

Laikina versija

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, vykdančias ir ekonominis, ir neekonominis veiklų – Prekės ir paslaugos, įgytos siekiant vykdyti ir PVM apmokestinamus, ir juo neapmokestinamus sandorius – Paskirstymo kriterijų nebuvimas nacionaliniame 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, kuri 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)

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

generalinis advokatas E. Sharpston,

posėdžio sekretorius R. Fereš, administratorius,

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

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas:

- *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, atstovaujamos *radcowie prawni* P. Koźmiński ir K. Ziemiński ir *doradca podatkowy* P. Kałmierczak,
 - *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, 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 savivaldybės asociacija Polkovicuose, toliau – savivaldybės 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 savivaldybės 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 antraštinė dalis „Atskaita“ sudaro keli 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 prievolę, 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 „Proporcinių 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 šios priemonės:

- 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 visą 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 proporcinga 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 straipsnio mokesčiai ir kiti mokėjimai 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. Preki? ir paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja veiklai, kuri? vykdant suteikiama teis? ? mok?tino mokes?io sumos sumažinim?, ir veiklai, kuri? vykdant tokia teis? nesuteikiama, atveju apmokestinamasis asmuo privalo atskirai nurodyti pirkimo PVM sumas, susijusias su veikla, kuri? vykdant jam suteikiama teis? ? mok?tino mokes?io sumos sumažinim?.

2. Jeigu vis? 1 dalyje nurodyt? sum? arba j? dalies ne?manoma atskirti, apmokestinamasis asmuo gali sumažinti mok?tino mokes?io sum? ta pirkimo PVM sumos dalimi, kuri? galima proporcingai priskirti prie veiklos, kuri? vykdant apmokestinamajam asmeniui suteikiama teis? sumažinti mok?tino mokes?io sum? <...>“

3. 2 dalyje nurodyta proporcija nustatoma kaip visos metin?s apyvartos iš veiklos, d?l kurios apmokestinamajam asmeniui priklauso teis? sumažinti mok?tino mokes?io sum?, ir visos veiklos, kuri? vykdant apmokestinamajam asmeniui tokia teis? suteikiama, bei veiklos, kuri? vykdant jam ji nesuteikiama, santykis.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad savivaldybi? asociacija yra pagal Lenkijos teis? ?steigtas juridinis asmuo, atliekantis tam tikras savivaldyb?ms, kurios yra jos nar?s, priklausan?ias vieš?ias užduotis. Viena iš jos funkcij? yra užduoti? savivaldybi? atliek? valdymo srityje planavimas ir ?gyvendinimas jos nari? teritorijoje. Ši veikla, finansuojama iš savivaldybi? renkam? mokes?i?, n?ra ekonomin? veikla, priskiriama prie bendros PVM sistemos, tod?l n?ra apmokestinama šiuo mokes?iu.

13 Nuo 2013 m. savivaldybi? asociacija teik? asmenims papildomas paslaugas: pastatydavo pastatuose mišrioms atliekoms tinkamus konteinerius, teikdavo žali?j? ir statyb? bei griovimo atliek? konteineri? pa?mimo ir išvežimo paslaugas. Ši? paslaug? teikimas yra ekonomin? veikla, priskiriama prie bendros PVM sistemos. Savivaldybi? asociacija už ši? ekonomin? veikl? 2013–2015 m. kasmet atitinkamai gavo 59 368,18 Lenkijos zlot? (PLN) (maždaug 13 845 eur?), 372 166,48 PLN (maždaug 86 796 eur?) ir 386 393,79 PLN (maždaug 90 114 eur?).

14 Per šiuos finansinius metus savivaldybi? asociacija patyr? išlaid?, susijusi? su asociacijos veikla ir atliek? valdymu. Dalis ši? išlaid? buvo mišrios išlaidos. Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šios išlaidos negali b?ti susietos tik su savivaldybi? asociacijos atliekamais neekonominiais sandoriais, kurie nepriskiriami prie bendros PVM sistemos, ar tik su ekonominiais sandoriais, t. y. sandoriais, kurie apmokestinami PVM.

15 Tur?dama abejoni? d?l mok?tin? PVM sum? už 2013–2015 mokestinius metus savivaldybi? asociacija padav? prašym? mokes?i? institucijai d?l individualaus PVM ?statymo išaiškinimo. 2016 m. spalio 17 d. individualiame išaiškinyje mokes?i? institucija nurod?, kad mišri? išlaid? atveju savivaldybi? asociacija pirmiausia turi išskaidyti pirkimo PVM ir nustatyti, kokia šio mokes?io dalis yra susijusi su ekonomine jos veikla. Kadangi nacionalin?je teis?je n?ra š? klausim? reglamentuojan?i? nuostat?, apmokestinamasis asmuo turi pasirinkti tinkam? metod?, leidžiant? priskirti pirkimo PVM sumas prie jos ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos. Paskui, nustatant atskaitomo PVM dyd?, reik?t? taikyti PVM ?statymo 90 straipsnio 3 dalyje numatyt? proporcijos taisykl?, susijusi? su ekonomine veikla, siekiant nustatyti atitinkamas pirkimo PVM sumas, susijusias su apmokestinamais sandoriais, kurie suteikia teis? ? atskait?, ir neapmokestinamais sandoriais, kurie nesuteikia tokios teis?s.

16 Savivaldybi? asociacija padav? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teismui – *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), siekdama panaikinti š? individual? išaiškinim? d?l PVM ?statymo 86 straipsnio 1

dalies pažeidimo. Ji, be kita ko, rėmėsi tuo, kad mišri išlaid klausimu šiame įstatyme nėra numatyta jokios nuostatos dėl pirkimo PVM paskirstymo pagal tai, ar šios išlaidos yra susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine, ar neekonominė veikla. Savivaldybės asociacija teigia, pirma, kad ji neturi taikyti pirkimo PVM paskirstymo metodo mišri išlaid atveju. Antra, dėl šios priežasties teisė į atskaitą dėl šių išlaid 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 mišri išlaid 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 šiais kriterijais, suformuluotais paskutiniuose pakeitimuose, nesilaikymu.

20 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė 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 teisę atskaityti PVM yra siejama tik su PVM apmokestinamais sandoriais.

21 Jis, be kita ko, mano, kad dėl to, jog nacionalinėje teisėje nenumatyta „techninė“ nuostatų dėl pirkimo PVM sumų paskirstymo tarp ekonominės veiklos ir neekonominės veiklos mišri išlaid 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 savivaldybės asociacijai suteiktų nepagrįstą pranašumą. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, esant tokiai situacijai, galimybę 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 prekėmis ir paslaugomis, naudojimą PVM taikymo sritį patenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams (ir apmokestinamiems PVM, ir neapmokestinamiems PVM) ir PVM taikymo sritį nepatenkantiems apmokestinamojo

asmens sandoriams, atskait? pripaž?stama tod?l, kad nacionaliniame ?statyme nenustatyti pirkimo PVM sum? paskirstymo pagal min?tas sandorio r?šis b?dai ir kriterijai?“

D?l prejudicinio klausimo

23 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalin? praktika, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti vis? pirkimo mokes? nuo mišri? išlaid? d?l to, kad taikomoje nacionalin?je teis?je n?ra speciali? nuostat? d?l paskirstymo kriterij? ir metod?, kurios leist? apmokestinamajam asmeniui nustatyti šio pirkimo PVM dal?, kuri tur?t? b?ti laikoma susijusia atitinkamai su jo ekonomine ir neekonomine veikla.

24 Atsakant ? š? klausim? pirmiausia reikia priminti pagrindinius teis?s ? PVM atskait? principus, kylan?ius iš PVM direktyvos ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos.

25 Pirma, teis?s ? atskait? tvark? reglamentuoja, be kita ko, PVM direktyvos 168 straipsnis. Pagal šio straipsnio a punkt? apmokestinamasis asmuo turi teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo, jeigu prekes ir paslaugas jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.

26 PVM direktyvoje ?tvirtintos sistemos logika paremta neutralumu. Atskaitomi gali b?ti tik pirkimo mokes?iai nuo prekį ir paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems sandoriams. Kitaip tariant, pirkimo mokes?i? atskaita susijusi su pardavimo mokes?i? sumok?jimu. Jei apmokestinamojo asmens ?gytos prek?s ar paslaugos naudojamos PVM neapmokestinamiems arba ? jo taikymo srit? nepatenkantiems sandoriams, už juos negali atsirasti nei prievol? mok?ti pardavimo mokes?, nei teis? ? pirkimo mokes?io atskait?. Ta?iau jei prek?s ir paslaugos naudojamos pardavimo mokes?iu apmokestinamiems sandoriams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, taikoma ši? prekį ir paslaug? pirkimo mokes?io atskaita (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Mateusiak*, C?229/15, EU:C:2016:454, 24 punkt?).

27 Taigi, teis?s ? atskait? egzistavimas reiškia, pirma, kad apmokestinamasis asmuo ?sigyja prek? ar paslaug? veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir j? naudoja savo ekonominei veiklai (be kita ko, žr. 2012 m. vasario 16 Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, 69 punkt?). Antra, kad b?t? galima atskaityti mokes?, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, iš principo turi b?ti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Galiausiai teis? atskaityti prekį ar paslaug? pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain? (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 27 punkt?; 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 36 punkt? 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, d?l kuri? jam atsiranda teis? ? atskait?, ir ekonominiams sandoriams, d?l kuri? ši teis? neatsiranda, t. y. neapmokestinamiesiems sandoriams, Šeštosios direktyvos 173–175 straipsniuose numatytos normos, leidžian?ios nustatyti atskaitytino PVM dal?, kuri turi b?ti proporcinga sumai, priskirtinai prie apmokestinam? ekonomini? apmokestinamojo asmens sandori?. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažym?jo, kad šios normos reglamentuoja pirkimo PVM nuo išlaid?, susijusi? tik su ekonominiais pardavimo sandoriais, suskirstydamos veiklos r?šis ? apmokestinamas, kurios suteikia teis? ? atskait?, ir neapmokestinamas, kurios šios teis?s nesuteikia (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 33 punkt?; 2012 m. rugs?jo 6 Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11,

EU:C:2012:557, 42 punkt? ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 27 punkt?). Ta?iau siekiant nepažeisti PVM bendra sistema garantuojamo neutralumo tikslo, ? sandorius, kurie nepatenka ? PVM direktyvos taikymo srit?, neturi b?ti atsižvelgiama apskai?iuojant šiose nuostatose nurodyt? proporcing? atskaitos dal? (šiuo klausimu žr. 2000 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C?142/99, EU:C:2000:623, 32 punkt?; 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 44 punkt? ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C?77/01, EU:C:2004:243, 54 punkt?)

29 Tre?ia, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad jei šis klausimas yra neregamentuotas PVM direktyvoje, diskrecij? nustatyti metodus ir kriterijus, kuriais remiantis sumok?tas pirkimo PVM b?t? priskirtas prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos, turi valstyb?s nar?s. Naudodamosi šia teise jos privalo atsižvelgti ? 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? (be kita ko, žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 58 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

30 Šiuo atveju iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad per pagrindin?je byloje nagrin?jamus mokestinius laikotarpius Lenkijos teis?je nebuvo speciali? nuostat? d?l pirkimo PVM priskyrimo prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos kriterij? ir metod? mišri? išlaid? atveju. Remdamasi nacionalinio reglamentavimo nebuvimu savivaldybi? asociacija prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme teigia, kad iš jos negalima reikalauti atlikti tok? priskyrim?, tod?l ji turi teis? atskaityti vis? mokest? nuo toki? išlaid?.

31 Taigi, reikia išnagrin?ti, ar toks nacionalinio reglamentavimo nebuvimas pats savaime yra pagrindas apmokestinamajam asmeniui, kaip antai savivaldybi? asociacijai, atskaityti vis? pirkimo PVM, susijus? su mišriomis išlaidomis.

32 Iš karto reikia pabr?žti, kad apmokestinamajam asmeniui tenkanti pareiga priskirti pirkimo PVM sumas prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos išplaukia iš paties PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto teksto. Šioje nuostatoje numatyta, kad pirkimo PVM galima atskaityti tik jeigu prek?s ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems apmokestinamojo asmens sandoriams.

33 Kaip matyti iš šio sprendimo 26 straipsnyje nurodytos jurisprudencijos, jei apmokestinamojo asmens ?gytos prek?s ar paslaugos naudojamos veiklai, kuri nepatenka ? PVM taikymo srit?, negali atsirasti nei prievol?s mok?ti pardavimo mokest?, nei teis?s ? pirkimo mokes?io atskait?.

34 Tiesa, kad PVM direktyvoje n?ra speciali? nuostat? d?l pirkimo PVM priskyrimo prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos kriterij? ir metod? mišri? išlaid? atveju. Tod?l valstyb?s nar?s turi diskrecij? pasirinkti tokius priskyrimo kriterijus ir metodus.

35 Vis d?lto vien tai, kad taikomose mokes?i? nuostatose n?ra numatyt? toki? nuostat?, nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti vis? PVM, susijus? su tokiomis išlaidomis, ?skaitant t? pirkimo mokes?io dal?, kuri nesusijusi su sandoriais, kuriuos apima bendra PVM sistema. Suteikus teis? atskaityti vis? pirkimo mokest?, b?t? išpl?sta šios teis?s apimtis, o tai prieštaraut? pagrindiniams bendros PVM sistemos principams.

36 Kaip savo išvados 57 punkte pažym?jo generalin? advokat?, jeigu apmokestinamajam asmeniui, kaip antai savivaldybi? asociacijai, kuri vykdo ekonomin? ir neekonomin? veikl?, b?t? suteikta teis? atskaityti vis? pirkimo PVM, susijus? su mišriomis išlaidomis, jam b?t? suteiktas pranašumas, prieštaraujantis mokes?i? neutralumo principui, kuris, pasak Teisingumo Teismo, yra ES teis?s akt? leid?jo taikomo bendrojo vienodo poži?rio principo atitikmuo PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08,

EU:C:2009:669, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

37 Vadinas, tai, kad valstyb?s nar?s teis?je n?ra numatyt? speciali? nuostat? d?l pirkimo PVM priskyrimo prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos kriterij? ir metod? mi?ri? i?laid? atveju, i? principo negali tur?ti ?takos PVM direktyvos 168 straipsnyje numatytos teis?s ? atskait? apim?iai.

38 Vis d?lto pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pa?ymi, kad nacionalin? praktika mi?ri? i?laid? atveju suteikti visos apimties teis? ? atskait? grindžiama Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnio, kuriame ?tvirtintas mokes?io teis?tumo principas, ai?kinimu.

39 ?iuo klausimu reikia pa?ym?ti, kad, kaip matyti i? valstyb?ms nar?ms bendr? konstitucini? tradicij?, mokes?io teis?tumo principas gali b?ti laikomas S?jungos teis?s sistemos dalimi kaip bendrasis teis?s principas. Nors pagal ?? princip?, kaip savo i?vados 110 straipsnyje pa?ym?jo generalin? advokat?, reikalaujama, kad bet kokia pareiga sumok?ti mokest?, kaip antai PVM, ir visi esminiai elementai, kuriais apibr?žiami svarbiausi mokes?io po?ymiai, b?t? numatyti ?statyme, pagal j? nereikalaujama, kad visi techniniai apmokestinimo aspektai b?t? i?samiai reglamentuoti, jei ?statyme nustatytos normos leidžia apmokestinamajam asmeniui numatyti ir apskai?iuoti mok?tino mokes?io dyd? ir nustatyti moment?, kada atsiranda prievol? j? mok?ti.

40 Taigi, tai, kad taikomoje mokes?i? teis?je n?ra numatyt? technini? taisykli?, kurios b?t? papildomos pagrindinio mokes?io elemento at?vilgiu, savaime nepa?eidžia mokes?io teis?tumo principo kaip pagrindinio S?jungos principo. Taip pat aplinkyb?, kad taikomoje mokes?i? teis?je apmokestinamajam asmeniui paliekamas pasirinkimas tarp keli? galim? elgesio b?d? norint pasinaudoti teise, savaime negali b?ti laikoma prie?taraujan?ia ?iam principui.

41 Kalbant apie mokes?io, kur? suderino S?jungos teis?s akt? leid?jas, esmin? element?, pa?ym?tina, kad klausim?, kokie jo elementai turi b?ti numatyti ?statyme, reikia nagrin?ti atsi?velgiant ? mokes?io teis?tumo princip? kaip S?jungos teis?s bendr?j? princip?, o ne remiantis ?io principo ai?kinimu nacionalin?je teis?je.

42 Kiek tai susij? konkre?iai su teise ? atskait?, pa?ym?tina, kad ji yra esminis pareigos mok?ti PVM elementas. ?ios teis?s apimtis labai ai?kiai apibr?žta PVM direktyvos 168 straipsnyje. Kaip pabr?ž? Teisingumo Teismas, ?i nuostata tiksliai nustato teis?s ? atskait? atsiradimo s?lygas ir jos apimt? ir nepalieka valstyb?ms nar?ms jokios diskrecijos d?l jos ?gyvendinimo (?!uo klausimu ?r. 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Komisija / Jungtin? Karalyst?*, C?33/03, EU:C:2005:144, 16 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

43 Vadinas, jei remdamasis taikoma mokes?i? teise apmokestinamasis asmuo gali nustatyti tiksl? teis?s ? atskait? apimt?, negalima teigti, kad jam skirta pareiga nustatyti savo mi?ri? i?laid? dal?, kuri yra susijusi su ekonominiais sandoriais, prie?tarauja mokes?io teis?tumo principui. Bendroje PVM sistemoje toks reikalavimas susij?s ne su esminiu elementu, kuris apib?dina vien? i? pagrindini? PVM savybi?, tod?l turi b?ti ai?kiai numatytas taikomoje mokes?i? teis?je, o tik su papildomu elementu, kuris yra i?ankstin? s?lyga, kuri? apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti, kad gal?t? pasinaudoti teise ? atskait?.

44 Nors galiausiai ?vertinti, ar yra tenkinami pirmesniuose punktuose nurodyti i? mokes?io teis?tumo principo kylantys reikalavimai, turi pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Teisingumo Teismas turi jam pateikti visas reikalingas nuorodas d?l S?jungos teis?s, kurios leist? i?spr?sti jo nagrin?jam? gin??.

45 Pirmiausia reikia pa?ym?ti, kad PVM direktyvos 168 straipsnis buvo perkeltas ? Lenkijos teis? PVM ?statymo 86 straipsniu. ?ioje nuostatoje, kaip ir PVM direktyvos 168 straipsnyje,

numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio atskaityti perkant sumokėtą mokestį, jeigu prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi, atrodo, kad PVM 86 straipsnyje teisės 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 mokesčio 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 86 strašymą. Be to, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tinkamą tokio priskyrimo metodą. Tokiomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant, be kita ko, į PVM 86 straipsnį, pažymėtina, kad tokie nuostatų nebuvimas nekliudo apmokestinamajam asmeniui nustatyti atskaitytiną PVM sumą.

47 Galiausiai tariant šiuos svarstymus reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinio praktiką prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko prieštaraujančia 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 tokio šios teisės 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 patekusio 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

srit?, d?l to, kad taikomoje nacionalin?je teis?je n?ra speciali? nuostat? d?l paskirstymo kriterij? ir metod?, kurios leist? apmokestinamajam asmeniui nustatyti šio pirkimo PVM dal?, kuri tur?t? b?ti laikoma susijusia atitinkamai su jo ekonomine ir neekonomine veikla.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.