriams. Šiuo klausimu negalima savivaldybei pagrįstai prieštarauti, kad savo prašyme, dėl kurio priimtas 2014 m. gegužės 28 d. sprendimas, įsigydama pastatą ji aiškiai nenurodė ketinimo naudoti šį pastatą ekonominėje veikloje.
- 21 Gavęs ministro kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) kelia klausimą, ar pagal Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 184 straipsnius savivaldybė turi teisę tikslinimo būdu atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už išlaidas investicijoms, kai aptariamas ilgalaikis turtas pirmiausia buvo naudojamas neapmokestinamai PVM veiklai, šiuo atveju įgyvendinant savivaldybės, kaip valdžios institucijos, užduotis, o vėliau ir apmokestinamiesiems sandoriams.
- 22 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad iš 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335) matyti, kad atsakymas į šį klausimą yra neigiamas, nes iš šio sprendimo matyti, kad viešosios teisės reguliuojama įstaiga, ilgalaikio turto įsigijimo momentu veikianti kaip valdžios institucija, o ne kaip apmokestinamasis asmuo, neturi jokios teisės atskaityti PVM, sumokėto už šį turtą, įskaitant ir kai vėliau ši įstaiga veikė kaip apmokestinamasis asmuo.
- 23 Vis dėlto šio sprendimo išvada neaiški, nes 2014 m. birželio 5 d. Sprendime *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuo atveju, kai atitinkama savivaldybė pakeitė ilgalaikio nekilnojamojo turto paskirtį: iš pradžių šis turtas buvo naudojamas veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, o paskui veiklai, suteikiančiai teisę į atskaitą, iš esmės buvo galima tikslinti atskaitą.
- 24 Šiuo atveju iškilo klausimas, ar reikia suteikti reikšmę faktui, kad ilgalaikio turto įsigijimo momentu savivaldybė aiškiai nurodė savo ketinimą šį turtą ateityje naudoti ir apmokestinamiesiems sandoriams ar jo nenurodė.
- 25 Nesant tokio išreikšto ketinimo, dar kyla klausimas, ar valdžios institucijos statusas turi būti vertinamas atsižvelgiant tik į pirmąjį ilgalaikio turto naudojimą, o gal reikia atsižvelgti ir į kitus kriterijus.
- 26 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal Direktyvos [2006/112] 167, 168, 184 ir paskesnius straipsnius ir neutralumo principą savivaldybė turi teisę į pirkimo PVM, sumokėto už investicines išlaidas, atskaitą (atlikdama tikslinimą), kai:
- pagamintas (įsigytas) ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamosios PVM veiklos tikslais (savivaldybei įgyvendinant valdžios institucijos funkcijas pagal jai suteiktus įgaliojimus);
  - ilgalaikio turto naudojimo būdas pasikeitė ir savivaldybė jį naudos ir apmokestinamiesiems sandoriams?
2. Ar atsakymui į pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad ilgalaikio turto pagaminimo ar įsigijimo metu nebuvo aiškiai nurodytas savivaldybės ketinimas ateityje naudoti šį turtą apmokestinamiesiems sandoriams?

3. Ar atsakymui į pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad ilgalaikis turtas naudojamas ir apmokestinamiesiems, ir neapmokestinamiesiems PVM sandoriams (savivaldybei įgyvendinant valdžios institucijos funkcijas) ir nėra galimybės konkrečių investicinių išlaidų objektyviai priskirti prie kurios nors iš pirma nurodytų sandorių grupių?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- 27 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 184 straipsnius ir PVM neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jie draudžia, kad viešosios teisės reguliuojama įstaiga galėtų pasinaudoti pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už ilgalaikį turtą, atskaitos tikslinimą tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai įsigyjamas turtas, viena vertus, pagal pobūdį gali būti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, bet buvo naudojamas pirmiausia neapmokestinamai veiklai, ir, kita vertus, ši viešosios teisės reguliuojama įstaiga aiškiai neišreiškė savo ketinimo priskirti šį turtą prie apmokestinamosios veiklos, bet neatmetė galimybės jį naudoti tuo tikslu.
- 28 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį jie turi prievolę sumokėti, PVM, mokėtiną ar sumokėtą už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, yra pagrindinis bendros PVM sistemos, nustatytos Sąjungos teisės aktų, principas (be kita ko, žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 punktą).
- 29 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen* C-533/16, EU:C:2018:204, 38 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 30 Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 31 Direktyvos 2006/112 187 straipsnio nuostatos yra susijusios su atskaitos tikslinimo situacijomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai nesuteikiančiai teisės į atskaitą veiklai naudojamas turtas vėliau yra priskiriamas prie šių teisę suteikiančios veiklos (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 32 Atskaitos tikslinimo sistema yra esminė Direktyva 2006/112 įtvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskaitos tikslumą, taigi ir mokesčių naštos neutralumą (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 33 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su esminių, tiek su formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 34 Kalbant apie šiuos esminius reikalavimus ar sąlygas, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio matyti, kad tik apmokestinamojo asmens statusą turintis asmuo, veikdamas kaip toks tuo momentu, kai įsigyja turtą, turi teisę į atskaitą už šį turtą ir gali atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą turtą naudoja apmokestinamiesiems

sandoriams (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 8 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 18 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

- 35 Pagal Direktyvos 2006/112 63 ir 167 straipsnius teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokestį, t. y. kai atliekamas prekių tiekimas (2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 36 Šie principai taip pat taikomi tokioje situacijoje, kai atitinkamas asmuo yra viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, prašanti suteikti teisę į PVM atskaitos tikslinimą pagal Direktyvos 2006/112 184 ir paskesnius straipsnius (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 39 punktą).
- 37 Iš to matyti, kad kai viešosios teisės reguliuojama įstaiga, kaip šiuo atveju savivaldybė, išgydama ilgalaikį turtą veikia kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį, ir todėl kaip neapmokestinamasis asmuo, iš esmės ji neturi jokios teisės į su šiuo turtu susijusią atskaitą, net jei vėliau šis turtas priskiriamas prie apmokestinamosios veiklos (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 44 punktą).
- 38 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks tuo momentu, kai turtas jam patiekiamas, t. y. dėl ekonominės veiklos poreikių, yra fakto klausimas, kurį turi išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į visus bylos duomenis, įskaitant numatytų prekių pobūdį ir laikotarpį nuo prekių įsigijimo iki jų panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos tikslais (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 21 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 21 punktą).
- 39 Šiuo tyrimu siekiama patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo ar pasigamino atitinkamą ilgalaikį turtą, ketindamas, kaip patvirtina objektyvūs duomenys, vykdyti ekonominę veiklą, ir todėl jis veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktą).
- 40 Šiuo atveju, nors nacionalinės teisės aktuose, taikomuose pagrindinėje byloje, ilgalaikiam nekilnojamajam turtui numatytas penkerių ar net dešimties metų nuo atitinkamo turto naudojimo pradžios tikslinimo laikotarpis, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo konstatuotų faktų matyti, kad savivaldybės prašymas buvo pateiktas praėjus ketveriems metams nuo tada, kai savivaldybės kultūros centras, kuriam nemokamai buvo patikėtas valdymas, pradėjo pastatą naudoti.
- 41 Be to, neginčytina, kad šiuo atveju savivaldybė, išgydama pagrindinėje byloje nagrinėjamą ilgalaikį turtą, veikė tokiomis pačiomis sąlygomis kaip privatus asmuo, norintis statyti pastatą, šiuo atveju nesinaudodama viešosios valdžios įgaliojimais, bet tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Remiantis Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalimi ir atitinkama jurisprudencija, iš to matyti, kad savivaldybė, pirkdama atitinkamą nekilnojamąjį turtą, neveikė kaip valdžios institucija.
- 42 Todėl situacija pagrindinėje byloje skiriasi nuo situacijos 2005 m. birželio 2 d. Sprendime *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), kuriame aptariama viešosios teisės reguliuojama įstaiga įsigijo ilgalaikį turtą kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal 13 straipsnio 1 dalį, todėl kaip neapmokestinamasis asmuo.
- 43 Kitas elementas, skiriantis pagrindinėje byloje nagrinėjamą situaciją nuo situacijos tame sprendime, yra faktas, kad šiuo atveju savivaldybė, 2010 m. išgydama ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, jau nuo 2005 m. buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja.

- 44 Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija skiriasi nuo situacijos 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), kuriame buvo neginčijama, kad atitinkamas Suomijos miestas, įsigydamas nekilnojamąjį turtą, veikė kaip apmokestinamasis asmuo, nes nekilnojamas turtas buvo įsigyjamas ekonominės veiklos, t. y. šių pastatų nuomos, tikslais.
- 45 Pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija taip pat skiriasi nuo situacijos 2014 m. birželio 5 d. Nutartyje *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), nes, kaip matyti iš šios nutarties 11 punkto, atitinkamo nekilnojamojo turto tiekimo momentu aptariama Lenkijos savivaldybė veikė kaip apmokestinamasis asmuo, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad jau statant pastatą ši savivaldybė aiškiai nurodė, kad ketina pastatą nuomoti komercinei bendrovei, kuri jai mokės nuompinigius.
- 46 Pagrindinėje byloje tik po nagrinėjamo pastato tiekimo savivaldybė išreiškė savo ketinimą jį nuomoti komerciniais tikslais.
- 47 Vis dėlto, nors nedviprasmiško ir aiškaus ketinimo priskirti turtą prie ekonominio naudojimo, išreikšto jį įsigyjant, gali pakakti išvadai padaryti, kad turtą įsigijo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, dėl tokio ketinimo nebuvimo neatmetama galimybė, kad toks ketinimas gali paaiškėti netiesiogiai.
- 48 Iš tiesų šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamo turto tiekimo momentu savivaldybė išreiškė tik ketinimą priskirti jį prie viešo naudojimo kaip kultūros namų. Nors vėliau šis ketinimas buvo sukonkretintas nemokamai suteikus šį turtą savivaldybės kultūros centrui, šis priskyrimas savaime neatmeta galimybės, kad šis turtas bus panaudotas, bent iš dalies, ekonominiams tikslams, pavyzdžiui, vykdant nuomos sandorį.
- 49 Šiuo klausimu turto pobūdis, kuris pagal šio sprendimo 38 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją yra elementas, į kurį reikia atsižvelgti nustatant, ar apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks nekilnojamojo turto pristatymo jam momentu, gali parodyti, kad savivaldybė ketino veikti kaip apmokestinamasis asmuo.
- 50 Tai parodo ir faktas, kad iki pagrindinėje byloje nagrinėjamo nekilnojamojo turto tiekimo ir įsigijimo savivaldybė jau buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja.
- 51 Vis dėlto, savaime nėra svarbu, kad atitinkamas turtas nebuvo iš karto panaudotas apmokestinamiesiems sandoriams, nes turto panaudojimas lemia tik pirminės atskaitos arba vėlesnio galimo tikslinimo apimtį, bet neturi įtakos teisei į atskaitą atsirasti (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 39 punktą).
- 52 Todėl, nors pirmajame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi faktu, kad nekilnojamas turtas pirmiausia panaudotas „savivaldybei įgyvendinant valdžios institucijos funkcijas pagal jai suteiktus įgaliojimus“, šis faktas, jei jis patikrintas, o tai ginčija savivaldybė, nekenkia atskiram klausimui, ar ši valdžios institucija turto įsigijimo momentu veikė kaip apmokestinamasis asmuo, dėl šio fakto įgydama teisę į atskaitą, susijusią su šiuo turtu, bet tai yra įrodymas, kad savivaldybė neveikė kaip apmokestinamasis asmuo.
- 53 Tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai įsigydama ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, kuris pagal pobūdį gali būti naudojamas tiek apmokestinamojoje, tiek neapmokestinamojoje veikloje, viešosios teisės reguliuojama įstaiga, jau turinti apmokestinamojo asmens statusą, aiškiai neišreiškė ketinimo priskirti šį turtą prie apmokestinamosios veiklos, bet ir neatmetė galimybės, kad šis turtas bus naudojamas tokiu tikslu, pradinis šio turto naudojimas neapmokestinamojoje veikloje nekliudo užbaigus visų faktinių aplinkybių nagrinėjimą, kurį turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip priminta šio sprendimo 38 punkte, daryti išvadą, kad ji atitiko Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatytą sąlygą, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turėjo veikti kaip toks atitinkamo turto įsigijimo momentu.



- 54 Šiuo klausimu, kaip išvados 55 punkte teigia generalinė advokatė, kiekvienu konkrečiu atveju tikrinimas, ar ši sąlyga įvykdyta, turi būti atliekamas plačiai aiškinant įsigijimo, veikiant „kaip apmokestinamajam asmeniui“, sąvoką.
- 55 Iš tiesų šią sąvoką reikia aiškinti plačiai atsižvelgiant į atskaitos ir todėl tikslinimo sistemos tikslą, kuris, kaip priminta šio sprendimo 29–31 punktuose, yra užtikrinti bet kurios ekonominės veiklos mokesčių naštos neutralumą, o tai yra principas, iš kurio paprastai išplaukia tai, kad kiekvienas ūkio subjektas turi galėti nedelsiant pasinaudoti savo teise į visų pirkimo sandoriams taikomų mokesčių atskaitą, o atskaitos tikslumas prireikus gali būti užtikrintas vėliau tikslinant.
- 56 Galiausiai faktas, kad yra sunku ar net neįmanoma objektyviai paskirstyti konkrečios investicijos išlaidų apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams, nėra reikšmingas nagrinėjant Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatytą sąlygą, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi veikti kaip toks turto įsigijimo momentu.
- 57 Ši skirstymą specialiai reguliuoja taisyklės, susijusios su proporcinga atskaitos dalimi, nustatytos Direktyvos 2006/112 173–175 straipsniuose. Proporcingos dalies apskaičiavimas, skirtas atskaitytino PVM sumai nustatyti, iš esmės siejamas tik su prekėmis ir paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja tiek ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek sandoriams, kurie nesuteikia teisės į atskaitą (be kita ko, žr. 2016 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 34 punktą).
- 58 Be to, diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus tam, kad būtų paskirstytas sumokėtas pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai, turi valstybės narės, kurios šia diskrecija privalo naudotis atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie kiekvienos iš šių dviejų veiklos rūšių (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 punktas).
- 59 Todėl į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 184 straipsnius ir PVM neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia, kad viešosios teisės reguliuojama įstaiga galėtų pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, atskaitos tikslinimą tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai įsigytas turtas, viena vertus, pagal pobūdį galėjo būti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, bet buvo naudojamas pirmiausia neapmokestinamajai veiklai, ir, kita vertus, ši viešosios teisės reguliuojama įstaiga aiškiai neišreiškė savo ketinimo priskirti šį turtą prie apmokestinamosios veiklos, bet ir neatmetė galimybės jį naudoti tuo tikslu, jei ištyrus visas faktines aplinkybes, o tai turi atlikti nacionalinis teismas, paaiškėja, kad įvykdyta Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta sąlyga, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turėjo veikti kaip toks šio įsigijimo momentu.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 167, 168 ir 184 straipsnius ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia, kad viešosios teisės reguliuojama įstaiga galėtų pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, atskaitos tikslinimą tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai įsigyjamas turtas, viena vertus, pagal pobūdį**

galėjo būti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, bet buvo naudojamas pirmiausia neapmokestinamajai veiklai, ir, kita vertus, ši viešosios teisės reguliuojama įstaiga aiškiai neišreiškė savo ketinimo priskirti šį turtą prie apmokestinamosios veiklos, bet ir neatmetė galimybės jį naudoti tuo tikslu, jei ištyrus visas faktines aplinkybes (o tai turi atlikti nacionalinis teismas) paaiškėja, kad įvykdyta Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta sąlyga, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi veikti kaip toks šio įsigijimo momentu.

Parašai.