

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2015 m. balandžio 22 d.(1)

Byla C-126/14

UAB „Sveda“

prieš

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Lietuva) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnis – Pridėtinės vertės mokesčio, sumokėto įsigyjant arba pasigaminant ilgalaikį turtą, atskaita – Pirminis naudojimas neapmokestinamiems sandoriams – Antrinis naudojimas apmokestinamiems sandoriams“

I – Žanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Baltų mitologijos pažintinio tako apmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). Lietuvos žmonėms leidžia lankytojams šiuo taku naudotis nemokamai. Todėl mokesčių administratorius neleido žmonei atskaityti PVM, sumokėto už tako rengimo išlaidas. Žmonė mano, kad tai nėra teisinga, nes lankytojai galiausiai vis tiek sumoka – jei ne už naudojimąsi pačiu taku, tai už maitinimo paslaugas, suvenyrus ir kitas žmonių teikiamas paslaugas.

2. Kas bus teisingas pagrindinis byloje, priklauso nuo to, kaip reikia nustatyti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp pirkimo ir pardavimo sandorį, kuris pagal teismo praktiką turi lemiamą reikšmę PVM atskaitai. Teorinis šio ryšio buvimo sąlygos jau yra išaiškintos. Tačiau kartais (kaip antai nagrinėjamu atveju) gali būti neaišku, kaip jas taikyti konkrečiai.

II – Teisinis pagrindas

3. Laikotarpiu, su kuriuo yra susijusi pagrindinė byla, PVM Sąjungoje buvo reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) (toliau – PVM direktyva).

4. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, „kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Antroje pastraipoje apibrėžiama:

„„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. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus yra apmokestinamas „prekių tiekimas“ ir (arba) „paslaugų teikimas“ „už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

6. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama:

„Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

a) veiklai skirtu turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies atskaitas;

<...>

7. PVM direktyvos 168 straipsnyje apmokestinamojo asmens teisė PVM atskaitą reglamentuojama taip:

„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;

<...>

8. Ši nuostata atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(3), kuri galiojo iki 2006 m. gruodžio 31 d., 17 straipsnio 2 dalies. Ši su ja susijusi Teisingumo Teismo praktika taip pat bus atsižvelgta nagrinėjant šią bylą.

9. Dėl PVM atskaitos tikslinimo PVM direktyvos 187 straipsnyje numatyta:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, įskaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus.

<...>

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikio turto apskaituoto PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais, lyginant su tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

10. Lietuvos teisės aktuose egzistuoja minėtosios PVM direktyvos nuostatos atitinkančios nuostatos.

III – Pagrindinė byla

11. UAB *Sveda* (toliau – *Sveda*) yra ieškov? pagrindin?je byloje. Šios bylos dalykas yra jos teis? ? PVM atskait?.
12. 2012 m. *Sveda* ?rengin?jo Balt? mitologijos rekreacin? (pažintin?) tak? (toliau – rekreacinis takas). Ji ?reng? takus, laiptelius, apžvalgos aikšteles, laužavietes, informacin? stend? ir transporto priemoni? stov?jimo aikšteles.
13. Šio rekreacinio tako ?rengimo darbus *Sveda* atliko vykdydama ?sipareigojimus pagal sutart? su Nacionaline mok?jimo agent?ra prie Žem?s ?kio ministerijos (toliau – nacionalin? agent?ra). Šioje sutartyje buvo numatyta, kad *Sveda* sudarys visuomenei galimybes nemokamai naudotis rekreaciniu taku. Taip pat sutartyje buvo nustatyta, kad nacionalin? agent?ra kompensuos bendrovei *Sveda* iki 90 % tako ?rengimo išlaid?, suteikdama jai „param?“.
14. Kaip konstatavo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, *Sveda* planuoja ateityje verstis su turizmu susijusia savarankiška ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?. *Sveda* ketina teikti lankytojams paslaugas už atlyg?, pavyzdžiui, pardavin?ti jiems maist? ar suvenyrus.
15. PVM deklaracijoje mokes?ius, sumok?tus už vykdant rekreacinio tako ?rengimo darbus ?sigytas prekes ir paslaugas, *Sveda* deklaravo kaip atskaitytinas sumas. Tačiau Lietuvos mokes?i? administratorius atsisak? gr?žinti šias sumok?to PVM sumas, motyvuodamas tuo, kad es? nenustatyta, jog *Sveda* ?sigytos prek?s ir paslaugos bus naudojamos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

16. Ši? byl? šiuo metu nagrin?jantis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, remdamasis SESV 267 straipsnio tre?ia pastraipa, 2014 m. geguž?s 17 d. pateik? Teisingumo Teismui š? klausim?:

Ar PVM direktyvos 168 straipsnis gali b?ti aiškinamas kaip suteikiantis apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? pasigaminant ar ?sigyjant verslui skirt? ilgalaik? turt?, koks yra nagrin?jamoje byloje, kuris yra tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomen?s nariams, bet gali b?ti pripažintas priemone pritraukti lankytojus atvykti ? viet?, kurioje apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonomin? veikl?, planuoja tiekti prekes ir (ar) teikti paslaugas?

17. Per proces? Teisingumo Teisme 2014 m. liepos mėn. rašytines pastabas pateik? ir 2015 m. vasario 4 d. surengtame teismo pos?dyje dalyvavo Lietuvos Respublika, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? ir Europos Komisija.

V – Teisinis vertinimas

18. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo prejudiciniu klausimu teiraujasi, ar tokioje situacijoje, kokia susiklos?iusi pagrindin?je byloje, apmokestinamasis asmuo turi teis? ? PVM atskait?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsn?.
19. Pagal ši? nuostat? „apmokestinamasis asmuo“ turi teis? iš mok?tino PVM atskaityti PVM, sumok?t? už ?sigytas prekes ir paslaugas, kurias jis „naudoja savo apmokestinamiems sandoriams“.

A – Ilgalaikio turto priskyrimas prie versle naudojamo turto

20. Lietuvos Respublika mano, kad nagrinėjamu atveju *Sveda* neturi teisės ? PVM atskait? vien todėl, kad ji, nors iš esmės ir yra apmokestinamasis asmuo, ?rengdama rekreacin? tak? neveik? kaip apmokestinamasis asmuo.

21. Pagal nusistovėjusi? teismo praktik? teis? iš mokėtino PVM atskaityti už ?sigyt? turt? sumokėt? PVM turi tik tas apmokestinamasis asmuo, kuris turto ?sigijimo momentu veikia kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. jei jis veikia savo ekonomin?s veiklos tikslais (ar bent jau taip pat ir savo ekonomin?s veiklos tikslais), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?(4). Tas pats taikoma ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo turt? pasigamina(5).

22. Galiausiai ši s?lyga reiškia tai, kad turtas turi b?ti visiškai arba iš dalies priskirtas prie versle naudojamo apmokestinamojo asmens turto – priešingu atveju teis? iš mokėtino PVM atskaityti už ?sigyt? arba pasigamint? turt? sumokėt? PVM neegzistuoja *a priori*(6). Ar taip yra, reikia ?vertinti atsižvelgiant ? visas konkretaus atvejo aplinkybes, ?skaitant atitinkamo turto pobūd? ir laikotarp? tarp jo ?sigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai(7).

23. Tuo remdamasi, Lietuvos Respublika abejoja prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo išvada, kad ilgalaikis turtas, d?l kurio vyksta gin?as, iš ties? priklauso prie turto, kur? *Sveda* naudoja savo versle. Juk *Sveda*, kaip mano Lietuvos Respublika, pagal sutart?, sudaryt? su nacionaline agent?ra, privalo visuomenei leisti naudotis rekreaciniu taku nemokamai ir tik v?liau gal?s j? naudoti ekonomin?je veikloje. Vadinas, *Sveda* es? iš pradži? veik? ne kaip apmokestinamasis asmuo.

24. Ta?iau Teisingumo Teismas daug kart? yra nusprend?s, kad asmuo, kuris ?sigyja turt? ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart n?ra naudojamas šiai ekonominei veiklai(8).

25. Tai reiškia, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepadar? teis?s klaidos konstatuodamas, jog *Sveda*, ?sigydama ir (arba) pasigamindama ilgalaik? turt?, veik? kaip apmokestinamasis asmuo, o šis ilgalaikis turtas priskirtinas prie versle naudojamo turto.

B – *Naudojimas apmokestinamiesiems sandoriams*

26. Ta?iau tam, kad *Sveda* tur?t? teis? ? PVM atskait?, ilgalaikis turtas turi ne tik priklausyti prie jos versle naudojamo turto, t. y. b?ti naudojamas jos ekonomin?je veikloje, bet ir, kaip papildomai nustatyta PVM direktyvos 168 straipsnyje, b?ti naudojamas jos *apmokestinamiems* sandoriams.

27. Šis prek? ar paslaug? realus ar numatytas naudojimas lemia pirmin?s atskaitos dyd?(9). Lemiam? reikšm? paprastai turi *numatytas* naudojimas, nes pagal PVM direktyvos 63 ir 167 straipsnius teis? ? PVM atskait? iš esmės atsiranda jau tada, kai apmokestinamasis asmuo gauna prek? arba paslaug?, taigi paprastai prieš tai, kai pats sudaro savo pardavimo sandorius(10).

28. Pagrindin?je byloje jau nustatytas bendrov?s *Sveda* numatytas ?sigyto ir (arba) pasigaminto ilgalaikio turto naudojimas.

29. Viena vertus, visuomenei turi b?ti sudarytos galimyb?s naudotis rekreaciniu taku nemokamai. Šis atvejis n?ra apmokestinamas. Prievol?s mokėti mokes?ius negalima kildinti iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto, nes *Sveda* nereikalauja iš lankytojų atlygio. Taip pat jos negalima kildinti ir iš PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punkto, nes ilgalaikis turtas n?ra

naudojamas ne verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal šį nuostatą. Juk jei ilgalaikis turtas naudojamas ekonominėje apmokestinamojo asmens veikloje, tai jis bet kuriuo atveju yra naudojamas verslo tikslais(11). Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jau yra konstatavęs, kad rengdama rekreacinę taką Sveda vykdo ekonominę veiklą(12).

30. Kita vertus, rekreacinio tako paskirtis taip pat yra pritraukti lankytojus tam, kad Sveda galėtų jiems ten siūlyti prekes ir paslaugas. Šie atvejai turėtų būti apmokestinami remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktais.

31. Taigi egzistuoja du skirtingi tikslai, kurių siekiama siegyjant ir (arba) pasigaminant ilgalaikį turtą. Pagrindinis tikslas yra sudaryti visuomenei galimybės nemokamai naudotis rekreaciniu taku (pirminis naudojimas), ir jis pagal PVM direktyvos 168 straipsnį nesuteikia teisės PVM atskaitai. Antras tikslas – naudoti rekreacinę taką kaip priemonę teikti lankytojams apmokestinamas paslaugas (antrinis naudojimas), ir iš jo kyla teisė PVM atskaitai. Kuris iš šių dviejų tikslų turi lemiamą reikšmę taikant PVM direktyvos 168 straipsnį?

32. Sprendime *BLP Group* Teisingumo Teismas šiuo klausimu bendrai konstatavo, kad siegytos prekės ir paslaugos turi turėti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su pardavimo sandoriais, suteikiantis teisę PVM atskaitai, o „galutinis“ apmokestinamojo asmens tikslas šiuo atžvilgiu yra nesvarbus(13). Todėl Teisingumo Teismas neleido atskaityti PVM tuo atveju, kai apmokestinamajam asmeniui buvo teikiamos su neapmokestinamu bendrovės kapitalo dalių pardavimu susijusios paslaugos, nors šis pardavimas buvo priemonė sudaryti apmokestinamajam asmeniui galimybes vykdyti apmokestinamą veiklą. Teisingumo Teismas aiškiai atskyrė pirminį pirkimo sandorio naudojimą, kaip turintį lemiamą reikšmę, nuo antrinio naudojimo.

33. Teisingumo Teismas nuo to laiko išplėtojo savo praktiką. Iš tiesų, tiesioginio ir nedelsiant atsirandantio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiantis teisę PVM atskaitai, egzistavimas ir toliau yra būtinas tam, kad būtų galima taikyti PVM direktyvos 168 straipsnį(14). Tačiau toks ryšys gali egzistuoti ir su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, jei sudarant pirkimo sandorius patirtos išlaidos priklauso prie bendrą apmokestinamojo asmens išlaidų ir sudaro visą jo tiekiant prekes arba teikiant paslaugas patirtą išlaidą dalį(15).

34. Pagal naujausią teismo praktiką lemiamą reikšmę nustatant tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį turi tai, kad siegyjant prekes ar paslaugas patirtos išlaidos yra traukiamos konkrečiai arba visą apmokestinamojo asmens pardavimo sandorių kainą(16). Tai taikoma nepriklausomai nuo to, ar apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas(17).

35. Vadinas, nagrinėjamu atveju teisė PVM atskaitai egzistuoja tuomet, jei su rekreaciniu taku susijusio ilgalaikio turto siegijimo ar pasigaminimo išlaidos yra traukiamos remiantis PVM direktyva apmokestinamą pardavimo sandorių kainą, kaip tai suprantama teismo praktikoje.

36. Tokioje situacijoje, kaip susiklosčiusi pagrindinėje byloje, galima kalbėti apie įvairius pardavimo sandorius. Pirma, tai gali būti apmokestinamos paslaugos, kurias Sveda teiks rekreacinio tako lankytojams ir kurios minimos prejudiciniame klausime (žr. toliau 2 skirsnį). Antra, reikšmingas apmokestinamas pardavimo sandoris galėtų būti ir pats rekreacinio tako rengimas. Šios galimybės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nesvarstė. Tačiau jį reikia vertinti pirmiausia, nes gali būti, kad atsakymas į konkretų prejudicinį klausimą neturės reikšmės sprendimui pagrindinėje byloje priimti (žr. taip pat 1 skirsnį).

1. Rekreacinio tako rengimas kaip apmokestinamas pardavimo sandoris

37. Teisės ? PVM atskaitė egzistavim? pagrindin?je byloje (nepriklausomai nuo atsakymo ? konkret? prejudicin? klausim?) reik?t? patvirtinti, jeigu jau pats *Sveda* atliktas rekreacinio tako ?rengimas b?t? apmokestinamas pardavimo sandoris. Juk rekreacinio tako ?rengimas gal?t? b?ti už atlyg? nacionalinei agent?rai teikiama paslauga, apmokestinama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio a arba c punkt?.

38. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? atlygintinu laikytinas sandoris, kai egzistuoja tiesioginis ryšys tarp preki? tiekimo ar paslaug? teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio(18). Toks tiesioginis ryšys egzistuoja, jei paslaug? teik?j? ir gav?j? sieja teisinis santykis, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai(19), ir jei paslaugos teikimas ir atlygis už j? už yra abipusis(20). Daryti prielaid?, kad tarp paslaugos teikimo ir atlygio egzistuoja tiesioginis ryšys, galima ir tuo atveju, jei paslauga teikiama už savikain?(21).

39. Kaip nustat? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, sutartyje su nacionaline agent?ra *Sveda* ?sipareigojo ?rengti rekreacin? tak?. Už tai *Sveda* iš užsakovo gavo 90 % išlaid? kompensuojant? mok?jim?, vadinam? „parama“. Ta?iau, nežinant konkretaus sutarties turinio, ne?manoma galutinai ?vertinti, ar egzistuoja tiesioginis ryšys tarp rekreacinio tako ?rengimo ir „paramos“, kaip suprantama pagal min?t? teismo praktik?.

40. Jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tai ?vertin?s, nuspr?st?, kad *Sveda*, ?rengdama rekreacin? tak?, vykd? apmokestinam? sandor?, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio a arba c punkt?, tai reikšt?, kad su rekreaciniu taku susijusio ilgalaikio turto ?sigijimas ar pasigaminimas turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su šiuo apmokestinamu pardavimo sandoriu. Juk ši? pirkimo sandori? išlaidos neabejotinai ?traukiamos ? kain?, nes nacionalin?s agent?ros mok?jimo dydis skai?iuojamas pagal šias išlaidas.

2. D?l atsakymo ? prejudicin? klausim?

41. Ta?iau jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nustatyt?, kad *Sveda* atliktas rekreacinio tako ?rengimas n?ra apmokestinamas Nacionalin?s mok?jimo agent?ros sandoris, teis? ? PVM atskait? priklausys tik nuo to, ar su rekreaciniu taku susij?s ilgalaikis turtas ateityje bus naudojamas siekiant teikti lankytojams mokamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsn?. Tokiu atveju reikia išsiaiškinti, ar šio ilgalaikio turto ?sigijimo ir pasigaminimo išlaidos ?trauktos ? ši? paslaug? kain?.

a) Objektyvi išlaid? s?voka

42. ? š? klausim? reikia atsakyti, priešingai, nei mano Jungtin? Karalyst?, neatsižvelgiant ? apmokestinamojo asmens vali? ?traukti atitinkamas išlaidas ? savo pardavimo sandori? kainodar?.

43. Kaip nustatyta Sprendime *Becker*, tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo ir pardavimo sandori? nustatomas remiantis objektyviu gaut? paslaug? turiniu(22). Dar Sprendime *BLP Group* Teisingumo Teismas nustat?, kad ryšio tarp pirkimo ir pardavimo sandori? negalima nustatyti remiantis apmokestinamojo asmens ketinimais(23).

44. Be to, bendroje PVM sistemoje apmokestinamos ir tos paslaugos, kurios teikiamos už mažesn? nei savikaina kain?(24). Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo, subjektyviai nustatydamas kain?, ne?traukia vis? išlaid?, patirt? vykdant pardavimo sandor?. Žinoma, tokiu atveju visi pirkimo sandoriai, kurie pagal PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antr? pastraip?, objektyviai vertinant, ?eina ? pardavimo sandori? kain?, suteikia teis? ? PVM atskait?. Juk pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, suteikiant apmokestinamajam asmeniui teis? ? PVM atskait?,

siekama *visiškai* atleisti jį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos(25), nes bendroje PVM sistemoje PVM sumoka ne apmokestinamasis asmuo, o galutinis vartotojas(26).

45. Todėl atsakant į klausimą, ar išlaidos, kaip jos suprantamos pagal teismo praktiką, yra traukiamos į paslaugos kainą, lemiamą reikšmę turi objektyvus ekonominis ryšys tarp pirkimo ir pardavimo sandorių(27). Tik priežastinio ryšio šiuo atžvilgiu nepakanka(28). Tačiau jei pirkimo sandoriu apmokestinamasis asmuo objektyviai siekia vykdyti tam tikrus arba visus pardavimo sandorius, vadinasi, pirkimo ir pardavimo sandorius sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, kaip tai suprantama pagal teismo praktiką. Juk tokiu atveju ekonominiu požiūriu pirkimo sandoris yra išlaidų, patirtų vykdant atitinkamus pardavimo sandorius, dalis. Taigi, kaip matyti ir iš PVM direktyvos 168 straipsnio teksto, svarbi yra objektyvi paskirtis, kuriai yra naudojamas pirkimo sandoris.

46. Nagrinėjamu atveju, kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, rekreacinis takas buvo rengtas siekiant pritraukti lankytojus tam, kad jiems būtų galima teikti paslaugas už atlygą. Vadinasi, ekonominiu požiūriu rekreacinio tako rengimas yra šio sandorio išlaidų dalis.

47. Tai reiškia, kad su rekreaciniu taku susijusio ilgalaikio turto įsigijimą ar pasigaminimą ir lankytojams teikiamas mokamas paslaugas iš esmės sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, kaip jis suprantamas pagal teismo praktiką.

b) Pirminis naudojimas neapmokestinamiems pardavimo sandoriams

48. Tai, kad rekreaciniu taku lankytojai gali naudotis nemokamai, neprieštarauja teisei į PVM atskaitą.

49. Iš tiesų, tai yra pirminis su rekreaciniu taku susijusio ilgalaikio turto naudojimas. Tačiau pirminis naudojimas tik dviem atvejais gali nutraukti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su antriniu naudojimui apmokestinamiems pardavimo sandoriams(29).

50. Pirmas atvejis yra skirtas pirminio naudojimo sandoriams, kurie yra atlygintini, tačiau neapmokestinami PVM. Pirkimo sandoriai tuomet yra neapmokestinamų pardavimo sandorių išlaidų dalis ir todėl traukiami į kainą. Tačiau PVM direktyvos 168 ir paskesniuose straipsniuose iš esmės nėra numatyta teisės atskaityti vykdant tokius sandorius sumokėtą PVM. Pagal teismo praktiką tokioje situacijoje nėra reikšminga tai, kad pirkimo sandoriai turi kitą, „galutiną“, tikslą, apimantį ir apmokestinamus pardavimo sandorius(30).

51. Tačiau nagrinėjamu atveju pirminis naudojimas nėra skirtas neapmokestinamiems atlygintiniams sandoriams; jis susijęs su nemokamu naudojimusi.

52. Antra, tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo sandorių ir mokamų paslaugų teikimo lankytojams būtų nutrauktas tuomet, jei pirminis rekreacinio tako naudojimas, t. y. lankytojų naudojimasis šiuo taku nemokamai, būtų neekonominė *Sveda* veikla. Juk pagal teismo praktiką apmokestinamasis asmuo neturi teisės atskaityti PVM, tenkančio išlaidoms, susijusioms su neekonominio pobūdžio veikla(31).

53. Ta?iau, kaip nustat? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, taip n?ra(32). Priešingai, nei mano Komisija, vien tik tai, kad paslauga leidžiama naudotis nemokamai, dar nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo vykdo neekonominio pob?džio veikl?. Šiuo atžvilgiu Jungtin? Karalyst? per pos?d? teisingai nurod?, kad prekybos centrai, pavyzdžiui, leidžia savo klientams automobili? aikštel?mis naudotis nemokamai.

c) Sutarties su nacionaline agent?ra pažeidimas

54. Kalbant apie teis? ? PVM atskait?, neturi reikšm?s ir tai, kad atsižvelgimas ? rekreacinio tako ?rengimo išlaidas nustatant planuojam? paslaug? lankytojams už atlyg? kainas gali pažeisti sutart? su nacionaline agent?ra. Tai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas apsvart?.

55. Ta?iau nebuvo nustatyta, koku b?du toks pažeidimas gali tur?ti ?takos atliekant su PVM susijus? vertinim? ir, kaip buvo matyti(33), kalbant apie PVM atskait? neturi reikšm?s tai, ar Sveda iš ties? ?traukia min?t?sias išlaidas ? planuojam? paslaug? kain?.

d) Reglamento (EB) Nr. 1698/2005 pažeidimas

56. Vertinant nagrin?jam? atvej? PVM atžvilgiu, neturi reikšm?s ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo min?tas 2005 m. rugs?jo 20 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1698/2005 d?l Europos žem?s ?kio fondo kaimo pl?tra?i (EŽ?FKP) paramos kaimo pl?tra?(34).

57. Net jei tai, kaip Sveda naudoja rekreacin? tak?, ir pažeidžia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyt? šio reglamento 36 straipsnio b punkto vii papunkt?, kuriuo remiantis skiriama parama „pelno nesiekian?ioms investicijoms“, su teise ? PVM atskait? tai niekaip nesusij?. Juk pagal nusistov?jusi? teismo praktik? PVM surinkimo srityje pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiama diferencijuoti teis?tus ir neteis?tus sandorius(35).

e) Tikslinimo laikotarpio reikšmingumas

58. Teisei ? PVM atskait? nagrin?jamu atveju neužkerta kelio ir Lietuvos Respublikos prieštaravimas, susij?s su atskaitos tikslinimu.

59. Pagal PVM direktyvos 187 straipsn? su ilgalaikio turto ?sigijimu arba pasigaminimu susijusi pirmin? PVM atskaita tikslinama tuomet, jeigu per penkeri? met? laikotarp? ?vyksta svyravim?, turin?i? reikšm?s teisei ? PVM atskait?.

60. Lietuvos Respublika iš to daro išvad?, kad ilgalaikis turtas per penkerius metus po jo ?sigijimo arba pasigaminimo turi b?ti prad?tas naudoti ekonomin?je veikloje. Priešingu atveju teis? ? PVM atskait? neegzistuoja.

61. Pirma, pagal teismo praktik? tikslinimo laikotarpis neturi jokios ?takos nustatant, ar apmokestinamasis asmuo turto ?sigijimo ar pasigaminimo momentu veikia ekonomin?s veiklos tikslais(36). Antra, nagrin?jamu atveju nematyti, kad ilgalaikis turtas tikslinimo laikotarpiu b?t? buv?s naudojamas tikslams, užkertantiems keli? PVM atskaitai. Net jei rekreacinio tako lankytojams iš pradži? ir nesi?loma joki? mokam? paslaug?, tai nekei?ia fakto, kad ilgalaikis turtas naudojamas ekonomin?je Sveda veikloje, jeigu remiantis objektyviomis aplinkyb?mis galima nustatyti, kad tokias paslaugas ateityje planuojama si?lyti.

f) PVM atskaitos dydis

62. Galiausiai reikia nustatyti, ar PVM atskaitos dydžiui turi ?takos tai, kad nacionalin? agent?ra

kompensuoja Sveda 90 % nagrinėjamo ilgalaikio turto įsigijimo ar pasigaminimo išlaidas.

63. Jungtinė Karalystė laiko šią aplinkybę turintia lemiama reikšmę vertinant, kokių mastu pirkimo sandorį išlaidos traukiamos į pardavimo sandorį kainą.

64. Kaip ir Lietuvos Respublika ir Komisija, manau, kad tai, jog nacionalinė agentūra kompensuoja dalį išlaidų, neturi tokos PVM atskaitos dydžiui. Juk pagal PVM direktyvos 168 straipsnį lemiama reikšmę turi tik tai, ar pirkimo sandoriai naudojami apmokestinamiems pardavimo sandoriams. Pirkimo sandorį finansavimo būdas jokio vaidmens nevaidina.

65. Atitinkamai Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos, apribojančios teisę į PVM atskaitą tuo atveju, jei įsigytas turtas buvo finansuotas valstybės subsidijos, yra nesuderinamos su Sąjungos teise, reglamentuojančia PVM(37).

66. Vadinas, tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą PVM, sumokėtą vykdant pirkimo sandorius, susijusius su nagrinėjamo ilgalaikio turto įsigijimu ar pasigaminimu.

VI – Išvada

67. Todėl siūlau į prejudicinį klausimą atsakyti taip:

PVM direktyvos 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą pasigaminant ar įsigyjant ilgalaikį turtą, kuris yra tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenės nariams, bet naudojamas kaip priemonė pritraukti lankytojus į vietą, kurioje apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, planuoja tiekti prekes ir (arba) teikti paslaugas.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

4 – Žr. sprendimus *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 15 punktas), *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 punktas), *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 57 ir 58 punktai) ir *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 39 ir 40 punktai).

5 – Žr. mano išvadą byloje *X* (C-334/10, EU:C:2012:108, 25 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

6 – Žr. sprendimus *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 28 ir 29 punktai) ir *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 56-59 punktai); taip pat žr. PVM direktyvos 168a straipsnį.

7 – Sprendimai *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 21 punktas), *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 punktas), *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 58 punktas) ir *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 39 ir 40 punktai).

8 – Sprendimai *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 14 punktas), *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 44 punktas) ir *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759, 25 punktas).

9 – Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 15 punktas), *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 17 punktas) ir *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 49 punktas).

10 – Žr. Sprendimą *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 36 punktas); taip pat žr. mano išvadą byloje *X*

(C?334/10, EU:C:2012:108, 81 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

11 – Žr. Sprendim? *BCR Leasing IFN* (C?438/13, EU:C:2014:2093, 26 punktas); žr. ir kitus sprendimus: *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2009:88, 38 punktas) ir *Gemeente's-Hertogenbosch* (C?92/13, EU:C:2014:2188, 25 punktas).

12 – Žr. šios išvados 23–25 punktus.

13 – Sprendimas *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 19 punktas); taip pat šiuo klausimu žr. naujausi? Sprendim? *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 38 punktas).

14 – Be kit?, žr. sprendimus *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, 24 punktas), *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 79 punktas) ir *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 34 punktas).

15 – Be kit?, žr. sprendimus *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, 30 ir 31 punktai), *Investrand* (C?435/05, EU:C:2007:87, 24 punktas), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 58 ir 60 punktai), *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 20 punktas) ir *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 38 punktas).

16 – Be kit?, žr. sprendimus *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 60 punktas), *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, 55 punktas) ir *PPG Holdings* (C?26/12, EU:C:2013:526, 23 punktas); žr. ir Sprendim? *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, 36 punktas).

17 – Žr. mano išvad? byloje *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:352, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

18 – Žr., pavyzdžiui, Sprendim? *Serebryannay vek* (C?283/12, EU:C:2013:599, 37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

19 – Be kit?, žr. sprendimus *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas), *MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring* (C?305/01, EU:C:2003:377, 47 punktas) ir *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 29 punktas).

20 – Be kit?, žr. sprendimus *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 13–20 punktai) ir *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, 12–17 punktai); taip pat žr. generalin?s advokat?s C. Stix?Hackl išvad? byloje *Bertelsmann* (C?380/99, EU:C:2001:129, 32 punktas).

21 – Žr. Sprendim? *Hotel Scandic Gåsabäck* (C?412/03, EU:C:2005:47, 22 punktas).

22 – Sprendimas *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 22, 23 ir 33 punktai).

23 – Žr. Sprendim? *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 24 punktas).

24 – Žr. šios išvados 38 punkt?.

25 – Be kit?, žr. sprendimus *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas), *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, EU:C:1998:1, 15 punktas), *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 78 punktas), *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, 32 punktas).

26 – Be kit?, žr. sprendimus *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), *Pelzl ir kt.* (C?338/97, C?344/97 ir C?390/97, EU:C:1999:285, 21 punktas), *KÖGÁZ ir kt.* (C?283/06 ir C?312/06, EU:C:2007:598, 51 punktas) ir *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, 25 punktas).

27 – Žr. Sprendim? *AES?3C Maritza East 1* (C?124/12, EU:C:2013:488, 31 punktas).

28 – Žr. Sprendim? *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 31 punktas).

29 – D?l šio ryšio nutraukimo galimyb?s žr. Sprendim? *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:644, 34 punktas).

30 – Žr. Sprendimus *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 19 punktas), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 62 ir 71 punktai) bei *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, 56 punktas).

31 – Sprendimai *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas) bei *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2009:88, 37 punktas).

32 – Žr. šios išvados 23?25 punktus.

33 – Žr. šios išvados 42–45 punktus.

34 – OL L 277, p. 1.

35 – Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Fischer* (C?283/95, EU:C:1998:276, 28 punktas), *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93, 33 punktas) ir *GfBk* (C?275/11, EU:C:2013:141, 32 punktas).

36 – Žr. Sprendim? *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 20 punktas).

37 – Žr. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?243/03, EU:C:2005:589, 33 punktas).