Downloaded via the EU tax law app / web

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 25 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicin? sprendim? – Prid?tin?s vert?s mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167, 168 ir 184 straipsniai – Pirkimo mokes?io atskaita – Tikslinimas – Ilgalaikis nekilnojamasis turtas – Pirminis priskyrimas prie veiklos, nesuteikian?ios teis?s ? atskait?, v?liau – ir prie veiklos, apmokestinamos PVM – Viešosios teis?s reguliuojama ?staiga – Apmokestinamojo asmens statusas apmokestinamojo sandorio momentu“

Byloje C?140/17

d?l *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2016 m. gruodžio 22 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2017 m. kovo 17 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

prieš

Gmina Ryjewo

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas M. Ileši?, teis?jai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (praneš?ja) ir E. Jaraši?nas,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2018 m. sausio 11 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– *Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, atstovaujamo J. Kaute ir B. Ko?odziej,

– *Gmina Ryjewo*, atstovaujamos *adwokat* M. Gizicki ir *doradca podatkowy* B. Rasz,

– Lenkijos vyriausyb?s, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk?Sza?adzi?ska,

– Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche?Duvieusart ir ?. Habiak,

susipažin?s su 2018 m. balandžio 19 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaid? ištaisymas OL 335, 2007, p. 60) 167, 168 ir 184 straipsni?, taip pat d?l prid?tin?s vert?s

mokes?io (toliau – PVM) neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (nacionalinio mokes?i? administratoriaus vadovas, Lenkija) ir *Gmina Ryjewo* (Ryjevo savivaldyb?, Lenkija, toliau – savivaldyb?) gin?? d?l *Minister Finansów* (finans? ministras, Lenkija, toliau – ministras) sprendimo, kuriuo savivaldybei neleidžiama tikslinti pirkimo PVM, sumok?to už ilgalaik? turt?, pirmiausia priskirt? prie neapmokestinamosios veiklos, o v?liau ir prie apmokestinamosios veiklos, atskaitos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s 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 ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

5 Min?tos direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybin?s, regionin?s ir vietin?s valdžios institucijos ir viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veikl? ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokes?ius, rinkliavas, ?mokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokes?ius.

Ta?iau joms vykdant toki? veikl? ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis b?t? labai iškraipoma konkurencija.

<…>“

6 Tos pa?ios direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

7 Direktyvos 2006/112 167 straipsnis suformuluotas taip:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

8 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems

sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

1. mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>“

9 Min?tos direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

10 Šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.“

11 Direktyvos 2006/112 187 ir 189 straipsniuose nustatytos tikslinimo taisykl?s, susijusios su ilgalaikiu turtu, numatan?ios, vis? pirma, ilgalaikiam nekilnojamajam turtui taikom? tikslinimo laikotarp?.

Lenkijos teis?

12 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Uustawa o podatku od towarów i us?ug* (Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas; *Dz. U.*, Nr. 54, 535 pozicija; toliau – PVM ?statymas) 15 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, teisinio subjektiškumo neturin?ios ?staigos ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdantys 2 dalyje nurodyt? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

2. Ekonomin? veikla apima bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant asmen?, eksploatuojan?i? gamtos išteklius, ?kinink? ir laisv?j? profesij? atstov? veikl?. Ekonomin? veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojim? siekiant gauti nuolatini? pajam?.

<…>

6. Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos valdžios institucijos ir ?staigos, aptarnaujan?ios šias institucijas joms atliekant užduotis, pavestas specialiomis teis?s nuostatomis, ir kurias ?gyvendinti jos yra ?pareigotos, išskyrus veikl?, vykdom? pagal privatin?s teis?s reglamentuojamas sutartis.“

13 PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi teis? ? atskait?, nepažeisdamas 114 straipsnio, 119 straipsnio 4 dalies, 120 straipsnio 17 ir 19 dali? ir 124 straipsnio.“

14 Šio ?statymo 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. Vykdant 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 mokest? 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, ?sigydama 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?dzyzdroje* (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, nesuteikian?iai teis?s ? PVM atskait?, o paskui veiklai, suteikian?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 ?sigyjamas 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 nesuteikian?iai teis?s ? atskait? veiklai naudojamas turtas v?liau yra priskiriamas prie ši? teis? suteikian?ios veiklos (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzyzdroje*, 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?dzyzdroje*, 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 preki? 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 teis?s reguliuojama ?staiga, kaip šiuo atveju savivaldyb?, ?sigydama ilgalaik? turt? veikia kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dal?, ir tod?l kaip neapmokestinamasis asmuo, iš esm?s ji neturi jokios teis?s ? su šiuo turtu susijusi? atskait?, net jei v?liau 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 punkt?).

38 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks tuo momentu, kai turtas jam patiekiamas, t. y. d?l ekonomin?s veiklos poreiki?, yra fakto klausimas, kur? turi išnagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelg?s ? visus bylos duomenis, ?skaitant numatyt? preki? pob?d? ir laikotarp? nuo preki? ?sigijimo iki j? panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos tikslais (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C?97/90, EU:C:1991:315, 21 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 21 punkt?).

39 Šiuo tyrimu siekiama patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo ?sigijo ar pasigamino atitinkam? ilgalaik? turt?, ketindamas, kaip patvirtina objektyv?s duomenys, vykdyti ekonomin? veikl?, ir tod?l jis veik? kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dal? (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 20 punkt?).

40 Šiuo atveju, nors nacionalin?s teis?s aktuose, taikomuose pagrindin?je byloje, ilgalaikiam nekilnojamajam turtui numatytas penkeri? ar net dešimties met? nuo atitinkamo turto naudojimo pradžios tikslinimo laikotarpis, iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo konstatuot? fakt? matyti, kad savivaldyb?s prašymas buvo pateiktas pra?jus ketveriems metams nuo tada, kai savivaldyb?s kult?ros centras, kuriam nemokamai buvo patik?tas valdymas, prad?jo pastat? naudoti.

41 Be to, negin?ytina, kad šiuo atveju savivaldyb?, ?sigydama pagrindin?je byloje nagrin?jam? ilgalaik? turt?, veik? tokiomis pa?iomis s?lygomis kaip privatus asmuo, norintis statyti pastat?, šiuo atveju nesinaudodama viešosios valdžios ?galiojimais, bet tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Remiantis Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalimi ir atitinkama jurisprudencija, iš to matyti, kad savivaldyb?, pirkdama atitinkam? nekilnojam?j? turt?, neveik? kaip valdžios institucija.

42 Tod?l situacija pagrindin?je byloje skiriasi nuo situacijos 2005 m. birželio 2 d. Sprendime *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C?378/02, EU:C:2005:335), kuriame aptariama viešosios teis?s reguliuojama ?staiga ?sigijo ilgalaik? turt? kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal 13 straipsnio 1 dal?, tod?l kaip neapmokestinamasis asmuo.

43 Kitas elementas, skiriantis pagrindin?je byloje nagrin?jam? situacij? nuo situacijos tame sprendime, yra faktas, kad šiuo atveju savivaldyb?, 2010 m. ?sigydama ilgalaik? nekilnojam?j? turt?, jau nuo 2005 m. buvo ?registruota kaip PVM mok?toja.

44 Be to, pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija skiriasi nuo situacijos 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214), kuriame buvo negin?ijama, kad atitinkamas Suomijos miestas, ?sigydamas nekilnojam?j? turt?, veik? kaip apmokestinamasis asmuo, nes nekilnojamasis turtas buvo ?sigyjamas ekonomin?s veiklos, t. y. ši? pastat? nuomos, tikslais.

45 Pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija taip pat skiriasi nuo situacijos 2014 m. birželio 5 d. Nutartyje *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750), nes, kaip matyti iš šios nutarties 11

punkto, atitinkamo nekilnojamojo turto tiekimo momentu aptariama Lenkijos savivaldyb? veik? kaip apmokestinamasis asmuo, o prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažym?jo, kad jau statant pastat? ši savivaldyb? aiškiai nurod?, kad ketina pastat? nuomoti komercinei bendrovei, kuri jai mok?s nuompinigius.

46 Pagrindin?je byloje tik po nagrin?jamo pastato tiekimo savivaldyb? išreišk? savo ketinim? j? nuomoti komerciniais tikslais.

47 Vis d?lto, nors nedviprasmiško ir aiškaus ketinimo priskirti turt? prie ekonominio naudojimo, išreikšto j? ?sigyjant, gali pakakti išvadai padaryti, kad turt? ?sigijo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, d?l tokio ketinimo nebuvimo neatmetama galimyb?, kad toks ketinimas gali paaišk?ti netiesiogiai.

48 Iš ties? šiuo atveju pagrindin?je byloje nagrin?jamo turto tiekimo momentu savivaldyb? išreišk? tik ketinim? priskirti j? prie viešo naudojimo kaip kult?ros nam?. Nors v?liau šis ketinimas buvo sukonkretintas nemokamai suteikus š? turt? savivaldyb?s kult?ros centrui, šis priskyrimas savaime neatmeta galimyb?s, kad šis turtas bus panaudotas, bent iš dalies, ekonominiams tikslams, pavyzdžiui, vykdant nuomos sandor?.

49 Šiuo klausimu turto pob?dis, kuris pagal šio sprendimo 38 punkte primint? Teisingumo Teismo jurisprudencij? yra elementas, ? kur? reikia atsižvelgti nustatant, ar apmokestinamasis asmuo veik? kaip toks nekilnojamojo turto pristatymo jam momentu, gali parodyti, kad savivaldyb? ketino veikti kaip apmokestinamasis asmuo.

50 Tai parodo ir faktas, kad iki pagrindin?je byloje nagrin?jamo nekilnojamojo turto tiekimo ir ?sigijimo savivaldyb? jau buvo ?registruota kaip PVM mok?toja.

51 Vis d?lto, savaime n?ra svarbu, kad atitinkamas turtas nebuvo iš karto panaudotas apmokestinamiesiems sandoriams, nes turto panaudojimas lemia tik pirmin?s atskaitos arba v?lesnio galimo tikslinimo apimt?, bet neturi ?takos teisei ? atskait? atsirasti (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 39 punkt?).

52 Tod?l, nors pirmajame klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi faktu, kad nekilnojamasis turtas pirmiausia panaudotas „savivaldybei ?gyvendinant valdžios institucijos funkcijas pagal jai suteiktus ?galiojimus“, šis faktas, jei jis patikrintas, o tai gin?ija savivaldyb?, nekenkia atskiram klausimui, ar ši valdžios institucija turto ?sigijimo momentu veik? kaip apmokestinamasis asmuo, d?l šio fakto ?gydama teis? ? atskait?, susijusi? su šiuo turtu, bet tai yra ?rodymas, kad savivaldyb? neveik? kaip apmokestinamasis asmuo.

53 Tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai ?sigydama ilgalaik? nekilnojam?j? turt?, kuris pagal pob?d? gali b?ti naudojamas tiek apmokestinamojoje, tiek neapmokestinamojoje veikloje, viešosios teis?s reguliuojama ?staiga, jau turinti apmokestinamojo asmens status?, aiškiai neišreišk? ketinimo priskirti š? turt? prie apmokestinamosios veiklos, bet ir neatmet? galimyb?s, kad šis turtas bus naudojamas tokiu tikslu, pradinis šio turto naudojimas neapmokestinamojoje veikloje nekliudo užbaigus vis? faktini? aplinkybi? nagrin?jim?, kur? turi atlikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kaip priminta šio sprendimo 38 punkte, daryti išvad?, kad ji atitiko Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyt? s?lyg?, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo veikti kaip toks atitinkamo turto ?sigijimo momentu.

54 Šiuo klausimu, kaip išvados 55 punkte teigia generalin? advokat?, kiekvienu konkre?iu atveju tikrinimas, ar ši s?lyga ?vykdyta, turi b?ti atliekamas pla?iai aiškinant ?sigijimo, veikiant „kaip apmokestinamajam asmeniui“, s?vok?.

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 ?sigyjamas 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 turi veikti kaip toks šio ?sigijimo momentu.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.