

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, nesuteikiantis teisės atskaitai, vėliau – ir prie veiklos, apmokestinamos PVM – Viešosios teisės reguliuojama sąstaiga – Apmokestinamojo asmens statusas apmokestinamojo sandorio momentu“

Byloje C-140/17

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2016 m. gruodžio 22 d. nutartimi, kuri 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. Ilešis, teisėjai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (pranešėja) ir E. Jarašiūnas,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

susipažinęs su 2018 m. balandžio 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

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

mokesčių (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 neleidiama 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 atlygą 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 Minėtose 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 vykdančios tokios 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 prievolę, atskaityti:

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

<...>

9 Minutos direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirmą 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:

„Visą pirmą 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, visą pirmą, ilgalaikiam nekilnojamajam turtui taikomą tikslinimo laikotarpį.

Lenkijos teisė

12 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokestio 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 gyvendinti jos yra įpareigosotos, 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 atskaitę, nepažeisdamas 114 straipsnio, 119 straipsnio 4 dalies, 120 straipsnio 17 ir 19 dalių ir 124 straipsnio.“

14 Šio įstatymo 91 straipsnyje nustatyta:

„<...>

2. Preki? ir paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo, remdamasis su pelno mokes?iu susijusiomis teis?s nuostatomis, priskiria prie amortizuojamo materialiojo ir nematerialiojo turto, atveju, taip pat nekilnojamojo turto ir žem?s ilgalaik?s nuomos teisi? atveju, jeigu jos yra priskirtos prie apmokestinamojo asmens materialiojo ir nematerialiojo turto, išskyrus tas, kuri? pradin? vert? neviršija 15 000 [Lenkijos zlot? (PLN)], tikslinim?, min?t? 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo atlieka penkerius metus, o žem?s ir ilgalaik?s nuomos teisi? atveju – dešimt met?, pradedant skai?iuoti nuo met?, kuriais turtas buvo prad?tas naudoti.

<...>

7. 1–6 dalys taikomos *mutatis mutandis* tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti vis? naudojam? preki? ar paslaug? pirkimo PVM sum? ir atliko ši? atskait? arba jeigu jis tokios teis?s netur?jo, ta?iau v?liau pasikeit? atskaitoma ši? preki? ar paslaug? pirkimo PVM suma.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 Nuo 2005 m. savivaldyb? ?registruota kaip PVM mok?toja.

16 Per 2009–2010 m. laikotarp? savivaldyb? pastat? kult?ros namus. Vykdam? šias statybas jai buvo tiekiamos prek?s ir teikiamos paslaugos, už kurias ji sumok?jo PVM. Pasibaigus kult?ros nam? statybai 2010 m. savivaldyb?s kult?ros centrui buvo nemokamai patik?tas j? valdymas.

17 2014 m. savivaldyb? išreišk? ketinim? ?traukti š? pastat? ? savo turt? ir j? valdyti tiesiogiai. V?liau ji ketino turt? naudoti tiek nemokamai savivaldyb?s gyventoj? poreikiams, tiek atlygintinai, t. y. j? nuomoti komerciniais tikslais. D?l naudojimo už mokes? savivaldyb? aiškiai išreišk? ketinim? išrašyti s?skaitas fakt?ras su PVM. Tuo metu savivaldyb? dar nebuvo atskai?iusi PVM, sumok?to už ši? investicij?.

18 Gav?s savivaldyb?s prašym? d?l mokes?i? išaiškinimo ministras 2014 m. geguž?s 28 d. sprendimu nusprend?, kad vis? pirma pagal PVM ?statymo 91 straipsnio 2 ir 7 dalis savivaldyb? netur?jo teis?s ? PVM atskaitos tikslinim? pirmiausia d?l to, kad ?sigijusi atitinkamas prekes ir paslaugas tam, kad suteikt? pastat? nemokamai disponuoti savivaldyb?s kult?ros centrui, savivaldyb? ne?sigijo šio turto ekonomin?s veiklos tikslais ir neveik? kaip PVM mok?toja.

19 2014 m. lapkri?io 18 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku* (vaivadijos administracinis teismas Gdanske, Lenkija) patenkino savivaldyb?s skund? d?l 2014 m. geguž?s 28 d. ministro sprendimo.

20 Šis teismas nusprend?, jog d?l to, kad apmokestinamasis asmuo pirmiausia panaudojo ?sigytas prekes ir paslaugas neapmokestinamai PVM veiklai, iš jo neatimama teis? v?liau atskaityti pirkimo mokes?io, pasikeitus ši? preki? ar paslaug? paskir?iai ir panaudojus jas apmokestinamiesiems sandoriams. Šiuo klausimu negalima savivaldybei pagr?stai prieštarauti, kad savo prašyme, d?l kurio priimtas 2014 m. geguž?s 28 d. sprendimas, ?sigydam? pastat? ji aiškiai nenurod? ketinimo naudoti š? pastat? ekonomin?je veikloje.

21 Gav?s ministro kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) kelia klausim?, ar pagal Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 184 straipsnius savivaldyb? turi teis? tikslinimo b?du atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už išlaidas investicijoms, kai aptariamas ilgalaikis turtas pirmiausia buvo naudojamas neapmokestinamai PVM veiklai, šiuo atveju ?gyvendinant savivaldyb?s, kaip valdžios institucijos, užduotis, o v?liau ir apmokestinamiesiems sandoriams.

22 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad iš 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C?378/02, EU:C:2005:335) matyti, kad atsakymas ? š? klausim? yra neigiamas, nes iš šio sprendimo matyti, kad viešosios teis?s reguliuojama ?staiga, ilgalaikio turto ?sigijimo momentu veikianti kaip valdžios institucija, o ne kaip apmokestinamasis asmuo, neturi jokios teis?s atskaityti PVM, sumok?to už š? turt?, ?skaitant ir kai v?liau ši ?staiga veik? kaip apmokestinamasis asmuo.

23 Vis d?lto šio sprendimo išvada neaiški, nes 2014 m. birželio 5 d. Sprendime *Gmina Mi?dzyszczewo* (C?500/13, EU:C:2014:1750) Teisingumo Teismas nusprend?, kad tuo atveju, kai atitinkama savivaldyb? pakeit? ilgalaikio nekilnojamojo turto paskirt?: iš pradži? šis turtas buvo naudojamas veiklai, nesuteikiant?iai teis?s ? PVM atskait?, o paskui veiklai, suteikiant?iai teis? ? atskait?, iš esm?s buvo galima tikslinti atskait?.

24 Šiuo atveju iškilo klausimas, ar reikia suteikti reikšm? faktui, kad ilgalaikio turto ?sigijimo momentu savivaldyb? aiškiai nurod? savo ketinim? š? turt? ateityje naudoti ir apmokestinamiesiems sandoriams ar jo nenurod?.

25 Nesant tokio išreikšto ketinimo, dar kyla klausimas, ar valdžios institucijos statusas turi b?ti vertinamas atsižvelgiant tik ? pirm?j? ilgalaikio turto naudojim?, o gal reikia atsižvelgti ir ? kitus kriterijus.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal Direktyvos [2006/112] 167, 168, 184 ir paskesnius straipsnius ir neutralumo princip? savivaldyb? turi teis? ? pirkimo PVM, sumok?to už investicines išlaidas, atskait? (atlikdama tikslinim?), kai:

- pagamintas (?sigytas) ilgalaikis turtas iš pradži? buvo naudojamas neapmokestinamosios PVM veiklos tikslais (savivaldybei ?gyvendinant valdžios institucijos funkcijas pagal jai suteiktus ?galiojimus);
- ilgalaikio turto naudojimo b?das pasikeit? ir savivaldyb? j? naudos ir apmokestinamiesiems sandoriams?

2. Ar atsakymui ? pirm?j? klausim? turi reikšm?s tai, kad ilgalaikio turto pagaminimo ar ?sigijimo metu nebuvo aiškiai nurodytas savivaldyb?s ketinimas ateityje naudoti š? turt? apmokestinamiesiems sandoriams?

3. Ar atsakymui ? pirm?j? klausim? turi reikšm?s tai, kad ilgalaikis turtas naudojamas ir apmokestinamiesiems, ir neapmokestinamiesiems PVM sandoriams (savivaldybei ?gyvendinant valdžios institucijos funkcijas) ir n?ra galimyb?s konkre?i? investicini? išlaid? objektyviai priskirti prie kurios nors iš pirma nurodyt? sandori? grupi??“

D?l prejudicini? klausim?

27 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 184 straipsnius ir PVM neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jie draudžia, kad viešosios teis?s reguliuojama ?staiga gal?t? pasinaudoti pasinaudoti teise ? PVM, sumok?to už ilgalaik? turt?, atskaitos tikslinim? tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai ?sigyjamasis turtas, viena vertus, pagal pob?d? gali b?ti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, bet buvo naudojamas pirmiausia neapmokestinamai veiklai, ir, kita vertus, ši viešosios

teis?s reguliuojama ?staiga aiškiai neišreišk? savo ketinimo priskirti š? turt? prie apmokestinamosios veiklos, bet neatmet? galimyb?s j? naudoti tuo tikslu.

28 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia priminti, kad remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? jie turi prievol? sumok?ti, PVM, mok?tin? ar sumok?t? už ?sigytas prekes ar gautas paslaugas, yra pagrindinis bendros PVM sistemos, nustatytos S?jungos teis?s akt?, principas (be kita ko, žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 37 punkt?).

29 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l pagal bendr? PVM sistem? užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen* C?533/16, EU:C:2018:204, 38 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

30 Kaip ne kart? pažym?jo Teisingumo Teismas, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? taikoma nedelsiant d?l vis? mokes?i?, sumok?t? 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 nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kai nesuteikiant?iai teis?s ? atskait? veiklai naudojamas turtas v?liau yra priskiriamas prie šio teis? suteikiant?ios veiklos (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Atskaitos tikslinimo sistema yra esmin? Direktyva 2006/112 ?tvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskaitos tikslum?, taigi ir mokes?i? naštos neutralum? (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 Vis d?lto teis? ? PVM atskait? siejama tiek su esmini?, tiek su formali? reikalavim? ar s?lyg? 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 s?lygas, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio matyti, kad tik apmokestinamojo asmens status? turintis asmuo, veikdamas kaip toks tuo momentu, kai ?sigyja turt?, turi teis? ? atskait? už š? turt? ir gali atskaityti už š? turt? mok?tin? ar sumok?t? PVM, jeigu jis t? turt? naudoja apmokestinamiesiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C?97/90, EU:C:1991:315, 8 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 18 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

35 Pagal Direktyvos 2006/112 63 ir 167 straipsnius teis? ? atskait? atsiranda tada, kai atsiranda prievol? mok?ti atskaitytin? mokest?, t. y. kai atliekamas prek? 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 teis?s reglamentuojama ?staiga, prašanti suteikti teis? ? PVM atskaitos tikslinim? 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 punkt?).

37 Iš to matyti, kad kai viešosios teisės reguliuojama valdžia, kaip šiuo atveju savivaldybė, steigdama ilgalaikę 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 su šiuo turtu susijusi atskaita, 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 poreikio, yra fakto klausimas, kurį turi išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į visus bylos duomenis, įskaitant numatytą 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 ilgalaikę 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 tikslinio laikotarpis, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo konstatuotą faktą matyti, kad savivaldybės prašymas buvo pateiktas praėjus ketveriems metams nuo tada, kai savivaldybės kultūros centras, kuriam nemokamai buvo patiktas valdymas, pradėjo pastatą naudoti.

41 Be to, neginytina, kad šiuo atveju savivaldybė, steigdama pagrindinėje byloje nagrinjamą ilgalaikę turtą, veikė tokiomis sąlygomis kaip privatus asmuo, norintis statyti pastatą, šiuo atveju nesinaudodama viešosios valdžios galiojimais, 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, neveikia 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 valdžia įsigijo ilgalaikę turtą kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal 13 straipsnio 1 dalį, todėl kaip neapmokestinamasis asmuo.

43 Kitas elementas, skiriantis pagrindinėje byloje nagrinjamą situaciją nuo situacijos tame sprendime, yra faktas, kad šiuo atveju savivaldybė, 2010 m. steigdama ilgalaikę nekilnojamąjį turtą, jau nuo 2005 m. buvo registruota kaip PVM mokėtoja.

44 Be to, pagrindinėje byloje nagrinjama situacija skiriasi nuo situacijos 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), kuriame buvo neginijama, kad atitinkamas Suomijos miestas, steigdamas nekilnojamąjį turtą, veikė kaip apmokestinamasis asmuo, nes nekilnojamasis turtas buvo įsigyjamas ekonominės veiklos, t. y. ši pastatų nuomos, tikslais.

45 Pagrindinėje byloje nagrinjama 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 savivaldybų veikų kaip apmokestinamasis asmuo, o prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymėjo, kad jau statant pastatą ši savivaldybų aiškiai nurodė, kad ketina pastatą nuomoti komercinei bendrovei, kuri jai mokės nuompinigius.

46 Pagrindinėje byloje tik po nagrinėjamo pastato tiekimo savivaldybų išreiškė savo ketinimą jį nuomoti komerciniais tikslais.

47 Vis dėlto, nors nedviprasmiško ir aiškaus ketinimo priskirti turtą prie ekonominio naudojimo, išreikšto jų 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 savivaldybų 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, kurį reikia atsižvelgti nustatant, ar apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks nekilnojamojo turto pristatymo jam momentu, gali parodyti, kad savivaldybų ketino veikti kaip apmokestinamasis asmuo.

50 Tai parodo ir faktas, kad iki pagrindinėje byloje nagrinėjamo nekilnojamojo turto tiekimo ir įsigijimo savivaldybų jau buvo registruota 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 tokos teisės 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas remiasi faktu, kad nekilnojamas turtas pirmiausia panaudotas „savivaldybei gyvendinant valdžios institucijos funkcijas pagal jai suteiktus galiojimus“, šis faktas, jei jis patikrintas, o tai ginėja savivaldybė, nekenkia atskiram klausimui, ar ši valdžios institucija turto įsigijimo momentu veikė kaip apmokestinamasis asmuo, dėl šio fakto gydoma teisė atskaitą, susijusį su šiuo turtu, bet tai yra rodymas, 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 staiga, 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 visą faktinį aplinkybių nagrinėjimą, kurį turi atlikti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 vykdyta, turi būti atliekamas plačiai aiškinant įsigijimo, veikiant „kaip apmokestinamajam asmeniui“, sąvoką.

55 Iš ties? ši? s?vok? reikia aiškinti pla?iai atsižvelgiant ? atskaitos ir tod?l tikslinimo sistemos tiksl?, kuris, kaip priminta šio sprendimo 29–31 punktuose, yra užtikrinti bet kurios ekonomin?s veiklos mokes?i? naštos neutralum?, o tai yra principas, iš kurio paprastai išplaukia tai, kad kiekvienas ?kio subjektas turi gal?ti nedelsiant pasinaudoti savo teise ? vis? pirkimo sandoriams taikom? mokes?i? atskait?, o atskaitos tikslumas prireikus gali b?ti užtikrintas v?liau tikslinant.

56 Galiausiai faktas, kad yra sunku ar net ne?manoma objektyviai paskirstyti konkre?ios investicijos išlaid? apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams, n?ra reikšmingas nagrin?jant Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyt? s?lyg?, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi veikti kaip toks turto ?sigijimo momentu.

57 Š? skirstym? specialiai reguliuoja taisykl?s, susijusios su proporcinga atskaitos dalimi, nustatytos Direktyvos 2006/112 173–175 straipsniuose. Proporcingos dalies apskai?iavimas, skirtas atskaitytino PVM sumai nustatyti, iš esm?s siejamas tik su prek?mis ir paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja tiek ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teis? ? atskait?, tiek sandoriams, kurie nesuteikia teis?s ? atskait? (be kita ko, žr. 2016 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Mercedes Benz Italia*, C?378/15, EU:C:2016:950, 34 punkt?).

58 Be to, diskrecij? nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus tam, kad b?t? paskirstytas sumok?tas pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai, turi valstyb?s nar?s, kurios šia diskrecija privalo naudotis atsižvelgdamos ? šios direktyvos tiksl? ir sistem? ir pagal tai numatyti skai?iavimo b?d?, kuris objektyviai atspind?t? real? pirkimo išlaid? priskyrim? prie kiekvienos iš ši? dviej? veiklos r?ši? (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 42 punktas).

59 Tod?l ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 184 straipsnius ir PVM neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia, kad viešosios teis?s reguliuojama ?staiga gal?t? pasinaudoti teise ? PVM, sumok?to už ilgalaik? nekilnojam?j? turt?, atskaitos tikslinim? tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai ?sigytas turtas, viena vertus, pagal pob?d? gal?jo b?ti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, bet buvo naudojamas pirmiausia neapmokestinamajai veiklai, ir, kita vertus, ši viešosios teis?s reguliuojama ?staiga aiškiai neišreišk? savo ketinimo priskirti š? turt? prie apmokestinamosios veiklos, bet ir neatmet? galimyb?s j? naudoti tuo tikslu, jei ištyrus visas faktines aplinkybes, o tai turi atlikti nacionalinis teismas, paaišk?ja, kad ?vykdyta Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta s?lyga, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo veikti kaip toks šio ?sigijimo momentu.

D?l bylin?jimosi išlaid?

60 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167, 168 ir 184 straipsnius ir prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia, kad viešosios teis?s reguliuojama ?staiga gal?t? pasinaudoti teise ? PVM, sumok?to už ilgalaik? nekilnojam?j? turt?, atskaitos tikslinim? tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai ?sigytas turtas, viena vertus, pagal pob?d? gal?jo b?ti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, bet buvo naudojamas pirmiausia neapmokestinamajai veiklai, ir, kita vertus, ši viešosios teis?s reguliuojama ?staiga aiškiai neišreišk? savo ketinimo priskirti š? turt? prie apmokestinamosios veiklos, bet ir neatmet?

galimyb?s j? naudoti tuo tikslu, jei ištirus visas faktines aplinkybes (o tai turi atlikti nacionalinis teismas) paaišk?ja, kad ?vykdyta Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta s?lyga, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi veikti kaip toks šio ?sigijimo momentu.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.