



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 8 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas – Pirkimo mokesčio atskaita – PVM neutralumo principas – Apmokestinamasis asmuo, vykdamas ir ekonominę, ir neekonominę veiklą – Prekės ir paslaugos, įgytos siekiant vykdyti ir PVM apmokestinamus, ir juo neapmokestinamus sandorius – Paskirstymo kriterijų nebuvimas nacionalinėje teisėje – Mokesčio teisėtumo principas“

Byloje C-566/17

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2017 m. liepos 10 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

#### **Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

prieš

#### **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

### TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

kurių sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (pranešėjas) ir M. Ilešič,

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. rugsėjo 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, atstovaujamos *radcowie prawni* P. Koźmiński ir K. Ziemiński ir *doradca podatkowy* P. Kaźmierczak,
- *Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, atstovaujamo B. Kołodziej ir J. Kaute,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyńska,

susipažinęs su 2018 m. gruodžio 6 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, toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (Vario baseino savivaldybių asociacija Polkowicuose, toliau – savivaldybių asociacija) ir *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (mokesčių institucijos vadovas, toliau – mokesčių administratorius) dėl individualaus mokesčių išaiškinimo, susijusio su teise atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą savivaldybių asociacijai įsigyjant prekes ir paslaugas, skirtas vykdyti ir PVM apmokestinamai ekonominei veiklai, ir neekonominei veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį (toliau – mišrios išlaidos).

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos III antraštinė dalis vadinasi „Apmokestinamieji asmenys“. Joje esančio 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:  
„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“
- 4 Šioje direktyvos antraštinėje dalyje esančio 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:  
„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.“
- 5 Šios direktyvos X antraštinę dalį „Atskaita“ sudaro penki skyriai, iš kurių pirmasis vadinasi „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“. Šiame skyriuje esančiame 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:  
a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;  
<...>“
- 6 Šios antraštinės dalies 2 skyrius vadinasi „Proporcinė atskaita“. Tame skyriuje esančiame 173 straipsnyje numatyta:  
„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168 <...> [straipsnį], ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.“

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 175 straipsnių.

2. Valstybės narės gali imtis šių priemonių:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatyti proporcingą atskaitomą PVM dalį, jei kiekvienai veiklos rūšiai apskaita tvarkoma atskirai;
  - 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 atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;
  - d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;
  - e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas PVM yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.“
- 7 PVM direktyvos 174 ir 175 straipsniuose reglamentuojama, kaip apskaičiuojama proporcinė atskaita.

### ***Lenkijos teisė***

#### *Lenkijos Respublikos Konstitucija*

- 8 Pagal 1997 m. balandžio 2 d. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* (Lenkijos Respublikos Konstitucija) (*Dz. U.*, Nr. 78, pozicija 483) 217 straipsnį mokesčiai ir kiti mokesčiai nustatomi pagal įstatymą. Juo apibrėžiami mokesčių mokėtojai, apmokestinamosios vertės, mokesčių tarifai, mokesčių lengvatų ir atleidimo nuo mokesčių principai bei neapmokestinamų mokesčių mokėtojų kategorijos.

#### *PVM įstatymas*

- 9 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, Nr. 177, pozicija 1054; toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas, kai jos atlieka užduotis, kurios numatytos konkrečiose įstatymų nuostatose ir kurias įgyvendinti jos yra įpareigos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal privatinės teisės sutartis.

- 10 PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, 15 straipsnyje minimas apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą <...>“

11 Šio įstatymo 90 straipsnio 1–3 dalyse numatyta:

„1. Prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja veiklai, kurią vykdant suteikiama teisė į mokėtino mokesčio sumos sumažinimą, ir veiklai, kurią vykdant tokia teisė nesuteikiama, atveju apmokestinamasis asmuo privalo atskirai nurodyti pirkimo PVM sumas, susijusias su veikla, kurią vykdant jam suteikiama teisė į mokėtino mokesčio sumos sumažinimą.

2. Jeigu visų 1 dalyje nurodytų sumų arba jų dalies neįmanoma atskirti, apmokestinamasis asmuo gali sumažinti mokėtino mokesčio sumą ta pirkimo PVM sumos dalimi, kurią galima proporcingai priskirti prie veiklos, kurią vykdant apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą <...>“

3. 2 dalyje nurodyta proporcija nustatoma kaip visos metinės apyvartos iš veiklos, dėl kurios apmokestinamajam asmeniui priklauso teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, ir visos veiklos, kurią vykdant apmokestinamajam asmeniui tokia teisė suteikiama, bei veiklos, kurią vykdant jam ji nesuteikiama, santykis.“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

12 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad savivaldybių asociacija yra pagal Lenkijos teisę įsteigtas juridinis asmuo, atliekantis tam tikras savivaldybėms, kurios yra jos narės, priklausančias viešąsias užduotis. Viena iš jos funkcijų yra užduočių savivaldybių atliekų valdymo srityje planavimas ir įgyvendinimas jos narių teritorijoje. Ši veikla, finansuojama iš savivaldybių renkamų mokesčių, nėra ekonominė veikla, priskiriama prie bendros PVM sistemos, todėl nėra apmokestinama šiuo mokesčiu.

13 Nuo 2013 m. savivaldybių asociacija teikė asmenims papildomas paslaugas: pastatydavo pastatuose mišrioms atliekoms tinkamus konteinerius, teikdavo žaliųjų ir statybų bei griovimo atliekų konteinerių paėmimo ir išvežimo paslaugas. Šių paslaugų teikimas yra ekonominė veikla, priskiriama prie bendros PVM sistemos. Savivaldybių asociacija už šią ekonominę veiklą 2013–2015 m. kasmet atitinkamai gavo 59 368,18 Lenkijos zlotų (PLN) (maždaug 13 845 eurų), 372 166,48 PLN (maždaug 86 796 eurų) ir 386 393,79 PLN (maždaug 90 114 eurų).

14 Per šiuos finansinius metus savivaldybių asociacija patyrė išlaidų, susijusių su asociacijos veikla ir atliekų valdymu. Dalis šių išlaidų buvo mišrios išlaidos. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šios išlaidos negali būti susietos tik su savivaldybių asociacijos atliekamais neekonominiais sandoriais, kurie nepriskiriami prie bendros PVM sistemos, ar tik su ekonominiais sandoriais, t. y. sandoriais, kurie apmokestinami PVM.

15 Turėdama abejonių dėl mokėtinų PVM sumų už 2013–2015 m. mokestinius metus savivaldybių asociacija padavė prašymą mokesčių institucijai dėl individualaus PVM įstatymo išaiškinimo. 2016 m. spalio 17 d. individualiame išaiškinyje mokesčių institucija nurodė, kad mišrių išlaidų atveju savivaldybių asociacija pirmiausia turi išskaidyti pirkimo PVM ir nustatyti, kokia šio mokesčio dalis yra susijusi su ekonomine jos veikla. Kadangi nacionalinėje teisėje nėra ši klausimą reglamentuojančių nuostatų, apmokestinamasis asmuo turi pasirinkti tinkamą metodą, leidžiantį priskirti pirkimo PVM sumas prie jos ekonominės ir neekonominės veiklos. Paskui, nustatant atskaitomo PVM dydį, reikėtų taikyti PVM įstatymo 90 straipsnio 3 dalyje numatytą proporcijos taisyklę, susijusią su ekonomine veikla, siekiant nustatyti atitinkamas pirkimo PVM sumas, susijusias su apmokestinamais sandoriais, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir neapmokestinamais sandoriais, kurie nesuteikia tokios teisės.

16 Savivaldybių asociacija padavė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), siekdama panaikinti šį individualų išaiškinimą dėl PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalies pažeidimo. Ji, be kita ko, rėmėsi tuo, kad mišrių išlaidų klausimu šiame įstatyme nėra numatyta jokios nuostatos dėl

pirkimo PVM paskirstymo pagal tai, ar šios išlaidos yra susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine, ar neekonomine veikla. Savivaldybių asociacija teigia, pirma, kad ji neturi taikyti pirkimo PVM paskirstymo metodo mišrių išlaidų atveju. Antra, dėl šios priežasties teisė į atskaitą dėl šių išlaidų negali būti apribota kaip nors kitaip nei proporcijos taisykle, numatyta PVM įstatymo 90 straipsnyje, susijusiame su šiuo mokesčiu apmokestinama ar juo neapmokestinama ekonomine veikla.

- 17 Atsižvelgdamas į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad iki 2016 m. sausio 1 d., neskaitant PVM įstatymo 90 ir 91 straipsniuose numatytų nuostatų, Lenkijos teisės aktų leidėjas nėra priėmęs jokių kitų nuostatų dėl pirkimo PVM paskirstymo mišrių išlaidų atveju. Priėmus PVM įstatymo pakeitimus, įsigaliojusius 2016 m. sausio 1 d., šis klausimas yra išspręstas, tačiau šios naujos nuostatos netaikomos 2013–2015 finansiniams metams, dėl kurių vyksta ginčas tame teisme.
- 18 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad PVM direktyvoje nėra nuostatų dėl perkant sumokėto mokesčio, susijusio su apmokestinamojo asmens mišriomis išlaidomis, sumų paskirstymo. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, jei PVM direktyvoje šis klausimas nereglamentuotas, valstybės narės, laikydamosi Sąjungos teisės ir bendrą PVM sistemą pagrindžiančių principų, turi nustatyti tokio paskirstymo metodus ir kriterijus.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2011 m. spalio 24 d. sprendime nusprendė, kad, nesant nacionalinėje teisėje nustatytų tokių kriterijų, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę atskaityti visą PVM, įskaitant tą pirkimo PVM dalį, kuri susijusi su bendrai PVM sistemai nepriskiriamais sandoriais. Remdamasis, be kita ko, Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnyje įtvirtintu apmokestinimo, valstybės rinkliavų ir mokesčių tarifų nustatymo teisėtumo principu, šis teismas nusprendė, kad iki PVM įstatymo pakeitimų įsigaliojimo 2016 m. sausio 1 d. apmokestinamieji asmenys negali būti kaltinami šių kriterijų, suformuluotų paskutiniuose pakeitimuose, nesilaikymu.
- 20 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonų dėl tokio nacionalinės teisės aiškinimo atitikties PVM direktyvai. Jis pažymi, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje, kaip ir šios direktyvos 168 straipsnyje, kurį jis įgyvendina, aiškiai nurodyta, kad teisė atskaityti PVM yra siejama tik su PVM apmokestinamais sandoriais.
- 21 Jis, be kita ko, mano, kad dėl to, jog nacionalinėje teisėje nenumatyta „techninių“ nuostatų dėl pirkimo PVM sumų paskirstymo tarp ekonominės veiklos ir neekonominės veiklos mišrių išlaidų atveju, neturėtų atsitikti taip, kad, esant tokiai situacijai, apmokestinamieji asmenys turėtų teisę atskaityti visą šį mokestį. Pasak jo, tokia nacionalinė praktika prieštarautų PVM direktyvos 168 straipsnio tekstui ir PVM neutralumo principui, nes jo nagrinėjamoje byloje ji savivaldybių asociacijai suteiktų nepagrįstą pranašumą. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, esant tokiai situacijai, galimybė pasirinkti tinkamiausią paskirstymo metodą jam atrodo atitinkanti PVM direktyvą.
- 22 Tokiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal [PVM] direktyvos 168 straipsnio a punktą ir PVM neutralumo principą draudžiama tokia nacionalinė praktika, kai teisė į viso pirkimo PVM, susijusio su prekių ir paslaugų, naudojamų į PVM taikymo sritį patenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams (ir apmokestinamiems PVM, ir neapmokestinamiems PVM) ir į PVM taikymo sritį nepatenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams, atskaitą pripažįstama todėl, kad nacionaliniame įstatyme nenustatyti pirkimo PVM sumų paskirstymo pagal minėtas sandorio rūšis būdai ir kriterijai?“

## Dėl prejudicinio klausimo

- 23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti visą pirkimo mokestį nuo mišrių išlaidų dėl to, kad taikomoje nacionalinėje teisėje nėra specialių nuostatų dėl paskirstymo kriterijų ir metodų, kurios leistų apmokestinamajam asmeniui nustatyti šio pirkimo PVM dalį, kuri turėtų būti laikoma susijusia atitinkamai su jo ekonomine ir neekonomine veikla.
- 24 Atsakant į šį klausimą pirmiausia reikia priminti pagrindinius teisės į PVM atskaitą principus, kylančius iš PVM direktyvos ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos.
- 25 Pirma, teisės į atskaitą tvarką reglamentuoja, be kita ko, PVM direktyvos 168 straipsnis. Pagal šio straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, kuri sumokėta jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo, jeigu prekes ir paslaugas jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.
- 26 PVM direktyvoje įtvirtintos sistemos logika paremta neutralumu. Atskaitomi gali būti tik pirkimo mokesčiai nuo prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems sandoriams. Kitaip tariant, pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos naudojamos PVM neapmokestinamiems arba į jo taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Tačiau jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, taikoma šių prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaita (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, 24 punktą).
- 27 Taigi, teisės į atskaitą egzistavimas reiškia, pirma, kad apmokestinamasis asmuo įsigyja prekę ar paslaugą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir ją naudoja savo ekonominei veiklai (be kita ko, žr. 2012 m. vasario 16 Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 69 punktą). Antra, kad būtų galima atskaityti mokestį, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, iš principo turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Galiausiai teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 27 punktą; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 punktą ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 23 ir 24 punktus).
- 28 Antra, jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja ekonominiams sandoriams, dėl kurių jam atsiranda teisė į atskaitą, ir ekonominiams sandoriams, dėl kurių ši teisė neatsiranda, t. y. neapmokestinamiesiems sandoriams, Šeštosios direktyvos 173–175 straipsniuose numatytos normos, leidžiančios nustatyti atskaitytino PVM dalį, kuri turi būti proporcinga sumai, priskirtinai prie apmokestinamųjų ekonominių apmokestinamojo asmens sandorių. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šios normos reglamentuoja pirkimo PVM nuo išlaidų, susijusių tik su ekonominiais pardavimo sandoriais, suskirstydamos veiklos rūšis į apmokestinamas, kurios suteikia teisę į atskaitą, ir neapmokestinamas, kurios šios teisės nesuteikia (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33 punktą; 2012 m. rugsėjo 6 Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 punktą ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 27 punktą). Tačiau siekiant nepažeisti PVM bendra sistema garantuojamo neutralumo tikslo, į sandorius, kurie nepatenka į PVM direktyvos taikymo sritį, neturi būti atsižvelgiama apskaičiuojant šiose nuostatose nurodytą proporcingą atskaitos dalį (šiuo klausimu žr. 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99,

EU:C:2000:623, 32 punktą; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 44 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54 punktą)

- 29 Trečia, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad jei šis klausimas yra nereglamentuotas PVM direktyvoje, diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, kuriais remiantis sumokėtas pirkimo PVM būtų priskirtas prie ekonominės ir neekonominės veiklos, turi valstybės narės. Naudodamosi šia teise jos privalo atsižvelgti 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 (be kita ko, žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 30 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad per pagrindinėje byloje nagrinėjamus mokestinius laikotarpius Lenkijos teisėje nebuvo specialių nuostatų dėl pirkimo PVM priskyrimo prie ekonominės ir neekonominės veiklos kriterijų ir metodų mišrių išlaidų atveju. Remdamasi nacionalinio reglamentavimo nebuvimu savivaldybių asociacija prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme teigia, kad iš jos negalima reikalauti atlikti tokį priskyrimą, todėl ji turi teisę atskaityti visą mokestį nuo tokių išlaidų.
- 31 Taigi, reikia išnagrinėti, ar toks nacionalinio reglamentavimo nebuvimas pats savaime yra pagrindas apmokestinamajam asmeniui, kaip antai savivaldybių asociacijai, atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su mišriomis išlaidomis.
- 32 Iš karto reikia pabrėžti, kad apmokestinamajam asmeniui tenkanti pareiga priskirti pirkimo PVM sumas prie ekonominės ir neekonominės veiklos išplaukia iš paties PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto teksto. Šioje nuostatoje numatyta, kad pirkimo PVM galima atskaityti tik jeigu prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems apmokestinamojo asmens sandoriams.
- 33 Kaip matyti iš šio sprendimo 26 straipsnyje nurodytos jurisprudencijos, jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos naudojamos veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį, negali atsirasti nei prievolės mokėti pardavimo mokestį, nei teisės į pirkimo mokesčio atskaitą.
- 34 Tiesa, kad PVM direktyvoje nėra specialių nuostatų dėl pirkimo PVM priskyrimo prie ekonominės ir neekonominės veiklos kriterijų ir metodų mišrių išlaidų atveju. Todėl valstybės narės turi diskreciją pasirinkti tokius priskyrimo kriterijus ir metodus.
- 35 Vis dėlto vien tai, kad taikomose mokesčių nuostatose nėra numatytų tokių nuostatų, nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą PVM, susijusį su tokiomis išlaidomis, įskaitant tą pirkimo mokesčio dalį, kuri nesusijusi su sandoriais, kuriuos apima bendra PVM sistema. Suteikus teisę atskaityti visą pirkimo mokestį, būtų išplėsta šios teisės apimtis, o tai prieštarautų pagrindiniams bendros PVM sistemos principams.
- 36 Kaip savo išvados 57 punkte pažymėjo generalinė advokatė, jeigu apmokestinamajam asmeniui, kaip antai savivaldybių asociacijai, kuri vykdo ekonominę ir neekonominę veiklą, būtų suteikta teisė atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su mišriomis išlaidomis, jam būtų suteiktas pranašumas, prieštaraujantis mokesčių neutralumo principui, kuris, pasak Teisingumo Teismo, yra ES teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 37 Vadinas, tai, kad valstybės narės teisėje nėra numatytų specialių nuostatų dėl pirkimo PVM priskyrimo prie ekonominės ir neekonominės veiklos kriterijų ir metodų mišrių išlaidų atveju, iš principo negali turėti įtakos PVM direktyvos 168 straipsnyje numatytos teisės į atskaitą apimčiai.

- 38 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nacionalinė praktika mišrių išlaidų atveju suteikti visos apimties teisę į atskaitą grindžiama Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnio, kuriame įtvirtintas mokesčio teisėtumo principas, aiškinimu.
- 39 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš valstybėms narėms bendrų konstitucinių tradicijų, mokesčio teisėtumo principas gali būti laikomas Sąjungos teisės sistemos dalimi kaip bendrasis teisės principas. Nors pagal šį principą, kaip savo išvados 110 straipsnyje pažymėjo generalinė advokatė, reikalaujama, kad bet kokia pareiga sumokėti mokesť, kaip antai PVM, ir visi esminiai elementai, kuriais apibrėžiami svarbiausi mokesčio požymiai, būtų numatyti įstatyme, pagal jį nereikalaujama, kad visi techniniai apmokestinimo aspektai būtų išsamiai reglamentuoti, jei įstatyme nustatytos normos leidžia apmokestinamajam asmeniui numatyti ir apskaičiuoti mokėtino mokesčio dydį ir nustatyti momentą, kada atsiranda prievolė jį mokėti.
- 40 Taigi, tai, kad taikomoje mokesčių teisėje nėra numatytų techninių taisyklių, kurios būtų papildomos pagrindinio mokesčio elemento atžvilgiu, savaime nepažeidžia mokesčio teisėtumo principo kaip pagrindinio Sąjungos principo. Taip pat aplinkybė, kad taikomoje mokesčių teisėje apmokestinamajam asmeniui paliekamas pasirinkimas tarp kelių galimų elgesio būdų norint pasinaudoti teise, savaime negali būti laikoma prieštaraujanti šiam principui.
- 41 Kalbant apie mokesčio, kurį suderino Sąjungos teisės aktų leidėjas, esminį elementą, pažymėtina, kad klausimą, kokie jo elementai turi būti numatyti įstatyme, reikia nagrinėti atsižvelgiant į mokesčio teisėtumo principą kaip Sąjungos teisės bendrąjį principą, o ne remiantis šio principo aiškinimu nacionalinėje teisėje.
- 42 Kiek tai susiję konkrečiai su teise į atskaitą, pažymėtina, kad ji yra esminis pareigos mokėti PVM elementas. Šios teisės apimtis labai aiškiai apibrėžta PVM direktyvos 168 straipsnyje. Kaip pabrėžė Teisingumo Teismas, ši nuostata tiksliai nustato teisės į atskaitą atsiradimo sąlygas ir jos apimtį ir nepalieka valstybėms narėms jokios diskrecijos dėl jos įgyvendinimo (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-33/03, EU:C:2005:144, 16 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 43 Vadinas, jei remdamasis taikoma mokesčių teise apmokestinamasis asmuo gali nustatyti tikslią teisės į atskaitą apimtį, negalima teigti, kad jam skirta pareiga nustatyti savo mišrių išlaidų dalį, kuri yra susijusi su ekonominiais sandoriais, prieštarauja mokesčio teisėtumo principui. Bendroje PVM sistemoje toks reikalavimas susijęs ne su esminiu elementu, kuris apibūdina vieną iš pagrindinių PVM savybių, todėl turi būti aiškiai numatytas taikomoje mokesčių teisėje, o tik su papildomu elementu, kuris yra išankstinė sąlyga, kurią apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą.
- 44 Nors galiausiai įvertinti, ar yra tenkinami pirmesniuose punktuose nurodyti iš mokesčio teisėtumo principo kylantys reikalavimai, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Teisingumo Teismas turi jam pateikti visas reikalingas nuorodas dėl Sąjungos teisės, kurios leistų išspręsti jo nagrinėjamą ginčą.
- 45 Pirmiausia reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 168 straipsnis buvo perkeltas į Lenkijos teisę PVM įstatymo 86 straipsniu. Šioje nuostatoje, kaip ir PVM direktyvos 168 straipsnyje, numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio atskaityti perkant sumokėtą mokesť, jeigu prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi, atrodo, kad PVM įstatymo 86 straipsnyje teisės į atskaitą apimtis yra apibrėžta tiksliai, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 46 Toliau, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nesant taikomoje mokesčių teisėje aiškiai numatytų specialių nuostatų dėl pirkimo PVM priskyrimo prie ekonominės ir neekonominės veiklos kriterijų ir metodų, apmokestinamasis asmuo gali iš kompetentingų mokesčių institucijų gauti individualų išaiškinimą, kuriame būtų išanalizuota jo specifinė situacija ir nurodyta,



kaip teisingai taikyti įstatymą. Be to, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tinkamą tokio priskyrimo metodą. Tokiomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant, be kita ko, į PVM įstatymo 86 straipsnį, pažymėtina, kad tokių nuostatų nebuvimas nekliaudo apmokestinamajam asmeniui nustatyti atskaitytiną PVM sumą.

- 47 Galiausiai tęsiant šiuos svarstymus reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinę praktiką prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko prieštaraujancia PVM direktyvos 168 straipsniui.
- 48 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad nacionaliniai teismai turi aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į Sąjungos teisę ir kad kompetentinga nacionalinė mokesčių institucija gali remtis tokiu šią teisę atitinkančiu aiškinimu apmokestinamojo asmens atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, 41 ir 42 punktus; 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45 punktą ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, 34 punktą).
- 49 Kita vertus, nors Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo pareiga negali būti pagrindas aiškinti nacionalinę teisę *contra legem* (be kita ko, žr. 2008 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 100 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), nacionaliniai teismai prireikus turi pakeisti suformuotą nacionalinę jurisprudenciją, jeigu ji pagrįsta su direktyvos tikslais nesuderinamu nacionalinės teisės aiškinimu (2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 33 punktas; 2018 m. balandžio 17 d. Sprendimo *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, 72 punktas ir 2018 rugsėjo 11 d. Sprendimo *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, 64 punktas).
- 50 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti visą pirkimo mokestį nuo mišrių išlaidų, dėl to, kad taikomoje nacionalinėje teisėje nėra specialių nuostatų dėl paskirstymo kriterijų ir metodų, kurios leistų apmokestinamajam asmeniui nustatyti šio pirkimo PVM dalį, kuri turėtų būti laikoma susijusia atitinkamai su jo ekonomine ir neekonomine veikla.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 51 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 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti visą pirkimo mokestį, sumokėtą jam įsigyjant prekes ir paslaugas, skirtas vykdyti ir PVM apmokestinamai ekonominei veiklai, ir neekonominei veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį, dėl to, kad taikomoje nacionalinėje teisėje nėra specialių nuostatų dėl paskirstymo kriterijų ir metodų, kurios leistų apmokestinamajam asmeniui nustatyti šio pirkimo PVM dalį, kuri turėtų būti laikoma susijusia atitinkamai su jo ekonomine ir neekonomine veikla.**

Parašai.